

FRANCISCO SÁVIO FERNANDEZ MILEO FILHO

**A SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O CRITÉRIO DA  
ESSENCIALIDADE: FUNDAMENTOS, LIMITES NORMATIVOS E ESCOPO  
CONSTITUCIONAL**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Associado Paulo Ayres Barreto

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2021



FRANCISCO SÁVIO FERNANDEZ MILEO FILHO

**A SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O CRITÉRIO DA  
ESSENCIALIDADE: FUNDAMENTOS, LIMITES NORMATIVOS E ESCOPO  
CONSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Associado Paulo Ayres Barreto.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2021

Autorizo a reprodução e divulgação integral deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

**Serviço de Biblioteca e Documentação**  
**Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**  
**São Paulo - 2021**

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez.

A seletividade na tributação sobre o consumo e o critério da essencialidade: fundamentos, limites normativos e escopo constitucional. 174 p.

Orientador: Professor Associado Paulo Ayres Barreto.

Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2021.

1.- seletividade; essencialidade; IPI; ICMS

**Nome:** Francisco Sávio Fernandez Mileo Filho

**Título:** A seletividade na tributação sobre o consumo e o critério da essencialidade: fundamentos, limites normativos e escopo constitucional.

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Banca realizada em: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_

Resultado: \_\_\_\_\_

#### Banca Examinadora

Prof.(a) Dr.(a): \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof.(a) Dr.(a): \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof.(a) Dr.(a): \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_



*Ao meu avô, Professor Francisco Caetano Mileo*





## AGRADECIMENTOS

Sonhei muito com esse momento que vivo agora. E, ainda que não tenha definitivamente concluído o processo, pois resta a banca examinadora, já me sinto agraciado. Estudar na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo é um privilégio imenso e, ao mesmo tempo, uma oportunidade única. A experiência singela de estar perto de grandes professores, sem contar todos os demais benefícios, é suficiente para o aprendizado de qualquer estudante. Como resume Guimarães Rosa, “*é junto dos bão que a gente fica mió*”.

O percurso trilhado até aqui foi marcado por muita dificuldade e superação. Eu era jovem, recém formado pela UFPA, e morava em Belém/PA. Decidi me mudar para São Paulo para embarcar nesta empreitada. Abdi quei do convívio familiar e dos amigos para me dedicar ao meu projeto de vida de ser um profissional e um acadêmico do Direito Tributário. Era a hora de apostar! Não fui aprovado no programa do mestrado de primeira. A aprovação só veio na terceira tentativa. Para alguns, um insucesso; para mim, um orgulho.

Em meio a esse contexto, o crescimento pessoal e a evolução merecem ser destacados. As conquistas obtidas ao longo do programa transcendem a imaginação e o alcance das palavras. Foram muitos os ganhos, tanto pessoais quanto de conhecimento. Assim, nada mais justo do que aproveitar este espaço textual para agradecer aquelas pessoas que, de alguma forma, participaram e contribuíram com todo este processo, que culminou na elaboração desta presente pesquisa dissertativa.

Em primeiro lugar, registro o meu agradecimento especial ao professor Paulo Ayres Barreto, meu orientador, que, mesmo com pouco tempo de convivência, depositou sua confiança em mim. Saiba que serei eternamente grato pela oportunidade concedida. O professor Paulo Ayres Barreto é mestre bastante nobre. De um lado, com primazia, consegue passar para os alunos todas as suas lições. Do outro lado, com humildade, consegue ouvir as considerações dos alunos e dialogar com as posições divergentes.

Em segundo lugar, expresso meu agradecimento aos demais professores que contribuíram com a minha trajetória acadêmica. Agradeço ao professor Fernando Facury Scaff, referência máxima e fonte de inspiração para todos os jovens tributaristas paraenses, que sempre foi muito solícito desde cheguei em São Paulo, aceitando, inclusive, a tarefa de orientar a minha monografia apresentada no curso de especialização em Direito Tributário, do IBDT. Agradeço, também, ao professor Paulo Victor Vieira da Rocha por todo o aprendizado obtido na pós-graduação do IBDT e por ter aberto as portas do seu escritório,

me conferindo a primeira oportunidade profissional na cidade de São Paulo. Agradeço, por fim, ao professor Michel Haber Neto por ter me apresentado o Direito Tributário quando da graduação na UFPA e, com isso, ter mudado o rumo da minha vida.

Em terceiro lugar, destaco o meu agradecimento à minha família, em especial aos meus pais, Francisco e Antonieta, à minha irmã, Ana Amélia, e ao meu primo contemporâneo, Alexandre. A decisão de mudar para São Paulo foi conjunta. Sem qualquer hesitação, eles endossaram e apoiaram esse projeto, dividindo comigo todas as tristezas e as felicidades. Nas pessoas dos meus avós paternos, Francisco e Ana, agradeço a todos os integrantes da família Mileo. Nas pessoas dos meus avós maternos, João e Amélia (*in memoriam*), agradeço a todos os integrantes da família Ferrari.

Em quarto lugar, manifesto meu agradecimento aos meus amigos que fui ganhando ao longo de todos esses anos. Agradeço, inicialmente, a João Alho Neto, Lucas Monte Santo, Andrei Moreira e Jaime Araújo, amigos paraenses com quem morei junto no apartamento popularmente conhecido como “*Chalezinho 14*” e compartilhei inúmeros momentos memoráveis. Nossas conversas na cozinha, em dia de semana, que se alongavam até a madrugada, serão lembradas eternamente. Agradeço, também, aos demais amigos de Belém/PA com os quais, hoje, felizmente divido ou já dividi os corredores da USP, nas pessoas de Arthur Pitman, Rinaldo Braga, Larissa Rocha, Luna Gorayeb, Omar Freire, Daniela Gueiros e Paulo Arthur Koury. Agradeço, ainda, aos meus amigos do IBDT, nas pessoas de Paulo Kimak, Pedro Jacob e Mariana Guedes. Agradeço, igualmente, aos amigos da UFPA que estiveram presentes comigo em São Paulo, nas pessoas de Talita Rossy e Fernanda Barata. Por último, agradeço aos amigos, de várias cidades, que fiz na USP, nas pessoas de Túlio Venturini, Salvador Júnior, Caio Takano, Fernando Bernardes, Beatriz Mattei, Bruno Fulginiti, Túlio Terceiro Neto, Rodolfo Gil, Eduardo Halperin, Tadeu Puretz, José Arnaldo Godoy, João Batista, Jacqueline Mayer e Viviane Strachicini.

Em quinto lugar, renovo meu agradecimento aos amigos Arthur Pitman e João Alho Neto, que leram atenciosamente este trabalho e puderam ofertar contribuições valiosas. Obrigado por todos os apontamentos teóricos e, principalmente, pela paciência na hora de ouvir todas as minhas inquietações, que não foram poucas. A João Alho Neto, faço mais um adendo por ter sido o meu grande companheiro inseparável durante toda essa jornada.

Em sexto lugar, agradeço a Eloíza Pereira, bibliotecária do IBDT, pelo carinho, pela presteza e pela atenção de sempre ao atender minhas solicitações.

## RESUMO

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. **A seletividade na tributação sobre o consumo e o critério da essencialidade: fundamentos, limites normativos e escopo constitucional.** 174 fls. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

A presente pesquisa dissertativa objetiva responder a seguinte hipótese científica: quais são os fundamentos e as finalidades da seletividade do IPI e do ICMS? É dizer, quais são as consequências normativas da eleição única do critério da essencialidade? Diante dessa proposta, o primeiro passo consiste na investigação do conteúdo jurídico-tributário da seletividade. Já o segundo passo, consiste na investigação das linhas gerais acerca da tributação sobre o consumo. De antemão, faz-se necessário compreender, de um lado, o instituto da seletividade em si no contexto do Direito Tributário e, de outro lado, as principais características da tributação incidente sobre a base impositiva do consumo, para, somente depois, avançar em prol da compreensão da seletividade do IPI e do ICMS. Feito isso, esta pesquisa dissertativa analisa a noção de essencialidade, com o fito de melhor entender o desenho do tratamento tributário diferenciado posto pela Constituição Federal. Na sequência, tratar-se-á dos fundamentos jurídicos da seletividade do IPI e do ICMS, colocando-se em xeque cinco apontamentos realizados pela doutrina: (i) extrafiscalidade; (ii) capacidade contributiva; (iii) dignidade humana; (iv) princípio da ordem econômica de defesa do consumidor e; (v) autonomia dos entes federados. Concluir-se-á que a seletividade do IPI e do ICMS (a) serve de instrumento de extrafiscalidade em sentido amplo, (b) promove a capacidade contributiva na tributação indireta e (c) reforça a autonomia dos entes federados, sendo esta última finalidade verificável apenas no caso do imposto estadual.

Palavras-chave: seletividade; essencialidade; IPI; ICMS.



## ABSTRACT

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. **The selectivity in the consumption taxation and the criterion of essentiality: fundamentals, normative limits and constitutional scope.** 174 p. Master's thesis – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2021.

The objective of this present master's thesis is to answer the following scientific hypothesis: what are the fundamentals and the purpose of the IPI and ICMS selectivity? In other words, what are the normative consequences of the single election of the essentiality criterion? Therefore, after this proposal, the first step consists in the investigation of the juridical-tributary subject of selectivity. On the other hand, the second step consists in the investigation of the general lines about taxation over the consumption. First of all, it is necessary to understand, from one point of view, the selectivity institute it self in the context of Tax Law. In another point of view, it is necessary to understand the principal features of incident taxation over the consumption tax base, so that, only later, go further in benefit of the understanding of the IPI and ICMS selectivity. With that done, this master's thesis hopes to analyze the essentiality notion, with the goal to clarify the drawing of special tax treatment proposed by the Brazilian Federal Constitution. Next, it will be about the legal grounds over the IPI and ICMS selectivity, putting in focus five notes by the doctrine: (i) extrafiscality; (ii) ability to pay; (iii) human dignity; (iv) principle of the economic order of consumer protection; and (v) autonomy of federates entities. It will be concluded that the IPI and ICMS selectivity (a) exists as an instrumental form of extrafiscality in a broad sense, (b) promotes the ability to pay in indirect taxation and (c) reassure the autonomy of federal entities, being this the last verified purpose only in the ICMS.

Keywords: selectivity; essentiality; IPI; ICMS.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	17
<b>CAPÍTULO I: SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	29
1.1. Conteúdo da seletividade jurídico-tributária.....	29
1.1.1. Seletividade ordinária.....	30
1.1.2. Seletividade jurídica.....	33
1.1.3. Seletividade no Direito Tributário.....	35
1.1.3.1. Seletividade tributária e sua relação com a igualdade.....	40
1.1.3.2. Entre seletividade tributária, progressividade, regressividade e proporcionalidade.....	46
1.1.3.3. Definição de seletividade tributária.....	52
1.2. Formas de operacionalização da seletividade tributária.....	53
1.3. Espécies de seletividade tributária na Constituição Federal de 1988.....	57
<b>CAPÍTULO II: TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS</b> .....	63
2.1. Consumo como índice de tributação: perspectivas à luz da teoria da equivalência econômica.....	63
2.2. Vantagens e desvantagens da tributação sobre o consumo.....	68
2.3. Seletividade no IPI e no ICMS.....	74
2.3.1. Histórico nas Constituições anteriores e no Código Tributário Nacional.....	75
2.3.2. Regime na Constituição Federal de 1988.....	78
2.3.3. Contraste entre “será” e “poderá”.....	82
<b>CAPÍTULO III: ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	91
3.1. Critério de discriminação da essencialidade.....	91
3.2. Significado jurídico-tributário de essencialidade.....	94
3.3. Elementos da essencialidade tributária.....	103
3.3.1. Elemento pessoal.....	103
3.3.2. Elemento espacial.....	107
3.3.3. Elemento temporal.....	110
3.3.4. Elemento quantitativo.....	112
3.4. Sujeitos da essencialidade tributária.....	114

<b>CAPÍTULO IV: FUNDAMENTOS E FINALIDADES DA SELETIVIDADE DO IPI E DO ICMS .....</b>	<b>121</b>
4.1. Evolução do estudo .....	121
4.2. Extrafiscalidade .....	122
4.3. Capacidade contributiva .....	131
4.4. Dignidade da pessoa humana .....	139
4.5. Princípio da ordem econômica de defesa do consumidor .....	144
4.6. Autonomia dos entes federados.....	148
4.7. Simultaneidade dos fundamentos e das finalidades da seletividade do IPI e do ICMS .....	152
<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>153</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>161</b>



## INTRODUÇÃO

Dentre todos os temas que circundam o Direito Tributário brasileiro, o da seletividade do Imposto sobre produtos industrializados - IPI e do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS não desponta como aquele mais inédito ou como aquele mais desconhecido da comunidade científica. Diversos autores, em alguma medida, já exploraram o assunto, escrevendo textos a respeito, ou já se depararam com ele nas mais variadas ocasiões ao longo de suas vidas acadêmicas ou profissionais.

Certamente, não se está diante de uma temática renegada, ignorada e pouco trabalhada pela doutrina nacional, cuja bibliografia produzida até o momento é escassa. Pelo contrário. Nas grandes obras conteudistas de Direito Tributário brasileiro, elaboradas com propósitos didáticos, costumeiramente encontram-se algumas páginas destinadas ao tratamento da seletividade do IPI e do ICMS, sem contar o fato de que este tema é objeto de inúmeros artigos científicos publicados em diferentes revistas ou livros.

Em paralelo a isso, o instituto da seletividade do IPI e do ICMS é de fácil compreensão inicial. Entender a essência do que vem a ser a seletividade no âmbito da tributação sobre o consumo não é algo que exige, ao menos em um primeiro momento, um grande esforço intelectual. Sabe-se, minimamente, que a Constituição Federal prescreve um tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade. Daí, de um lado, os produtos, as mercadorias e os serviços menos essenciais recebem uma tributação mais gravosa, ao passo que, do outro lado, os produtos, as mercadorias e os serviços mais essenciais recebem uma tributação menos gravosa.

Por que, então, desenvolver uma pesquisa para estudá-lo?

Apesar dessas objeções, a seletividade do IPI e do ICMS é atualmente um tema do dia. A justificativa deste trabalho não se fundamenta na investigação do admirável mundo novo. O desafio proposto aqui é outro. Pretende-se enfrentar um objeto que está hoje em alta. A seletividade do IPI e do ICMS está em evidência perante a comunidade científica, sendo alvo de uma série de apontamentos recentes e, também, centro de importantes discussões judiciais que aguardam um desfecho final no Supremo Tribunal Federal – STF. Com efeito, há consideráveis polêmicas sobrepassando os debates no ambiente jurídico-tributário, (i) quer de ordem econômica e de política fiscal, (ii) quer de ordem pragmática e de aplicação da lei,

ou (iii) quer de ordem normativa e de identificação de valores constitucionais, que merecem reflexão e abordagem acurada.

Nesse sentido, não é porque se trata de uma matéria recorrente e comum, com vasta produção bibliográfica, que inexistem pontos controversos a ainda serem trabalhados e esmiuçados. A inserção de novos enfoques, com ângulos diferentes, costuma trazer à tona questionamentos até então não enfrentados. Além disso, acredita-se haver uma simplicidade aparente e ilusória no domínio teórico da seletividade do IPI e do ICMS que gera uma falsa sensação de esgotamento.

Em termos metafóricos, é possível comparar a seletividade do IPI e do ICMS à imagem de um iceberg. O iceberg é uma massa de gelo que se desprende de uma geleira e passa a flutuar na superfície dos oceanos. Apenas uma parte pequena desta massa de gelo é visível acima da linha do mar. A maior parte do iceberg fica submersa, vale dizer, fica escondida dentro da água, representando perigo à navegação.

Nesta comparação, a noção básica descrita acima que se tem a respeito da seletividade do IPI e do ICMS, como instituto que pugna por um tratamento tributário diferenciado, de acordo com o critério da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços, retrata a “parte visível do iceberg” - aquela conhecida e compreendida por todos. Todavia, há uma série de outras questões imbricadas e mais profundas que se escondem nesta preconcepção inicial. E esta é a “parte submersa do iceberg” que, a priori, não está tão aos olhos de quem vê, e, por isso, nem sempre é percebida, mas que vem despertando interesse e entusiasmo daqueles que lhe enxergam.

Resumidamente, o que se quer dizer com todas essas considerações é que o tema da seletividade do IPI e do ICMS não é tão singelo quanto parece ser inicialmente, revelando-se, ao invés disso, tão intrigante quanto qualquer outro assunto de notória complexidade.

Em termos econômicos e de política fiscal, por exemplo, a *ratio* da seletividade do IPI e do ICMS vem sendo bastante criticada. Argumenta-se, a partir de uma perspectiva ampla, que o modelo de tributação sobre o consumo pautado na implementação de um tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade dos bens e dos serviços, via de regra perfectibilizado mediante uma estrutura de alíquotas múltiplas, apresenta uma série de desvantagens perante um modelo de tributação uniforme, desprovido na grande maioria das vezes de diferenciações, que congrega práticas distributivas de renda para atender a parte da população mais necessitada.

Dentre as desvantagens apontadas, destacam-se as seguintes: (i) dificuldade no que diz respeito à classificação dos bens e serviços, o que gera insegurança jurídica e aumento do

contencioso judicial e administrativo; (ii) estímulo às práticas de sonegação fiscal e de planejamento tributário, o que fatalmente reduz a arrecadação; e (iii) aumento da complexidade do sistema tributário, de modo a elevar os custos administrativos de fiscalização, bem como os custos de conformidade<sup>1-2</sup>.

Ainda no plano da Economia, uma outra crítica que pode ser direcionada à seletividade do IPI e do ICMS relaciona-se com a restrição orçamentária do setor público e com a concentração regional da arrecadação. De um lado, a tributação branda sobre bens e serviços essenciais provoca uma significativa perda de receita, acentuada pelo não aproveitamento do caráter inelástico dessa espécie de bens e serviços e, também, pelo baixo nível de consumo dos bens e serviços não essenciais. Do outro lado, o consumo dos bens e serviços não essenciais ocorre, em maior intensidade, nas regiões mais desenvolvidas do Brasil, fazendo com que os Estados-membros mais ricos sejam beneficiados, na contramão dos objetivos de redução das desigualdades regionais<sup>3</sup>.

Em meio a esse contexto de desaprovação, por assim dizer, tramitam hoje no Congresso Nacional ao menos duas Propostas de Emendas à Constituição – PEC que propugnam pela extinção da seletividade do IPI e do ICMS do ordenamento jurídico nacional. A primeira delas é a PEC nº 45/2019 que tem como pano de fundo a criação do Imposto sobre bens e serviços – IBS, de caráter nacional, com a competência tributária compartilhada entre os entes federados, a ser instituído por meio de Lei Complementar nacional, em substituição ao IPI, ao ICMS, ao Imposto sobre serviços – ISS e às Contribuições ao Programa de integração social – PIS e para o Financiamento da seguridade social – COFINS.

Segundo consta do texto inicial apresentado, o IBS idealizado terá alíquota uniforme para todos os bens, serviços e direitos dentro do território de cada ente federado e não poderá ser objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros. A título de complemento dessa estrutura, existe a previsão para instituição por parte da União de impostos seletivos (*excise tax*), com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o

---

<sup>1</sup> DE LA FERIA, Rita. KREVER, Richard. Ending VAT Exemptions: towards a Post-Modern VAT. In DE LA FERIA, Rita (Ed.). *VAT Exemptions: consequences and design alternatives*. Wolters Kluwer, 2013, p. 3-36 (23-24).

<sup>2</sup> CANADO, Vanessa Rahal. LONGO, Larissa Luzia. O papel da seletividade no sistema tributário: uma proposta de revisão de sua função e partir de uma leitura interdisciplinar. In SCAFF, Fernando Facury. DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Reforma ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro 2020, p. 1085-1094 (1087-1088).

<sup>3</sup> GIAMBIGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 28.

consumo de determinados bens, serviços ou direitos específicos geradores de externalidades negativas.

A segunda é a PEC nº 110/2019 que, semelhantemente, também propõe a criação de um IBS, só que de competência dos Estados e do Distrito Federal, a partir de um rearranjo distinto do sistema tributário nacional, com a exclusão dos mesmos tributos e de mais outros, dentre os quais salienta-se o Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF e a Contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE incidente sobre combustíveis.

Conforme prescreve o texto preliminar apresentado, o IBS intentado por essa proposta será uniforme em todo o território nacional e, excepcionalmente, as operações com alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação, poderão ser objeto de isenção ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro. De modo paralelo, prevê-se a inserção na competência da União da possibilidade de criação de impostos seletivos (*excise tax*), especificamente sobre determinados bens e serviços já indicados em dispositivo próprio, quais sejam: petróleo, combustíveis, gás natural, cigarro, energia elétrica, serviços de telecomunicação, bebidas alcoólicas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Não obstante essas tentativas de reforma tributária, há quem em contrapartida sustente não ser possível excluir a seletividade do IPI e do ICMS do ordenamento jurídico nacional, originando, daí, um debate bastante atual que tende a ser bem intenso doravante, na medida em que essas PEC venham a avançar no Congresso Nacional. Com efeito, argumenta-se que a seletividade do IPI e do ICMS dá efetividade à capacidade contributiva na tributação indireta, razão pela qual sua supressão representaria violação à cláusula pétrea, nos termos do art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal, por se revelar contrária aos direitos e garantias individuais. Além disso, o princípio da capacidade contributiva não seria devidamente observado no âmbito do IBS, uma vez que a tributação proporcional nesta espécie de tributo provoca um efeito regressivo, de modo a agravar a iniquidade do sistema tributário brasileiro. Por último, a estrutura complementar idealizada, com a criação de impostos seletivos, não seria capaz de salvar a validade constitucional da proposta, por ter um viés puramente extrafiscal<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A reforma tributário do IBS à luz dos princípios federativos e da capacidade contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 17, nº 99, Belo Horizonte, 2019, maio/jun, p. 63-81 (75-76 e 78).

Já em termos pragmáticos e de aplicação da lei, ato contínuo, o STF reconheceu a repercussão geral de dois Recursos Extraordinários pendentes, ainda, de decisão final, cujo cerne da discussão envolve a temática da seletividade do IPI e do ICMS. O primeiro deles é o Recurso Extraordinário nº 714.319/SC. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado por contribuinte habitual do ICMS, suscitando a inconstitucionalidade do art. 19, inciso II, alíneas “a” e “c”, da Lei Estadual nº 10.297/1996, que estipula uma alíquota de 25% para as operações com energia elétrica e prestações de serviços de comunicação. O mérito desta demanda perpassa pelo eventual desrespeito ao critério da essencialidade e pelo embate entre a facultatividade ou obrigatoriedade da implementação da seletividade do ICMS, nos termos do art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal.

O segundo é o Recurso Extraordinário nº 606.314/PE. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado por contribuinte habitual do IPI, que, no bojo de um litígio entre a classificação fiscal do tributo promovida pelo Decreto nº 2.092/96 e a classificação fiscal alterada pelo Decreto nº 3.777/01, discute-se se a alíquota aplicável às embalagens plásticas de acondicionamento de água mineral, sob a forma de garrações, garrafas e tampas plásticas, é de 0% ou 15%. No contexto das razões apresentadas, alega-se haver violação ao art. 153, §3º, inciso I, da Constituição Federal, por conta de suposta inobservância do critério da essencialidade, entremeando o debate a ponderação no sentido de que o ponto de relevo é a tributação sobre as embalagens plásticas para acondicionamento de água mineral, e não sobre a água mineral em si, indiscutivelmente fundamental à sobrevivência humana.

Por fim, em termos normativos e de identificação de valores constitucionais, encontram-se na doutrina nacional numerosas manifestações de teor variado acerca do embasamento jurídico da seletividade do IPI e do ICMS. Muitos autores apontam diferentes justificativas para o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade estabelecido pela Constituição Federal. Ora defende-se que a seletividade do IPI e do ICMS se presta a atingir a finalidade “A” e ora defende-se que ela se presta a atingir a finalidade “B” e assim por diante. Claramente, há uma expressiva divergência, e não um consenso, na literatura brasileira sobre os fundamentos da seletividade do IPI e do ICMS.

Traçando um panorama na bibliografia já produzida a respeito do tema, é possível extrair e localizar pelo menos cinco grandes correntes doutrinárias. A primeira faz uma associação à extrafiscalidade, argumentando que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade se presta a induzir comportamentos do contribuintes<sup>5</sup> ou realizar

---

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 466.

qualquer outro objetivo que não o arrecadatório<sup>6</sup>. A segunda faz uma associação à capacidade contributiva, argumentando que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade é o meio que se revela capaz de graduar a tributação segundo a capacidade econômica dos contribuintes<sup>7</sup>. A terceira faz uma associação à dignidade da pessoa humana, argumentando que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade assegura o mínimo existencial, na medida em que afasta a tributação sobre bens e serviços necessários à sobrevivência digna do cidadão<sup>8</sup>. A quarta faz uma associação ao princípio da ordem econômica de defesa do consumidor, argumentando que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade deve ser visto a partir das necessidades da economia, inserindo-se, nessa lógica, a proteção dos consumidores hipossuficientes<sup>9</sup>. A quinta, e última, faz uma associação à autonomia dos entes federados, argumentando que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade, cuja noção varia conforme o espaço, reforça a capacidade de autodeterminação dos entes descentralizado dentro do âmbito de competência outorgado pelo poder soberano<sup>10</sup>.

Como se pode perceber do exposto, a simplicidade inicial que circunda o tema da seletividade do IPI e do ICMS é um estigma meramente aparente e não condizente com a realidade. Por mais surpreendente que possa parecer, a seletividade do IPI e do ICMS é, na verdade, um assunto bastante complexo, intrincado e cheio de polêmicas. Mas não só isso. A seletividade do IPI e do ICMS é um tema amplo, volátil e praticamente inesgotável, arrisca-se dizer, porquanto há diversas frentes distintas de trabalho. Isto é, pode-se enfrentar esta temática a partir de incontáveis perspectivas, seja focando neste ou naquele problema.

Esta pesquisa dissertativa, evidentemente, não englobará todos esses pontos de discussão levantados acima. Faz-se necessário realizar um corte metodológico. Não obstante a relevância teórica destas controversas apontadas, o objeto de estudo precisa ser delimitado. E, nessa demarcação, esclarece-se que o presente trabalho se dedica à investigação dos fundamentos jurídicos e da finalidade que perfaz a seletividade do IPI e do ICMS, deixando de lado, nesta oportunidade, as questões relacionadas à economia, à política fiscal e à análise de casos concretos.

---

<sup>6</sup> COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, n° 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 297-302 (301).

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 93-94.

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457-459.

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97.

<sup>10</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Autonomia política e tributação: uma crítica ao IBS à luz do pacto federativo brasileiro*. Artigo não publicado. Versão preliminar autorizada pelo Autor. São Paulo, 2018, p. 1-25 (22).

Em outras palavras, não faz parte do escopo deste trabalho a avaliação qualitativa da seletividade do IPI e do ICMS, tampouco o exame de precedentes judiciais, mediante a atribuição de um juízo de valor. Na realidade, pretende-se perquirir sobre as consequências normativas do tratamento tributário diferenciado estabelecido pela Constituição Federal, no qual se materializa unicamente pelo critério da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços.

Nessa conformidade, busca-se desvendar se a seletividade do IPI e do ICMS tem por objetivo: (i) servir como instrumento de extrafiscalidade para induzir comportamentos ou realizar qualquer outro objetivo que não o arrecadatório; (ii) promover a capacidade contributiva na tributação indireta; (iii) assegurar a dignidade da pessoa humana; (iv) concretizar o princípio da ordem econômica de defesa do consumidor; e/ou (v) reforçar a autonomia dos entes federados.

Para tanto, será realizado um vasto levantamento doutrinário, com a exposição pormenorizada dos posicionamentos adotados por cada autor, cotejando-se aqueles divergentes entre si, para, de forma sistemática, examinar criticamente a procedência teórica das manifestações até então reveladas, bem como dos argumentos expendidos, de modo que o passo seguinte consiste na identificação de qual ou quais valores constitucionais realmente embasam a seletividade do IPI e do ICMS.

É que, conforme será visto ao longo do trabalho, entende-se que a seletividade em si, no contexto do Direito Tributário, corresponde a *uma norma ou técnica, fundamentada na igualdade, que se presta a promover um tratamento tributário diferenciado, quantitativamente tanto atenuante quanto agravante, guiado por um(uns) critério(s) de discriminação, voltado à realização de uma(as) finalidade(s) fiscal(is) e/ou extrafiscal(is), cujos efeitos econômicos podem ser progressivos, proporcionais ou regressivos.*

Daí, partindo-se dessa premissa, a seletividade do IPI e do ICMS não é a única seletividade existente no sistema tributário brasileiro. Na verdade, a seletividade no Direito Tributário retrata uma característica do tributo, qual seja, a de ser seletivo. E tributo seletivo é aquele que onera diferentemente a respectiva circunstância tributável, de acordo com um parâmetro de discriminação<sup>11</sup>. Nessa linha de ideias, há outras espécies de seletividade tributária no ordenamento jurídico nacional, as quais são concebidas pela Constituição Federal por intermédio de critérios de diferenciação distintos do critério da essencialidade.

---

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82-91 (83-84).

Com efeito, é o critério de diferenciação quem traça o conteúdo da seletividade tributária. É a partir dele que se desenha todo o tratamento tributário diferenciado. Sua escolha, em princípio, deriva da engenhosidade do legislador. Trata-se de uma opção, de uma livre escolha legislativa, que apenas se condiciona à finalidade almejada pelo tratamento tributário diferenciado. Por certo, o legislador elege um ou mais critérios para dotar um tributo da qualidade de seletivo, na intenção de atingir o objetivo “A” e/ou “B”.

No caso da seletividade do IPI e do ICMS, o critério de diferenciação eleito pelo legislador constituinte é o da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços. Logo, aqueles mais essenciais recebem uma tributação menos gravosa enquanto os menos essenciais recebem uma tributação mais gravosa. Mas o legislador constituinte – e este é o ponto -, poderia ter escolhido outro critério de diferenciação para guiar o tratamento tributário diferenciado do IPI e do ICMS. Obviamente, não existe só um critério no universo suscetível de uso para fins de diferenciação da tributação. Vale dizer, a essencialidade não é o único critério existente. O IPI e o ICMS poderiam muito bem ser seletivos em função de um critério qualquer que não o da essencialidade. Como corolário, esta hipotética seletividade teria um conteúdo interno totalmente diverso, com um novo fundamento, uma nova justificativa e uma nova finalidade.

Por exemplo, o legislador constituinte poderia ter dotado o IPI e o ICMS da qualidade de seletivos, valendo-se do critério da sustentabilidade. Nessa hipótese, não haveria uma comparação entre produtos, mercadorias e serviços de acordo com a respectiva essencialidade. Levar-se-ia em conta, na verdade, o impacto ambiental. Desta forma, os produtos, as mercadorias e os serviços tidos como poluentes ou prejudiciais ao meio ambiente seriam mais fortemente tributados, ao passo que os tidos como mais sustentáveis, ecologicamente corretos e biodegradáveis seriam tributados de uma forma mais branda.

Ainda fazendo uso da imaginação, o legislador constituinte, porventura, também poderia ter atribuído ao IPI e do ICMS a qualidade de seletivos, em função do critério da nocividade à saúde dos produtos, das mercadorias e dos serviços. Nessa nova suposição, aqueles considerados mais lesivos ao corpo humano e à integridade física ou psicológica seriam mais tributados, enquanto os considerados menos lesivos seriam menos tributados. Mais uma vez, não se teria uma comparação pela essencialidade, mas, sim, por outro parâmetro.

Portanto, o que se tenta registrar de antemão nesta Introdução é a circunstância de que a seletividade tributária não se associa exclusivamente ao critério da essencialidade. Em outras palavras, a seletividade tributária e a essencialidade não são conceitos



necessariamente interligados. Com efeito, o critério da essencialidade não configura, tampouco pressupõe, a existência da seletividade tributária. Sua eventual ausência não retira de um tributo a qualidade de seletivo, caso ele venha ter os elementos necessários a tanto. A essencialidade é só mais um critério a desenhar, de um lado, o tratamento tributário diferenciado implementado e a confirmar ou revelar, do outro lado, a finalidade almejada.

No primeiro exemplo fornecido, a fictícia seletividade do IPI e do ICMS concretizada pelo critério da sustentabilidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços, teria como pressuposto a defesa do meio ambiente, nos termos dos arts. 170, inciso VI, e 225, da Constituição Federal. No segundo exemplo fornecido, a fictícia seletividade do IPI e do ICMS concretizada pelo critério da nocividade à saúde dos produtos, das mercadorias e dos serviços, teria como pressuposto o direito social à saúde, com fulcro nos arts. 6 e 196, da Constituição Federal.

Mas aí, então, advém o questionamento acerca do pressuposto da seletividade do IPI e do ICMS em função da essencialidade. A resposta não é imediata. O critério da essencialidade, diferentemente, é mais amplo e abrange maiores circunstâncias. Nesse indaga-se: qual é o pressuposto da seletividade do IPI e do ICMS?

Extrafiscalidade? Se sim, provoca-se: a tributação mais branda sobre bens e serviços essenciais objetiva estimular a aquisição desses artigos de consumo? Sob inversa perspectiva, a tributação mais gravosa sobre bens e serviços não essenciais objetiva desestimular a aquisição desses artigos de consumo?

Capacidade contributiva? Se sim, provoca-se: pessoas de menor poder aquisitivo só consomem bens e serviços essenciais, e jamais bens e serviços não essenciais? Sob inversa perspectiva, as pessoas de maior poder aquisitivo não consomem bens e serviços essenciais, mas tão somente bens e serviços não essenciais?

Dignidade da pessoa humana? Se sim, provoca-se: em que medida ela fundamenta a alta tributação sobre bens e serviços não essenciais? Porventura, protege-se o mínimo vital com a tributação mais gravosa sobre bens e serviços não essenciais?

Princípio da ordem econômica de defesa do consumidor? Se sim, provoca-se: o consumidor perde direitos ou se vê desprotegido quando consome bens e serviços não essenciais e, assim, suporta uma tributação mais gravosa? Pela via do Direito Tributário, a proteção do consumidor só se realiza por intermédio de ajustes no ônus da tributação?

Autonomia dos entes federados? Se sim, provoca-se: qual a relação da tributação diferenciada em função da essencialidade e a capacidade de autodeterminação dentro do

âmbito de competência do ente federado? É possível estabelecer o que vem a ser essencial neste ou naquele território?

Diante desse contexto, a pergunta principal deste estudo relaciona-se com a identificação dos valores constitucionais que embasam a seletividade do IPI e do ICMS, tal como preconizada hoje pela Constituição Federal. Como exposto acima, o foco desta dissertação é a razão jurídica da criação do tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade, com o fito de esclarecer as questões de ordem fundante.

Com base nisso, metodologicamente, a presente pesquisa tem por objetivo responder a seguinte hipótese científica: quais são os fundamentos e as finalidades da seletividade do IPI e do ICMS? É dizer, quais são as consequências normativas da eleição única do critério da essencialidade?

Nesse intento, o trabalho encontra-se estruturado a partir de um sequenciamento lógico e evolutivo das ideias. Como a pretensão é estudar a seletividade no âmbito do IPI e do ICMS, dois enfrentamentos iniciais se revelam absolutamente fundamentais: São eles: (i) entender o que vem a ser a seletividade no Direito Tributário e (ii) esclarecer os principais elementos da tributação sobre o consumo. Ora, antes de se dissertar sobre a seletividade do IPI e do ICMS, é imperioso que se compreenda, em primeiro lugar, o instituto da seletividade tributária. Em segundo lugar, uma vez compreendido o instituto da seletividade tributária, faz-se necessário aprofundar o estudo a respeito da tributação sobre o consumo, na intenção de sedimentar as respectivas bases teóricas, para, só após, avançar no tratamento da seletividade, aí sim, atribuída ao IPI e ao ICMS.

Tendo isso em mente, o Capítulo I se dedica à investigação do conteúdo jurídico-tributário da seletividade. Realizar-se-á uma construção argumentativa, tendo como ponto de partida a noção da seletividade ordinária, ou seja, aquela no contexto da linguagem comum, perpassando pela noção da seletividade já no campo da linguagem jurídica, até se chegar à definição adiantada acima da seletividade inserido na esfera do Direito Tributário. Adicionalmente, expor-se-á as formas de operacionalização da seletividade tributária na prática e elencar-se-á as demais espécies de seletividade tributária existentes no ordenamento jurídico nacional.

Já o Capítulo II, na sua parte inicial, se destina ao exame do tributação sobre o consumo e, na sua parte final, ao tratamento de outras questões relevantes que circundam o tema da seletividade do IPI e do ICMS. Assim sendo, destacar-se-á o consumo como índice de tributação, à luz da teoria da equivalência econômica, identificando o que vem a ser um tributo que incide sobre essa base econômica em especial, e, na sequência, tratar-se-á das

vantagens e das desvantagens de se adotar esta modalidade de tributação. Expostos esses pontos, ter-se-á suporte para avançar no tema da seletividade do IPI e do ICMS, tecendo considerações a respeito da sua evolução histórica ao longo das Constituições anteriores, do regime jurídico atual posto pela Constituição Federal de 1988 e, por fim, do embate envolvendo a facultatividade da seletividade do ICMS.

O Capítulo III, por sua vez, se presta à análise do critério da essencialidade, pelo olhar jurídico, com o propósito de melhor compreender as nuances do tratamento tributário diferenciado desenhado pela Constituição Federal. Registrar-se-á que a noção de essencialidade, conquanto fluida e variante conforme alguns elementos, possui um significado mínimo a ser observado. E, nessa ordem de ideias, evidenciar-se-á que bens e serviços essenciais são aqueles necessários a um padrão de vida mínimo decente, ao passo que bens e serviços não essenciais são aqueles que se aproximam de uma conotação de luxo. Complementarmente, trabalhar-se-á os elementos pessoal, temporal, espacial e quantitativo da essencialidade, bem como os sujeitos (Executivo, Legislativo e Judiciário) que lhe concretizam no plano fático.

Feito tudo isso, o trabalho encontrar-se-á maduro para responder a pergunta principal da presente pesquisa. Daí que o Capítulo IV se reserva única e exclusivamente ao enfrentamento da hipótese central formulada nesta dissertação. Nesse sentido, buscar-se-á desvendar se a seletividade do IPI e do ICMS tem por objetivo: (i) servir como instrumento de extrafiscalidade para induzir comportamentos ou realizar qualquer outro objetivo que não o arrecadatório; (ii) promover a capacidade contributiva na tributação indireta; (iii) assegurar a dignidade da pessoa humana; (iv) concretizar o princípio da ordem econômica de defesa do consumidor; e/ou (v) reforçar a autonomia dos entes federados.



## CAPÍTULO I: SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

### 1.1. Conteúdo da seletividade jurídico-tributária

O Direito, longe de ser imutável, está em constante processo de transformação e adaptação, a fim de se adequar sobretudo à realidade socioeconômica. Não se está a falar, unicamente, do Direito como representação, retrato ou espelho da sociedade, mas, também, como instrumento de intervenção e ordenação. Há uma via de mão dupla. Se, por um lado, o Direito condiciona a realidade social e a economia, regulamentando as condutas intersubjetivas, por outro lado, a realidade social e a economia condicionam o Direito, que costuma se atualizar diante das inovações que insurgem a todo instante<sup>12</sup>.

Em meio a esse dinamismo cíclico e evolutivo, o Direito por vezes faz surgir novos institutos, valendo-se de denominações inéditas até então inexistentes. Essas denominações passam a ter uma semântica que lhes dá substrato dentro do universo jurídico. Ao longo do tempo, no entanto, essa expressão criada pode não permanecer na instância do Direito, vindo a se popularizar pela sociedade. E, nesse movimento, os cidadãos acabam por empregar a expressão nova no cotidiano com igual ou outro sentido. Tem-se, assim, um percurso que se inicia na linguagem jurídica e termina na linguagem ordinária.

Mas o Direito, ainda nessa ideia, também realiza o processo oposto. Vocábulo já existentes na linguagem ordinária são porventura incorporados por textos normativos, por atos jurídicos ou pela doutrina. Essa adoção, contudo, não se dá necessariamente de forma perfeita e sem interferências. As expressões do cotidiano, quando inseridas no âmbito do Direito, ora assumem o mesmo significado e ora assumem um significado completamente diverso daquela acepção comum. O percurso, aqui, se inverte: o ponto de partida é a linguagem ordinária enquanto o ponto de chegada é a linguagem jurídica.

Essa realidade então narrada, marcada por um fluxo linguístico interdimensional, potencializa uma possível dualidade de sentido das palavras ou, até mesmo, uma pluralidade, tendo em vista que a polissemia é algo natural e recorrente<sup>13</sup>. Ou seja, o efeito que já era

---

<sup>12</sup> GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 35-46.

<sup>13</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar. Traducción de Silvina Álvarez Medina*. Madrid: Dagaz Gráfica, 2014, p. 21.

inerente à linguagem torna-se mais acentuado. Isso se explica pelo fato de que a instância comum diverge da instância científica. São dois domínios que, embora comunicáveis, apresentam propriedades próprias. Entre o cotidiano e o campo técnico-jurídico, há uma distância a ser observada. Logo, a análise conjunta e a associação direta requerem cuidados. E a *seletividade*, enquanto vocábulo, se insere exatamente nesse contexto.

A seletividade não é uma expressão pura do Direito. Vale dizer, não é uma expressão encontrada e utilizada tão somente nesta esfera. Ao invés disso, a seletividade faz parte do vocabulário popular, estando presente no dia-a-dia das pessoas. Com efeito, seu emprego ocorre em diversos cenários e ambientes, sem se restringir ao universo jurídico, com absoluta exclusividade. Trata-se, portanto, de um termo independente que transita em planos distintos, sendo aplicada tanto pela linguagem ordinária quanto pela linguagem jurídica.

Por via de consequência, a seletividade corresponde a uma expressão, cujo teor linguístico se sujeita às repercussões de cada instância, podendo vir a apresentar conotações diferentes, próximas ou iguais. Isso evidencia que a investigação do sua semântica em ambos os domínios é imprescindível, independentemente do resultado. Ainda que se chegue à conclusão de que o significado é o mesmo, diverso ou parecido, se tem um parâmetro de comparação capaz de realçar as similitudes e as divergências.

Tendo isso em mente, o primeiro passo lógico em prol da compreensão da seletividade tributária perpassa pela compreensão prévia da seletividade ordinária. Antes de se entender a seletividade no Direito, precisa-se entendê-la fora do Direito. A resposta para o que vem a ser a seletividade no Direito Tributário exige este exame inicial. E é isto o que se passa a fazer na sequência.

### **1.1.1. Seletividade ordinária**

Na língua portuguesa, extrai-se dos dicionários uma noção no sentido de que a seletividade se traduz na qualidade daquilo que é seletivo<sup>14-15</sup>. Em uma primeira impressão, pode-se acreditar que essa concepção ofertada revela-se um tanto quanto tautológica, na medida em que aparenta ser redundante, não levando a conclusão inicial alguma. Dizer que a seletividade se traduz na qualidade daquilo que é seletivo seria como dizer rigorosamente

---

<sup>14</sup> AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, vol. V. 2ª edição. Rio de Janeiro: Delta, 1964, p. 3687.

<sup>15</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 5ª edição. Curitiba: Positivo, 2010, p. 1908.

nada. Porém, uma análise mais acurada demonstra uma importante lição: a referência ao caráter seletivo de um determinado substantivo. A partir daí, percebe-se que a seletividade se associa a uma ideia de seleção.

Etimologicamente, a seletividade provém do verbo selecionar. O verbo selecionar, por sua vez, é sinônimo de escolher, separar, apartar, eleger, optar, seletar e outros tantos. Por certo, selecionar representa o ato de se fazer uma seleção ou uma escolha, bem como o ato de se separar uns ou alguns. Ao se selecionar quaisquer objetos, forma-se, ainda que de forma involuntária, pelo menos dois conjuntos: (i) um, dos objetos selecionados; e (ii) outro, dos objetos não selecionados.

Nessa perspectiva, a seleção consiste em um processo no qual inevitavelmente resulta na quebra de uma igualdade anterior. Isso porque, antes de uma eventual seleção, os objetos se encontram dispersos e misturados sob uma aleatória paridade. Após a seleção, restam segregados e passam a compor conjuntos distintos. Mas há de se ressaltar que, por trás de toda seleção, há sempre uma racionalidade enrustida pautada em uma premissa e em um protocolo.

Com efeito, toda seleção pressupõe uma motivação acompanhada de uma metodologia. É que ninguém seleciona por selecionar. Objetos não são selecionados em vão e nem à toa. Fixam-se parâmetros de diferenciação relacionados com os propósitos preestabelecidos. Está na essência do “*ser seletivo*” a presença, às vezes oculta, porém absolutamente ínsita, de uma medida de diferenciação, justificada por um fim. Se um determinado substantivo possui o atributo de ser seletivo, é porque ele assim é em função de algo e para atingir determinado objetivo.

Esses elementos representam traços centrais e, ao mesmo tempo, distintivos de uma seleção. Embora a essência do processo seja a mesma, as seleções diferenciam-se entre si. Há três variáveis a serem consideradas: (i) os objetos; (ii) os critérios de discriminação adotados e; (iii) as finalidades desejadas. Daí que as seletividades não são iguais umas às outras.

Para melhor elucidar a questão posta, tome-se como exemplo a coleta seletiva do lixo. Desprovida da qualidade de seletiva, a coleta do lixo comum, isoladamente considerada, corresponde a um mero substantivo que tão somente retrata o procedimento ou o serviço público de recolhimento de resíduos e detritos. Já a coleta, aí sim, seletiva do lixo, justamente por ser seletiva, evidencia o mesmo procedimento ou o serviço público de recolhimento de resíduos e detritos, só que com o detalhe de ocorrer com base em um critério de discriminação, visando determinado objetivo. Ora, é imediata a pergunta: se a coleta do lixo

é seletiva, ela é em função do que especificamente? Ou melhor, qual o critério de discriminação desta seletividade? E, acima disso, qual a finalidade almejada?

Neste exemplo, é de conhecimento público que a coleta do lixo é seletiva em função da constituição ou composição dos materiais. Segundo esse critério, o lixo, os resíduos e os detritos são selecionados, de modo a separar os materiais em algumas categorias tradicionais tais como o vidro, o metal, o papel, o plástico e o material orgânico, tendo em vista uma finalidade potencialmente de reciclagem e/ou de descarte apropriado.

O critério pelo qual a seletividade da coleta do lixo se concretiza revela-se coerente diante dos seus propósitos. Se o que se pretende, de fato, é a reciclagem ou o descarte apropriado do lixo, o critério da constituição ou composição dos materiais satisfaz este escopo. Entretanto, cumpre-se observar, como destacado acima, que a seletividade pressupõe uma finalidade, mas não a mesma finalidade sempre.

Nada impede, nesse sentido, que a coleta seletiva do lixo venha a por ventura ter outro propósito. Hipoteticamente, a coleta seletiva do lixo poderia se prestar à armazenagem dos materiais. Nessa suposição, o critério da constituição ou composição perderia espaço para um outro mais indicado ao novo fim hipotético, como o do tamanho dos materiais. Assim, ao invés dos resíduos e detritos serem selecionados pela composição e constituição dos materiais, eles seriam selecionados entre pequenos, médios e grandes.

Eventual alteração do critério de discriminação, conquanto plenamente possível, não desnatura a propriedade seletiva do substantivo. Longe disso, o critério é seu pressuposto, exímio sintoma de validade da seletividade. No exemplo, o processo de seleção do lixo, mesmo em face de uma suposta alteração do critério, se mantém intacto na sua essência. A coleta do lixo, deveras, permanece sendo seletiva, seja lá qual for o critério e a finalidade.

O ponto importante é que a seletividade da coleta do lixo com base na composição ou constituição dos materiais se distingue da seletividade com base no tamanho. A primeira tem uma finalidade de reciclagem e/ou de descarte apropriado do lixo e, por isso, se utiliza do critério da composição ou constituição dos materiais, ao passo que a segunda tem uma finalidade de armazenagem e, por isso, se utiliza do critério do tamanho.

Se o contexto posto assim permitir, o critério de discriminação é de imaginação infinita. A sua escolha, no entanto, depende da finalidade da seletividade. A finalidade vem antes, e o critério vem depois. Se a finalidade da seletividade for “X”, então o critério mais adequado parece ser o “A”. Em contrapartida, se a finalidade da seletividade for “Y”, o critério mais adequado, desta vez, não parece ser o “A”, mas, sim, o critério “B”. Em vista disso, a finalidade condiciona o critério, assim como o critério confirma ou infirma a



finalidade. Querendo se atingir a finalidade “A”, se escolhe o critério “X”. E mediante o critério “X”, busca se atingir a finalidade “A”.

Diante do exposto, pode-se dizer que a seletividade ordinária, ao singelamente conotar a qualidade daquilo que é seletivo, reúne os propósitos e os métodos adotados de um processo de seleção, de acordo com as suas características próprias. Como apontado acima, as seleções não são iguais. O processo que resulta na quebra de uma igualdade aleatória anterior, de fato, é o mesmo. Contudo, há inúmeras variáveis a serem consideradas, como os objetos, os critérios e as finalidades. Cada seletividade, a partir desses fatores, apresenta uma identidade própria, segundo a racionalidade que lhe convém. O que há de comum é apenas a existência desses elementos inatos.

### **1.1.2. Seletividade jurídica**

A noção central da seletividade ordinária trabalhada no tópico acima permanece viva no universo jurídico. A essência do raciocínio se transporta com plenitude. Nesta mudança de planos, a seletividade ordinária não se desnatura, tampouco perde a sua conotação nuclear. As considerações lógicas, estruturais e semânticas tecidas a partir de um ambiente externo são válidas e aplicáveis a este contexto científico. Seja na linguagem ordinária, seja na linguagem jurídica, verifica-se que a seletividade continua expressando a ideia primária de fazer referência a um substantivo dotado da qualidade de seletivo.

O que ocorre, no entanto, é que o mundo do Direito possui os seus predicados e as suas singularidades. Consequentemente, a seletividade ordinária, quando adentra no domínio jurídico, sofre com as influências do meio e passa por um processo de adaptação interna. Sem desfazer do instituto, o Direito apenas decora a estrutura seletiva. Os elementos que compõem a seletividade jurídica são mais específicos e menos abrangentes do que os elementos que podem vir a compor a seletividade ordinária. Na primeira, os objetos, os critérios de discriminação e as finalidades almejadas devem guardar correlação com o Direito. Já na última, esse vínculo necessário inexistente, pois os elementos não são previamente delimitados ou relacionados a algo.

Efetivamente, enquanto a seletividade ordinária denota o adjetivo de seletivo que reveste algum substantivo, fundamentado em um parâmetro de seleção qualquer, visando a promoção de uma certa finalidade, a seletividade jurídica, em linhas gerais, denota a qualidade seletiva de um determinado instituto normativo, que promove um tratamento

diferenciado da lei, segundo um critério de discriminação, voltado à realização de uma dada finalidade com respaldo no ordenamento posto.

Assim sendo, a seletividade jurídica tem seus traços característicos e feições próprias, mas ela não rompe com o ideal de seletividade. Ou seja, não deixa de ser uma seletividade, só por ser jurídica. Na verdade, ela é uma seletividade, só que jurídica. O Direito lhe dá essa qualificação, da mesma forma em que outra ciência poderia fazer igual. Ou seja, o Direito apenas ornamenta a estrutura seletiva com os seus elementos internos. Daí dentro dessa análise ser possível concluir que a seletividade ordinária é um gênero, do qual a seletividade jurídica é uma de suas espécies.

Traçando um paralelo a esse respeito, o estudo da seletividade muito se assemelha ao estudo dos sistemas. Apesar das inúmeras teorias existentes, pode-se dizer que a concepção global e mínima de sistema centra-se no pensamento de um conjunto unitário e ordenado de elementos, que se relacionam entre si segundo uma estrutura, em função de princípios coerentes e harmônicos<sup>16-17</sup>. E a partir dessa percepção, se concebe, ao longo de outros planos, diversos subsistemas, como o sistema econômico, sistema político, sistema social, sistema solar, sistema cardiovascular etc<sup>18</sup>.

Este fenômeno aqui se repercute. Por meio da compreensão da seletividade ordinária, idealizam-se múltiplas seletividades, dentre elas, a jurídica, integrante de uma categoria mais específica. Nessa lógica, assim como o Direito, conquanto uno e indecomponível, é composto por vários ramos didaticamente autônomos<sup>19</sup>, as subespécies de seletividades jurídicas também são igualmente visualizadas. Estas subespécies surgem ajustadas aos contornos de cada disciplina, conforme as especificações pertinentes.

No Direito brasileiro, como se sabe, há uma gama de disciplinas especializadas criadas e organizadas de acordo com o tema, para facilitar o aprendizado, bem como o lado ocupacional e pragmático. Neste rol, não se encontra apenas o Direito Tributário. Por conseguinte, não é crível imaginar que a seletividade tributária corresponda a única subespécie de seletividade jurídica existente. Pelo contrário, verifica-se que outras

---

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 04 e 20.

<sup>17</sup> CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico – direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 42-43.

<sup>18</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistemas jurídicos. In CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico, vol. I*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 249-269 (250-251).

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 46-47.

seletividades jurídicas se fazem presentes em vários ramos do Direito, não se restringindo ao Direito Tributário.

No Direito Previdenciário, a título de registro, tem-se a seletividade na prestação dos benefícios e serviços, como um dos grandes objetivos da seguridade social, nos termos do art. 194, inciso III, da Constituição Federal<sup>20</sup>. Trata-se de um princípio basilar que se refere a um momento pré-legislativo. Considerando a escassez dos recursos financeiros, compete ao legislador realizar uma escolha a respeito de quais riscos sociais merecem proteção e, ainda, por meio de quais prestações esses riscos serão cobertos, de acordo com as condições socioeconômicas dos segurados, dando-se preferências para os indivíduos mais necessitados<sup>21-22</sup>.

Com relação ao Direito Tributário, passa-se a analisar com detalhes a respectiva seletividade no tópico abaixo.

### **1.1.3. Seletividade no Direito Tributário**

Em matéria de tributação, a seletividade retrata o caráter seletivo dos tributos. Tributos seletivos são aqueles que oneram diferentemente os bens, os serviços, o patrimônio e as demais circunstâncias tributáveis sobre os quais incidem, a partir de um parâmetro de discrimen<sup>23</sup>. Noutro dizer, correspondem aos tributos em que o legislador se vale de um ou mais critérios de comparação, em sintonia com o fim estimado<sup>24</sup>.

A qualidade de seletivo retrata uma característica fiscal particular que não é inerente ao tributo em si. Dentro da sua estrutura, a seletividade tributária desponta como um traço, e não como um elemento vital, portanto, comum. No ordenamento jurídico nacional, nem todos os tributos possuem este predicado de serem seletivos. Aliás, esta não é a regra. A seletividade tributária só se encontra prevista para alguns poucos tributos. Entretanto, essa observação não é um consenso na doutrina.

---

<sup>20</sup> BASTOS, Celso Seixas Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 08 (arts. 193 a 232). 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 27-28.

<sup>21</sup> BASTOS, Juliana Cardoso Ribeiro. Panorama e concretização constitucional da assistência social. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, vol. 83, abr-jun. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 211-239 (215-217).

<sup>22</sup> RE nº 587.970, Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2017, divulgado em 21/09/2017, publicado em 22/09/2017.

<sup>23</sup> MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82-91 (83-84).

<sup>24</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 104.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, em contraposição, defende ser a seletividade tributária uma prerrogativa de todos os tributos, sob o argumento de que inexistem tributos absolutamente uniforme ou genérico, desprovido de exceções. Este autor trabalha a seletividade tributária como expressão sinônima de toda e qualquer diferenciação por vezes constatada no grau da tributação, inclusive aquela decorrente de uma manifestação da autonomia dos entes federados, motivada pelo exercício da competência tributária. No seu entender, as normas tributárias isençônicas teriam uma função “*seletiva*”, na medida em que elegem, dentre as condutas integrantes da hipótese de incidência, aquelas que não se submetem ao regime normal de tributação<sup>25</sup>.

A despeito desse posicionamento, não parece ser esta a melhor interpretação para o tema. A seletividade tributária, de fato, se contrapõe à uniformidade de tratamento. Por lógica, toda ideia de seleção resulta na quebra de igualdade anterior não compatível com uma tributação absolutamente homogênea e invariável. Contudo, esse processo de seleção de objetos esparsos sob uma aleatória paridade não se dá de forma acidental, mas, sim, de uma forma organizada por um indicador. A seleção pressupõe a existência de um critério de discriminação determinante na formação dos conjuntos dos objetos selecionados e dos objetos não selecionados.

Desta forma, não é porque se tem uma tributação desuniforme que ela é, necessariamente, seletiva. Vale dizer, não é porque se tem uma separação entre circunstâncias atingidas e circunstâncias não atingidas por um espectro de uma norma de incidência tributária que se está diante de uma seletividade tributária. As assimetrias fiscais decorrem de inúmeros fatores, sendo a seletividade tributária apenas um dentre eles. Por exemplo, a imunidade tributária interfere no grau da tributação e, nem por isso, se confunde com a seletividade tributária, tendo em vista que a sua lógica particular é a de proteger altos valores constitucionais<sup>26</sup> via exclusão de certas situações da própria competência dos entes federados para editar normas instituidoras de tributo<sup>27</sup>.

A isenção, outrossim, difere da seletividade tributária. A depender da corrente doutrinária adotada, dentre as que mais persistem nos dias atuais, a isenção consiste em uma

---

<sup>25</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza da alíquota zero. Normas modificativas. Seletividade. Progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 55. São Paulo: Dialética, 2000, p. 18-30 (30).

<sup>26</sup> BARRETO, Aires Fernandino. BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001, p. 30-31.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 190-192.

hipótese de não-incidência legalmente qualificada<sup>28</sup> ou em uma mutilação parcial da regramatrix de incidência tributária, na qual se subtrai parte do campo de abrangência dos critérios alocados tanto no antecedente quanto no consequente da norma<sup>29</sup>. De toda sorte, na prática a isenção implica em afastar total ou parcialmente a tributação, e se divide em duas espécies: (i) isenção técnica ou (ii) isenção própria.

A isenção técnica se resume na tentativa de o legislador melhor descrever uma hipótese de incidência tributária. Ou seja, o legislador se vale da isenção para aclarar e conformar a materialidade de um tributo, elencando as circunstâncias que não se sujeitam à tributação. A rigor, tem-se uma descrição genérica da materialidade do tributo seguida de uma isenção para estreitar o raio dessa hipótese tributária. Já a isenção própria, como o nome sugere, encontra-se associada às normas tributárias indutoras. O legislador busca conferir um tratamento tributário mais benéfico do que o regime geral contido no escopo da respectiva competência tributária<sup>30</sup>.

No caso da seletividade no campo da tributação, tem-se um tratamento tributário diferenciado em função de um parâmetro qualquer eleito<sup>31</sup>. Tributar em atenção à seletividade implica a utilização de um critério de discriminação, com vista à promoção de uma finalidade<sup>32</sup>. O grande símbolo distintivo é a diferenciação positiva ou negativa guiada por uma medida, independentemente da denominação que seja atribuída pelo texto normativo. Ao contrário da isenção e da imunidade, o tratamento tributário diferenciado promovido pela seletividade abrange também o aumento da tributação. Com base em algum indicador, a ser levado sempre adiante em consideração, o valor a ser pago pelo contribuinte ao Erário pode ser tanto maior quanto menor. São dois lados de uma mesma moeda, de modo que, ora o parâmetro de seleção resulta em uma tributação mais gravosa, e ora ele resulta em uma tributação mais branda.

Nessa conformidade, a seletividade tributária corresponde a um expediente alternativo, ou melhor, a uma técnica de tributação<sup>33</sup>, alçada no sistema tributário brasileiro ao nível

---

<sup>28</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 200.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 450-451.

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 250-251.

<sup>31</sup> NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Luciane. Os impostos indiretos são necessariamente regressivos? In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Tributação e desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 497-512 (508).

<sup>32</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 102-103.

<sup>33</sup> ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 105-106.

constitucional, que, orientada por um critério de discriminação, se presta à concretização de algum fim ou até de algum princípio<sup>34</sup>. Portanto, a seletividade na tributação não retrata toda e qualquer diferenciação na carga tributária, mas somente aquela graduada quantitativamente por um critério de discriminação estabelecido.

A seletividade tributária, sozinha, é vazia de sentido<sup>35</sup>. Não existe seletividade pura, a despeito do campo científico de referência, sem um parâmetro de comparação. O critério de discriminação colore e preenche o conteúdo da seletividade tributária, de modo a evidenciar qual ou quais finalidades se está buscando<sup>36</sup>. O critério norteia todo o tratamento tributário discriminatório, impedindo que este venha a ocorrer ao alvedrio do agente público. Naturalmente, compete ao legislador a escolha deste indicador, de modo a arquitetar a estrutura seletiva na prática. Por certo, a seletividade tributária em si não é algo predeterminado e definitivo. Ao invés disso, revela-se variada e oscilante. Os elementos da seletividade tributária são suscetíveis de alterações, apesar da racionalidade permanecer a mesma.

Em se tratando da seletividade do IPI e do ICMS, é sabido que o legislador constituinte escolheu o critério da essencialidade, conforme reza o art. 153, §3º, inciso I, e 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal. Daí os produtos, as mercadorias e os serviços considerados mais essenciais recebem uma tributação mais branda, ao passo que aqueles considerados menos essenciais recebem uma tributação mais gravosa. Todavia, como destacado na Introdução desta pesquisa, o IPI e o ICMS poderiam ser seletivos em função de um outro critério qualquer distinto do critério da essencialidade.

Por suposição, o legislador constituinte poderia ter dotado o IPI e o ICMS da qualidade de seletivos, em função do critério da sustentabilidade ou do critério da nocividade à saúde. Na hipótese de o IPI e o ICMS serem seletivos em função do critério da sustentabilidade, ter-se-ia um tratamento tributário diferenciado de acordo com o impacto ambiental dos produtos, das mercadorias e dos serviços, de modo que aqueles mais poluentes ou prejudiciais ao meio ambiente receberiam uma tributação mais gravosa e aqueles mais sustentáveis, ecologicamente corretos e biodegradáveis receberiam uma tributação menos gravosa. Já na hipótese de o IPI e o ICMS serem seletivos em função do critério da

---

<sup>34</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 104.

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. Apresentação. In CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 19.

<sup>36</sup> MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82-91 (84).

nocividade à saúde, o tratamento tributário diferenciado teria o seguinte desenho: de um lado, os produtos, as mercadorias e os serviços mais lesivos ao corpo humano e à integridade física ou psicológica seriam mais tributados e, do outro lado, menos lesivos seriam menos tributados.

Tendo isso em mente, acredita-se ser inapropriado estabelecer uma associação inseparável entre a seletividade tributária e o critério da essencialidade. Não há um vínculo necessário. Este é um estigma que não se sustenta e precisa ser quebrado. A seletividade tributária apenas é a técnica enquanto a essencialidade apenas é o critério eleito. Um não pressupõe e nem condiciona o outro. Ainda que o tratamento tributário diferenciado seja guiado por um critério diverso do critério da essencialidade, estar-se-á diante de uma seletividade tributária, caso se tenha todos os requisitos a tanto. Isto é, nem toda seletividade tributária se perfaz pelo critério da essencialidade, até porque este não é o único parâmetro de comparação existente no mundo.

Nesse sentido, a seletividade do IPI e do ICMS, da forma em que se encontra plasmada, não é a única espécie de seletividade tributária que se tem no ordenamento jurídico nacional. Para além dessa, existem outras concebidas pela Constituição Federal a partir de critérios de diferenciação diversos. Os elementos da estrutura seletiva são sujeitos à alterações. Por conta dessa condição de mutabilidade, a seletividade de um tributo “A” pode não equivaler à seletividade atribuída ao tributo “B”, a depender da composição de cada uma.

A título de registro, pois haverá a seguir tópico específico, adianta-se que o art. 155, §6º, inciso II, da Constituição Federal contempla uma hipótese de seletividade tributária implícita para o Imposto sobre a propriedade de veículo automotor – IPVA, na qual se concretiza pelo critério do tipo e da utilização do veículo. Neste dispositivo, tem-se uma permissão para que os Estados venham a fixar alíquotas diferenciadas para carros e ônibus, para carros movidos à gasolina e carros movidos à álcool etc.

Por todas essas razões, em suma, não há motivos para confundir a seletividade tributária com todas as simples diferenciações no âmbito da tributação, em especial aquelas ocasionalmente geradas pela exteriorização da autonomia dos entes federados. A autonomia federativa, atributo fundamental de todo Estado Federal, consiste na capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competência desenhado pelo poder soberano<sup>37</sup>. São dois os elementos essenciais: (i) a existência de poderes governamentais próprios, de

---

<sup>37</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2010, p. 11.

formação e de escolha, com o reconhecimento do direito de autogoverno; e (ii) a posse de competências exclusivas de ordem legislativa e/ou executiva<sup>38</sup>.

Nesse sentido, quando um Município, por exemplo, decide estabelecer de forma espontânea uma alíquota de 2% de ISS para um dado serviço previsto na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, na intenção de atrair investimentos para o respectivo território municipal, ele age ao talante de sua autonomia federativa. Dentro da margem estipulada pelos arts. 8, inciso II, e 8-A, da Lei Complementar nº 116/03, ou seja, entre a alíquota mínima permitida de 2% e a alíquota máxima permitida de 5%, o Município tem poderes para realizar ajustes na tributação do ISS. Com efeito, é possível estabelecer uma alíquota de 2% para os serviços de ourivesaria e lapidação e 5% para os serviços médicos, por mais impróprio que isso possa parecer.

Essa conduta, por sua vez, em nada se assemelha à circunstância de a União ou os Estados diferenciarem a tributação do IPI e do ICMS, consoante o critério da essencialidade. Assimetrias na tributação existem em abundância. Não há uniformidade plena no sistema tributário brasileiro. Em maior ou menor grau, encontram-se inúmeras distorções, quer de ordem qualitativa, quer de ordem quantitativa. Obviamente, nem todas elas têm a mesma natureza. Há distorções que derivam da autonomia dos entes federados, normalmente pautadas em finalidades extrafiscais, mas que são concretizadas de forma aleatória, sem um indicador de referencial, como é o caso das isenções próprias, e há distorções que derivam de comandos normativos prévios e se caracterizam por promoverem diferenciações sempre guiadas por um parâmetro preestabelecido, como é o caso da seletividade tributária.

Isto posto, a seletividade tributária retrata uma diferenciação permitida e/ou imposta pela Constituição Federal de forma expressa ou não, em atenção ao princípio da igualdade, que na prática resulta no pagamento de uma quantia superior ou inferior de tributo. Em termos simples, a seletividade tributária se fundamenta na igualdade. O seu escopo perpassa pelo tratamento isonômico das circunstâncias tributáveis.

### **1.1.3.1. Seletividade tributária e sua relação com a igualdade**

Desde os primórdios da humanidade, a igualdade sempre foi algo buscado pelo homem e pelas sociedades que se formaram, haja vista seu alto valor axiológico e sua íntima relação

---

<sup>38</sup> SCAFF, Fernando Facury. ROCHA, Francisco Sérgio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal. In RAMOS, Dirceô Torrecillas (Coord.). *O federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, p. 67-83 (69-70).



com a noção de justiça. Independentemente da época, tratamentos discriminatórios para situações equivalentes sem uma razão justificante nunca soaram como justos. Por conta disso, mais do que presença certa como um exímio direito dos cidadãos, a igualdade é seguramente elementar a todo ordenamento jurídico que se preze<sup>39</sup>. Na ordem constitucional brasileira, pela incontestável importância, a igualdade ocupa uma posição de princípio fundamental<sup>40</sup>.

Tradicionalmente, segundo a concepção de Aristóteles desenvolvida tempos atrás e reproduzida com frequência aos longos dos anos, a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida das respectivas desigualdades<sup>41</sup>. É célebre, nessa perspectiva, a lição de Rui Barbosa, segundo a qual “*a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam*”<sup>42</sup>.

Entretanto, essa concepção clássica da igualdade, conquanto lúcida, não a satisfaz por completo, tanto no que diz respeito ao seu conteúdo quanto no que diz respeito ao seu alcance. Com efeito, se ater ao fato de que a igualdade pressupõe o tratamento igual para os iguais e o tratamento desigual para os desiguais, à proporção das desigualdades, é insuficiente. A visão tradicional da igualdade, verdadeiramente, representa um excelente ponto de partida, mas não um ponto de chegada, porquanto se demonstra incapaz de revelar quem são os iguais e quem são os desiguais<sup>43</sup>, eis que lhe falta um parâmetro de comparação.

Igual ou desigual não são características intrínsecas de uma pessoa ou de um objeto. Nada no mundo é igual ou desigual por simplesmente ser. A oração “*X é igual*” não possui, nessas condições, ou melhor, sem um complemento, um significado coerente e lógico. Não se compreende “*X é igual*” da mesma forma em que se compreende “*X é amarelo*”. A primeira frase é vazia e a segunda é cognoscível. A oração “*X é igual*” só passa a fazer sentido quando se questiona: igual a quem ou a o que?<sup>44</sup>

---

<sup>39</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 76/2007, set-out. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 36-72 (37).

<sup>40</sup> ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407-439 (407).

<sup>41</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª edição. 25ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 10-11.

<sup>42</sup> BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5ª edição. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p. 26.

<sup>43</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª edição. 25ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 10-11.

<sup>44</sup> BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. Tradução Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996, p. 11-12.

Não existe igualdade de um só<sup>45</sup>. Pessoas e objetos são iguais ou desiguais relativamente a algum aspecto. Por isso a ironia de George Orwell ao pronunciar que todos os bichos são iguais, mas alguns bichos são mais iguais do que os outros<sup>46</sup>. No universo, dois elementos não são perfeitamente iguais em tudo, da mesma forma em que também não são totalmente desiguais, ao ponto de inexistir pelo menos uma característica comum entre eles<sup>47</sup>. Pessoas e objetos completamente iguais são idênticos, e não iguais. E a igualdade não se confunde com a identidade. Na verdade, a igualdade é sempre relativa<sup>48</sup>.

Portanto, muito mais do que tudo isso, a igualdade se traduz em uma relação formal, que pode ser preenchida de várias formas<sup>49</sup>. Como pondera Roque Antonio Carrazza, não basta falar em igualdade. É preciso, sim, se perguntar: igualdade em que? Igualdade sob que perspectiva e como?<sup>50</sup> Daí a insuficiência da visão tradicional que não chega até este ponto. A adequada compreensão da igualdade perpassa pela apuração da relação<sup>51</sup>.

Efetivamente, pessoas e objetos são iguais ou diferentes em função de um critério diferenciador<sup>52</sup>. Nesse sentido, duas pessoas, por exemplo, podem ser iguais de acordo com o critério da idade, se ambas tiverem 30 anos, ou podem ser desiguais se uma tiver 20 anos e a outra tiver 40 anos<sup>53</sup>. Simultaneamente, as pessoas iguais ou desiguais com relação à idade podem ser diferentes com relação à altura. Apesar de terem a mesma idade, uma pessoa pode medir 1,80m e a outra pessoa pode medir 1,60m. Da mesma forma, duas pessoas podem ter a mesma altura, ambas medindo 1,70m, mas uma tem 20 anos e a outra tem 40 anos.

Trazendo esse raciocínio para a seletividade na tributação sobre o consumo, determinados produtos, mercadorias e serviços podem ser iguais ou desiguais entre si consoante a essencialidade. Em paralelo, estes produtos, mercadorias e serviços também

---

<sup>45</sup> COMPARATO, Fabio Konder. Precisoções sobre os conceitos de lei e de igualdade jurídica. *Revista dos Tribunais*, vol. 750/1998, abr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 11-19 (16).

<sup>46</sup> ORWELL, George. *A revolução dos bichos: um conto de fadas*. Tradução Heitor Aquino Ferreira. São Paulo: Companhia das letras, 2007, p. 106.

<sup>47</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª edição. 25ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 42.

<sup>48</sup> TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no Direito Tributário. In MACHADO, Brandão. (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515-527 (519).

<sup>49</sup> BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. Tradução Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996, p. 11-12.

<sup>50</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O princípio da igualdade. *Revista Justitia*, vol. 37, n° 90. São Paulo, 1975, p. 337-341 (338).

<sup>51</sup> TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no Direito Tributário. In MACHADO, Brandão. (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515-527 (520).

<sup>52</sup> ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407-439 (409).

<sup>53</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 44.

podem ser iguais ou desiguais com relação a outro critério, como o da sustentabilidade ou da nocividade à saúde exemplificados alhures. Realizando-se uma comparação, a mercadoria “A” pode ser tão essencial quanto a mercadoria “B”, mas, em compensação, esta mercadoria “A” pode ser mais poluente ao meio ambiente do que a mercadoria “B”, tida como ecologicamente correta ou biodegradável.

Saber se as pessoas e os objetos são iguais ou desiguais sinaliza o primeiro passo. Só que a igualdade não se limita em ser descritiva. A igualdade jurídica transcende descrição e abrange a prescrição<sup>54</sup>. E este é o segundo passo. Em termos normativos, a questão que circunda a igualdade é a de saber se as pessoas ou os objetos devem ou não devem ser tratados igualmente<sup>55</sup>. Nas palavras de Robert Alexy, se não há uma razão suficiente para se permitir o tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual. Lado oposto, se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual<sup>56</sup>.

Existem situações em que as pessoas são iguais com relação a algum aspecto, mas a igualdade, objetivando atingir uma certa finalidade, exige que elas sejam tratadas desigualmente, pois, com relação a outro aspecto, ligado à finalidade que se busca, elas se diferenciam. O inverso também é verídico: existem situações em que as pessoas são desiguais com relação a algum aspecto, mas a igualdade, objetivando atingir uma eventual finalidade, exige que elas sejam tratadas igualmente, pois, com relação a outro aspecto, ligado à finalidade que se busca, elas são iguais.

O fator de diferenciação, em si, não é determinante. Ele deve ser conjugado com a finalidade. Assim, ora o fator de diferenciação pode ser relevante, e ora ele pode ser irrelevante. É uma questão de relação de pertinência ou vínculo de coerência lógica<sup>57-58</sup>. Desta forma, se por hipótese o que está em xeque é o direito ao voto, não parece compatível com a igualdade diferenciar as pessoas em virtude do sexo, da origem, da raça, da altura, da profissão, do peso etc. Esses critérios, obviamente, em nada se relacionam com o fim pretendido. Pouco importa se as pessoas são do sexo masculino ou feminino ou se são mais altas ou mais baixas. Considerando o direito ao voto, o que importa é a idade como um

---

<sup>54</sup> WESTEN, Peter. *Speaking of equality. Na analysis of the rhetorical force of “equality” in moral and in legal disclosure*. Princeton: Princeton University, 1990, p. 59-61.

<sup>55</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 44.

<sup>56</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 408-410.

<sup>57</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 43.

<sup>58</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª edição. 25ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 37-40.

elemento indicativo de capacidade cognitiva. Nesse sentido, se compatibiliza com a igualdade o tratamento diverso, justificável a alguns, em face da existência de uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a regra ou o direito em questão<sup>59</sup>.

Diante dessas considerações, a igualdade busca assegurar tratamento uniforme às pessoas que não sejam diferenciáveis entre si por razões lógicas, em sintonia com eventual disparidade de tratamento<sup>60</sup>. Sabendo disso, infere-se que a igualdade apresenta alguns pressupostos necessários sem os quais ela não se completa. Trata-se de verdadeiros elementos decifráveis do seu próprio mister. São eles: (i) os sujeitos; (ii) o critério ou medida de comparação; (iii) o fator indicativo da medida de comparação e; (iv) a finalidade<sup>61</sup>.

Sendo assim, a igualdade pode ser definida, nas palavras de Humberto Ávila, como sendo “*a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma finalidade*”<sup>62</sup>. Em linha similar, Peter Westen também define a igualdade como “*the comparative relationship that obtains between two or more distinct persons or things by virtue of their having been jointly measured by a relevant standard of comparison and found to be indistinguishable by reference to that standard*”<sup>63</sup>.

No âmbito dos ordenamentos jurídicos, costumeiramente, a igualdade encontra-se prevista por meio de três formas, quais sejam: (i) mandamento geral estipulando que todos são iguais; (ii) mandamento específico proibindo certas discriminações<sup>64</sup>; e (iii) mandamento específico autorizando ou obrigando certas discriminações. No Brasil, como exemplo da primeira forma, é possível citar o art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, cuja dicação revela que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

Como exemplo da segunda forma, é possível citar o art. 150, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente,

<sup>59</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Princípio da isonomia: desequiparações proibidas e desequiparações permitidas. *Revista Trimestral de Direito Público*, n° 01. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 79-83 (81-82).

<sup>60</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Princípio da isonomia: desequiparações proibidas e desequiparações permitidas. *Revista Trimestral de Direito Público*, n° 01. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 79-83 (83).

<sup>61</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

<sup>62</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

<sup>63</sup> WESTEN, Peter. *Speaking of equality. Na analysis of the rhetorical force of “equality” in moral and in legal disclosure*. Princeton: Princeton University, 1990, p. 39.

<sup>64</sup> COMPARATO, Fábio Konder. Igualdade, desigualdades. *Revista Trimestral de Direito Público*, n° 01. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 69-78 (74-76).

proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Por fim, como exemplo da terceira forma, é possível citar a seletividade tributária. Nos termos dos artigos 153, §3º, inciso I, e 155, §2º, inciso III, como se sabe, o IPI e o ICMS são impostos dotados da qualidade de seletivos, em função da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços. Esses dispositivos inegavelmente legitimam o tratamento tributário diferenciado, na medida em que, de um lado, prescrevem que os produtos, as mercadorias e os serviços mais essenciais deverão ou poderão ser menos tributados, enquanto que os menos essenciais deverão ou poderão ser mais tributados.

Nessa ordem de ideias, verifica-se na seletividade tributária todos os elementos da igualdade. No caso da seletividade do IPI e do ICMS, (i) os objetos de comparação são os produtos, as mercadorias e os serviços; (ii) o critério de comparação é a essencialidade; (iii) o fator indicativo do critério de comparação é o grau de essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços, levando-se em conta, conforme será visto no Capítulo III, o padrão de vida mínimo decente, no contexto das questões alimentares, de moradia, de higiene, de luxo, de suntuosidade etc; e (iv) a finalidade posta em xeque, consoante já destacado na Introdução e oportunamente melhor enfrentada adiante no Capítulo IV, estima-se entre: (a) servir como instrumento de extrafiscalidade para induzir comportamentos ou realizar qualquer outro objetivo que não o arrecadatório; (b) promover a capacidade contributiva na tributação indireta; (c) assegurar a dignidade da pessoa humana; (d) concretizar o princípio da ordem econômica de defesa do consumidor; e/ou (e) reforçar a autonomia dos entes federados.

A seletividade tributária, portanto, nada mais é do que uma manifestação da igualdade. Para utilizar a classificação proposta por José Arthur Lima Gonçalves, constitui a seletividade tributária uma diferenciação relativa ao dever de entregar mais ou menos dinheiro ao Erário<sup>65</sup>. Não por outro motivo, Humberto Ávila, ao discorrer sobre isonomia no contexto dos tributos indiretos, aborda a seletividade no IPI e no ICMS, esclarecendo se tratar de uma técnica de graduação tributária. Esse mesmo autor, ainda, discorrendo sobre a isonomia no âmbito dos impostos reais, trata, embora não se valendo dessa denominação, da seletividade no IPVA, destacada outrora, explicando que o art. 155, §6º, inciso II, da

---

<sup>65</sup> GONÇALVES, José Arthur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 49.

Constituição Federal respalda um tratamento desigual, de modo que a tributação pode variar em razão do tipo do automóvel e de sua utilização<sup>66</sup>.

### **1.1.3.2. Entre seletividade tributária, progressividade, regressividade e proporcionalidade**

Progressividade, regressividade e proporcionalidade são conceitos caros, nobres e bastante corriqueiros no contexto do Direito Tributário brasileiro. Tamanho relevo advém da relação, direta ou indireta, que há com a carga tributária. Apesar da perspectiva adotada - se jurídica ou econômica -, esses temas perpassam pela forma com que a tributação recai sobre o contribuinte, isto é, pela maneira com que ela ocorre na prática, em tom ligeiramente semelhante à seletividade tributária. Ao fim e ao cabo, todos esses institutos circundam questionamentos relativos à diferenciações na tributação e ao seu nível. Em face dessa proximidade inegável, encontram-se na doutrina algumas posições associando a progressividade, a regressividade e a proporcionalidade à seletividade tributária.

Aires Fernandino Barreto, nessa lógica, sustenta que, objetivando realizar o princípio da capacidade contributiva, a Constituição Federal, via de regra, prevê ora uma tributação proporcional, ora progressiva e ora diferenciada. Excepcionalmente, quando a Constituição Federal deseja admitir essas três hipóteses em um tributo só, ela se vale da seletividade tributária, na intenção de alargar o raio de alcance das variáveis tributáveis. Portanto, na sua visão, a seletividade tributária pode conduzir à simples diferenciação entre alíquotas aplicáveis ao produto “A” e as alíquotas aplicáveis ao produto “B”, mas também pode significar uma progressão, nos casos em que reste estabelecida uma alíquota de 10% para o bem “X”, de valor “Z”, e uma alíquota de 20% para o bem “Y”, de valor “Z + 1”<sup>67</sup>.

Regina Helena Costa, em linha similar, chega a citar o pensamento de Aires Fernandino Barreto na sua obra intitulada de “*Princípio da capacidade contributiva*”<sup>68</sup>, como referência conceitual de seletividade tributária e, na obra intitulada de “*Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*”, reproduz esse raciocínio,

---

<sup>66</sup> ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407-439 (425-427).

<sup>67</sup> BARRETO, Aires Fernandino. Capacidade contributiva, igualdade e progressividade na Constituição de 1988. In ATALIBA, Geraldo. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Separata da Revista de Direito Tributário de 1991*. São Paulo: IDEPE/Revista dos Tribunais, 1991, p. 78-88 (80).

<sup>68</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 105-106.

ponderando que a seletividade tributária pode ser implementada, quer pela diferenciação de alíquotas, quer pela progressividade<sup>69</sup>. André Elali, semelhantemente, transcreve a ideia do referenciado autor, argumentando que a seletividade tributária identifica a aplicação prática do princípio da capacidade contributiva por intermédio da progressão de alíquotas<sup>70</sup>.

Esse entendimento levado a cabo pela doutrina é bastante instigante e desperta significativas reflexões. De antemão, registra-se não ser ele de todo incorreto. Na verdade, concorda-se com a essência do raciocínio empreendido pelos autores supracitados. Entretanto, alguns esclarecimentos importantes se fazem necessários para dirimir dúvidas e evitar conclusões precipitadas. É preciso ter cautela na interpretação da procedência da relação entre a seletividade tributária e a progressividade, a regressividade e a proporcionalidade, sob pena de má compreensão da ideia.

Pois bem. Inicia-se o enfrentamento desta questão reconhecendo que essa associação ora defendida pode causar uma certa estranheza. Provavelmente, para muitos, a impressão inicial que se tem é de rejeição do argumento. Isto porque, em um primeiro momento, pode-se vislumbrar uma total incompatibilidade da seletividade tributária com a progressividade, com a regressividade e com a proporcionalidade, até mesmo porque esses últimos institutos aqui postos em debates já são diferentes entre si. A própria progressividade não se confunde com a regressividade que, por sua vez, não se confunde com a proporcionalidade.

Por progressividade, costuma-se entender a majoração da alíquota na medida em que se eleva o valor da matéria tributável<sup>71</sup>. Esta noção se pauta no aumento em conjunto de ambos os elementos que compõem o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Logo, tributos progressivos são aqueles cuja alíquota é fixada em porcentagem variável consoante a matéria objeto da tributação<sup>72</sup>. Assim sendo, a progressividade se concretiza na prática pela elevação da alíquota, na medida em que a base de cálculo também é aumentada<sup>73</sup>.

Por regressividade, costuma-se entender o oposto da progressividade. Decerto, ao invés de a alíquota aumentar na medida em que aumenta a base de cálculo, ela diminui. O comportamento da alíquota em função da oscilação da base de cálculo é invertido. Desta

---

<sup>69</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 374.

<sup>70</sup> ELALI, André. *IPI: aspectos práticos e teóricos*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 77.

<sup>71</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 68.

<sup>72</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 76. São Paulo: Dialética, 2001, p. 27-32 (27-28).

<sup>73</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 8, n. 46, Belo Horizonte, 2010, jul./ago, p. 87-109 (95).

forma, a regressividade consiste na diminuição da alíquota, consoante o crescimento da base de cálculo<sup>74</sup>. Por lógica, tributo regressivo é aquele cuja alíquota se reduz à proporção que os valores sobre os quais este vem a incidir são maiores<sup>75</sup>.

Por proporcionalidade, enfim, costuma-se entender a fixação de uma alíquota única *ad valorem* a incidir sobre uma determinada base de cálculo<sup>76</sup>. Nessa lógica, tributo proporcional é aquele cuja alíquota é estabelecida em porcentagem constante sobre o valor da matéria objeto da tributação<sup>77</sup>. Na proporcionalidade, a alíquota do tributo se comporta sempre da mesma forma, independentemente de qual for o comportamento da base de cálculo. Ainda que haja uma estagnação ou uma oscilação da base de cálculo, a alíquota única do tributo não se altera nem para mais e nem para menos. Ela é, em verdade, fixa. A variação ônus tributário ocorre tão somente pela alternância da base de cálculo, numa escala linear ou, propriamente, proporcional<sup>78</sup>.

Daí, a partir dessas concepções, poder-se-ia acreditar que *modus operandi* desses institutos diverge do *modus operandi* da seletividade tributária. A técnica de um não equivaleria à técnica do outro. Enquanto a progressividade, a regressividade e a proporcionalidade interfeririam na tributação pelo comportamento da alíquota em função da variação da base de cálculo do tributo, a seletividade tributária promoveria um tratamento fiscal diferenciado, por meio de um critério de discriminação norteador, pouco importando a relação da alíquota com a base de cálculo. Consequentemente, eventual associação da seletividade tributária com a progressividade, com a regressividade e com a proporcionalidade revelar-se-ia improcedente, face a presença de uma suposta incompatibilidade natural.

Ocorre que, esse raciocínio construído, conquanto possível, não desponta como o mais adequado. E o motivo para tanto reside na circunstância de que essas visões de progressividade, regressividade e proporcionalidade trabalhadas individualmente acima são simplistas. Com efeito, não se está a afirmar que é incorreto entender a progressividade como a majoração da alíquota na medida em que se eleva o valor da matéria tributável, a

---

<sup>74</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. s.l. Max Limonad, 1998, p. 129.

<sup>75</sup> NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Luciane. Os impostos indiretos são necessariamente regressivos? In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Tributação e desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 497-512 (504).

<sup>76</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições para-fiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n° 46, ano 8. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 9.

<sup>77</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 76. São Paulo: Dialética, 2001, p. 27-32 (28).

<sup>78</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. S.l. Max Limonad, 1998, p. 128.



regressividade como o oposto disso e a proporcionalidade como a fixação de uma alíquota única *ad valorem* a incidir sobre uma determinada base de cálculo. Longe disso. O que se quer esclarecer, na realidade, é que essas percepções são limitadas, no sentido de que não conseguem descrever a completude de fenômeno.

Decerto, a progressividade, a regressividade e a proporcionalidade não estão umbilicalmente ligadas à figura do tributo em si. Vale dizer, não é apenas o tributo que se qualifica como progressivo, regressivo ou proporcional. Há outros referenciais para serem adotados. É possível falar, por exemplo, a partir de um olhar macroeconômico, em sistema tributário progressivo, regressivo ou proporcional.

Desta forma, a progressividade, a regressividade e a proporcionalidade não se reduzem à análise do comportamento da alíquota em função da base de cálculo. Vai-se além, de modo que o importante é a identificação dos efeitos econômicos da incidência tributária. A compreensão da progressividade, da regressividade e da proporcionalidade concentra-se no efeito gerado pela tributação em comparação com o nível de renda do contribuinte. Assim sendo, o exame do caráter progressivo, regressivo ou proporcional da tributação se condiciona ao exame da alíquota média efetiva<sup>79-80</sup>.

Para melhor explicitar esse ponto, toma-se como exemplo a progressividade. Como se sabe, nos termos do art. 153, §2º, inciso I, da Constituição Federal, o Imposto de renda - IR será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e a da progressividade, na forma da lei. Pela concepção tradicional, pode-se acreditar que a tributação progressiva no IR só seria alcançada mediante a criação de uma estrutura de alíquotas múltiplas e crescentes. Entretanto, essa é uma máxima que não se sustenta.

Realmente, com o escalonamento gradual de várias alíquotas, a serem aplicadas sobre cada intervalo maior da base de cálculo, consegue-se promover uma tributação progressiva da renda. A questão, no entanto, é que essa não é a única forma existente que se encontra à disposição do legislador. Por mais estranho que possa parecer, a progressividade pode ser alcançada por meio da estipulação de uma alíquota fixa. Basta imaginar uma situação em que se tenha uma faixa de isenção seguida da fixação de uma alíquota única. Neste caso, o valor efetivamente cobrado também aumenta, na medida em que a base de cálculo se eleva, comprometendo uma fração maior da renda do contribuinte. A depender das condições, essa

---

<sup>79</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, p. 361-382 (362).

<sup>80</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 327-358 (330-331).

estrutura pode se relevar até mais progressiva do que outra concedida a partir de uma multiplicidade de alíquotas<sup>81-82</sup>.

Esse raciocínio exposto à luz da progressividade se estende à regressividade. Outrossim, a tributação regressiva não se materializa apenas por intermédio de um esquema com uma multiplicidade de alíquotas decrescentes, a incidir sobre cada intervalo a maior da base de cálculo. É possível constatar a regressividade na tributação em situações envolvendo a presença de uma alíquota única. Nos tributos incidentes sobre o consumo, ainda que configurados com uma alíquota fixa, tem-se um efeito econômico regressivo sobre a renda dos contribuintes<sup>83</sup>, que é absolutamente inerente a esta modalidade de tributação, conforme será visto melhor adiante no Capítulo II.

Portanto, em síntese, a progressividade, a regressividade e a proporcionalidade devem ser encaradas globalmente, incluindo-se, neste âmbito, a perspectiva jurídica, sem se desprezar a perspectiva econômica do fenômeno. Evidentemente, há uma norma posta no ordenamento jurídico a se densificar no plano fático. Todavia, a concretização normativa da progressividade, da regressividade e da proporcionalidade perpassa pela equação entre o valor efetivamente pago e a circunstância tributável numericamente apreciável, observando o nível de renda do contribuinte. Se o valor efetivamente pago pelo contribuinte for maior, na medida em que aumenta a base de cálculo, então se está diante de uma tributação progressiva. Inversamente, se o valor efetivamente pago pelo contribuinte for menor, na medida em que aumenta a base de cálculo, então se está diante de uma tributação regressiva. Se o valor efetivamente pago pelo contribuinte for igual perante as oscilações da base de cálculo, então se está diante de uma tributação proporcional.

Tendo em mente essas considerações, acredita-se que a associação da seletividade tributária com a progressividade, com a regressividade e com a proporcionalidade revela-se válida. Tecnicamente, é verdade, o conceito de progressividade é “A”, o regressividade é “B”, o proporcionalidade é “C” e o de seletividade tributária é “D”. A nível conceitual, esses institutos não se confundem. O ponto chave, no entanto, é que a seletividade tributária pode vir a gerar na prática uma tributação progressiva, regressiva ou proporcional. Vale dizer, o tratamento tributário diferenciado, guiado por um critério de discriminação norteador, tem o

---

<sup>81</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, p. 361-382 (362).

<sup>82</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 327-358 (330-331).

<sup>83</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, p. 361-382 (362).

condão de resultar efeitos econômicos progressivos, regressivos ou proporcionais. E esta é a razão pela qual se concorda com a essência do raciocínio empreendido pelos autores citados no início deste tópico.

Exemplificativamente, um efeito econômico progressivo pode ser vislumbrado no contexto da seletividade do IPI e do ICMS. De acordo com a legislação, a base de cálculo desses impostos, nas operações de saída das mercadorias ou dos produtos, é o valor da operação. Em paralelo, as alíquotas aplicadas aos bens mais essenciais devem ou podem ser menores do que as aplicadas aos bens não essenciais. Logo, considerando que os bens essenciais são, a rigor, mas não necessariamente, mais baratos que os bens não essenciais, alcança-se uma tributação progressiva a partir de um tratamento tributário diferenciado em função de um critério de discriminação, dado que, na média, as pessoas menos favorecidas acabam consumindo apenas bens e serviços essenciais, enquanto as pessoas mais favorecidas são as que normalmente consomem bens e serviços não essenciais. Pela lógica posta, um determinado artigo de consumo essencial, de valor de R\$ 5,00, que integra o raio de bens e serviços compatíveis com o poder aquisitivo das pessoas menos favorecidas, é tributado por uma alíquota de 1%, ao passo que um determinado artigo de consumo não essencial, de valor de R\$ 200,00, via de regra consumido pelas pessoas mais favorecidas, é tributado por uma alíquota de 25%.

Ainda, uma hipótese de efeito econômico regressivo pode ser encontrada na seletividade do IPVA, cujo tratamento tributário diferenciado se perfaz em função do tipo e da utilização do veículo, consoante destacado alhures. Nesse sentido, pode-se imaginar uma situação em que se tenha a estipulação de alíquotas maiores para carros movidos a base de gasolina e alíquotas menores para carros elétricos, em atenção a um viés extrafiscal de proteção do meio ambiente. Como os carros elétricos custam em média no Brasil mais de R\$ 100.000,00, sendo costumeiramente adquiridos por pessoas de elevada condição financeira, enquanto os carros movidos a base de gasolina em geral têm preços mais acessíveis, a depender da marca, sendo aqueles mais inferiores adquiridos por pessoas de pouca condição financeira, o resultado é uma tributação regressiva ocasionada por um tratamento tributário diferenciado em função de um critério de discriminação.

Isto posto, não se está a argumentar que a seletividade tributária seja algo conceitualmente equivalente à progressividade, ou à regressividade, ou à proporcionalidade. Na verdade, a procedência da associação que há entre esses institutos se fundamenta no prisma econômico. A tributação, sendo seletiva, cumulativamente ora desponta como progressiva, ora como regressiva e ora como proporcional. É o tratamento tributário

diferenciado, guiado por um critério de discriminação norteador, que pode vir a gerar efeitos econômicos progressivos, regressivos ou proporcionais.

### 1.1.3.3. Definição de seletividade tributária

Retomando brevemente o quanto consignado até então, relembra-se que a expressão “*seletividade*”, no contexto da linguagem ordinária, ao traduzir a qualidade daquilo que é seletivo, encontra-se inserida no bojo de um processo de seleção, composto pelos objetos a serem selecionados, pelo critério de discriminação e pela finalidade almejada, que resulta na quebra de igualdade aleatória anterior.

No contexto da linguagem jurídica, a conotação nuclear da ideia da seletividade ordinária não se perde. A estrutura seletiva, apenas, que é decorada pelos elementos do Direito. Daí que a seletividade já jurídica exprime a qualidade seletiva de determinado instituto normativo, que promove um tratamento diferenciado da lei, a partir de critério de discriminação, com o objetivo de atingir uma dada finalidade respaldada pelo ordenamento jurídico posto.

Nesse caminhar, a seletividade tributária segue o mesmo padrão de adaptação ao ambiente, revelando-se como uma das espécies de seletividade jurídica. No âmbito do Direito Tributário, também se uma ideia de seleção, de modo que os tributos seletivos surgem como aqueles que oneram diferentemente as circunstâncias tributáveis, segundo um parâmetro eleito pelo legislador. Naturalmente, a seletividade tributária provoca diferenciações positivas e negativas no resultado da tributação, cuja lógica peculiar e a natureza jurídica não se confundem com as de outros institutos normativo que porventura também interferem no grau da tributação.

Ao fim e a cabo, a seletividade tributária retrata uma diferenciação permitida ou imposta pela Constituição Federal, seja de forma explícita, seja de forma implícita, em atenção à igualdade, que resulta no pagamento de uma quantia superior ou inferior de tributo, a revelar um efeito econômico progressivo, regressivo ou proporcional.

Ante essas considerações, é possível definir a seletividade como sendo *uma norma ou técnica, fundamentada na igualdade, que se presta a promover um tratamento tributário diferenciado, quantitativamente tanto atenuante quanto agravante, guiado por um(uns) critério(s) de discriminação, voltado à realização de uma(as) finalidade(s) fiscal(is) e/ou extrafiscal(is), cujos efeitos econômicos podem ser progressivos, proporcionais ou regressivos.*

## 1.2. Formas de operacionalização da seletividade tributária

Estando claro, a esta altura, o conteúdo jurídico da seletividade tributária, cumpre-se, agora, como próximo passo lógico, investigar as formas pelas quais ela pode ser concretizada no plano fático, ou melhor, identificar quais são os recursos ou instrumentos jurídicos disponíveis que se revelam aptos para graduar a tributação seletiva. E é isso que se passa a fazer.

Considerando a definição de seletividade tributária adotada nesta pesquisa, em princípio todo e qualquer meio capaz de em alguma medida modificar o montante devido a título de tributo desponta como viável à satisfação da causa, isto é, à implementação do tratamento tributário diferenciado em função de um critério de discriminação. Entretanto, por naturalmente ser o meio mais fácil e comum para se empreender uma alteração na tributação, costuma-se apontar que a seletividade tributária é promovida pela variação das alíquotas. Alguns doutrinadores, inclusive, chegam até a definir a seletividade tributária como uma discriminação pautada pura e simplesmente em ajustes de alíquotas.

Aliomar Baleeiro<sup>84</sup>, tecendo considerações a respeito do art. 48, do Código Tributário Nacional, que reproduz a Constituição Federal prescrevendo que o IPI é seletivo em função da essencialidade dos produtos, destaca que a seletividade tributária significa a discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias. Aires Fernandino Barreto, a seu turno, não tão radical ao ponto de relacionar a seletividade tributária apenas à alíquota, pondera ser a diferenciação deste elemento quantitativo o meio mais adequado para se concretizá-la<sup>85</sup>.

De fato, é muito frequente verificar na prática a seletividade tributária sendo operacionalizada por meio de ajustes nas alíquotas dos tributos. A título de exemplo, a União trabalha com alíquotas maiores e menores para concretizar a seletividade do IPI. De acordo com a Tabela de incidência do Imposto sobre produtos industrializados - TIPI, a alíquota do café, por exemplo, é de 0%, enquanto a alíquota dos veículos destinados ao deslocamento na neve ou nos campos de golfe é de 45%.

---

<sup>84</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 494.

<sup>85</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, s.l.. Max Limonad, 1998, p. 69.

Igualmente, o Estado do Pará, através da Lei Estadual nº 5.530/89, busca viabilizar a seletividade do ICMS pela via das alíquotas. Segundo o disposto no art. 12, inciso I, alínea “a”, da referenciada legislação estadual, a alíquota interna é de 30% para as operações envolvendo mercadorias ou bens considerados supérfluos, cujo Decreto Estadual nº 4.676/01 esclarece se tratar de armas, munições, fogos de artifício, joias e afins. Paralelamente, o mesmo art. 12, inciso V, alínea “a”, estipula uma alíquota interna de 12% para operações com fornecimento de refeições.

De toda sorte, a despeito dessas considerações, chama-se atenção para o fato de que a alíquota não é o único elemento dotado da capacidade de interferir na quantia devida a título de tributo. O critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, aliás, é composto pela alíquota e pela base de cálculo. Assim sendo, da mesma forma em que a variação da alíquota se demonstra apta a graduar a tributação com caráter seletivo, a variação da base de cálculo tem idêntico potencial. Além disso, o instituto da isenção tributária e os incentivos fiscais, cada um na sua particularidade normativa, também são propensos a afetar o montante a ser recolhido.

Em vista disso, há doutrinadores que defendem ser possível realizar a seletividade tributária por todos esses recursos, e não apenas pela variação das alíquotas. Ruy Barbosa Nogueira<sup>86</sup>, nessa esteira, tratando da seletividade do ICMS, atesta que o tratamento tributário diferenciado preconizado pode ser concretizado através da não incidência, da diferenciação da base de cálculo, de incentivos fiscais, da alíquota etc.

Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo, tanto em trabalhos de coautoria<sup>87-88</sup> quanto em trabalhos individuais<sup>89-90</sup>, se manifestam no mesmo sentido, argumentando que a seletividade tributária pode ser alcançada com o emprego de qualquer técnica de alteração quantitativa da carga tributária, a exemplo do sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais etc. Marciano Seabra de Godoi, semelhantemente, alega em nota de rodapé que o meio natural para se operar a seletividade tributária é mediante a graduação de alíquotas, mas nada impede, por

---

<sup>86</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994, p.132-133.

<sup>87</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alterações de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 159. São Paulo: Dialética, 2008, p. 107-114 (109).

<sup>88</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alcance das vantagens fiscais concedidas com fundamento no princípio da seletividade do IPI. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, vol. 03. São Paulo: Dialética, 1999, p. 267-283 (273).

<sup>89</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2020, p 468.

<sup>90</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 64.

outro lado, que porventura se faça uso de outras técnicas como a redução de base de cálculo, isenções e afins<sup>91</sup>.

No plano fático, vislumbra-se nas legislações infraconstitucionais inúmeros exemplos em que se busca promover uma tributação diferenciada em função da essencialidade fazendo uso desses outros expedientes. Cita-se, oportunamente, a Lei Estadual nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, que, ao longo do art. 5º, §5º, reduz a base de cálculo do ICMS incidente nas operações internas com arroz, farinha de mandioca, feijão, charque, pão francês e sal de cozinha, objetivando estabelecer no final das contas uma carga tributária efetiva na ordem de 7%. Passível de citação, também, o exemplo da Lei Estadual nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul. Nos termos do respectivo art. 55, inciso I, alínea “a”, são isentas as saídas de hortaliças, verduras e frutas frescas, desde que integrantes da cesta básica estadual. Similarmente, este mesmo art. 55, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, isenta do ICMS as saídas internas de (i) leite fluido, pasteurizado ou não, esterilizado ou reidratado, exceto leite UHT – *Ultra High Temperature*; (ii) pão francês e massa congelada destinada ao preparo do pão francês e; (iii) tijolos de cerâmica, excluídos os refratários.

Todavia, esse entendimento em prol da operacionalização da seletividade tributária por qualquer meio não se apresenta como unânime na doutrina. Fábio Canazaro, por exemplo, é um crítico da possibilidade de implementação da seletividade tributária via incentivos fiscais. Explica este autor que os incentivos fiscais, na maioria das vezes, são implementados pela outorga de crédito fiscal. E este crédito fiscal, por sua vez, não gera uma redução direta e efetiva do imposto transferido ao consumidor. Com base nessas premissas, aduz que, diferentemente da variação da alíquota ou da base de cálculo, os incentivos fiscais não prospectam efeitos econômicos ao adquirente da mercadoria e, por tal motivo, se revelam incapazes de concretizar a essencialidade no âmbito do IPI e do ICMS<sup>92</sup>.

O raciocínio deste autor contém lições importantes, mas merece ressalvas. À luz da tributação sobre o consumo, a repercussão econômica do tributo, de fato, não é um fenômeno certo e infalível<sup>93</sup>. Conforme será visto adiante no Capítulo IV, a transferência do encargo financeiro ao consumidor final pode (i) ocorrer; (ii) ocorrer parcialmente ou; (iii) não

---

<sup>91</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427-443 (428).

<sup>92</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 133-134.

<sup>93</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Malheiros/ICET, 2013, p. 369-395 (370).

ocorrer, a depender da elasticidade da oferta e da demanda do bem ou do serviço em questão<sup>94-95</sup>. Na hipótese da sua não ocorrência, realmente, o incentivo fiscal não tem um efeito prático e concreto na implementação da seletividade tributária. Por outro lado, na hipótese da sua ocorrência, e ainda que parcial, o incentivo fiscal se legitima como um potencial recurso suscetível de uso da mesma forma que os outros mencionados acima.

Sendo assim, entende-se não ser possível excluir o incentivo fiscal do rol dos instrumentos aptos a graduar a tributação de acordo com o caráter seletivo, visto que há potencialidade para interferir na carga tributária. Com efeito, o mesmo fundamento utilizado para tentar invalidá-lo dessa perspectiva serve como argumento reverso para, contrariamente, defender a possibilidade de se concretizar a seletividade tributária via incentivos fiscais. A transferência do encargo financeiro ao consumidor final, embora não se trate de um fenômeno certo e infalível, pode restar verificada.

Por essas razões, acredita-se que a seletividade tributária pode ser operacionalizada por qualquer meio à disposição, a exemplo da alíquota, da base de cálculo, da isenção tributária e, inclusive, dos incentivos fiscais, desde que ausente proibição nesse sentido. Essa afirmação, salienta-se, não implica dizer que a seletividade tributária se confunda ou tenha a mesma natureza jurídica desses institutos. Longe disso, o fato de um determinado tratamento tributário diferenciado em função de critério de discriminação ser implementado na prática por meio de uma isenção tributária, por hipótese, não lhe torna uma isenção tributária. Trata-se de dois ângulos de análise distintos que não se misturam, sendo um o teórico e o outro o pragmático. No caso, o que está em evidência é a concretização da seletividade tributária no plano fático, e não no que ela juridicamente consiste em si.

Assim sendo, a alíquota, a base de cálculo, a isenção tributária e os incentivos fiscais são as formas pelas quais, a rigor, se promove a seletividade tributária. Diz-se “*a rigor*” porquanto a Constituição Federal, excepcionalmente, dota certos tributos da qualidade de seletivo com algumas limitações no que concerne à implementação do tratamento tributário diferenciado na prática. Nessas ocasiões, a seletividade tributária não pode ser operacionalizada por qualquer meio, mas somente por aquele indicado pela Constituição Federal, como será visto no tópico seguinte.

---

<sup>94</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 15-17.

<sup>95</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 137.



### 1.3. Espécies de seletividade tributária na Constituição Federal de 1988

A seletividade tributária é uma marca registrada de alguns tributos que decorre de previsão constitucional. À falta de um comando normativo nesse sentido, o tributo se apresenta como não seletivo, naturalmente devendo observância ao quanto estabelecido no ordenamento jurídico, sobretudo ao princípio da igualdade<sup>96</sup>. Eventual assimetria na tributação pode advir de outro instituto jurídico distinto da seletividade, como, por exemplo, o incentivo fiscal, mas desde que o tratamento desigual esteja justificado por uma finalidade posta no plano constitucional.

Pela concepção adotada neste trabalho, a identificação do tributo seletivo independe da terminologia utilizada pelo texto normativo, sendo relevante, na verdade, a substância. É que a Constituição Federal ora é expressa em consignar a seletividade tributária, e ora ela não é. Nem sempre o legislador constituinte chega a empregar no enunciado prescritivo o termo “*seletivo*”. Em certas ocasiões, se vale de expressões provenientes do verbo diferenciar. Contudo, embora a denominação seja distinta e, ainda, embora haja quem faça uma dissociação<sup>97</sup>, entende-se que a racionalidade é a mesma.

Na essência, inexistente distinção entre seletividade tributária e diferenciação dos elementos quantitativos da regra-matriz de incidência<sup>98</sup>. A prescrição normativa no sentido de que o “*tributo ‘X’ poderá ser seletivo em função de ‘Y’*” equivale à prescrição normativa no sentido de que o “*tributo ‘A’ poderá ter alíquotas diferenciadas em função ‘B’*”. Em ambas as situações, a leitura é igual: tem-se uma diferenciação positiva ou negativa guiada por um indicador, com o objetivo de atingir uma dada finalidade. A única singela mudança é quanto à forma de operacionalização da seletividade tributária: se ocorre por qualquer meio ou, no caso, só via alíquotas. Daí se dizer que existem seletividades tributárias explícitas e implícitas no ordenamento jurídico brasileiro.

Iniciando pelas hipóteses de seletividades tributárias implícitas, como já adiantado anteriormente, destaca-se como um exemplo a seletividade do IPVA<sup>99</sup>. De acordo com o art.

---

<sup>96</sup> A título de registro, Paulo Ayres Barreto entende que o critério da generalidade, tido como informador do Imposto de renda, nos termos do art. 153, 2º, inciso I, da Constituição Federal retrata uma vedação à seletividade (BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62).

<sup>97</sup> DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 124. São Paulo: Dialética, 2006, p. 76-91 (80-81).

<sup>98</sup> BOMFIM, Diego. *Extráfiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 113-114.

<sup>99</sup> CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. *IPVA: teoria, prática e questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 172-173.

155, §6º, inciso II, este imposto poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo. Note-se que a seletividade do IPVA se perfaz mediante duas variantes<sup>100</sup>. Pelo critério do tipo, permite-se uma tributação diferenciada para veículos até determinadas cilindradas, elétricos, flex, movidos a base de gasolina ou a base de diesel etc<sup>101</sup>. Pelo critério da utilização, permite-se uma tributação diferenciada para veículos de passeio, de transporte de passageiro, de transporte de carga etc. Quanto à forma de operacionalização, a seletividade do IPVA, no entanto, se concretiza na prática apenas por meio da alternância de alíquotas, não sendo possível a utilização de outros recursos.

De igual modo, a Constituição Federal implicitamente dota o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU da qualidade de seletivo<sup>102-103</sup>. Nos termos do respectivo art. 156, §1º, inciso II, este imposto poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. À semelhança da seletividade do IPVA, também existem dois critérios de discriminação<sup>104</sup>. Segundo o critério da localização, permite-se uma tributação diferenciada para imóveis geograficamente situados no centro ou na periferia do Município, em bairros nobres ou em bairros pobres, em bairros universitários ou em bairro ambientais e assim por diante. Segundo o critério do uso, permite-se uma tributação diferenciada para imóveis residenciais, não residenciais, comerciais, industriais etc<sup>105-106</sup>. Na prática, entretanto, a seletividade do IPTU só pode ser concretizada pela alternância das alíquotas. A Constituição Federal fez uma escolha e limitou o método. Essa escolha, por outro lado, implica a impossibilidade de tornar o IPTU seletivo via variação na base de cálculo, isenção ou incentivos fiscais<sup>107</sup>.

---

<sup>100</sup> Apelação Cível nº 70022047575, Relator Des. Roque Joaquim Volkweiss, Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, julgado em 13.02.2008, publicado em 04.03.2008.

<sup>101</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. PACOBAHYBA, Fernanda Mara Macedo. O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos: reflexões acerca da ADI nº 5654. *Revista Jurídica da FA7*, vol. 14, nº 02. São Paulo, 2017, p. 81-99 (94-96).

<sup>102</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 286.

<sup>103</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. *Revista de direito tributário*, vol. 85. São Paulo: Malheiros, s/d, p. 342-347 (347).

<sup>104</sup> Agravo de Instrumento nº 2259706-32.2019.8.26.0000, Relator Des. Ricardo Chimenti, 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – TJSP, julgado em 01.03.2020, publicado em 16.04.2020.

<sup>105</sup> MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82-91 (84).

<sup>106</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 555-556.

<sup>107</sup> MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82-91 (84).

Na mesma linha de raciocínio, outra hipótese de seletividade tributária implícita é a de algumas Contribuições Sociais, quais sejam, as do empregador incidentes sobre: (i) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) receita ou faturamento; e (iii) lucro. De acordo com o art. 195, §9º, da Constituição Federal, essas Contribuições Sociais poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva da mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo que, no caso específico das contribuições incidentes sobre receita, faturamento ou lucro, a seletividade tributária poderá ser concretizada também pela diferenciação da base de cálculo.

Conforme se depreende, a seletividade das Contribuições Sociais do empregador é ampla quando comparada com as demais, além de se perfectibilizar a partir de quatro variantes ao invés de uma ou duas. Um outro contraste diz respeito à forma de operacionalização. Para a Contribuição incidente sobre a folha de salários, permite-se a diferenciação apenas por alíquotas, enquanto para as Contribuições incidentes sobre receita, faturamento ou lucro, permite-se a diferenciação tanto pela alíquota quanto pela base de cálculo.

Agora, tratando das hipóteses em que a Constituição Federal é expressa em atribuir a tributação seletiva, tem-se o caso do IPI e ICMS. Diferentemente dos exemplos citados acima, a Constituição Federal emprega o termo “*seletivo*” para eliminar qualquer dúvida nesse sentido. O art. 153, §3º, inciso I, prevê que o IPI “*será seletivo, em função da essencialidade do produto*”, ao passo que o art. 155, §2º, inciso III, estabelece que o ICMS “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”.

Nesta ocasião, a Constituição Federal não limita a forma de operacionalização da seletividade do IPI e do ICMS ao método da variação das alíquotas ou da base de cálculo, como faz em outras oportunidades. Por conta disso, acredita-se ser possível concretizar a seletividade na tributação sobre o consumo mediante qualquer um dos instrumentos disponíveis e potencialmente capazes de interferir no montante a ser recolhido a título de tributo, respeitando o regime jurídico de cada um.

Portanto, o IPTU, o IPVA, algumas Contribuições Sociais, o IPI e o ICMS são os únicos tributos que se revestem da qualidade de seletivos. A Constituição Federal não prevê a seletividade para os demais. Entretanto, há quem sustente haver uma seletividade tributária para o ISS.

Fábio Canazaro, defensor dessa tese, entende que a essencialidade tributária, critério de comparação da seletividade do IPI e do ICMS, consiste em uma norma que visa a promoção da igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo. Com base nessa premissa, argumenta este autor que, mesmo diante da inexistência de previsão constitucional, a essencialidade tributária revela-se como um princípio implícito ao ISS, de modo que o legislador municipal deve graduar a tributação dos serviços, consoante este critério, sob pena de violação à igualdade<sup>108</sup>.

Leonardo Buissa Freitas, em tom semelhante, sustenta que, apesar da seletividade em função da essencialidade não ser explicitamente associada ao ISS, o princípio da capacidade contributiva deve estar presente em toda espécie de tributo. A partir dessa ideia, alega que o critério da essencialidade deve ser considerado em toda a tributação sobre o consumo, uma vez que faz parte do sistema de referência dessa modalidade de tributação, compondo sua fiscalidade, no objetivo de garantia o valor da justiça fiscal<sup>109</sup>.

Adilson Rodrigues Pires, não pelos mesmos fundamentos, mas chegando à conclusão semelhante, esclarece que o ISS encerra uma leve carga de “*seletividade*”, uma vez que os serviços mais essenciais são tributados com uma alíquota menor. Aponta este autor que serviços prestados por hospitais, por exemplo, sujeitam-se, em geral, à alíquotas arbitradas em 2%, quando a regra, em realidade, é o Município tributar os serviços através de uma alíquota de 5%<sup>110</sup>.

A despeito dessas posições doutrinárias, acredita-se não ser possível reconhecer a existência de uma seletividade tributária para o ISS. Em primeiro lugar, importante destacar que a seletividade corresponde a uma medida excepcional, pautada na igualdade, que requer uma previsão mínima no plano constitucional. Logo, considerando a inexistência de um dispositivo na Constituição Federal que estipule, ao menos, alguns dos elementos da seletividade tributária ou que qualifique o referido imposto municipal como seletivo, em função de um critério, ainda que outro diverso da essencialidade, não há como admitir a presença de uma seletividade tributária para o ISS.

A Constituição Federal claramente dota o IPI e o ICMS da qualidade de seletivos em função da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços. O art. 153, §3º, inciso

---

<sup>108</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 110 e 125-127.

<sup>109</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 29/30.

<sup>110</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. O processo de inclusão social sob a ótica do Direito Tributário. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 75-98 (93).

I, e o art. 155, §2º, inciso I, são dispositivos constitucionais originários presentes no texto promulgado em 05 de outubro de 1988. À época, o legislador constituinte poderia muito bem ter estendido a forma pela qual se dá a seletividade do IPI e do ICMS ao ISS, na medida em que este imposto também incide eminentemente sobre o consumo. O poder reformador, outrossim, poderia ter criado via Emenda Constitucional uma seletividade para o ISS, em função da essencialidade dos serviços inseridos no âmbito da competência tributária municipal.

Todavia, esta opção não foi adotada em 1988 e também não foi adotada até então. Independentemente de qualquer juízo de valor, se isto é algo positivo ou negativo, o ISS consiste em um imposto que não se reveste da qualidade de seletivo. Com efeito, não há no Texto Constitucional qualquer espécie de seletividade tributária relacionada ao ISS<sup>111-112</sup>, seja ela em função da essencialidade, seja ela em função de outro critério. Sendo assim, improcede o argumento de que o legislador municipal deve graduar a tributação do ISS, consoante a essencialidade dos serviços, sob pena de violação a igualdade, por se tratar este critério de um princípio implícito.

Em segundo lugar, o fato de ser verídico que, na prática, os Municípios acabam por tributar de forma branda os serviços de sua competência tidos como mais essenciais, e tributar de forma mais gravosa os serviços de sua competência tidos menos essenciais, não conduz ao reconhecimento de que existe uma seletividade tributária para o ISS. O ponto aqui é: (i) a essencialidade não é o único critério informador disponível para revestir um tributo da qualidade de seletivo e; (ii) a seletividade tributária não se confunde com o exercício da autonomia dos entes federados.

Conforme destacado anteriormente, nos termos do art. 88, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, e dos arts. 8º, inciso II, e 8º-A, da Lei Complementar nº 116/03, as alíquotas do ISS podem ser fixadas entre um limite máximo de 5% e um limite mínimo de 2%. Em outras palavras, o Município tem uma margem de três por cento para realizar sua política fiscal. Naturalmente, cada Município atribui, dentro dessa faixa, alíquotas diversas para os serviços tributáveis, consoante sua conveniência. Todavia, essa diferenciação não segue nenhuma lógica, isto é, não segue um critério de diferenciação estabelecido de antemão.

Alguns Municípios, realmente, chegam a estipular alíquotas baixas para serviços comumente considerados essenciais. O Município de Belém/PA, por exemplo, prevê

---

<sup>111</sup> ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 105.

<sup>112</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 258.

alíquota de 3% (três por cento) para a prestação de serviços de educação e serviços hospitalares e médicos. Em contrapartida, há outros Municípios que seguem caminhos opostos, e acabam estipulando alíquotas altas para serviços comumente aceitos como essenciais e alíquotas baixas para serviços tidos como não essenciais.

O Município de Curitiba/PR, por exemplo, estabelece, de um lado, uma alíquota de 2% para prestação de serviços de atividades de unidade central de atendimento (*call centers*) e de assistência técnica remota; corridas e competições de animais e; programas de auditório e, do outro lado, uma alíquota de 4% para a prestação de serviços de hospitais, sanatórios, manicômios, casas de saúde e prontos-socorros. Diferentemente do Município de Belém/PA, que por livre exercício da sua autonomia federativa, acaba por tributar menos determinados serviços considerados pela coletividade como mais essenciais, a exemplo do serviço médico, o Município de Curitiba/PR estabelece alíquotas aleatórias, onde não há um norte, ou melhor, um parâmetro de comparação.

Dessa forma, não se compartilha do posicionamento de que existe uma seletividade tributária implícita para o ISS, assumindo que o critério de diferenciação seja o da essencialidade. Essa conclusão parte de duas premissas desprovidas de amparo constitucional: (i) uma, de que o ISS seria um imposto seletivo e; (ii) outra, de que a suposta seletividade tributária do ISS seria regida pelo critério da essencialidade do serviço. Além disso, o exercício da autonomia federativa municipal permite uma graduação da tributação dentro da margem prevista pelo ordenamento jurídico nacional. E isso é algo completamente diverso de uma previsão constitucional, que venha a dotar o ISS da qualidade de seletivo, em função da essencialidade dos serviços. Logo, entende-se não haver uma seletividade tributária para o ISS.

Isto posto, são cinco espécies de seletividade tributária existentes no sistema tributário brasileiro: (i) a do IPTU; (ii) a do IPVA; (iii) a de algumas Contribuições Sociais; (iv) a do IPI e (v) a do ICMS. Os demais tributos não se caracterizam por serem seletivos.

## CAPÍTULO II: TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS

### 2.1. Consumo como índice de tributação: perspectivas à luz da teoria da equivalência econômica

O tributo vivencia com o Estado uma relação de meio e fim, em que a atividade tributária representa um importante mecanismo em prol dos interesses almejados por toda a sociedade<sup>113</sup>. Ao longo do tempo, a tributação oscilou e evoluiu essencialmente sob duas perspectivas: (i) uma, relacionada ao grau de utilização e; (ii) outra, relacionada ao foco de incidência.

Com relação ao primeiro aspecto, o tributo, dependendo da época, foi mais ou menos intensamente utilizado pelos Estados para fins fiscais ou extrafiscais. É que, na história, diversos foram os modelos estatais. Alguns se destacaram por serem mais intervencionistas enquanto outros por serem menos intervencionistas. De igual maneira, alguns se revelaram mais fiscais ou sociais e, portanto, detinham maiores necessidades arrecadatórias, ao passo que outros se revelaram mais patrimoniais, cujo financiamento, ao invés de ocorrer pela via do tributo, ocorria pela fruição dos recursos do soberano<sup>114</sup>.

Razões e finalidades múltiplas de ordem econômica, social e política foram fatores que influenciaram – ainda influenciam – a transformação do Estado. No modelo atual de Estado do século XXI, comumente denominado de Estado Democrático e Social de Direito, a tributação desponta como a principal fonte de receita pública, sendo largamente utilizada nesse viés, donde se sobressai, no que tange à força arrecadatória, os impostos<sup>115</sup>.

Com relação ao segundo aspecto, verifica-se que a tributação, desde os primórdios até os dias de hoje, teve focos de incidência distintos. Se, num determinado século, a exemplo do século XVI, iniciava-se o debate acerca da tributação direta e indireta e crescia de importância a tributação sobre a propriedade, pois, neste período, a economia girava em

---

<sup>113</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 126-127.

<sup>114</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 22-28.

<sup>115</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1.

torno das grandes terras<sup>116</sup>, em outro século, aproximadamente no início do século XX, ganhou importância o imposto de renda progressivo das pessoas físicas, com inúmeras faixas e altas alíquotas, fruto das grandes guerras<sup>117</sup>.

Na atualidade, esta participação acentuada do imposto de renda na arrecadação dos países vem sendo posta em xeque. A competitividade entre os sistemas tributários no contexto da globalização torna a tributação da renda um elemento decisivo na mobilidade do capital e na alocação de investimentos. Em vista disso, cada vez mais se percebe uma presença maior da tributação sobre o consumo no percentual da arrecadação dos Estados, figurando como a principal fonte de receita pública<sup>118</sup>.

Tamanha constatação histórica revela haver na prática várias situações passíveis de se sujeitarem à tributação. A atividade tributária, de fato, é capaz de gravar inúmeras bases impositivas de incidência. No plano fático, são inúmeras as condutas dimensionáveis, bem ou mal reveladoras de riqueza, suscetíveis de serem captadas pelo Estado via tributação. Daí se falar, nesse contexto, a depender da hipótese de incidência, em tributação sobre a renda, sobre o patrimônio, sobre a folha de salários, sobre o consumo, sobre operações financeiras e assim por diante.

As bases impositivas de incidência divergem umas das outras no que diz respeito à circunstância tributável. A tributação sobre o patrimônio, exatamente pelo fato de ser sobre o patrimônio, se debruça sobre a herança, sobre a propriedade imobiliária, sobre os veículos automotores, ao passo que a tributação sobre a renda, por outro lado, se caracteriza por agravar essencialmente o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como os proventos de qualquer natureza. Mas essas circunstâncias tributáveis, embora distintas, nada mais são do que a tributação da renda em momentos diversos. Isso é o que explica a Teoria da Equivalência Econômica, segundo a qual os tributos por vezes apresentados como diferentes são, na verdade, economicamente equivalentes<sup>119</sup>.

O ponto central desta teoria perpassa pela compreensão de que a base da tributação, em termos econômicos, sempre corresponde à renda do indivíduo. Muda-se apenas o instante temporal em que essa renda, dentro de um percurso financeiro, é captada pelo Estado

---

<sup>116</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 147.

<sup>117</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013, p. 485-487.

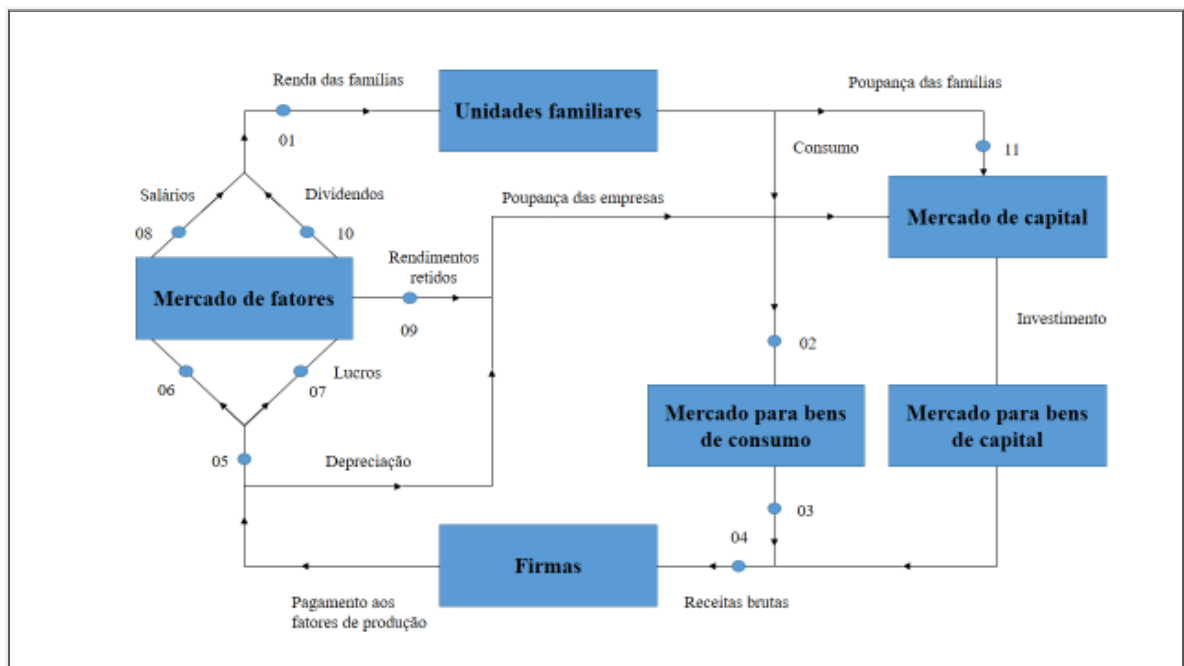
<sup>118</sup> PÖLLATH, Reinhard. Imposto de Renda – simplesmente no Fim; no Fim, simples. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 20. São Paulo: Dialética, 2006, p. 215-237 (216).

<sup>119</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 64.



mediante a tributação. Ao fim e ao cabo, tributa-se a renda quando ela é auferida, poupada ou consumida. Os momentos verdadeiramente divergem, porém a renda é uma só<sup>120</sup>.

Richard Abel Musgrave e Peggy Boswell Musgrave elucidam esse fenômeno através do clássico fluxograma denominado de fluxo circular da renda, cujo grande mérito consiste em revelar que as riquezas giram eternamente entre as famílias e as empresas, formando um ciclo perene no qual a renda das famílias, de um lado, provém da renda das empresas, e a renda das empresas, do outro lado, é obtida com os recursos oriundos das famílias<sup>121</sup>.



SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 64.

Este fluxograma foi concebido pelos autores da seguinte forma: imagine-se como ponto de partida a renda familiar. Esta renda familiar, naturalmente, se destina na sequência ao consumo ou à poupança (ou se gasta ou se guarda). Em ambos os casos, quer pela receita com vendas ou prestações de serviços, quer pela receita com a produção de capital, esta renda chega até as empresas. Chegando nas empresas, uma parcela da renda é aplicada em fundos de depreciação, enquanto a parte restante é utilizada para pagamento de salários, juros, dividendos e afins. A parte aplicada com a depreciação transforma-se em poupança das empresas, retornando ao estágio inicial de escolha entre consumir ou poupar para, novamente, seguir adiante. Já a parte da renda das empresas usada com o pagamento de

<sup>120</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 64 e 67.

<sup>121</sup> MUSGRAVE, Richard Abel. MUSGRAVE, Peggy Boswell. *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill. 1973, p. 208-212.

salários, juros, dividendos etc., regressa às famílias, consumando, desta forma, um ciclo sem fim que se iniciará mais uma vez<sup>122</sup>.

A partir dessa demonstração circular, é possível identificar numerosos pontos de possíveis impactos tributários, a exemplo do ato do consumo familiar, do ato do pagamento dos salários, do ato da percepção da renda pelas empresas etc. No entanto, conquanto se tratem de pontos de impactos tributários distintos, tudo se resume à mesma renda familiar do estágio inaugural que tão somente sofreu transformações ao longo do fluxo financeiro. Assim sendo, a despeito de haver tributos variados, com incidências jurídicas distintas, idealizados para gravar circunstâncias reveladoras de riqueza que não se assemelham, é coerente reconhecer que a tributação sempre recai, em termos econômicos, sobre a renda do indivíduo<sup>123-124</sup>.

E se assim é, então, no que consiste os tributos sobre o consumo, já que a tributação invariavelmente recai sobre a renda dos indivíduos? Os tributos incidentes sobre o consumo são aqueles que buscam tributar a renda no momento em que ela vem a ser consumida<sup>125</sup>. O consumo é um índice revelador de capacidade contributiva capaz de servir como pressuposto de fato para atrair a tributação<sup>126</sup>. Daí dizer, em outras palavras, que os tributos sobre o consumo correspondem àqueles que visam capturar parcela da manifestação de riqueza externada pelo contribuinte na aquisição de bens e serviços<sup>127</sup>. Embora a renda seja a mesma em todos os tributos, o traço característico identificador das bases impositivas de incidência, à luz da Teoria da Equivalência Econômica, é o instante temporal pelo qual a renda do indivíduo se manifesta no âmbito do fluxo circular.

Nesse sentido, a caracterização de um tributo eminentemente incidente sobre o consumo exige que se grave a renda disponível para aquisição de bens e serviços<sup>128</sup>. A pedra-de-toque, elementar à identificação, a toda hora vai ser o momento da tributação dentre os possíveis pontos de impactos evidenciados no fluxo circular da renda, sendo certo que, caso

---

<sup>122</sup> MUSGRAVE, Richard Abel. MUSGRAVE, Peggy Boswell. *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill. 1973, p. 208-212.

<sup>123</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 64-65.

<sup>124</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sôbre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 10, p. 52-73, out. 1947.

<sup>125</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 11.

<sup>126</sup> COSTA, Regina Helena. A tributação e o consumidor. *Revista de Direito do Consumidor*, vol. 21, jan-mar. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 97-104 (97).

<sup>127</sup> NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Luciane. Os impostos indiretos são necessariamente regressivos? In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e Desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 497-512 (500).

<sup>128</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 10.

um tributo venha a incidir sobre a renda em outro momento que não o do consumo, isto é, no momento em que por ventura a renda é auferida ou poupada, não se pode estar diante de um tributo incidente sobre o consumo, mas, sim, diante de um tributo incidente, respectivamente, sobre a renda ou sobre o patrimônio.

Os tributos sobre o consumo, dentro da concepção de que incidem sobre a renda consumida, representam um gênero amplo do qual o imposto sobre o valor agregado, imposto geral sobre vendas, imposto seletivo (*excise tax*) e outros tantos derivados são espécies<sup>129-130</sup>. O imposto sobre o valor agregado, por exemplo, onera todos os estágios do processo de produção e comercialização, recaindo sobre o valor adicionado em cada etapa do ciclo. O imposto geral sobre vendas, a seu turno, incide apenas no último estágio da cadeia de comercialização, quando o bem ou o serviço se encontra destinado ao consumidor final<sup>131</sup>. Já o imposto seletivo, por fim, é cobrado na venda de alguns bens e serviços específicos, a exemplo do álcool, da gasolina e do cigarro<sup>132</sup>.

Porém, apesar de estas espécies terem seus atributos particulares, permanecem gravando a renda no momento em que ela é consumida. A existência dessas variações entre os tributos incidentes sobre o consumo deriva de eventuais políticas, utilidades, benefícios e propósitos. Às vezes, a depender da ocasião, bem como do problema a ser enfrentado, trabalhar com um imposto seletivo (*excise tax*) poderá por ventura ser mais recomendado do que trabalhar com um tributo geral sobre vendas ou com um tributo sobre o valor agregado, sendo o inverso, também, verdadeiro. Aliás, essa máxima igualmente se aplica para as bases impositivas de incidência.

A tributação sobre o consumo em si, assim como as demais bases impositivas de incidência, apresenta aspectos positivos e aspectos negativos, que vão desde questões relacionadas à justiça fiscal até questões relacionadas à arrecadação. Por isso que, a despeito de economicamente a tributação recair sempre sobre a renda do indivíduo, não se adota um imposto único concentrado em apenas um dos momentos de manifestação<sup>133</sup>. Nenhum sistema tributário é construído a partir de uma base impositiva exclusiva. Equilibra-se a intensidade destas bases para se aproveitar as vantagens e as desvantagens pertinentes a cada

---

<sup>129</sup> BIDERMAN, Ciro. ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 189.

<sup>130</sup> GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 26-29.

<sup>131</sup> REZENDE, Fernando Antonio. *Finanças Públicas*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2001, p. 206, 207, 222 e 226.

<sup>132</sup> HINES JR., James R. *Excise Taxes*. University of Michigan – OTPR Working Paper WP 2007---2. 2007, p. 01-05 (01).

<sup>133</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 65-66.

uma delas. Como ensinam Klaus Tipke e Joachim Lang, não existe uma espécie tributária específica que seja perfeita ao ponto de preencher todas as racionalidades básicas de (i) justiça, (ii) produtividade, (iii) imperceptibilidade e (iv) praticabilidade. O sistema pluritributário, com vários focos de incidência, é que insurge como teoricamente mais adequado, porquanto permite que as qualidades e os deméritos de cada espécie tributária venham a se completar<sup>134</sup>.

## 2.2. Vantagens e desvantagens da tributação sobre o consumo

Sem a pretensão de elencar todos os possíveis e imagináveis aspectos positivos e negativos da tributação sobre o consumo, tampouco de tecer comparações exaustivas, em termos de qualidade, entre esta modalidade e a tributação incidente sobre outra base impositiva, tal como a renda, o patrimônio ou a folha de salários, busca-se, neste tópico, apenas destacar as principais vantagens e desvantagens desta base impositiva, para fixar de antemão algumas proposições relacionadas ao escopo da seletividade do IPI e do ICMS, as quais se revelam necessárias na medida em que esses dois impostos se caracterizam por agravar a renda no momento em que ela vem a ser consumida<sup>135</sup>.

A começar pelas vantagens da tributação sobre o consumo, a primeira que pode ser apontada é a sua força arrecadatória. John Fitzgerald Due, em um trabalho voltado para os países em desenvolvimento, destaca que a tributação sobre o consumo produz uma receita pública maior para o financiamento da infraestrutura e do investimento do capital<sup>136</sup>. James McGill Buchanan, tratando de um imposto geral sobre vendas, argumenta similarmente, ponderando ser a mais importante qualidade deste tributo o seu potencial arrecadatório, que, mesmo quando se estabelece alíquotas baixas, demonstra capacidade de promover vultuosos ingressos fiscais<sup>137</sup>. Reuven Avi-Yonah, outrossim, alega que, se o objetivo do governo for o de aumentar as receitas públicas, o melhor instrumento para este propósito é o imposto sobre valor agregado<sup>138</sup>.

---

<sup>134</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário (steuerrecht)*, vol. 01. Tradução: Luiz Doria Furquim. 18ª edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 391-400.

<sup>135</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. ICMS: leite, crediário e micro-empresa. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1990, p. 2927-2966 (2945).

<sup>136</sup> DUE, John Fitzgerald. *Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento*. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974, p. 35.

<sup>137</sup> BUCHANAN, James Mc Gill. *Hacienda publica*. Madrid: Derecho financeiro, 1968, p. 525.

<sup>138</sup> AVI-YONAH, Reuven S. *Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes*. University of Michigan Law School. Empirical legal studies center. Working paper, nº 10, 2010, p. 01-10 (06).

De uma forma geral, a tributação sobre o consumo, especialmente nos países em desenvolvimento, corresponde a uma parcela substancial da arrecadação<sup>139</sup>. No Brasil, esta lógica não difere; na verdade, ela se confirma. A experiência brasileira revela que boa parte da arrecadação nacional provém da tributação sobre bens e serviços. Duas são as razões para tanto: (i) a tributação sobre o consumo, de fato, é bastante eficiente, capaz de gerar altos índices de receita pública; (ii) o Brasil, comparado com outros países, utiliza esta modalidade com mais intensidade.

De acordo com os dados da Receita Federal do Brasil – RFB, referente ao exercício de 2017, a tributação sobre o consumo (bens e serviços<sup>140</sup>) representou 48,44% do total da arrecadação nacional, ou seja, quase metade. A carga tributária do País no aludido ano foi de 32,43%, sendo que a tributação sobre o consumo, sozinha, simbolizou 15,71% do Produto Interno Bruto – PIB. Para se ter uma ideia da representatividade desses números, a tributação sobre a folha de salários, ocupando a segunda posição dentro do ranking das bases impositivas que mais geraram receita tributária, refletiu 26,12% da arrecadação nacional, ao passo que a tributação sobre a renda, ocupando a terceira posição, correspondeu a 19,22%<sup>141</sup>.

O grande diferencial da tributação sobre o consumo, no que diz respeito ao seu potencial arrecadatório, é a circunstância de ela ter a capacidade de atingir todas as classes da população<sup>142</sup>. O número de contribuintes que se sujeitam ao pagamento desses tipos de tributos é consideravelmente elevado. Tanto as pessoas mais abastadas quanto as pessoas menos favorecidas são impactadas pela tributação sobre o consumo. Enquanto na tributação sobre a renda, por exemplo, as famílias de baixo poder aquisitivo não são normalmente atingidas por esta modalidade, em razão de alguma política de dedução ou de isenção, na tributação sobre o consumo esta realidade inexistente: todos pagam, indiscriminadamente<sup>143</sup>.

Portanto, a tributação sobre o consumo se apresenta como uma base impositiva de incidência segura, sólida e não fluida<sup>144</sup>, que, apesar de oscilar em meio às adversidades

---

<sup>139</sup> BIDERMAN, Ciro. ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 188.

<sup>140</sup> A Receita Federal do Brasil inclui a Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS dentro da base impositiva de bens e serviços.

<sup>141</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2017*. Análise por tributos e bases de incidência. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>> Acesso em: 26.05.2019.

<sup>142</sup> BUCHANAN, James Mc Gill. *Hacienda publica*. Madrid: Derecho financeiro, 1968, p. 525-526.

<sup>143</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 15.

<sup>144</sup> MOREIRA, André Mendes. SENA, Roberto Miglio. (In)Justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, vol. 04, nº 04. Rio de Janeiro 2016, p. 01-27 (05).

econômicas, se mantém forte no quesito arrecadação, ao contrário de outras bases impositivas mais sensíveis, a exemplo da tributação sobre a renda. Não raro, na conjuntura de uma crise econômica, empresas apresentam prejuízos fiscais, ao invés de lucro tributável, diminuindo a arrecadação pública com a tributação da renda, enquanto os produtos e serviços que integram o mister empresarial continuam sendo comercializados normalmente.

Uma segunda vantagem da tributação sobre o consumo é o baixo custo administrativo<sup>145</sup>. A atividade operacional relacionada à arrecadação de tributos incidentes sobre o consumo, como ensina John Fitzgerald Due, exige menos esforço por parte da Fazenda Pública<sup>146</sup>. É que a tributação, como atividade extenuante que é, constitui um processo oneroso por natureza. Para ser executada e desempenhada pelos Estados, demanda, inevitavelmente, o dispêndio de recursos. Há por trás da tributação inúmeros gastos operacionais. E esses gastos operacionais são financiados ora pelo Estado, com a movimentação da máquina pública nesse sentido, e ora pelo contribuinte, quando este vem a praticar atos e condutas em prol do recolhimento de tributos.

Diante disso, tem-se que o financiamento da tributação, na prática, provém ou da esfera pública ou da esfera privada. Se vier da esfera pública, fala-se em custos administrativos, que correspondem aos custos da administração tributária em geral com as atividades de fiscalização, controle e cobrança. Já se vier da esfera privada, por sua vez, fala-se em custos de conformidade, que correspondem aos custos dos contribuintes com o cumprimento das eventuais obrigações acessórias (deveres instrumentais)<sup>147</sup>. São esses custos administrativos que, no plano teórico, se revelam inferiores na tributação sobre o consumo.

Na prática, gasta-se pouco com o recolhimento e com a fiscalização de tributos dessa espécie. Embora essa afirmação possa soar estranha, principalmente quando se tem como referência o sistema tributário brasileiro, a tributação sobre o consumo, de fato, apresenta reduzidos índices de custos administrativos, quando se faz uma contraposição com os custos administrativos desembolsados para o recolhimento e fiscalização de outros tributos. No fim do dia, os tributos incidentes sobre o consumo, em comparação com os tributos sobre a renda, são relativamente mais fáceis, portanto, mais baratos de se administrar<sup>148</sup>.

---

<sup>145</sup> BIDERMAN, Ciro. ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 189.

<sup>146</sup> DUE, John Fitzgerald. *Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento*. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974, p. 35.

<sup>147</sup> SANDFORD, Cedric. Administrative and compliance costs of taxation. In: IFA Cahiers. *Administrative and compliance costs of taxation – General Report*, v. 74b, 1989. p. 20.

<sup>148</sup> OLIVER, Philip D. PEEL JUNIOR, Fred W. *Tax policy: reading and materials*. The Foundation Press, 1996, p. 275.

Reuven Avi-Yonah, a respeito deste aspecto, chega a destacar o quão complexo é a fiscalização e a cobrança de tributos sobre a renda. Se valendo de um imposto incidente sobre a renda das pessoas jurídicas, pondera que a administração precisa ser mais eficiente e, sobretudo, mais competente e profissional. Isto se explica pela complexidade e pela magnitude das operações, além de se tratar de um imposto mais sujeito à prática de condutas evasivas mediante a utilização de técnicas sofisticadas, tal como a subcapitalização e os preços de transferência<sup>149</sup>.

Uma terceira vantagem da tributação sobre consumo deriva das duas primeiras. Considerando, de um lado, o potencial arrecadatório, e, do outro lado, o reduzido esforço administrativo, constata-se que a tributação sobre o consumo é bastante produtiva<sup>150</sup>. Com efeito, arrecada-se um significativo volume de recursos por meio dos tributos sobre o consumo, sem uma contrapartida elevada. Ou seja, com um custo administrativo baixo, a tributação sobre o consumo, ainda assim, promove uma arrecadação vultuosa. James McGill Buchanan, narrando sua experiência internacional, aponta que em raras oportunidades os custos administrativos de um eventual imposto geral sobre vendas ultrapassam a marca de 2% do total arrecadado<sup>151</sup>. Portanto, são altos os níveis de eficiência, evidenciando a produtividade da tributação sobre o consumo.

Visto, então, as vantagens da tributação sobre o consumo, compete, daqui em diante, elencar as respectivas desvantagens. Pois bem. A primeira desvantagem notória da tributação sobre o consumo é a circunstância de que ela não se demonstra muito transparente ao contribuinte, impossibilitando o despertar de uma consciência fiscal. A rigor, os indivíduos desconhecem o montante exigido a título de tributo e, por conseguinte, sequer são capazes de tecer juízos com relação à qualidade do governo e ao bom uso do gasto público<sup>152</sup>.

Isto se deve porque os tributos incidentes sobre o consumo, como cediço a esta altura, recaem sobre a renda no momento em que ela vem a ser consumida. Os consumidores, por sua vez, adquirem produtos e serviços, pagando o preço cobrado. Dentro do preço, encontra-se inserido o valor dos eventuais tributos. E aqui está o problema: a parcela do preço composta pelo valor dos tributos, por estar embutido no preço total, via de regra não é notada pelos consumidores, contribuintes de fato. Paga-se o preço cheio pelo produto ou serviço,

---

<sup>149</sup> AVI-YONAH, Reuven S. *Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes*. University of Michigan Law School. Empirical legal studies center. Working paper, nº 10, 2010, p. 01-10 (07).

<sup>150</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 14.

<sup>151</sup> BUCHANAN, James Mc Gill. *Hacienda publica*. Madrid: Derecho financeiro, 1968, p. 525.

<sup>152</sup> BUCHANAN, James Mc Gill. *Hacienda publica*. Madrid: Derecho financeiro, 1968, p. 526.

sem se ter ciência da sua composição. Na maior parte dos casos, não se discrimina quanto que equivale ao custo do produto ou do serviço, quanto que equivale à margem de lucro e quanto que equivale aos tributos.

Assim, o valor do tributo sobre o consumo corresponde a um valor invisível. Os contribuintes sabem que há no preço dos produtos e dos serviços uma tributação envolvida, mas eles não sabem, quer por falta de interesse, quer por falta de conhecimento, quanto que realmente se está pagando de tributo. Em feliz expressão, Aliomar Baleeiro chama essa característica inerente à tributação indireta de “*anestesia fiscal*”<sup>153</sup>. Fazendo alusão à sua época, esclarece que raras pessoas chegavam a reparar no valor do selo colado nos sapatos, nos cigarros, nos fósforos e outros, que, antigamente, representava o valor do tributo.

Portanto, na tributação sobre o consumo os contribuintes não têm uma noção precisa do ônus tributário. Trata-se de uma peculiaridade inerente e própria desta base impositiva de incidência. Comumente, embute-se os tributos no preço para, de um lado, esconder o valor real do tributo e, do outro lado, repassar o encargo financeiro aos consumidores<sup>154</sup>. Essa invisibilidade da tributação sobre o consumo, além de prejudicar o desenvolvimento de uma certa consciência fiscal, ainda gera consequências no comportamento dos contribuintes.

É que os aumentos da tributação no consumo normalmente não constituem um motivo de revolta por parte dos contribuintes, pelo menos não na mesma intensidade de uma majoração no âmbito da tributação sobre a renda ou sobre o patrimônio. O efeito psicológico tributário, nesta seara, é menor. Como explicam Günter Schmolders e Jean Duberge, estudiosos de psicologia financeira, os tributos indiretos não despertam um sentimento de repulsa, desde que não sejam conhecidos. A invisibilidade do tributo não gera tanta resistência por parte dos contribuintes em face de um aleatório aumento como há com mais vigor na tributação direta. Vale dizer, o contribuinte revela-se menos sensível à oscilação na tributação do consumo. Enquanto na tributação sobre a renda ou sobre o patrimônio, o contribuinte tende a reagir incisivamente diante de um incremento no ônus tributário, porquanto percebe de uma forma mais franca e próxima essa alteração, na tributação sobre o consumo a tendência não é essa<sup>155</sup>.

---

<sup>153</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19ª edição, revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 240.

<sup>154</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário (steuerrecht)*, vol. 01. Tradução: Luiz Doria Furquim. 18ª edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 397.

<sup>155</sup> SCHMOLDERS, Günter. DUBERGE, Jean. *Problemas de psicologia financeira*, vol. 10. Tradução José Maria Martin. Madrid: Derecho Financeiro, 1965, p. 96.



O aumento do ônus tributário nesta modalidade se disfarça em meio ao aumento do preço dos produtos e dos serviços. O contribuinte, obviamente, sente nas suas finanças a majoração, porém a sua reação contrária é normalmente mais tímida. Muitos contribuintes de tributos sobre o consumo, em especial aqueles que não pagam impostos de renda, sequer chegam a acreditar que são tributados<sup>156</sup>. Falta, verdade seja dita, informações ao contribuinte de tributos sobre o consumo, o que inviabiliza a comparação entre o que se pagava antes e o que se estaria pagando após a elevação.

O ordenamento jurídico nacional, tendo essa realidade em mente, procurou minimizar esse efeito. O art. 150, §5º, da Constituição Federal, dispõe que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. A lei em referência corresponde à Lei nº 12.741/12, cujo art. 1º estabelece que nos documentos fiscais emitidos por ocasião da venda de produtos ou serviços ao consumidor deve constar a informação do valor aproximado dos tributos que, porventura, influenciam na formação do preço de venda.

Uma segunda desvantagem da tributação sobre o consumo, provavelmente a mais conhecida de todas elas, até por ser bastante trabalhada e mencionada pela comunidade científica, é a regressividade: consumidores de baixo poder aquisitivo, na qualidade de contribuintes de fato, aceitando a premissa da repercussão econômica do tributo, são proporcionalmente mais afetados pelo ônus tributário, do que os consumidores de maior poder aquisitivo<sup>157-158</sup>.

Para se compreender a assertiva, há de se ter em mente que o valor pago de tributo incidente sobre o consumo independe do rendimento do contribuinte. Como o valor do tributo, em tese, está inserido no preço, o montante pago a título de tributo não difere em função da classe social do contribuinte. Logo, sendo rico ou sendo pobre, o tributo é o mesmo. Na compra de um quilo de arroz, por exemplo, pessoas com renda familiar mensal de R\$ 2.000,00 e pessoas com renda familiar mensal de R\$ 20.000,00 contribuem igualmente para com a arrecadação.

A regressividade da tributação sobre o consumo, então, decorre do fato de que o percentual de renda destinado ao consumo decresce na medida em que se incrementa a

---

<sup>156</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 17.

<sup>157</sup> BIDERMAN, Ciro. ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 188-189.

<sup>158</sup> NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Luciane. Os impostos indiretos são necessariamente regressivos? In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e Desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 504.

capacidade contributiva do contribuinte. O ponto é: pessoas de baixo poder aquisitivo tendem a destinar todos os seus rendimentos ao consumo, fazendo com que a integralidade da sua renda seja alcançada somente por esta modalidade de tributação, ao passo que as pessoas de maior poder aquisitivo, ao contrário, são capazes de destinar uma parcela da sua renda a outras finalidades, como a poupança ou investimentos e, por conta disso, não são atingidas, pelo menos não de forma imediata, pela tributação sobre o consumo<sup>159-160</sup>.

Assim sendo, a tributação sobre o consumo que recai sobre as pessoas baixo de poder aquisitivo é, em termos proporcionais, superior à que recai sobre as pessoas de maior poder aquisitivo. Ora, imagine-se uma pessoa de baixa renda que auferir no mês R\$ 2.000,00 e uma pessoa de alto poder aquisitivo que auferir R\$ 50.000,00 no mês. Agora, suponha-se que a tributação sobre o consumo esteja estabelecida em aproximadamente 20%. A pessoa que auferir R\$ 2.000,00, por se tratar de um valor singelo, não consegue poupar ou investir, sendo obrigada a gastar todo esse valor com o consumo para sua subsistência. Nessa conformidade, esta pessoa de baixa de renda acaba pagando R\$ 400,00 de tributos, o que representa 20% da sua renda. Já a pessoa que auferir R\$ 50.000,00, por se tratar de um valor elevado, consegue poupar R\$ 25.000,00 e apenas gasta o restante com o consumo. Desta forma, esta pessoa de alto poder aquisitivo acaba pagando R\$ 5.000,00 de tributos, o que representa 10% da sua renda, metade do percentual gasto pela pessoa de baixa renda<sup>161</sup>.

Em face deste caráter regressivo inerente à tributação sobre o consumo, parcela da doutrina aponta que a seletividade do IPI e do ICMS consistiria em uma solução. Contudo, não é este o momento para se discorrer a respeito. Ao longo deste trabalho, no Capítulo IV essa ideia será retomada. Por ora, apenas se esclarece que o raciocínio desenvolvido é o de que a seletividade do IPI e do ICMS, na medida em que gradua os produtos, as mercadorias e os serviços conforme a respectiva essencialidade, conseguiria ser um instrumento para contrapor os efeitos deletérios da regressividade.

### **2.3. Seletividade no IPI e no ICMS**

Se no Capítulo I o objetivo foi discorrer a respeito do conteúdo da seletividade em si, inserida no contexto do Direito Tributário, nos tópicos precedentes procurou-se traçar os contornos gerais da tributação sobre o consumo, na intenção de esclarecer os dois grandes

---

<sup>159</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 62-63.

<sup>160</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 419-420.

<sup>161</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 420.

vetores, conexos e complementares, desta pesquisa. Primeiro, precisava-se deixar claro o que se entende por seletividade, antes de se falar sobre seletividade no Direito Tributário. Segundo, precisava-se sedimentar as linhas mestras da tributação sobre o consumo, antes de se falar acerca da seletividade, aí sim, na seara do IPI e do ICMS.

Estando, então, devidamente esclarecidos esses pontos, pode-se avançar com segurança em torno da temática da seletividade no IPI e no ICMS, cuja abordagem a ser desenvolvida se inicia pelo percurso histórico e se completa no exame do regime atual posto pela Constituição Federal, oportunidade em que se destacará as questões mais polêmicas e intrincadas.

### 2.3.1. Histórico nas Constituições anteriores e no Código Tributário Nacional

No Brasil, o espírito do desenho atual da seletividade do IPI e do ICMS vem de longa data. A Constituição Federal de 1988 não inovou nesse aspecto<sup>162</sup>. Tradicionalmente, as Constituições anteriores, embora mediante nomenclaturas e prescrições normativas diversas entre si, trataram de consignar uma orientação relativamente próxima da que se tem hoje, no sentido de se tributar menos os bens e serviços mais essenciais e de se tributar mais os bens e serviços menos essenciais<sup>163</sup>.

A história começou a ser escrita na Constituição Federal de 1946<sup>164</sup>. O legislador constituinte da época não chegou a empregar o vocábulo “*seletivo*”, tampouco elegeu um critério de diferenciação. Na realidade, a semente da estrutura hodierna foi plantada no Texto Constitucional a partir de uma outra configuração: regra de imunidade<sup>165</sup>. O art. 15, §1º, da Constituição Federal 1946, imunizava do antigo Imposto de consumo (posteriormente transformado no IPI) os artigos que a lei classificasse como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

---

<sup>162</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 99.

<sup>163</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427-443 (431).

<sup>164</sup> ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 39. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 2018, p. 201-225 (205).

<sup>165</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*, vol. 04. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 179.

A lógica posta nessa ocasião, conquanto diversa, se assemelha à posta pela Constituição Federal de 1988. É bem verdade que não havia um mandamento determinando uma tributação mais elevada sobre artigos não essenciais. Em compensação, tinha-se uma desoneração para os artigos considerados indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico.

Doutrinador deste tempo, Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, sustentava que esta regra constitucional imunizante obrigava à fixação do mínimo vital, insuscetível de tributação, sendo desnecessária a regulamentação<sup>166</sup>. Rubens Gomes de Sousa, a seu turno, discordava da desnecessidade da regulamentação, mas, por outro lado, também trabalhava o dispositivo com um olhar de artigos de primeira necessidade que constituem o mínimo vital<sup>167</sup>. Desta forma, é possível dizer que o art. 15, §1º, da Constituição Federal de 1946 já cravava uma ideia embrionária de essencialidade, disfarçada na expressão “*artigos indispensáveis*”<sup>168</sup>.

Esse dispositivo constitucional foi reproduzido fielmente pelo art. 37 do Ante Projeto do Código Tributário Nacional. Durante o processo de elaboração e construção legislativa, tentou-se emendar sua redação para fazer constar uma relação das mercadorias inseridas no escopo de um mínimo de subsistência, ou seja, queria-se criar um rol com a indicação das mercadorias mais essenciais. Porém, segundo o Relatório apresentado e aprovado pela Comissão Especial, a sugestão de emenda foi rejeitada, ao argumento de se preservar maior elasticidade na observância das condições socioeconômicas do País. Assim, manteve-se no art. 26, §2º, do Projeto do Código Tributário Nacional, a mesma redação do art. 37 do Ante Projeto<sup>169</sup>.

Ocorre que, antes do Código Tributário Nacional ser promulgado nessas condições, e tudo isso vir a ser introduzido no ordenamento jurídico nacional, sobreveio a Emenda Constitucional nº 18, no ano de 1965, para mudar radicalmente o sistema tributário brasileiro. Nesta reforma, o Imposto de consumo foi extinto para dar vez ao IPI. O antigo Imposto sobre vendas e consignações – IVC, outrossim, foi substituído pelo então ICM, hoje ICMS.

---

<sup>166</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946: arts. 1-36, vol. 01*. Rio de Janeiro: Henrique Cahen Editor/Livraria Boffoni, 1947, p. 120.

<sup>167</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto de consumo na Constituição Federal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 11, p. 34-53, jan. 1948, p. 49.

<sup>168</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 99-100.

<sup>169</sup> BRASIL, Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 25, 125, 275 e 480.

A Emenda Constitucional nº 18/65 foi o primeiro veículo normativo a expressamente fazer uso do vocábulo “*seletivo*”. O respectivo art. 11, parágrafo único, tratando do IPI, continha a previsão que se conhece atualmente, no sentido de que este imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos. Com relação ao ICM, o tratamento foi diametralmente oposto. O art. 12, §1º, da Emenda Constitucional nº 18/65, dispunha que a alíquota deste imposto era uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações destinadas a outro Estado, o limite fixado em resolução pelo Senado Federal.

Em 25 de outubro de 1966, quando enfim foi promulgado o Código Tributário Nacional - CTN, os seus dispositivos já se encontravam em conformidade com a Emenda Constitucional nº 18/65. O art. 48, deste diploma legal, ainda vigente, prevê que o IPI é seletivo em função da essencialidade dos produtos. O art. 57, já revogado, previa que a alíquota do ICM era uniforme para todas as mercadorias. Mas o Código Tributário Nacional trouxe uma previsão inédita muito parecida com a previsão pioneira da Constituição Federal de 1946. O também já revogado art. 52, §3º, inciso I, prescrevia que o ICM não incidia sobre a saída decorrente da venda a varejo, diretamente a consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo estadual.

Não muito tempo depois, adveio a Constituição Federal de 1967, não provocando alterações estruturais no panorama posto pelo Código Tributário Nacional. Na sua redação original, o art. 22, §4º, igualmente estabelecia que o IPI será seletivo em função da essencialidade dos produtos. O art. 24, §4º, em linha similar, fixava que a alíquota do ICM era uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais e não deveria exceder a alíquota aplicável às mercadorias destinadas a outro Estado ou ao exterior. O art. 24, §6º, por fim, determinava que os Estados isentassem do ICM a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade.

Este último dispositivo, cujo teor se assemelha bastante ao cerne do art. 15, §1º, da Constituição Federal de 1946, também revela uma noção inicial e incipiente do desenho jurídico da atual seletividade do IPI e do ICMS ora posta na Constituição Federal de 1988. A ideia de mercadoria de primeira necessidade esboça uma orientação próxima de bens e serviços essenciais, à semelhança dos artigos tidos como indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Todavia, o art. 24, §6º, da Constituição Federal de 1967, viveu por um curto período. Cerca de dois anos depois, sobreveio a Emenda Constitucional nº 01, em 1969, dando praticamente uma nova redação à Constituição Federal de 1967. Nessa reestruturação, a mencionada desoneração do ICM para gêneros de primeira necessidade foi suprimida pelo

novo texto. Restaram mantidos apenas os outros dispositivos: o novel art. 21, §3º, continuou prevendo a seletividade para o IPI em função da essencialidade dos produtos, enquanto o novel art. 23, §5º, permaneceu determinando que a alíquota do ICM era uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais.

Até a Constituição Federal de 1988, portanto, existia para o ICM uma regra oposta à seletividade tributária em função da essencialidade<sup>170</sup>. Além de não se desonerar os gêneros de primeira necessidade, prevalecia a uniformidade de alíquotas<sup>171</sup>, cujo propósito teórico era o de atender e promover a neutralidade na tributação<sup>172</sup>.

### 2.3.2. Regime na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 transformou o ICM em ICMS, alargando a materialidade deste tributo. Em meio a esse processo de mudança, a uniformidade da alíquota existente anteriormente foi abandonada. Pela primeira vez, o ICMS passou a ser um imposto dotado da qualidade de seletivo, nos moldes do IPI, que teve a previsão de sempre mantida. O art. 153, §3º, inciso I, prescreve que o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto, e o art. 155, §2º, inciso III, ambos da Constituição Federal de 1988, prescreve que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Tecnicamente, o regime jurídico em vigor instaurado pela Constituição Federal 1988 se difere dos regimes precedentes. Embora haja uma aproximação inegável com relação ao conteúdo axiológico dos termos empregados – (i) artigos classificados pela lei como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica, (ii) gêneros de primeira necessidade e (iii) essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços -, o instrumento jurídico em si utilizado por cada Constituição no trato da matéria diverge.

É que o legislador constituinte de 1988 não optou por veicular uma desoneração na tributação sobre o consumo via imunidade, como era de costume, e tampouco resolveu

---

<sup>170</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427-443 (432).

<sup>171</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituições de 1967: arts. 8 ao 33, tomo 02*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 497.

<sup>172</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição, vol. 04*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 178.

inovar no momento, apesar de possível, com a eventual inserção de um hipotético imposto seletivo (*excise tax*) a ser cobrado na venda de algum bem ou serviço específico (combustíveis, açúcar, bebidas alcoólicas ou tabaco, por exemplo). Na verdade, a opção trilhada foi a de consignar uma seletividade para o IPI e para o ICMS. E a seletividade tributária, na condição de expediente normativo, não se confunde com a imunidade, com a isenção, com o adicional de alíquotas etc., e também não se restringe a tão somente desonerar ou, alternativamente, elevar a tributação.

A seletividade tributária representa uma norma ou uma técnica que promove diferenciações na tributação guiadas por um critério de discriminação. Essas diferenciações são tanto positivas quanto negativas. Atinge-se os dois lados da moeda, ora elevando e ora reduzindo a tributação. Logo, a seletividade tributária é um instituto de ajuste do ônus fiscal muito mais amplo, que dá cobertura, a um só tempo, à incidência gravosa, à incidência branda e, até mesmo, à eliminação da incidência<sup>173</sup>.

Naturalmente, pelas características inerentes, a tributação seletiva revela-se mais complexa<sup>174</sup> do que a tributação uniforme, de alíquota única, cumulada ou não, com uma desoneração pontual<sup>175</sup>. Em compensação, destaca-se por ser isonômica diante das finalidades constitucionais. Há uma dualidade inconciliável entre justiça *versus* simplicidade<sup>176</sup>, na qual a seletividade tributária se encontra bem no centro.

De um lado, as diferenciações promovidas buscam tratar desigualmente certas circunstâncias desiguais, na medida das suas desigualdades, aproximando-se, via de regra, de um ideal de justiça fiscal, a depender da medida de comparação. Para se ter uma tributação justa, algum nível de complexidade no sistema tributário se faz necessário. Caso contrário, todas as circunstâncias receberiam idêntico tratamento tributário, ignorando-se eventuais peculiaridades dignas de serem observadas.

---

<sup>173</sup> TILBERY, Henry. *O conceito de essencialidade como critério de tributação*. Revista Direito Tributário Atual, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1990, p. 2971-3031 (3022).

<sup>174</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Malheiros/ICET, 2013, p. 212-242 (235).

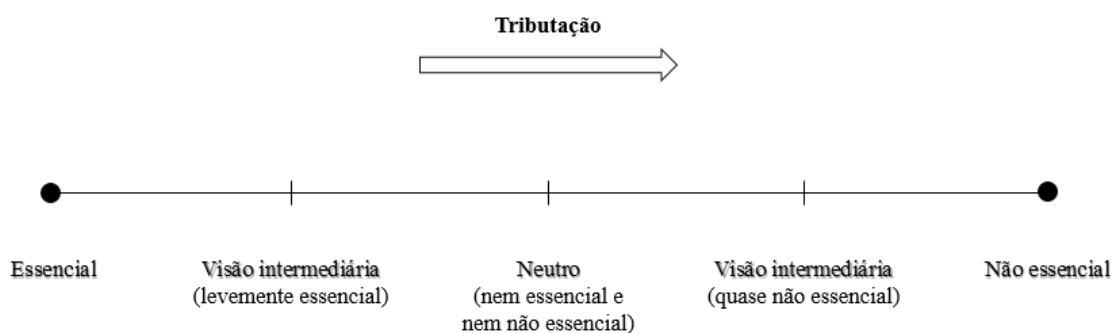
<sup>175</sup> CANADO, Vanessa Rahal. LONGO, Larissa Luzia. O papel da seletividade no sistema tributário: uma proposta de revisão de sua função e partir de uma leitura interdisciplinar. In SCAFF, Fernando Facury. DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Reforma ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro 2020, p. 1085-1094 (1087).

<sup>176</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 529-546 (530-531).

Contudo, há um preço ser pago pela justiça que é a perda de simplicidade<sup>177</sup>. Abandona-se a praticabilidade e a padronização para se tributar um dado fato de maneira mais condizente com a realidade. Daí, de outro lado, as diferenciações promovidas acabam por separar os objetos selecionados em grupos, cuja tarefa de classificação a rigor compete ao contribuinte, que assume a responsabilidade da interpretação da lei, gerando insegurança jurídica e aumentando os custos de conformidade, na contramão dos anseios da simplicidade.

Da forma como se encontra plasmada hoje na Constituição Federal de 1988, a seletividade do IPI e do ICMS se perfaz pelo critério da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços. Isso significa que a discriminação tributária que pode ou deve ser efetivada é no sentido de onerar mais os produtos, as mercadorias e os serviços menos essenciais, e onerar menos aqueles outros tidos como mais essenciais. Em outras palavras, quanto maior for a essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços, menor poderá ou será a tributação, ao passo que, quanto menor for a dita essencialidade, maior poderá ou deverá ser a tributação.

Como se pode perceber, o critério da essencialidade não opera como um parâmetro completo e exaustivo em si. Vale dizer, não se trata de uma medida autossuficiente, que identifica objetivamente os sujeitos da seleção sem a contrapartida de um juízo de valor. Na verdade, o critério da essencialidade segue uma lógica elástica, que didaticamente pode ser descrita pela imagem de uma linha extensa com dois extremos: (i) essencial e (ii) não essencial.



O que determina a inclinação para um ou para outro extremo é a intensidade. Ou seja, a diferenciação tributária decorre do quão essencial é o produto, a mercadoria ou o serviço.

<sup>177</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. In ATALIBA, Geraldo. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Princípios constitucional tributários: aspectos práticos – aplicações concretas, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Separata da Revista de Direito Tributário de 1991*. São Paulo: IDEPE/Revista dos Tribunais, 1991, p. 162-194 (182-183).



A essencialidade admite graduação<sup>178</sup>. O raciocínio que se realiza não é binário entre essencial/não essencial<sup>179</sup>. Nada impede que um bem ou um serviço seja classificado nem como essencial e nem como não essencial, se posicionando porventura no centro dessa balança de valoração. Há, ao longo desta linha imaginária, espaços e categorias, que se regulam conforme o grau da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços<sup>180</sup>.

Esta racionalidade se distingue, por exemplo, da adotada pelo critério da localização do imóvel que perfilha a seletividade do IPTU. Neste caso, é impertinente supor um imóvel “*mais ou menos localizável*”. A localização é um parâmetro que se exaure nele mesmo, derivando subdivisões ou espécies plenas, como o bairro “A” e o bairro “B”; a área residencial e a área comercial; a zona central e a zona periférica etc. Igual constatação se aplica ao critério do tipo que rege a seletividade do IPVA. Veículos automotores passam a ser classificados em flex, movidos à base de álcool, movidos à base de diesel, com potência inferior ou superior a um determinado número de cavalos e assim por diante.

Portanto, a aplicação do critério da essencialidade na prática requer sempre uma avaliação, com o objetivo de se identificar o que é mais essencial, o que é menos essencial e o que não é essencial. Faz-se necessário cotejar os bens e os serviços para aferir a escala da essencialidade. E ponto determinante que surge em meio a esse cenário é: o que é um bem ou um serviço essencial?

A Constituição Federal 1988, apesar de ser extremamente analítica e extensa no que diz respeito ao tratamento da matéria tributária<sup>181</sup>, não esclarece o que se deve considerar como bem ou serviço essencial<sup>182</sup>, tampouco outorga essa tarefa à legislação ordinária e/ou complementar. O senso comum, no entanto, leva a crer que essencial se atrela a uma concepção de necessidades básicas. Costuma-se apontar que a tributação do IPI e do ICMS recai sobre os bens e os serviços na razão inversa da sua necessidade para o consumo popular e na razão direta da sua superfluidade<sup>183</sup>.

Daí que, a partir dessa gradação, alguns doutrinadores trabalham a elasticidade da essencialidade em grupos distintos. Ruy Barbosa Nogueira, nesse sentido, defende a

---

<sup>178</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102 (95).

<sup>179</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 169.

<sup>180</sup> LEITE, Antônio de Oliveira. *Imposto no Brasil*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 296-297.

<sup>181</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2020, p. 26.

<sup>182</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300.

<sup>183</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102 (95).

tributação regulada em quatro grupos: (i) isenção, não incidência, alíquota zero ou ínfima para artigos de consumo popular; (ii) alíquota proibitiva para artigo de vício ou indesejável; (iii) alíquota comportável para artigo de luxo ou dispensável; e (iv) alíquota zero ou moderada para matéria prima<sup>184</sup>. Paulo de Barros Carvalho, a seu turno, já prega a existência de três grupos: (i) bens necessários à subsistência, a receber uma tributação suave; (ii) bens úteis, mas não necessários, a receber uma tributação moderada; e (iii) produtos de luxo, a receber uma tributação mais gravosa<sup>185</sup>.

No Capítulo III desta pesquisa, ver-se-á com mais detalhes a ideia de essencialidade no Direito Tributário. Por ora, adianta-se duas premissas: (i) a essencialidade é um termo indeterminado, relativo e fluido, que varia consoante alguns elementos, a exemplo do tempo e do espaço, ou seja, sofre influências do contexto socioeconômico da época e das condições geográficas<sup>186</sup>; (ii) adota-se a ideia de Henry Tilbery, segundo a qual a noção de essencialidade não deve ser interpretada apenas à luz das necessidades biológicas de alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico, mas, também, considerando aquelas outras necessidades que sejam pressupostos de um *padrão de vida mínimo decente*, conforme o conceito vigente da maioria<sup>187</sup>.

### 2.3.3. Contraste entre “será” e “poderá”

A Constituição Federal de 1988 não se valeu da mesma redação normativa para traçar a seletividade do IPI e do ICMS. O legislador constituinte, conquanto tenha sido simétrico na eleição do critério da essencialidade, empregou termos distintos na qualificação dos referidos impostos como seletivos. Há um contraste verbal no Texto Constitucional. O art. 153, §3º, inciso I, estabelece que o IPI *será* seletivo, em função da essencialidade dos produtos, enquanto o art. 155, §2º, inciso III, estabelece que o ICMS *poderá* ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Essa disparidade textual tem chamado a atenção da comunidade científica e vem sendo alvo de fortes debates acadêmicos. Embora haja consenso quanto à imposição da seletividade

<sup>184</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto: incidência, não-incidência, isenção e imunidade tributária. *Revista dos Tribunais*, vol. 651, jan. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 7-15 (10).

<sup>185</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados. *Revista de Direito Público*, n° 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, jan./mar., p. 75-87 (77).

<sup>186</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102 (97).

<sup>187</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2971-3031 (3030).

do IPI, a doutrina se divide quando o tema é a compulsoriedade da seletividade do ICMS. Com efeito, a discussão centra-se na perspectiva da seletividade do ICMS representar um dever, ao invés de uma autorização. De um lado, existe a corrente doutrinária que entende se tratar de uma obrigatoriedade e, de outro lado, existe a corrente doutrinária que entende se tratar de uma faculdade.

Para se ter uma ideia do tamanho desta polêmica, Regina Helena Costa, na 1ª edição do seu livro intitulado de “*Princípio da capacidade contributiva*”, defendia que a seletividade era obrigatória no IPI e facultativa no ICMS<sup>188</sup>. Esta autora, porém, reviu o seu entendimento anos depois. Na 4ª edição da referenciada obra, mais atual, sustenta que tanto a seletividade do IPI quanto a do ICMS são obrigatórias, na medida que a noção de “*poder*”, na administração pública, sempre corresponde a um “*dever*” do Estado<sup>189</sup>.

A favor da tese de que a seletividade do ICMS é obrigatória, além de Regina Helena Costa, cita-se Roque Antonio Carrazza, para quem entende que o “*poderá*” do Texto Constitucional equivale juridicamente a um preceptivo “*deverá*”. Na visão deste autor, não se está diante de uma faculdade do legislador, mas, sim, de uma norma cogente, portanto, de observância obrigatória. A Constituição Federal, quando confere a uma pessoa jurídica de direito público um poder, ela infalivelmente atribui-lhe um dever<sup>190</sup>.

Em igual sentido, Leonardo Buissa Freitas alega que o vocábulo “*poderá*” do dispositivo constitucional deve ser lido como “*deverá*”, não sendo possível invocar o argumento da fiscalidade do ICMS para afastar a obrigatoriedade da seletividade atribuída a este imposto<sup>191</sup>.

Esta linha de raciocínio trilhada por esses autores tem como pano de fundo lições oriundas do Direito Administrativo. Parte-se da ideia inicial de que as prerrogativas da Administração Pública não são vistas como uma faculdade, tampouco como uma autorização ou permissão. Apesar do verbo sugerir uma interpretação diversa, a noção de poder encerra uma noção de dever. Tecnicamente, a Administração Pública é dotada de poderes-deveres os quais são irrenunciáveis<sup>192-193</sup>. Com base nisso, deflui o posicionamento em prol da obrigatoriedade da seletividade do ICMS.

---

<sup>188</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 94.

<sup>189</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 104.

<sup>190</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 466.

<sup>191</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 251.

<sup>192</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito administrativo*. 15ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 86.

<sup>193</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 71-72.

Mas esse não é o único argumento existente para sustentar essa tese. Em adição, pode-se apontar uma eventual incoerência sistêmica, caso venha a se admitir que a seletividade do ICMS seja facultativa. Esta hipótese é levantada por Regiane Binhara Esturilio<sup>194</sup>. Conforme destacado anteriormente, o IPI e o ICMS são dois impostos iminentemente incidentes sobre o consumo. Suas materialidades, coincidentemente ou não, em muito se assemelham. Sem grande rigor, ambos incidem sobre operações envolvendo a comercialização de bens. A diferença apenas é que o objeto de tributação do IPI são os produtos industrializados enquanto o objeto do ICMS são as mercadorias.

Ocorre que, o conceito de produto industrializado é mais restrito. Já o conceito de mercadoria é mais amplo. Dentro do conceito de mercadoria, encontra-se abrangido o de produto industrializado. Assim sendo, as operações envolvendo os bens sujeitos à incidência do IPI normalmente também se sujeitam à incidência do ICMS. A incidência é concomitante. O art. 155, §2º, inciso XI, da Constituição Federal reconhece a ocorrência simultânea do fato gerador de ambos os tributos. Logo, revela-se desarmônico atribuir uma tributação mais branda a título de IPI para um bem considerado como essencial e, ao mesmo tempo, manter uma tributação regular de ICMS. A dualidade de tratamento quebra com toda a lógica por trás da tributação seletiva em função da essencialidade dos bens e dos serviços<sup>195</sup>. Por esses motivos, tem-se uma argumentação em proveito da seletividade do ICMS ser obrigatória.

Em contrapartida, a favor da tese de que a seletividade do ICMS é facultativa, cita-se Sacha Calmon Navarro Coelho para quem entende que a tributação seletiva do ICMS é potencial, cabendo ao legislador a tarefa de efetivá-la no plano fático<sup>196</sup>. José Eduardo Soares de Melo, semelhantemente, sustenta que a seletividade há de ser obedecida no IPI e é permitida no caso do ICMS<sup>197</sup>. Luis Eduardo Schoueri, nessa mesma linha, aduz que a seletividade se aplica ao IPI e ao ICMS, sendo obrigatória no primeiro caso e facultativa no segundo caso<sup>198</sup>.

Hugo de Brito Machado, em perspectiva similar, argumenta que o preceito constitucional estabelece para o ICMS uma seletividade facultativa, porém indica claramente

---

<sup>194</sup> ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 112-113.

<sup>195</sup> ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 112-113.

<sup>196</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação indireta e regressividade. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Malheiros/ICET, 2013, p. 396-400 (400).

<sup>197</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12ª edição. São Paulo: Dialética, 2012, p. 358.

<sup>198</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300.

o critério a ser adotado na hipótese de o legislador vir a exercitar a opção que lhe foi permitida. Vale dizer, uma vez implementada a tributação seletiva, esta só pode operar em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços<sup>199</sup>.

Hugo de Brito Machado Segundo, igualmente, pondera que a Constituição Federal não asseverou que o ICMS poderá ser seletivo, e que essa seletividade tributária poderá ser de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços. Na realidade, o ICMS poderá ser ou não seletivo. E se ele for seletivo, então a seletividade deverá ocorrer em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, e não de acordo com outro critério de discriminação. Com efeito, a seletividade do ICMS é facultativa, mas o critério da essencialidade é obrigatório<sup>200</sup>.

Basicamente, a corrente doutrinária que defende a facultatividade da seletividade do ICMS se apoia muito fortemente na interpretação literal do Texto Constitucional. O posicionamento sustentado advém da observação e da leitura das palavras empregadas pela Constituição Federal. Como a redação do art. 155, §2º, inciso III, traz consigo o verbo *poderá*, verifica-se a presença de uma permissão ou uma autorização para se implementar uma tributação diferenciada pautada no critério da essencialidade, ao invés de uma imposição, a exemplo da seletividade do IPI.

No meio termo dessa discussão, apresentando uma visão intermediária acerca do problema, registra-se as ideias de Humberto Ávila, cujo entendimento à parte é no sentido de que a seletividade do ICMS é facultativa, porém, em certas circunstâncias (operações com energia elétrica ou telecomunicação), ela se revela como obrigatória<sup>201</sup>.

Este autor, partindo de uma análise gramatical, ensina inicialmente que a redação contida no art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal consiste em uma oração subordinada adjetiva explicativa, porquanto relaciona uma oração e uma palavra particular de outra oração, de modo a qualificar toda a sua extensão, sem qualquer restrição a nenhuma subclasse. Assim, este dispositivo diz o mesmo que: “*a seletividade, em função da essencialidade, poderá ser adotada no ICMS*”. Com base nisso, o autor esclarece ser possível extrair duas proposições: (i) “*a seletividade poderá ser adotada no ICMS*” e (ii) “*a seletividade será em função da essencialidade*”. Há liberdade na adoção ou não da

---

<sup>199</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 155. São Paulo: Dialética, 2008, p. 48-56 (50).

<sup>200</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 70-77 (71-72).

<sup>201</sup> ÁVILA, Humberto. Seletividade no ICMS. In ALVIM, Arruda. ALVIM, Eduardo Arruda. GALDINO, Flavio (Coord.). *Uma vida dedicada ao Direito: estudos em homenagem a Roberto Rosas*. Rio de Janeiro: G Z, 2020, p. 357-367.

seletividade tributária, mas não há liberdade na escolha do critério da essencialidade. Efetivamente, caso os Estados optem por implementar uma tributação seletiva do ICMS, eles deverão utilizar o critério da essencialidade<sup>202</sup>.

Por outro lado, este autor explica que nem sempre o art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal comporta essa interpretação. Excepcionalmente, em operações envolvendo energia elétrica e telecomunicação, inexistente a liberdade do legislador estadual para adotar a seletividade no ICMS. Primeiro, porque a definição da expressão “*poderá ser seletivo*” deve ser construída à luz da essencialidade atribuída pela Constituição Federal a determinados bens e serviços. No caso da energia elétrica e da telecomunicação, o legislador constituinte tratou de lhes dá importância, tanto que reservou à União a competência de explorá-los diretamente ou por meio de autorização, concessão ou permissão, nos termos do respectivo art. 21, do Texto Constitucional. Logo, não há faculdade por parte dos Estados para tratar como iguais aquilo que a própria Constituição Federal deu tratamento diverso. Segundo, porque a definição da expressão “*poderá ser seletivo*” deve ser construída a partir da eficácia reflexiva dos direitos fundamentais. No caso da energia elétrica e da telecomunicação, há de se observar as normas que buscam concretizar a dignidade humana, a propriedade e a liberdade, impondo-se um tratamento diferenciado para aqueles bens e serviços mais importantes que promovem os direitos fundamentais. Valendo-se dessas premissas, o autor alega que, relativamente às operações com energia elétrica e telecomunicação, o art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal estabeleceu um comando aos Estados, e não uma faculdade a ser exercida consoante a conveniência e a oportunidade<sup>203</sup>.

Diante dessa exposição, não há dúvidas de que o tema é bastante polêmico e repleto de manifestações doutrinárias contundentes. Em consequência, a solução dista de ser singela. Existem argumentos sólidos para sustentar qualquer uma das perspectivas trabalhadas. Ao intérprete, cabe identificar aquele ou aqueles argumentos que são dotados de maior força justificativa e mais condizem com o ordenamento jurídico, a partir de um jogo de valoração em que se atribui uma dimensão de peso.

---

<sup>202</sup> ÁVILA, Humberto. Seletividade no ICMS. In ALVIM, Arruda. ALVIM, Eduardo Arruda. GALDINO, Flavio (Coord.). *Uma vida dedicada ao Direito: estudos em homenagem a Roberto Rosas*. Rio de Janeiro: G Z, 2020, p. 357-367 (358-362).

<sup>203</sup> ÁVILA, Humberto. Seletividade no ICMS. In ALVIM, Arruda. ALVIM, Eduardo Arruda. GALDINO, Flavio (Coord.). *Uma vida dedicada ao Direito: estudos em homenagem a Roberto Rosas*. Rio de Janeiro: G Z, 2020, p. 357-367 (362-365).

Nesse intento, verifica-se que a problemática em questão é enfrentada pelos doutrinadores com bastante ênfase ao aspecto linguístico do Texto Constitucional. O verbo “*poderá*” empregado pelo enunciado prescritivo contido no dispositivo comentado acima revela-se como o centro das atenções. A grande maioria das posições descritas deflue da semântica atribuída ao verbo em referência. Todavia, como demonstrado, a análise do problema não se limita a esse prisma literal. Determinados autores desenvolvem seu raciocínio e apresentam considerações teóricas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição Federal. Evidentemente, há outros ângulos de exame para além do textual a serem observados, os quais são tão importantes quanto.

Nesse contexto, não obstante a legitimidade argumentativa de toda doutrina acima exposta, acredita-se que uma pergunta crucial ao deslinde da discussão não chegou a ser formulada e, por essa razão, deixou de ser objeto de reflexão. E esta pergunta se resume na (im)possibilidade de o legislador constituinte ter consignado a efetivação obrigatória da seletividade do ICMS.

A provocação que se faz nesta oportunidade é: será que a seletividade do ICMS poderia ser implementada de forma compulsória? Ou seja, será que o art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, poderia ter uma redação no sentido de que o ICMS “*será seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”, à semelhança do dispositivo que atribui o caráter seletivo ao IPI? Entende-se que não. Daí o motivo pelo qual se adota neste trabalho a posição de que a seletividade do ICMS é facultativa, cujas razões se demonstram adiante.

O ICMS é um imposto que se encontra inserido no âmbito da competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal, apesar de ter uma forte vocação nacional<sup>204-205</sup>. Dentro dos respectivos limites territoriais, cada um desses entes federados têm liberdade para exercer a sua autonomia federativa da maneira que melhor lhes aprouver, respeitando as diretrizes traçadas pela Constituição Federal. Se, por ventura, a efetivação da seletividade do ICMS fosse obrigatória, o tratamento tributário diferenciado a ser implementado fatalmente entraria em choque com outros valores consagrados pelo ordenamento jurídico nacional, em especial o princípio da livre concorrência, previsto no art. 170, inciso IV, da Constituição Federal.

---

<sup>204</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 768-769.

<sup>205</sup> TORRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. In PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 115-138 (129).

É que, conforme registrado no tópico precedente, a noção de essencialidade, por ser relativa, varia de acordo com alguns elementos. E um desses elementos é o espaço, o lugar. Isso significa que uma determinada mercadoria “A” pode ser considerada como essencial no Estado “X”, e não ser considerada como essencial no Estado “Y”. Não obstante, determinada mercadoria “B” pode ser considerada como essencial no Estado “Y”, e não ser considerada como essencial no Estado “X”. A título de exemplo, cita-se o açaí e o chimarrão. No Pará, o açaí é uma mercadoria essencial enquanto o chimarrão não. Já no Rio Grande do Sul, o chimarrão representa uma mercadoria essencial enquanto o açaí não.

Paralelamente a esta ideia, os Estados-membros e o Distrito Federal fazem fronteira uns com outros. Muitos Municípios brasileiros se localizam perto da divisa ou, até mesmo, na divisa do respectivo ente federado. Consequentemente, os Municípios próximos do limite territorial, porém localizados em entes-federados distintos, possuem uma forte relação social, cultural e econômica entre si, chegando, em algumas ocasiões, a inclusive formar um único conglomerado urbano, a exemplo do que ocorre com as cidades de Petrolina, em Pernambuco, e Juazeiro, na Bahia, bem como com Teresina, capital do Piauí, e Timon, no Maranhão.

Em razão dessa proximidade e desse laço, alguns Municípios brasileiros localizados perto dos entes-federados vizinhos acabam por integrar o mesmo *mercado relevante*. Mercado relevante é um conceito do Direito Econômico que representa a unidade de análise para avaliação das repercussões das condutas anticompetitivas. Trata-se do âmbito de concorrência entre os agentes econômicos, cuja delimitação leva em consideração tanto o aspecto geográfico, ou melhor, a área onde se desenvolvem e se propagam os efeitos das relações comerciais investigadas, quanto o aspecto material, relacionado ao produto em que o agente econômico enfrenta a concorrência<sup>206-207</sup>.

Tendo isso em mente, na medida em que um ente federado se vê obrigado a estabelecer uma tributação seletiva de ICMS consoante o critério da essencialidade, que varia em relação ao lugar, deixa-se de ter margem de manobra para equalizar a carga tributária, de modo a garantir igualdade de competição entre os agentes econômicos, incorrendo em distorções concorrenciais.

---

<sup>206</sup> FORGIONI, Paula Andrea. *Os fundamentos do antitruste*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 199-218.

<sup>207</sup> CUIABANO, Simone Maciel. MORAIS, João Carlos Nicolini de. PINHA, Lucas Campio. Aplicações de técnicas de séries temporais na delimitação de mercado relevante: a experiência do CADE. *Revista de Defesa da Concorrência*, vol 5, n<sup>o</sup> 01. 2017 – maio, p. 21-47 (22). Disponível em: <<http://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedefesadaconcorrencaia/article/view/302/153>> Acesso em: 26.07.2020



Ora, imagine-se que um Município “A”, localizado no Estado “X”, compõe o mesmo mercado relevante do qual faz parte o Município “B”, localizado no Estado “Y”, com relação a mercadoria “M”. Esta mercadoria “M” é considerada como essencial para o Estado “X” e, por essa razão, sofre uma tributação mais branda. Porém, a mercadoria “M”, apesar de não ser considerada como essencial no Estado “Y”, é consumida em níveis parelhos pela população do Município “B”, assim como pela população do Município “A”, localizado no Estado “X”.

Nessa suposição, as empresas situadas no Município “A” pagam menos ICMS nas operações envolvendo a mercadoria “M”. Em contrapartida, as empresas situadas no Município “B” pagam mais ICMS nas operações envolvendo a mercadoria “M”. Logo, essas empresas não se encontram em pé de igualdade. As condições econômicas das empresas situadas no Município “A” são melhores do que as condições econômicas das empresas situadas no Município “B”. Eventualmente, as empresas situadas no Município “A” podem vir a praticar um preço inferior, adquirindo uma vantagem competitiva com relação às empresas situadas no Município “B”, uma vez que o consumidor, enquanto agente racional, tende a realizar compras onde for mais barato.

Desta forma, a compulsoriedade da seletividade do ICMS tem a capacidade de conflitar com a neutralidade tributária, violando, assim, o princípio da livre concorrência, que, por sua vez, preza por garantir iguais oportunidades de disputa a todos os *players* de mercado<sup>208</sup>, sem interferências na fixação dos preços<sup>209</sup>, tendo como finalidade assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social<sup>210</sup>.

Leonardo Buissa Freitas, citado acima como um defensor da ideia de que a seletividade do ICMS é obrigatória, não chega a expressamente dizer que mudou de entendimento, porém, em artigo mais recente, escrito em coautoria com Lucas Bevilacqua, reconhece o potencial efeito anticoncorrencial descrito. Com efeito, argumentam esses autores que o verbo “*poderá*” utilizado pela Constituição Federal para atribuir ao ICMS o caráter seletivo não confere uma discricionariedade ao legislador infraconstitucional. Na verdade, a atuação do legislador infraconstitucional deve, justamente, observar a neutralidade tributária,

---

<sup>208</sup> SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006, p. 107-128 (111).

<sup>209</sup> REALE, Miguel. Medidas provisórias; choque na economia; liberdade empresarial; penalidades e discricionariedade. *Revista de Direito Público*, vol. 22, n° 91. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set., 1989, p. 68-75 (70).

<sup>210</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 241-271 (245-246).

buscando evitar desequilíbrios concorrenciais. Há um impedimento sobre o legislador infraconstitucional em fixar uma tributação diferenciada em desatenção à neutralidade tributária, sendo este o porquê de a Constituição Federal ter veiculado o verbo “*poderá*”<sup>211</sup>.

Por essas razões, acredita-se que a seletividade do ICMS é facultativa. O legislador constituinte acertou ao empregar o verbo “*poderá*” na redação do art. 155, §2º, inciso III, pois não havia outra alternativa. E a leitura a ser feita não é a de compreender o termo como sendo um poder-dever, mas, sim, como uma autorização. Pelas características do ICMS, não há como conceber a seletividade atribuída pela Constituição Federal como uma obrigação.

Diferentemente de outras linhas de raciocínio, a interpretação sistemática que se faz nesta oportunidade impõe o reconhecimento de que a seletividade do ICMS se revela como facultativa, tendo em vista a neutralidade tributária e a livre concorrência. Caso contrário, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade obrigatoriamente instituído pelos Estados-membros ou pelo Distrito Federal geraria efeitos anticoncorrenciais.

---

<sup>211</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, jul./ago. 2017, p. 121-141 (129).

## CAPÍTULO III: ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA

### 3.1. Critério de discriminação da essencialidade

O critério de discriminação é um dos componentes que perfazem o instituto jurídico da seletividade tributária. Dentre os demais, trata-se do componente mais aparente e visível, estando sempre em evidência. Sua função relaciona-se com o aspecto prático. É o critério de discriminação que preenche e colore o conteúdo da seletividade tributária. Todo o desenho do tratamento tributário diferenciado procede deste parâmetro. Nesse sentido, a real e completa compreensão de eventual seletividade tributária perpassa pela compreensão prévia deste respectivo componente.

A rigor, o critério de discriminação consiste em um substantivo. Naturalmente, esse substantivo possui um significado linguístico a ser identificado. E este significado, a depender do vocábulo que lhe dá substrato, pode se revelar como determinado, rígido e fechado ou, ao invés disso, indeterminado, aberto e elástico. Não obstante, fato é: uma vez elucidado o significado do critério de discriminação escolhido, consegue-se inferir ou confirmar o escopo e os fundamentos de uma determinada seletividade tributária.

O conhecimento do critério de discriminação conduz à percepção dos limites e da abrangência do tratamento tributário diferenciado. Sabe-se até onde o legislador o autorizou ou o determinou. O tratamento tributário diferenciado para além da extensão nuclear do critério de discriminação atenta contra a igualdade. Desta forma, estando clara essa amplitude, o espírito da seletividade tributária se torna algo decifrável.

A seletividade do IPI e do ICMS, no caso, se conforma unicamente pelo critério de discriminação da essencialidade. É a partir dele, e somente dele, que se confere um tratamento tributário diferenciado aos produtos, às mercadorias e aos serviços. Quando a Constituição Federal elege uma medida de comparação, ela acaba por vedar expressamente diferenciações pautadas em outras medidas<sup>212</sup>. Em virtude dessa posição de destaque, é chegada a hora de estudá-lo em separado neste capítulo próprio, com maiores cuidados e devido rigor científico, dando-se especial atenção justamente para o seu conteúdo normativo e alcance semântico.

---

<sup>212</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 59-60.

No Capítulo II, adiantou-se que a Constituição Federal não traz consigo uma definição expressa de essencialidade. Efetivamente, este termo só é empregado pelo Texto Constitucional em duas oportunidades, ao longo do disposto nos arts. 153, §3º, inciso I, e 155, §2º, inciso III, na redação que se conhece. A doutrina e outros operadores do Direito, então, se questionam: o que realmente se entende por essencialidade, à luz do Direito Tributário? Esta é a pergunta chave a ser desvendada.

Para se ter uma ideia, não se investiga apenas o significado do critério de discriminação da seletividade do IPI e do ICMS. Ou seja, não se está diante de um problema exclusivo desta temática. Incertezas a respeito do conteúdo de um parâmetro de comparação são recorrentes. O mesmo impasse, por exemplo, se verifica na seletividade do IPVA, onde se discute a noção de *tipo* do veículo, conforme a previsão contida no art. 155, §6º, inciso II, da Constituição Federal<sup>213</sup>.

A título de registro, o Procurador-Geral da República ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 5.654 para invalidar dispositivos das Leis Estaduais nº 12.023/92 e 15.893/17, ambas do Estado do Ceará, que estabelecem alíquotas diferenciadas em função da potência (cavalo-vapor) e da capacidade volumétrica do motor (cilindradas) dos veículos. O ponto do debate centra-se na argumentação de que uma motocicleta de 125 cilindradas não corresponde a um *tipo* de veículo automotor diverso de outra motocicleta com 300 cilindradas, sendo o mesmo raciocínio aplicável para automóveis com 100 cavalos ou 180 cavalos. Para a parte autora do processo, a ideia de *tipo*, na verdade, envolve categorias de veículos, tais como ônibus, caminhões, motocicletas, automóveis etc. Até o presente momento, contudo, não houve decisão do Supremo Tribunal Federal.

Em se tratando da seletividade do IPI e do ICMS, a investigação acerca do significado de essencialidade apresenta suas particularidades. Ao contrário de outros critérios de discriminação, a noção de essencialidade não se revela como unívoca, preestabelecida e exata. Na verdade, a noção de essencialidade se revela como abstrata e etérea. Daí advém uma dificuldade imediata para interpretar o seu sentido, visto que o resultado exegético é variante, a depender do ângulo de análise.

Como destacou o então Ministro Cesar Peluzo, no julgamento do AI 515.168 AgR-ED, a essencialidade é um termo fluido, impreciso, de textura aberta, cuja reconstrução

---

<sup>213</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. PACOBAHYBA, Fernanda Mara Macedo. O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos: reflexões acerca da ADI nº 5654. *Revista Jurídica da FA7*, vol. 14, nº 02. São Paulo, 2017, p. 81-99 (92-97).

semântica depende da cultura de cada intérprete e, por essa razão, há certa margem de discricionariedade na atuação do Poder Legislativo, subordinada, contudo, à observância de um núcleo significativo mínimo<sup>214</sup>. Em linha similar, foram as palavras do Ministro Luiz Fux, proferidas no julgamento do RE 592.145, no sentido de que a expressão essencialidade consiste em um conceito de textura aberta, cujo conteúdo é indeterminado, mas o seu núcleo mínimo revela-se como identificável diante do caso concreto, oportunidade em que se averigua se houve ou não respeito pelo Ente Federado<sup>215</sup>.

Na língua portuguesa, o que se extrai dos dicionários é que a expressão essencialidade denota a qualidade daquilo que é essencial<sup>216</sup>. Esta definição, apesar de soar como uma referência comum, sem muita serventia inicial, eis que meramente tautológica, permite enxergar que o centro do debate consiste na semântica da palavra essencial. E essencial, por sua vez, é uma palavra relativa e multifacetada.

Relativa, porque necessita sempre de um complemento<sup>217</sup>. Esta palavra não se exaure nela mesma. Nada é essencial por simplesmente ser. A qualidade de essencial atribuída a algum objeto material ou imaterial pressupõe uma relação. Essencial relativamente a quê? Essencial para quê? Essencial para quem? Para essas ou para aquelas pessoas? Essencial para qual localidade? Para a região norte ou para a região sul do País? Essencial em que volume? Até esta ou até aquela quantidade? Essencial quando, ou seja, em que contexto temporal? Passado, presente ou futuro? Conforme explana Humberto Ávila, essencial significa que algo é de importância decisiva. Mas decisiva para quê?<sup>218</sup>

Multifacetada, porque se trata de uma expressão heterogênea, suscetível de análise por prismas e perspectivas distintos. Essencial não é um termo que existe apenas no Direito, muito menos apenas no Direito Tributário. O tema circunda outras áreas do conhecimento. A ideia de essencial se propaga na Economia, na Política, na Psicologia, na Medicina etc. A essencialidade sujeita-se a uma visão interdisciplinar. Cada uma dessas ciências tem as suas proposições, suas premissas teóricas e seus raciocínios inferenciais. Logo, as conclusões obtidas, que se pautam em construções argumentativas próprias, não são iguais<sup>219</sup>.

---

<sup>214</sup> AI 515.168 AgR-ED, Relator: Min. CEZAR PELUSO, Primeira Turma, julgado em 30/08/2005, publicado em 21.10.2005.

<sup>215</sup> RE 592.145, Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, publicado em 01.02.2018.

<sup>216</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 5ª edição. Curitiba: Positivo, 2010, p. 863.

<sup>217</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 167.

<sup>218</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457.

<sup>219</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2971-3031 (2971-2973).

À luz das Ciências Econômicas, a essencialidade inspira-se na teoria da utilidade marginal. Já sob a ótica das Ciências Políticas, a essencialidade se aproxima das tendências democráticas do mundo contemporâneo<sup>220</sup>. Pela lente da Psicologia, a essencialidade se insere no contexto das necessidades humanas, as quais se organizam em níveis de hierarquia ilustrados pela figura de uma pirâmide, cuja base é composta pelas necessidades mais baixas (necessidades fisiológicas), enquanto o topo é composto pelas necessidades mais elevadas (necessidades de auto realização). No âmbito da Medicina, por fim, encara-se como essencial aquilo que seja indispensável à vida saudável e ao bom funcionamento do organismo<sup>221</sup>.

Para fins deste trabalho, no entanto, interessa a visão jurídico-tributária. Investiga-se a essencialidade no âmbito do Direito Tributário. A interdisciplinaridade tem seu relevo quando há espaço para a comutação discursiva, ou seja, quando um discurso originário de uma disciplina atravessa um transformador para se tornar compreensível no âmbito de um outro discurso, que, a seu turno, já faz parte de outra disciplina. Em contrapartida, há nessa forma de estudo o risco do imperialismo disciplinar, onde superestima-se o discurso de uma disciplina em detrimento da própria racionalidade do Direito<sup>222</sup>, que é justamente o que se pretende evitar neste momento.

Nessa conformidade, a semântica do termo essencialidade deve ser examinada unicamente sob o enfoque jurídico-tributário. Como ponderou o Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 592.245, “*se pudesse definir a essencialidade ou não do açúcar sob o ângulo médico, e tomasse por base os diabéticos, diria não haver a essencialidade. (...) Mas a apreciação que devo fazer é jurídica, ante o disposto na Constituição Federal*”<sup>223</sup>. É o que se passa a fazer na sequência.

### 3.2. Significado jurídico-tributário de essencialidade

A seletividade do IPI e do ICMS promove uma diferenciação tributária pautada no quão essencial desponta ser o produto, a mercadoria ou o serviço. É o grau de essencialidade desses objetos de comparação que determina se a tributação pode ou deve ser em maior ou

---

<sup>220</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 495.

<sup>221</sup> ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 118 e 120.

<sup>222</sup> NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, vol. 01, n° 03. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005, p. 207-214 (208-209 e 211-212).

<sup>223</sup> RE 592.145, Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, publicado em 01.02.2018.

em menor intensidade. Em razão dessa característica peculiar, a seletividade do IPI e do ICMS, imaginariamente, se descreve na figura de uma linha extensa com dois extremos, sendo que, em uma extremidade, tem-se o limite daquilo que é essencial e, na outra extremidade, tem-se o limite daquilo que não é essencial.

Por via de consequência, tão importante quanto perquirir o significado daquilo que é essencial, é perquirir o significado daquilo que não é essencial. São dois lados da mesma moeda. A identificação dos bens e serviços tidos como essenciais explica a tributação branda, que é um dos vieses da seletividade do IPI e do ICMS, mas não o único. A compreensão da tributação branda sobre bens e serviços essenciais consiste em um resultado incompleto, uma vez que a seletividade tributária abrange diferenciações atenuantes e agravantes. Para se explicar a tributação mais gravosa, que é o outro reverso inseparável, há de se identificar os bens e os serviços não essenciais.

Nesse intento, realizando uma leitura inicial da Constituição Federal, baseada em considerações linguísticas e contextuais, é possível trabalhar com três hipóteses para o que vem a ser um bem ou um serviço não essencial. Por primeiro, “*não essencial*” é o desnecessário, no sentido de prescindível, que se aproxima de uma conotação de descartável? Por segundo, “*não essencial*” é o evitável, no sentido de nocivo, que se aproxima de uma conotação de prejudicial à saúde? Por terceiro, “*não essencial*” é o supérfluo, no sentido de acima da necessidade, que se aproxima de uma conotação de luxo?

O primeiro questionamento emana da circunstância de que, dentre as várias acepções possíveis, a palavra essencial significa indispensável. Contrariamente, então, o “*não essencial*” pode vir a significar o dispensável. E dispensável, por sua vez, pode traduzir uma qualidade de irrelevante, ou melhor, daquilo que não faz falta. Nesse raciocínio, levando a cabo essa significação de essencialidade, pode-se supor uma tributação gravosa de IPI e de ICMS sobre bens e serviços considerados inúteis e suscetíveis de renúncia.

Dentro desta categoria, é possível citar, como exemplo, o canudinho. Como se sabe, o canudinho é um adereço normalmente cilíndrico utilizado para sucção de líquidos que se encontram postos dentro de um recipiente. No cotidiano, as pessoas usam o canudinho para beber refrigerantes, drinks alcoólicos, sucos, frozen, milk shakes etc. Trata-se de um utensílio bastante popular e difundido no mundo todo, inclusive. Entretanto, ao mesmo tempo em que o canudinho é utilizado com frequência pela população, ele também é facilmente dispensado.

É que nem sempre as pessoas se valem do canudinho para tomar algo. Na grande maioria das vezes, o líquido posto no recipiente pode ser bebido sem o canudinho. Assim,

no final das contas, o canudinho se revela como um adereço acessório e facultativo, de cunho muito mais estético do que funcional, salvo raríssimas exceções. Por essa razão, tem potencial para atrair uma tributação gravosa consoante a sua essencialidade, caso os objetos não essenciais venham a ser considerados como aqueles prescindíveis, descartáveis, dispensáveis e afins.

Ocorre que, não obstante a razoabilidade linguística desta interpretação, não parece ser esta a melhor solução para o tema. A tributação gravosa sobre bens e serviços não essenciais, vistos como aqueles que são irrelevantes, não encontra guarida no ordenamento jurídico brasileiro. Embora a literalidade do termo “*não essencial*” possa sugerir um significado de dispensável, essa ideia se desfaz diante de uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição Federal. Efetivamente, não há nenhuma razão, valor ou princípio constitucional, em atenção à igualdade, capaz de lhe sustentar.

Construções argumentativas eventualmente baseadas na capacidade contributiva, na extrafiscalidade, em princípios da ordem econômica ou nos direitos fundamentais não conseguem fundamentar o entendimento de bem e serviço “*não essencial*” como sendo aquele desnecessário, no sentido de prescindível, que se aproxima de uma conotação de descartável. Portanto, essa hipótese primeiramente ventilada carece de amparo jurídico e, por conta disso, merece ser afastada.

O segundo questionamento, a seu turno, também advém de um aspecto semântico. Pela abstração inerente ao vocábulo, cujo núcleo pode ser alargado ou diminuído pelo intérprete, o “*não essencial*” chega a suportar um significado distante de evitável, dependendo do contexto de emprego da expressão. Essa conotação ganha ainda mais força quando se tem em mente a própria política pública brasileira de se tributar via IPI e ICMS determinados bens e serviços prejudiciais à saúde. Com efeito, entende-se que a noção fluida de essencialidade alcança os bens e serviços nocivos ao corpo humano.

Dentro desta categoria, cita-se o exemplo do cigarro com tabaco e das bebidas alcoólicas. A título de registro, de acordo com a Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, atualizada conforme o Decreto nº 10.254, de 20 de fevereiro de 2020, a alíquota *ad valorem* estipulada para o cigarro com tabaco é de 300%, ao passo que para bebidas alcoólicas, como gim, vodca, uísque e vinho é de 30%.

Para esta secundária interpretação, diferentemente da primeira, existem bons argumentos constitucionais. É possível sustentar essa acepção de “*não essencial*” a partir de um viés de extrafiscalidade. A diferenciação tributária promovida teria fundamento na saúde pública enquanto direito social do cidadão, nos termos do art. 6º, *caput*, da Constituição



Federal. Com a elevação da carga tributária, busca-se um efeito indutor de desestímulo ao consumo do cigarro com tabaco e das bebidas alcoólicas, por indiscutivelmente se tratarem de bens nocivos ao corpo humano<sup>224</sup>.

Sem embargo, conquanto haja uma lógica teórica sólida nesse raciocínio, acredita-se que esse entendimento não é o mais adequado, razão pela qual rejeita-se essa visão de “*não essencial*”. Inicialmente, cumpre-se registrar que nesse tipo de tributação a extrafiscalidade não se sobressai perante a fiscalidade. Na teoria, de fato, reconhece-se a existência de um forte potencial indutor. Na prática, todavia, não há números expressivos e concretos, a comprovar que as pessoas deixam de fumar ou de ingerir bebidas alcoólicas por conta da tributação elevada, em tese, refletida no preço do produto.

A verdade é que arrecada-se grandes quantias de dinheiro com a tributação elevada sobre o cigarro<sup>225</sup> e sobre as bebidas alcoólicas<sup>226</sup>, pouco importando o caráter ostensivamente regressivo desses bens<sup>227</sup>. Sabendo que se trata de produtos consumidos em larga escala pela população, e que também são compostos de substâncias que geram dependência química, o Estado aproveita-se dessas condições para agravar a carga tributária, tendo a convicção de que eventual aumento no preço não tem o condão de desestimular o consumo, uma vez que a demanda é inelástica. Como diria Peter Böckli, cuja frase vem a calhar perfeitamente neste momento, “*o prazer do indivíduo leva ao vício do fisco*”<sup>228</sup>.

O fundamento, encoberto, não é a saúde pública, mas, sim, a arrecadação. Prova disso, é que o charuto, aqui no Brasil, tão prejudicial à saúde quanto o cigarro com tabaco, porém, consumido em menor quantidade pela população, com uma demanda elástica, sofre uma incidência inferior de IPI à ordem de uma alíquota *ad valorem* de 30%. Se a intenção realmente fosse a preservação da saúde dos fumantes, a tributação do charuto e do cigarro com tabaco seriam equivalentes.

Ao fim e ao cabo, portanto, a tributação elevada sobre esses bens relaciona-se com a fiscalidade, tendo como uma função oblíqua, e tecnicamente incorreta de se apontar<sup>229</sup>, eis

---

<sup>224</sup> LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 75 e 180.

<sup>225</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 335-336.

<sup>226</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 206.

<sup>227</sup> VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 32. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014, p. 256-274 (266).

<sup>228</sup> BÖCKLI, Peter. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*. Basel/Stuttgart: Helbinh & Lechtenhahn, 1975 Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 206.

<sup>229</sup> LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 183-184.

que as receitas oriundas dos impostos não podem ser vinculadas a uma despesa, o custeio do sistema público de saúde para tratar os cidadãos com doenças associadas ao fumo e ao consumo de bebidas alcoólicas. Nesse tocante, destacou o Min. Herman Benjamin, no julgamento dos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 1.083.030/MT, que o altíssimo IPI sobre cigarros e cigarrilhas tem o papel de, ao menos, suprir o Estado com recursos financeiros para atenuar as altas despesas médico-hospitalares<sup>230</sup>.

De toda sorte, para além dessas considerações tecidas no contexto desses produtos, caso se aquiesça pela prevalência do caráter extrafiscal, entende-se que, ainda assim, o significado de “*não essencial*” na Constituição Federal não é tão largo ao ponto de abranger o evitável, no sentido de nocivo, que se aproxima de uma conotação de prejudicial à saúde. De um lado, é certo que essencialidade é um termo abstrato, fluido, impreciso, etéreo e de textura aberta, cuja construção oscila de intérprete para intérprete, e, também, de acordo com algumas variáveis (tempo, espaço etc.). Do outro lado, todavia, é certo que há um limite.

A noção jurídica de essencialidade, embora plástica, tem um núcleo. E esse núcleo tem um fim. Do contrário, todos os bens e serviços seriam considerados como essenciais ou como não essenciais. Independentemente da finalidade almejada a ser usada como justificativa, seja ela fiscal ou extrafiscal<sup>231</sup>, a noção de essencialidade não pode ser esticada até o infinito para abarcar um sem número de objetos, sob pena de perder o seu próprio sentido e passar a ser algo diverso do que realmente é.

Relembra-se que o legislador constituinte elegeu unicamente o critério da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços para brindar a seletividade do IPI e do ICMS, e nenhum outro, razão pela qual as balizas devem ser respeitadas. O contexto em volta da tributação do IPI e do ICMS, por sua vez, impõe o reconhecimento de que o cerne da essencialidade permeia o ato do consumo. Assim sendo, estender o significado de “*não essencial*” até uma distante acepção de evitável, é transfigurar o núcleo do discriminação em tela, na contramão do Texto Constitucional, pois esse resultado interpretativo ignora uma série de valores fundamentais ao homem (habitação, vestuário, higiene etc.) para dar ênfase a questões biológicas.

A prevalecer esta ideia, a seletividade do IPI e do ICMS deixa de ser em função da essencialidade, para se transformar em uma seletividade tributária orientada em função da nocividade dos produtos, das mercadorias e dos serviços, em desatenção ao comando posto

---

<sup>230</sup> EDcl no Ag 1083030/MT, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/04/2009, DJe 17/06/2009.

<sup>231</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 69.

pela Constituição Federal. Como consequência desse raciocínio, registra-se que a tributação elevada de IPI e do ICMS sobre o cigarro e sobre as bebidas alcoólicas não se justificam, ao menos à luz do critério da essencialidade<sup>232</sup>.

Evidentemente, não se está a defender que esses bens citados são essenciais, de modo a atrair uma tributação branda. A discordância reside na caracterização desses bens como não essenciais, por entender que a qualificação adequada para eles é a de bens de necessidades secundárias, dentro do escopo de um padrão de vida mínimo decente<sup>233</sup>. Conforme expõe Henry Tilbery, considerando que a camada menos favorecida da população não tem acesso aos prazeres de alto luxo, que, por sua vez, são privilégios da classe das pessoas abastadas, o fumo e as bebidas alcoólicas têm a capacidade de trazer aquele algo a mais que o ser humano precisa, além dos meios de uma sobrevivência nua<sup>234</sup>.

Diante da exclusão dessas duas hipóteses, a presente pesquisa dissertativa se coaduna com o terceiro questionamento formulado acima, sendo este o que tem a resposta afirmativa: bens e serviços não essenciais são aqueles supérfluos, no sentido de acima da necessidade, que se aproxima de uma conotação de luxo. Trata-se daqueles bens e serviços suntuosos e ostensivos, que extrapolam o consumo padrão médio do homem, mas não necessariamente são consumidos apenas pelos ricos, e também não necessariamente são aqueles mais caros, porquanto inexistente uma relação entre essencialidade e preço<sup>235</sup>.

Essa interpretação, a despeito de ser a mais sólida sob o aspecto semântico, também é a que mais se compatibiliza com a Constituição Federal, por encontrar fundamento, ainda que de forma imperfeita e cheia de falhas, no princípio da capacidade contributiva, conforme será visto no Capítulo IV. Mas além disso, e até mais importante, essa interpretação é a que se compatibiliza melhor com o reverso da moeda: os bens e serviços, agora sim, *essenciais*. Se o “*não essencial*” e o “*essencial*” são os dois extremos de uma linha imaginária que admite inclinações, há de prevalecer o pensamento gangorra: bens e serviços não essenciais devem se contrapor aos bens e serviços essenciais.

---

<sup>232</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427-443 (431).

<sup>233</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2971-3031 (3005).

<sup>234</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2971-3031 (3005).

<sup>235</sup> XAVIER, Alberto. A tributação do IPI sobre cigarros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 118. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-28 (21-22).

Estar-se diante de conceitos antônimos. Nessa relação, existe um vínculo necessário de coerência e correlação lógica que não pode ser desprezado. Se o calor contrasta com o frio, assim como o dia contrasta com a noite, bens e serviços não essenciais não podem simbolizar algo diverso do oposto dos bens e serviços considerados como essenciais. Caso esse laço seja quebrado, desfaz-se com toda a essência e com toda a lógica elástica do critério da essencialidade, criando dois parâmetros de tributação independentes e dissociáveis, sendo um para justificar a carga tributária alta e o outro para justificar a carga tributária baixa.

Desta forma, entende-se que os bens e serviços não essenciais são aqueles supérfluos, no sentido de acima da necessidade, que se aproxima de uma conotação de luxo, porquanto os bens e serviços essenciais, inversamente, na linha perfilhada por Henry Tilbery e adotada nesta pesquisa, se traduzem naqueles necessários para um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o grau de bem-estar da sociedade e com o conceito vigente na maioria, não se limitando àqueles que apenas cobrem as necessidades biológicas do ser humano<sup>236</sup>.

Como destacado acima, o grande referencial interpretativo é o consumo dos cidadãos. O IPI e o ICMS agravam esta base econômica em especial, ou melhor, esta forma de manifestação de riqueza. É a essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços que se encontra em xeque. Portanto, a significação deste critério de discriminação construída por argumentos, para ter procedência teórica, há de se relacionar com esses elementos, observando-se os valores resguardados pela Constituição Federal e pelo Direito Tributário, para não se correr o risco de chegar a um resultado avulso e totalmente fora de contexto.

Exemplificativamente, o exercício exegético para se debruçar sobre os serviços essenciais e atividades essenciais, para fins do direito de greve, pertinente ao Direito Administrativo e ao Direito do Trabalho, nos termos do art. 10, da Lei nº 7.783/89, é um. Nesta seara, prevalece uma conotação de essencial como imparável e ininterrupto. O contexto em questão é o direito de greve, o que implica a identificação daqueles serviços e daquelas atividades que não podem parar de serem prestadas ou realizadas. Já o exercício exegético para se debruçar sobre os bens e serviços essenciais, diferentemente, para fins da seletividade do IPI e do ICMS, é outro. Nesta seara, prevalece uma conotação de essencial como necessário. O ambiente de análise é a tributação do IPI e do ICMS, o que implica a identificação daqueles bens e serviços, cujo consumo se revela imprescindível à manutenção de um padrão de vida mínimo decente.

---

<sup>236</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2971-3031 (3024 e 3030).

Historicamente, como visto no Capítulo II, o embrião desta concepção de bens e serviços essenciais surgiu na imunidade veiculada pelo art. 15, §1º, da Constituição Federal de 1946, que afastava a tributação do antigo Imposto de Consumo (atual IPI) sobre os artigos que a lei classificasse como *mínimo indispensável* à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Posteriormente, adveio o art. 52, §3º, inciso I, do Código Tributário Nacional, seguido do art. 24, §6º, da Constituição Federal de 1967, que em tom semelhante afastavam da incidência do ICMS sobre as operações de saída decorrente da venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos *gêneros de primeira necessidade*.

Sistematicamente, também encontra fundamento essa aceção de essencial no art. 7º, inciso IV, da Constituição Federal, que determina que um dos direitos dos trabalhadores urbanos e rurais é o salário mínimo, fixado por lei, capaz de atender às necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

A doutrina, por sua vez, corrobora com esse entendimento. Ainda que haja diversas manifestações distintas, ora mais amplas e ora mais restritas, a ideia central de essencialidade revela-se concordante.

Aliomar Baleeiro ensina que a essencialidade refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país<sup>237</sup>.

Marciano Seabra Godoi, semelhantemente, pondera que por bens e serviços essenciais entende-se aqueles ocupantes da cesta de consumo do maior número de habitantes do país dentro de determinado contexto histórico-social, o que, atualmente, corresponde à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e à higiene das classes mais numerosas<sup>238</sup>.

Já Humberto Ávila destaca que essencial significa algo que é de importância decisiva, sendo o complemento dessa conceituação a dignidade humana, a vida ou a saúde do homem, porquanto a essencialidade se associa à garantia e ao desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais<sup>239</sup>.

---

<sup>237</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 495.

<sup>238</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427-443 (427).

<sup>239</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457.

André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta defendem que tanto as necessidades básicas, relacionadas à sobrevivência humana, quanto as necessidades secundárias, relacionadas com o bem-estar dos indivíduos, se inserem na noção de essencialidade. Com base nessa premissa, sustentam que são essenciais não somente os bens e serviços necessários à existência biológica, mas também aqueles que, a partir de um padrão de vida digno, não devem faltar à pessoa mais desprovida<sup>240</sup>.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, esclarece que essencialidade retrata a qualidade daquilo que é essencial. E essencial, pelo ângulo jurídico-tributário, conota o absolutamente necessário, o indispensável. Nesse sentido, argumenta que mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, diante das comunidades e das condições de vida atualmente aceitas<sup>241</sup>.

Fábio Canazaro, no que lhe compete, ressalta que, como se está diante da tributação sobre o consumo, o grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços há de se determinado em face da destinação e/ou finalidade, revelando-se como essenciais aquelas mercadorias e aqueles serviços voltados à proteção e à manutenção da dignidade humana, à erradicação da pobreza e da marginalização, à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à defesa do meio ambiente etc<sup>242</sup>.

José Eduardo Soares de Melo, a seu turno, aduz que a essencialidade decorre de valores colhidos pelo legislador constituinte, associando-se ao escopo do salário mínimo, de modo a levar em considerações as necessidades vitais básicas, como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência<sup>243</sup>.

Alberto Xavier, por fim, destaca que o grau de essencialidade do produto não guarda qualquer relação com o respectivo preço. Na verdade, obedece a outros critérios postos pelo legislador, a exemplo dos critérios éticos, sanitários, estéticos, humanitários ou, até mesmo, de políticas econômicas<sup>244</sup>.

Ante o exposto, conclui-se que, dentre as várias acepções possíveis, a expressão essencialidade foi empregada pelo Texto Constitucional no contexto da seletividade do IPI

---

<sup>240</sup> MOREIRA, André Mendes. MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In LOBATO, Valter de Souza (Coord.). DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.). LEITE, Matheus Soares (Org.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 31-48 (31-32).

<sup>241</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 155. São Paulo: Dialética, 2008, p. 48-56 (51).

<sup>242</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 112.

<sup>243</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12ª edição. São Paulo: Dialética, 2012, p. 358.

<sup>244</sup> XAVIER, Alberto. A tributação do IPI sobre cigarros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 118. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-28 (21).

e do ICMS para conotar, de um lado, que bens e serviços essenciais são aqueles necessários a um padrão de vida mínimo decente, consoante o grau de bem-estar da sociedade e o conceito vigente na maioria, indo além daqueles que satisfazem as necessidades biológicas do ser humano e, de outro lado, que bens e serviços não essenciais são aqueles supérfluos, no sentido de acima da necessidade, que se aproxima de uma conotação de luxo.

Ao centro destas concepções extremistas, encontram-se aqueles bens e serviços que não despontam nem como essenciais e nem como não essenciais. Efetivamente, são aqueles bens e serviços úteis, com funcionalidades claras, mas que não se revelam como necessários à manutenção de um padrão de vida mínimo decente (eventual falta não é significativa) ou como supérfluos (eventual aquisição não retrata um luxo).

### **3.3. Elementos da essencialidade tributária**

Uma vez estando claro, a esta altura, o significado de essencialidade à luz do Direito Tributário, prossegue esta pesquisa com a investigação dos seus respectivos elementos inerentes ao conceito. Como destacado em tópico precedente, essencial é uma expressão relativa que necessita sempre de um complemento. Dessa característica, deriva-se aspectos a serem enfrentados: (i) pessoal, (ii) espacial, (iii) temporal e (iv) quantitativo.

De novo, questiona-se: essencial para quem? Para coletividade ou para cada cidadão visto individualmente? Essencial onde? Para este ou para aquele outro Município ou Estado? Essencial quando? Ontem, hoje ou amanhã? Essencial até quanto? Até esta ou aquela medida? São essas perguntas que ainda permanecem sem respostas, razão pela qual serão analisadas daqui por diante.

#### **3.3.1. Elemento pessoal**

A temática do elemento pessoal da essencialidade concentra-se na referência personativa, muitas vezes obscura, porém, existente, atribuída aos objetos de consumo. Os bens e os serviços são considerados essenciais ou não essenciais para alguém ou para um grupo de pessoas. Necessariamente, há um destinatário no qual o legislador toma por base no momento de realizar sua decisão valorativa. E a polêmica advém justamente desta circunstância: quem é esse destinatário? Qual é a referência personativa a ser seguida? A essencialidade dos objetos de consumo se direciona à coletividade ou aos cidadãos vistos individualmente?

Sobre o assunto, Eduardo Sobral Tavares destaca que a essencialidade pode ser vislumbrada a partir de três critérios: (i) critério objetivo-físico, (ii) critério objetivo-valorativo e (iii) critério subjetivo-valorativo. O critério objetivo-físico se pauta em questões físico-biológicas dos seres humanos, cujo cerne reside nos bens e serviços indispensáveis à sobrevivência e à continuidade da vida. O critério objetivo-valorativo, a seu turno, se relaciona com uma perspectiva axiológica de prestigiar os valores constitucionalmente eleitos como fundamentais. O critério subjetivo-valorativo, por fim, ao invés de se basear na natureza do objeto, tem como pano de fundo a percepção e a avaliação pessoal realizada pelo ser humano a cada momento em que pratica uma nova ação<sup>245</sup>.

Analisando criticamente essas hipóteses, o autor entende que o critério objetivo-físico não se sustenta, por não apresentar uma resposta satisfatória para informar a seletividade do IPI e do ICMS. Em termos bioquímicos, um objeto seria considerado essencial se a sua carência tivesse a capacidade de afetar o desenvolvimento das funções metabólicas do organismo. Todavia, essa ideia esbarra no fato de que os bens e serviços consumidos pela população são complexos, ou seja, são formados por uma gama de elementos químicos, dentre os quais podem estar presentes tanto os essenciais como os não essenciais, não se revelando possível estabelecer uma separação. Em adição, esse ponto de vista da essencialidade falha em não alcançar outros bens e serviços considerados essenciais, tais como a energia elétrica, sapatos, celulares etc., na medida em que não são correlacionados à continuidade da vida humana<sup>246</sup>.

O critério objetivo-valorativo, na sua visão, também não merece melhor sorte. Explica o autor que este parâmetro não é preciso em apontar quais seriam os objetos a receber uma tributação diferenciada. Efetivamente, a decisão valorativa provém do legislador, enquanto a liberdade de escolha e a capacidade de autodeterminação provém do indivíduo. Nesse sentido, defende ser incorreto atribuir ao legislador a legitimidade de pressupor os projetos de vida de cada um e estabelecer um conceito de vida saudável, tendo como suporte fatores axiológicos pré-definidos pelo Texto Constitucional. Além disso, os valores constitucionalmente eleitos como fundamentais não manifestam rigor suficiente para guiar o legislador na graduação da tributação do IPI e do ICMS. Em nome do direito ao trabalho, uma arma de fogo pode vir a ser considerada como um Equipamento de Proteção Individual para

---

<sup>245</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 170-187.

<sup>246</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 171-175.



um segurança, portanto, essencial, mas como um bem supérfluo para uma outra pessoa praticante de tiro esportivo<sup>247</sup>.

Nessa ordem de ideias, entende o autor que o critério subjetivo-valorativo é o que se revela idôneo para conformar o ideal de essencialidade. O seu raciocínio é o de que toda ação humana consiste em um ato executado de forma voluntária pelo indivíduo, com o intuito de aumentar sua satisfação ou diminuir uma situação de desconforto anterior. Em paralelo, considera que o ser humano vive em um ambiente de escassez. Daí o ato de escolha a ser praticado pelo homem se baseia em um código individual de valores, ou seja, em uma escala de necessidade, que indica quais dentre os meios escassos serão empregados para se alcançar o objetivo pretendido<sup>248</sup>.

Consoante essas considerações, o autor destaca que a essencialidade só pode ser obtida por intermédio da análise das ações diárias dos indivíduos, pois são através delas que se demonstram os valores pessoais. Os bens e serviços, objetivamente considerados, não possuem um valor intrínseco capaz de ser extraído das finalidades constitucionais. O julgamento valorativo realizado diariamente pelos indivíduos quando da tomada de uma ação ordena a escala de necessidade, a qual, por sua vez, varia de ser humano para ser humano. Logo, a essencialidade se relaciona com o sujeito, ou melhor, com o código de valores manifestado por cada ser humano de forma particular e incomparável<sup>249</sup>.

Diante desses argumentos, tem-se a impressão de que Eduardo Sobral Tavares parece sustentar um entendimento, no sentido de que o elemento pessoal da essencialidade se volta ao ser humano isoladamente considerado. Em alguma medida, suas manifestações arrimadas em proposições libertárias afastam valores relacionados aos objetos para focar em questões subjetivas do homem. À luz do questionamento acerca da referência personalista, aparentemente é trilhado o caminho de defender uma relação da essencialidade dos objetos de consumo apenas com o sujeito, visto que a vontade somente é manifestada pelas pessoas de forma singular.

De toda sorte, ainda que assim não seja, a exposição do raciocínio deste autor tem sua importância para melhor demonstrar a irrazoabilidade de eventual interpretação da noção da essencialidade a partir aspectos personalíssimos, na medida em que traz à tona uma

---

<sup>247</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 175-182.

<sup>248</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 182-187.

<sup>249</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 182-187.

perspectiva particular de um único ser. E, nessa conformidade, é preciso separar aquilo que é o indivíduo ou cidadão, integrante da sociedade, e a pessoa “A”, “B” ou “C” que tem as suas respectivas necessidades individuais. Tendo essa dissociação em mente, defende-se nesta pesquisa dissertativa que o destinatário jurídico da essencialidade não pode ser uma pessoa isoladamente considerada.

Em primeiro lugar, por um olhar pragmático do problema posto, a implementação desta concepção de essencialidade pautada em suposto critério subjetivo-valorativo ou personalíssimo beira o impossível. Simplesmente, não há como mensurar e estabelecer via legislação a escala de necessidade de cada cidadão, manifestada pelas respectivas ações diárias, para se aferir e identificar os bens e os serviços essenciais, um a um<sup>250</sup>. Como cediço, a lei é geral e abstrata; a lei não é para o João, para o Pedro ou para a Ana Maria.

Em segundo lugar, por um olhar jurídico do problema posto, eventual medida legislativa singularizada, destinada a um único destinatário, afrontaria a igualdade por não ensanchar sujeição ou oportunidade aos demais<sup>251</sup>. Com efeito, a partir do momento em que se edita uma norma para um sujeito identificado - Fulano, filho de Ciclano – deixa de se dar o mesmo tratamento normativo para as demais pessoas, seja ele mais benéfico ou mais prejudicial, quebrando-se com a isonomia anterior.

Em compensação, defende-se nesta pesquisa dissertativa que o destinatário jurídico da essencialidade pode ser o indivíduo e, também, a coletividade. Salienta-se que o indivíduo não é o João, o Pedro ou a Ana Maria, mas, sim, aqueles cidadãos que integram a sociedade em referência. É o indivíduo em si, visto pela essência do conceito, que tem necessidades de alimentação, de vestuário, de moradia, de higiene, de tratamento médico etc. A coletividade, por sua vez, emana necessidades públicas voltadas à população em geral (transporte público, por exemplo, com ônibus, trens etc.)<sup>252</sup>.

Isto posto, acredita-se que o elemento pessoal da essencialidade aponta tanto para o indivíduo, mas não de forma personalizada, quanto para a coletividade. A referência personativa da essencialidade alude às pessoas em geral e aos anseios públicos da sociedade, com uma visão padronizada. Na indagação a respeito do destinatário da essencialidade (essencialidade para quem?), a resposta é para os cidadãos, com suas necessidades comuns e inerentes, e não para os sujeitos “A”, “B” ou “C”, cujas ações diárias baseadas na vontade

---

<sup>250</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 85.

<sup>251</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª edição. 25ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 23-24.

<sup>252</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102 (97-98).

revelam as necessidades “X”, “Y” ou “Z”, bem como para a coletividade, que vista a partir de uma unidade apresenta necessidades sociais e públicas.

### 3.3.2. Elemento espacial

O referencial geográfico é um vetor com grandes poderes de transformação social, cultural e econômica. Comparando-se um ponto de coordenada de latitude e longitude com outro, as condições climáticas, a flora, a fauna, o bioma, a predisposição do solo e o relevo podem ser iguais, mas, também, podem ser muito diferentes. Existem regiões quentes e regiões frias; regiões úmidas, com muita chuva, e regiões áridas, com pouca chuva; regiões de montanhas e regiões de praia; regiões de planície e regiões de planalto; regiões com muita vegetação e regiões com pouca vegetação; regiões em que as quatro estações do ano são bem definidas e regiões em que as quatro estações do ano são imperceptíveis etc.

Essas condicionantes derivadas de um elemento espacial interferem nos costumes da população que habitam o respectivo local, seja a partir de uma ótica econômica, seja a partir de uma ótica sociocultural. Economicamente, em regiões próximas do mar, por exemplo, costuma-se desenvolver atividades voltadas à pesca marinha. Já em regiões de planície, com solo fértil, costuma-se desenvolver atividades de agricultura e/ou pecuária. Em termos socioculturais, nas regiões de praias, onde normalmente se faz calor, os habitantes costumam se vestir com roupas leves e consumir bebidas refrescantes. Já nas regiões montanhosas, onde normalmente se faz frio, os habitantes costumam se vestir com roupas mais pesadas e consumir bebidas que aquecem o corpo, e assim por diante.

Por via de consequência, a concepção de essencialidade dos objetos de consumo se revela sensível às alterações geográficas. É dizer, não se tem a essencialidade como imutável, mas, sim, como algo oscilante conforme o espaço<sup>253-254</sup>. Efetivamente, determinado bem ou serviço pode vir a ser considerado essencial para uma região em particular e, em contrapartida, ser considerado até mesmo como não essencial para outra região. O entendimento vai de um extremo até o outro. Dentro de um país com dimensões continentais como o Brasil, esse contraste ou fato paradoxal não é tão raro<sup>255</sup>.

---

<sup>253</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102 (97).

<sup>254</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2971-3031 (3030).

<sup>255</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 11, p. 34-53, jan. 1948, p. 51.

Como se sabe, na região Norte, as temperaturas são mais elevadas. Um aparelho de ar condicionado, portanto, desponta como um eletrodoméstico de grande utilidade, adquirindo contornos de essencialidade nessa parte do País. Já na Região Sul, as temperaturas são mais amenas. Um aparelho de aquecedor, portanto, desponta como um eletrodoméstico de grande utilidade, adquirindo contornos de essencialidade nessa parte do País<sup>256</sup>. Opostamente, o ar condicionado, na Região Sul, é um eletrodoméstico não encontrado na grande maioria das casas ou dos estabelecimentos comerciais da população sulista. Da mesma forma, na Região Norte, o aquecedor é um eletrodoméstico não encontrado na grande maioria das casas ou dos estabelecimentos comerciais da população nortista.

A título de reforço, relembra-se o exemplo gastronômico do açaí e do chimarrão dado no Capítulo II desta pesquisa. No Pará, muito porque se trata de uma fruta típica da floresta amazônica, o açaí consiste em um alimento altamente consumido no dia-a-dia, sempre marcando presença na mesa da população paraense. No Rio Grande do Sul, por sua vez, o chimarrão é uma bebida típica deste Estado que faz parte da própria cultura gaúcha. Não se tem o hábito, no Pará, de se consumir o chimarrão, assim como não se tem o hábito de se consumir o açaí, no Rio Grande do Sul, pelo menos não na mesma quantidade, embora se trate hoje em dia de um produto difundido no Brasil. Desta forma, o açaí representa um bem essencial para o Pará, enquanto o chimarrão representa um bem essencial para o Rio Grande do Sul.

Adam Smith percebeu esse fenômeno há bastante tempo, ainda no Século XVIII. Ao tratar da dualidade entre artigos de necessidades e artigos de luxo, este autor destacou que, na época, os sapatos de couro eram um artigo de necessidade na Inglaterra. Uma pessoa respeitável, de qualquer sexo, mesmo a mais pobre, se envergonharia de sair em público despido de um sapato de couro. Na Escócia, a seu turno, os sapatos de couro representavam um artigo de necessidade apenas para os homens da classe menos favorecida, não se estendendo essa ideia para as mulheres da mesma categoria socioeconômica, que sem descrédito algum andavam descalças. Já na França, em compensação, os sapatos de couro não eram considerados como um artigo de necessidade, nem para os homens e nem para as mulheres. Neste último país, a população mais pobre tinha o hábito de andar com calçados de madeira ou descalços<sup>257</sup>.

---

<sup>256</sup> ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 39. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 2018, p. 201-225 (214).

<sup>257</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas, livro IV, volume 02*. Tradução de Luiz João Baraúna (Coleção Os Economistas). São Paulo: Nova Cultura, 1996, p. 322.

Augusto Olímpio Viveiros de Castro, defendendo uma linha semelhante no início do Século XX, pondera que na designação dos objetos de primeira necessidade, há de se ter principalmente em mente as condições climatológicas do país, o grau de civilização, os usos e as tradições do povo. Com base nisso, esclarece que, ao seu tempo, o café, para o brasileiro, era um gênero alimentício imprescindível, cujo consumo deveria ser mais estimulado, por ser o único sucedâneo possível do álcool, enquanto a cerveja, para o alemão, era um símbolo associativo e inseparável<sup>258</sup>.

Diante dessas considerações, tem-se por certo que a concepção de essencialidade varia conforme o lugar. Os fatores geofísicos e climáticos, inequivocamente, influenciam os hábitos da população local. O que se tem aceito como essencial para um Município, Estado, região ou mesorregião nem sempre se equivale. Nesse sentido, não se vislumbra nenhum óbice na Constituição Federal para que os Estados e o Distrito Federal diferenciem a tributação do ICMS incidente sobre aquelas mercadorias tidas como essenciais dentro do âmbito territorial do respectivo ente-federado, observando-se apenas o disposto no art. 155, inciso XII, alínea “g”, caso a seletividade tributária venha a ser operacionalizada via isenção ou incentivos fiscais.

No caso do IPI, entretanto, há um impasse a ser destacado. De um lado, sabe-se que o art. 153, §3º, inciso I, da Constituição Federal, determina que este tributo será seletivo em função da essencialidade dos produtos. Do outro lado, o art. 151, inciso I, da Constituição Federal, dispõe ser vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Defronte deste conflito, em um primeiro momento, pode-se cogitar que o elemento espacial da essencialidade esbarraria na mencionada vedação. Contudo, uma leitura mais acurada demonstra que não parece ser esta a interpretação mais adequada. É que o art. 151, inciso I, da Constituição Federal tem uma abrangência ampla que não se limita ao IPI. Verdadeiramente, este dispositivo abarca todos os tributos federais, de modo a impedir as discriminações não autorizadas. Tanto isso é verdade que a exceção do comando normativo (incentivos fiscais voltados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento econômico entre

---

<sup>258</sup> CASTRO, Augusto Olimpio Viveiros de. *Tratados dos impostos: estudo theorico e pratico*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910, p. 522 (nota de rodapé).

as regiões brasileiras) se coaduna com a Zona Franca de Manaus – ZFM<sup>259</sup>, onde se tem um regime tributário especial para outros tributos além do IPI, como o Imposto de Importação, não havendo que se falar em violação.

Em contrapartida, o art. 153, §3º, inciso I, da Constituição Federal, é direcionado unicamente ao IPI. Isso significa que há de prevalecer esta última norma. Trata-se de uma clara escolha por parte do legislador constituinte. Ainda que, em paralelo, se tenha a preocupação com a uniformidade de tratamento dos tributos federais ao longo do território nacional, atribuiu-se ao IPI o caráter de seletivo, em função da essencialidade dos produtos. Aplica-se, nesta oportunidade, o critério da especificidade para solução da antinomia em referência, dado que as normas em conflito estão no mesmo plano hierárquico e consistem em disposições originárias do Texto Constitucional, razão pela qual nem se cogita a invocação do critério cronológico. Portanto, é possível que se diferencie a tributação dos produtos essenciais, consoante as diferentes noções locais encontradas no Brasil, no âmbito da seletividade do IPI.

### 3.3.3. Elemento temporal

A vida humana, pelo que se constata da história, desde os primatas até o convívio social e civilizado do homem, está a todo instante em processo de mudança e, sobretudo, de evolução. Cada ser humano vive por um determinado período. E este período encontra-se compreendido dentro de um contexto temporal, com feições e características próprias. As épocas, as eras e os séculos se distinguem entre si. As condições de vida do período anterior não equivalem às condições de vida do período subsequente. O passado destoa do presente que, por sua vez, destoa do futuro.

Inegavelmente, o progresso e o desenvolvimento são tendências naturais do transcurso do tempo. O homem, por instinto, sempre busca avançar em todos os sentidos, independentemente da velocidade em que isso ocorre. Em meio a esse crescimento evolutivo, surgem novas tecnologias e novos meios de produção, a transformar as relações socioeconômicas e também o estilo de vida da população<sup>260</sup>. Os costumes de antes, de

---

<sup>259</sup> Apelação Cível nº 0001365-36.2006.4.03.6119, Relatora Desa. Marli Marques Ferreira, 4º Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 29.06.2020, publicado em 03.07.2020.

<sup>260</sup> ROUSSEAU, Jean Jacques. *A origem da desigualdade entre os homens*. Tradução Ciro Mioranza. São Paulo: Lafonte, 2017, p. 62-71.

vestuário, moradia, alimentação, transporte, trabalho etc. passam a ser outros. Daí que o homem começa subjugar novas necessidades outrora inexistentes<sup>261</sup>.

Na Idade Média, exemplificando, o deslocamento das pessoas para percorrer grandes distâncias se dava por meio da montaria em cavalos. No final do Século XIX, Karl Benz produziu o primeiro automóvel moderno, com combustão interna à gasolina, dando-se início à fabricação em massa tempos depois, tendo sido seguido por Henry Ford, o que revolucionou a forma de transporte terrestre das pessoas com a expansão das rodovias. No início do Século XX, Santos Dumont desenvolveu um protótipo de avião e realizou um voo em Paris, capital da França, vindo a potencializar o nascimento do setor aeronáutico e da aviação civil.

Tudo isso reflete na essencialidade dos objetos de consumo. Assim como há interferência do elemento espacial, o elemento temporal é igualmente capaz de alterar a noção de bem ou serviço essencial<sup>262-263</sup>. Na atualidade, inquestionavelmente, é difícil imaginar o mundo sem os automóveis e sem os aviões. Já na Idade Média, a realidade era diversa: esses veículos de transporte sequer existiam. As invenções do homem, oriundas das descobertas científicas, se enraízam na sociedade, passando a gradativamente fazer parte do cotidiano das pessoas. Na medida em que essa presença se intensifica no dia-a-dia, o bem ou serviço recém-criado, de um lado, perde seu valor de superfluidade inicial e, de outro lado, eleva seus status de essencial<sup>264</sup>.

Um exemplo didático para clarificar essa ideia é o do celular. No final da década de 90, quando se iniciou a comercialização dos celulares no Brasil, o preço de um aparelho era caríssimo. Apenas as pessoas ricas, nesta fase inaugural, tinham poder aquisitivo para comprar um celular, até porque ainda havia o valor da própria linha telefônica, que também não era barata. Com o passar do tempo, naturalmente o preço do celular foi diminuindo, de modo a permitir que mais pessoas o comprassem, em especial as pessoas integrantes da classe média.

Hoje em dia, praticamente toda a população brasileira tem acesso a um celular, incluindo-se, aqui, a parcela menos favorecida. De acordo com dados da Agência Nacional

---

<sup>261</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2971-3031 (2976).

<sup>262</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102 (97).

<sup>263</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2971-3031 (3030).

<sup>264</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102 (97).

de Telecomunicações – ANATEL datados de maio de 2020, o Brasil registra a existência de 225,33 milhões de celulares (telefonia móvel)<sup>265</sup>. Ou seja, há mais aparelhos de telefonia móvel no Brasil do que habitantes.

Tendo isso em mente, se antes o celular era visto como um bem supérfluo, acima da necessidade comum, com uma conotação de luxo, dado que a comunicação por essa via estava longe de difundida e só quem tinha acesso eram as pessoas mais ricas, atualmente pode-se considerá-lo como um bem essencial, porquanto se trata de um produto altamente consumido, de mil e uma utilidades e funcionalidades, se enquadrando no escopo de um artigo de consumo necessário a um padrão de vida mínimo decente, conforme o conceito vigente da maioria.

Adam Smith, novamente, visualizou na sua época os efeitos do tempo na concepção de artigos de necessidades. Segundo expõe este autor, uma camisa de linho, por si só, vista isoladamente, não representava um artigo de necessidade para se viver. Os gregos e os romanos, no período auge destes povos, viviam tranquilamente sem uma camisa de linho. Todavia, na Europa do Século XVIII um trabalhador respeitável se envergonharia de aparecer em público despido de uma camisa de linho, pois a falta denotava um estado de pobreza<sup>266</sup>.

Assim sendo, a concepção de essencialidade dos objetos de consumo sofre influências do tempo. O que era essencial ontem, pode não ser hoje. E o que é essencial hoje, pode não ser amanhã. O legislador deve ficar atento às mudanças de entendimento da sociedade. Muitas das críticas, diga-se de passagem, que se fazem atualmente contra a seletividade do IPI e do ICMS têm como pano de fundo a desatualização da ideia de essencialidade, cuja implementação na prática precisa ser revisada e renovada com constância.

### 3.3.4. Elemento quantitativo

Alguns Estados da Federação vêm implementando a seletividade no ICMS mediante diferenciações baseadas na quantidade de mercadoria consumida, sob a crença de se atender à essencialidade. No Estado do Rio Grande do Sul, o art. 12, inciso II, alínea “d”, item 25,

---

<sup>265</sup> ANATEL. *Panorama Setorial de telecomunicações, maio/2020*. Disponível em: <[https://sei.anatel.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md\\_pesq\\_documento\\_consulta\\_externa.php?eEP-wqk1skrd8hSlk5Z3rN4EVg9uLJqrLYJw\\_9INcO4KCEhlGqplSDkmoqsl3uCRd27KDVkJJfGrNybmHxGAZKi74Qn0648CZ0LBfKWmoNTy57nHwVIHinfTA4jJ0RSO](https://sei.anatel.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_documento_consulta_externa.php?eEP-wqk1skrd8hSlk5Z3rN4EVg9uLJqrLYJw_9INcO4KCEhlGqplSDkmoqsl3uCRd27KDVkJJfGrNybmHxGAZKi74Qn0648CZ0LBfKWmoNTy57nHwVIHinfTA4jJ0RSO)> Acesso em: 13.09.2020.

<sup>266</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas, livro IV, volume 02*. Tradução de Luiz João Baraúna (Coleção Os Economistas). São Paulo: Nova Cultura, 1996, p. 322.



da Lei Estadual nº 8.820/89, estabelece uma alíquota de 12% para as operações internas envolvendo o fornecimento residencial de energia elétrica em até 50 (cinquenta) KW por mês. Já o art. 12, inciso II, alínea “a”, item 7, do mesmo diploma legal, estabelece uma alíquota de 25% para as operações internas envolvendo o fornecimento residencial de energia elétrica em patamares superiores à 50 (cinquenta) KW por mês.

No Estado de São Paulo, semelhantemente, a Lei Estadual nº 6.374/89 faz igual diferenciação, só que em níveis distintos. O art. 34, §1º, item 4, alínea “a”, estabelece uma alíquota de 12% para as operações com energia elétrica, em relação à conta residencial que apresente consumo mensal de até 200 (duzentos) KW, enquanto a alínea “b”, da mesma referência normativa, estabelece uma alíquota de 25%, em relação à conta residencial que apresente consumo mensal superior à 200 (duzentos) KW.

Não obstante essa prática, acredita-se que o elemento quantitativo não é capaz de interferir na concepção de essencialidade dos objetos de consumo. Pelo aspecto pragmático, conforme apontado acima, reconhece-se certa legitimidade na alegação de que bens e serviços seriam essenciais até determinada medida, principalmente aqueles relacionados à alimentação, porquanto a ingestão de substâncias nutritivas não é infinita. Até determinada fração, um alimento pode ser saudável ao corpo humano. Ultrapassado o ponto ótimo, este mesmo alimento ingerido em excesso pode se revelar prejudicial ao corpo humano. Entretanto, pelo aspecto jurídico, não há como levar adiante esse entendimento.

É que a essencialidade, para fins da seletividade do IPI e do ICMS, deve ser aferida objetivamente, e não em razão da quantidade consumida do bem ou do serviço<sup>267</sup>, sob pena de esbarrar no subjetivismo já refutado alhures. O elemento pessoal visto pela perspectiva personalíssima do indivíduo anda lado a lado com o elemento quantitativo. Trata-se de conceitos indissociáveis. Aceitar a interferência do elemento quantitativo na concepção de essencialidade, é aceitar, também, que a seletividade do IPI e do ICMS seja vislumbrada por um critério subjetivo-valorativo, com o qual não se concorda, pelas razões expostas em tópico precedente.

Além disso, a comparação que se faz é entre bens e serviços distintos. A essencialidade é aferida mediante o cotejo de um bem ou serviço com o outro. Confronta-se, por exemplo, a essencialidade do feijão com a essencialidade do taco de golfe. A prevalecer o raciocínio quantitativo, tem-se uma errática conferência valorativa entre bens e serviços iguais. Ou seja, o consumo de um único bem ou serviço em até determinado volume

---

<sup>267</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 70-77 (73).

teria uma essencialidade, enquanto o consumo deste mesmo bem ou serviço em volume diferente teria uma outra essencialidade. Naturalmente, aqueles consumidos em menor quantidade seriam considerados como mais essenciais do que aqueles consumidos em maior quantidade, o que não necessariamente é verdade.

A energia elétrica residencial consumida mensalmente em níveis de até 50 (cinquenta) KW ou 200 (duzentos) KW, para aproveitar o exemplo das legislações supramencionadas, não pode ser considerada como mais essencial do que a energia elétrica consumida mensalmente acima destes patamares<sup>268</sup>. Independentemente do quanto chegou a ser consumido, há de se observar a essencialidade da energia elétrica em si. A quantidade não é juridicamente um fator influente na essencialidade.

Por essas razões, entende-se que a essencialidade dos objetos de consumo, para fins da seletividade do IPI e do ICMS, não oscila conforme o elemento quantitativo.

### 3.4. Sujeitos da essencialidade tributária

Os sujeitos da essencialidade são aqueles que detêm legitimidade para concretizar o referido critério de comparação no mundo fático<sup>269</sup>, seja de uma forma positiva, atuando em prol do melhor cumprimento normativo, seja de uma forma negativa, exercendo um papel de controle. Nesse contexto, costuma-se apontar que são três os sujeitos da essencialidade: (i) Poder Legislativo, (ii) Poder Executivo e (iii) Poder Judiciário.

Desta trinca, o Poder Legislativo é o sujeito mais evidente de todos. Trata-se do titular imediato da seletividade do IPI e do ICMS. Como já exposto de modo eventual antes, compete à figura do legislador a tarefa de graduar a essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços, a partir dos instrumentos jurídicos existentes e postos à disposição, tais como redução de base de cálculo, diferenciação de alíquotas, isenção, incentivos fiscais etc.

Aliomar Baleeiro, a esse respeito, até destaca que o dispositivo que dota o IPI de seletivo é programático e endereçado ao legislador ordinário, para que este venha a estabelecer o tratamento tributário diferenciado estipulado pela Constituição Federal<sup>270</sup>.

---

<sup>268</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 136-137.

<sup>269</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 143.

<sup>270</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 494.

Ricardo Lobo Torres, em linha similar, aponta que a TIPI, estruturada com base em uma escala de valoração da essencialidade, é fruto do trabalho discricionário do legislador. Não há uma regra de ouro, clara e unívoca. O legislador positivo é quem concretiza a norma mediante critérios jurídicos e éticos, ponderando dados políticos e econômicos da conjuntura social<sup>271</sup>.

Igualmente sujeito da essencialidade, porém, menos visível, é o Poder Executivo<sup>272</sup>. A obediência à essencialidade por parte deste Poder ocorre de duas maneiras: (i) no exercício da função regulamentar; e (ii) no exercício da função legislativa atípica. Consoante cediço, o Poder Executivo tem poder para editar expedientes normativos secundários, de caráter regulamentador, a exemplo dos decretos, portarias, resoluções etc., os quais devem guardar conformidade com as normas hierarquicamente superiores. Nesse sentido, determinado decreto não pode contrariar a seletividade do IPI e do ICMS, sob pena de ser considerado inconstitucional. Ao invés disso, este eventual decreto há de promover ao máximo a essencialidade dos objetos de consumo<sup>273</sup>.

No que diz respeito à função legislativa atípica, o Poder Executivo também deve ter rigor na concretização da essencialidade. Segundo o art. 153, §1º, da Constituição Federal, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI. Esta legislação referenciada pelo Texto Constitucional é o Decreto-Lei nº 1.119/71. De acordo com o disposto no respectivo art. 4º, incisos I e II, o Poder Executivo, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, fica autorizado a (i) reduzir alíquotas até zero e (ii) majorar alíquotas, acrescentando até unidades ao percentual de incidência fixado na lei. Nesses termos, quando o Poder Executivo excepcionalmente assume o papel do legislador para graduar a tributação do IPI, há de observar a essencialidade dos produtos<sup>274</sup>.

A questão mais controversa desta temática reside na caracterização do Poder Judiciário enquanto sujeito da essencialidade. A polêmica concentra-se na seguinte indagação: o Poder

---

<sup>271</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102 (98).

<sup>272</sup> XAVIER, Alberto. A tributação do IPI sobre cigarros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 118. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-28 (20).

<sup>273</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 143.

<sup>274</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 143-144.

Judiciário pode controlar a essencialidade? A discussão, por sua vez, perpassa pelo princípio da separação dos três poderes.

De um lado, argumenta-se que a intervenção do Poder Judiciário invade a competência do Poder Legislativo e do Poder Executivo, vindo a atuar, na prática, como legislador positivo, em afronta ao mencionado princípio. Do outro lado, argumenta-se que a concretização da essencialidade é uma obrigação do Estado brasileiro, abrangendo os três poderes, sendo também dever do Poder Judiciário zelar pela sua aplicação, mediante a correção dos equívocos praticados pelos demais Poderes<sup>275</sup>.

A jurisprudência não é uníssona quanto ao assunto, havendo decisões divergentes para ambas as correntes. Tome-se como exemplo a tese perpetrada pelos contribuintes, no sentido de que a tributação do ICMS sobre energia elétrica fixada no patamar de 25% viola a essencialidade, nos termos do art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal.

O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0029716-92.2008.8.19.0000, decretou a inconstitucionalidade do art. 14, inciso VI, alínea “b”, da Lei Estadual nº 2.657/96, com redação dada pela Lei Estadual nº 4.683/2005, que previa uma alíquota de 25% de ICMS para as operações envolvendo energia elétrica, de modo a prevalecer a alíquota média geral de 18%<sup>276</sup>. Em manifestações mais recentes, este Tribunal vem adotando o mesmo entendimento<sup>277-278</sup>.

Já o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em contrapartida, rejeitou a Arguição de Inconstitucionalidade nº 0041018-45.2016.8.26.0000, suscitada contra o art. 34, §1º, itens 4, alínea “b”, e 8, da Lei Estadual nº 6.374/89, que estipulava uma alíquota de 25% de ICMS para operações envolvendo energia elétrica, com relação à conta residencial que registrasse consumo mensal acima de 200 (duzentos) KW, apresentando alguns argumentos, dentre eles, o de que ao Poder Judiciário é vedado legislar positivamente, sob pena interferir na discricionariedade conferida ao Poder Legislativo pela Constituição

---

<sup>275</sup> MOREIRA, André Mendes. MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In LOBATO, Valter de Souza (Coord.). DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.). LEITE, Matheus Soares (Org.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 31-48 (38-39).

<sup>276</sup> Arguição de Inconstitucionalidade nº 0029716-92.2008.8.19.0000, Relator Des. José Mota Filho, Órgão Especial, julgado em 20.10.2008, publicado em 05.11.2008.

<sup>277</sup> Apelação/Remessa Necessária nº 0328569-37.2017.8.19.0001, Relator Desa. Andrea Fortuna Teixeira, Vigésima Quarta Câmara Cível, julgado em: 16.09.2020, publicado em 17.09.2020.

<sup>278</sup> Apelação/Remessa Necessária nº 0008266-64.2017.8.19.0037, Relator Desa. Cláudia Telees de Menezes, Quinta Câmara Cível, julgado em 15.09.2020, publicado em 17.09.2020.

Federal<sup>279</sup>. Em manifestações mais recentes, este Tribunal vem adotando o mesmo entendimento<sup>280\_281</sup>.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, é possível citar uma decisão desfavorável ao controle da essencialidade por parte do Poder Judiciário. No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 480.107, de Relatoria do Ministro Eros Grau, em que se discutia a constitucionalidade do Decreto Federal nº 420/92 e da Lei nº 8.393/91, relativamente à fixação de uma alíquota de 18% para o açúcar de cana, restou consignado que a concessão de um benefício fiscal se trata de um ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, no qual o controle é vedado pelo Poder Judiciário<sup>282</sup>.

Não obstante esse precedente, o tema ainda aguarda um desfecho final. É que o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 606.314, cujo objeto é a essencialidade das embalagens plásticas e tampas produzidas para acondicionamento de água mineral, reconheceu a Repercussão Geral acerca da *“possibilidade de o Judiciário estabelecer alíquota inferior àquela correspondente à classificação do produto que a autoridade fiscal entende como correta.”*<sup>283</sup>

Até o momento, este processo não foi julgado pelo Pretório Excelso. Por outro lado, já consta nos autos a Manifestação da Procuradoria Geral da República opinando pela inexistência de óbice ao controle judicial da essencialidade, à luz dos critérios e limites extraídos do próprio Texto Constitucional, não se admitindo, contudo, que o Poder Judiciário estabeleça a alíquota que porventura entenda adequada, pois, nesse caso estaria indevidamente atuando como legislador positivo e adentrando no campo da política fiscal.

Na doutrina, há uma certa inclinação teórica em favor do controle do Poder Judiciário. Eduardo Domingos Bottallo, inicialmente, assenta que a essencialidade é uma regra de proteção ao contribuinte, a despeito do caráter extrafiscal. Com base nessa premissa, argumenta que, quando a Constituição Federal atribui a seletividade ao IPI, acaba por conferir ao Poder Judiciário, implicitamente, a possibilidade de exercer função de controle

---

<sup>279</sup> Arguição de Inconstitucionalidade nº 0041018-45.2016.8.26.0000, Des. Relator João Carlos Saletti, Órgão Especial, julgado em 08.03.2017, publicado em 10.03.2017.

<sup>280</sup> Apelação Cível nº 1033895-09.2019.8.26.0053, Des. Relator Ponte Neto, Oitava Câmara de Direito Público, julgado em 08.09.2020, publicado em 08.09.2020.

<sup>281</sup> Apelação Cível nº 1002417-59.2020.8.26.0566, Des. Relator Antônio Carlos Villen, Décima Câmara de Direito Público, julgado em 18.09.2020, publicado em 18.09.2020.

<sup>282</sup> RE 480.107 AgR, Relator Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 03.03.2009, publicado em 27.03.2009.

<sup>283</sup> RE 606.314, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 17.11.2011, publicado em 10.02.2012.

sobre a aplicação desta norma. Com efeito, o Poder Judiciário não está menos autorizado do que o Poder Legislativo para investigar o conteúdo da expressão essencialidade. Ao invés disso, não só pode, como deve, averiguar se os critérios postos pelo legislador foram adequados e racionais, a depender do caso concreto, de modo a adotar medidas voltadas à correção de eventuais distorções<sup>284</sup>.

Roque Antonio Carrazza, em linha similar, explica que, embora haja certa margem de liberdade do legislador na concretização da seletividade do ICMS, a essencialidade é uma palavra dotada de um conteúdo mínimo. Daí ser possível verificar sua observância no caso concreto. O Poder Judiciário não deve legislar, fazendo às vezes do Poder Legislativo, mas tão somente averiguar se os critérios estabelecidos revelam-se como apropriados. Se, por exemplo, eventual legislação venha a revogar um benefício fiscal sobre venda de remédios, de modo que a tributação sobre esse bem supere à das operações envolvendo ração animal, o Poder Judiciário pode determinar o restabelecimento do benefício fiscal<sup>285</sup>.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, ensina que o legislador tem relativa liberdade na definição de essencialidade. Só que essa liberdade, no entanto, se limita ao próprio conceito. Caso contrário, o legislador poderia esvaziar por completo o significado da expressão e, até mesmo, inverter o seu sentido. Diante disso, defende que o dispositivo constitucional se dirige a todos os envolvidos na concreção da norma, incluindo-se, aqui, a figura do juiz. Consequentemente, entende que a seletividade do IPI e do ICMS submete-se ao controle do Poder Judiciário, como de costume acontece com a observância dos princípios constitucionais<sup>286</sup>.

André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta compartilham do entendimento de que o Poder Judiciário não apenas pode, mas, deve, analisar se a seletividade foi observada nos casos envolvendo a tributação do IPI. Todavia, uma vez constatada que a alíquota revela-se incompatível com a essencialidade, argumentam que o órgão judicante não está autorizado a fixar uma nova, limitando-se a declará-la como inconstitucional. Assim, estando ausente o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência, nenhuma cobrança poderá ser perpetrada<sup>287</sup>.

---

<sup>284</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 625-639 (634).

<sup>285</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 469.

<sup>286</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 155. São Paulo: Dialética, 2008, p. 48-56 (52).

<sup>287</sup> MOREIRA, André Mendes. MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In LOBATO, Valter de Souza (Coord.). DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.). LEITE, Matheus

Regiane Binhara Esturilio, a seu turno, alega que os contribuintes podem provocar o Poder Judiciário acerca da análise das operações tributadas pelo IPI e/ou pelo ICMS, para restar verificado se determinado bem ou serviço reveste-se da qualidade de essencial. Na hipótese de uma resposta positiva, o Poder Judiciário deve assim declarar e, também, adequar a alíquota aplicável, determinando a eliminação da tributação ou a incidência da menor alíquota entre as previstas<sup>288</sup>.

A corrente que responde positivamente pela possibilidade de controle do Poder Judiciário parece ser a mais correta. Na prática, é verdade, cabe ao Poder Legislativo, em primeiro plano, concretizar a seletividade do IPI e do ICMS. Também é verdade que o legislador tem um espaço de atuação, tendo em vista que a essencialidade é um termo fluido. Contudo, embora se trate de uma expressão elástica, há um núcleo semântico a ser respeitado, com um fim. Não é porque a essencialidade é um termo fluido que o legislador tem em suas mãos um cheque em branco para agir de acordo com o seu bel prazer.

Nesse sentido, é de rigor a interferência do Poder Judiciário para exercer sua função de controle. Caso contrário, eventuais distorções à seletividade do IPI e do ICMS não seriam corrigidas, a não ser pelo próprio legislador em eventual ato de retratação. Evidentemente, não se está afirmar nesta oportunidade que o Poder Judiciário possa vir a atuar como legislador positivo. Neste caso, haveria inegável afronta ao princípio da separação dos três poderes. No entanto, pode se valer o Poder Judiciário, quando provocado, de outros meios permitidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, a exemplo do controle difuso e abstrato de constitucionalidade e da concessão de prazos para o Poder Legislativo venha a legislar.

---

Soares (Org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 31-48 (47-48).

<sup>288</sup> ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 160.





## **CAPÍTULO IV: FUNDAMENTOS E FINALIDADES DA SELETIVIDADE DO IPI E DO ICMS**

### **4.1. Evolução do estudo**

A presente pesquisa encontra-se construída a partir de uma estrutura reta, objetiva e, sobretudo, gradativa. Desenvolveu-se um sequenciamento lógico, iniciando pela fixação prévia de premissas e pela abordagem de temas de suporte, para permitir a evolução das ideias aqui defendidas e trabalhadas. Como este estudo se dedica a tratar dos fundamentos da seletividade no IPI e no ICMS, alguns passos antecedentes se revelaram necessários. Foram eles: (i) a compreensão do que se entende por seletividade no Direito Tributário; e (ii) a sedimentação das linhas mestras da tributação sobre o consumo.

Com efeito, antes de se perquirir acerca da seletividade do IPI e do ICMS, no contexto do Direito Tributário, precisava-se ter conhecimento da seletividade jurídica. E para se ter conhecimento da seletividade jurídica, precisava-se desvendar a seletividade ordinária, fora do ambiente do Direito. Daí que, perpassando por esses pontos, estabeleceu-se no Capítulo I que a seletividade tributária consiste em uma norma ou técnica, fundamentada na igualdade, que se presta a promover um tratamento tributário diferenciado, quantitativamente tanto atenuante quanto agravante, guiado por um(uns) critério(s) de discriminação, voltado à realização de uma(as) finalidade(s) fiscal(is) e/ou extrafiscal(is), cujos efeitos econômicos podem ser progressivos, proporcionais ou regressivos.

Uma vez aclarada essa definição, necessitava-se discorrer acerca da tributação sobre o consumo, como complemento ao objeto do trabalho, para fincar uma base teórica, pois o IPI e o ICMS são dois tributos que incidem sobre essa manifestação de riqueza em especial. Nessa linha, destacou-se no Capítulo II o momento do consumo no fluxo circular da renda, as características de um tributo incidente sobre este índice, bem como as vantagens e as desvantagens desta modalidade de tributação. Com o esclarecimento desses pontos, avançou-se de forma mais técnica para uma análise específica da seletividade do IPI e do ICMS, à luz do regime constitucional.

Em meio a esse caminhar, reservou-se o Capítulo III, única e exclusivamente, ao exame do critério da essencialidade, na intenção de esmiuçar o desenho do tratamento tributário diferenciado posto pela Constituição Federal e, conseqüentemente, o conteúdo, o

alcance e a amplitude da seletividade do IPI e do ICMS. Nesta oportunidade, inferiu-se que, de um lado, bens e serviços essenciais são aqueles necessários a um padrão de vida mínimo decente, consoante o grau de bem-estar da sociedade e o conceito vigente na maioria, indo além daqueles que satisfazem as necessidades biológicas do ser humano e, de outro lado, que bens e serviços não essenciais são aqueles supérfluos, no sentido de acima da necessidade, que se aproxima de uma conotação de luxo.

Tendo essa evolução em mente, este estudo encontra-se suficientemente desenvolvido e pronto para enfrentar o grande objeto da pesquisa destacado na Introdução, isto é, a pergunta hipotética que lhe perfaz, qual seja: quais são os fundamentos e as finalidades da seletividade do IPI e do ICMS? É dizer, quais são as consequências normativas da eleição única do critério da essencialidade?

Conforme apontado brevemente na Introdução e no Capítulo I, estima-se que a seletividade do IPI e do ICMS se preste a: (i) servir como instrumento de extrafiscalidade para induzir comportamentos ou realizar qualquer outro objetivo que não o arrecadatório; (ii) promover a capacidade contributiva na tributação indireta; (iii) assegurar a dignidade da pessoa humana; (iv) concretizar o princípio da ordem econômica de defesa do consumidor; e/ou (v) reforçar a autonomia dos entes federados.

Abordar-se-á cada um desses questionamentos em tópicos separados na sequência.

## 4.2. Extrafiscalidade

O fenômeno da extrafiscalidade surgiu pela primeira vez no campo teórico por meio de Adolph Wagner, economista alemão, cujas obras foram publicadas no final do Século XIX<sup>289</sup>. Nesta época, vigia na Europa a ideologia do liberalismo econômico. Acreditava-se na não intervenção do Estado na economia, na defesa da propriedade privada e na livre-concorrência, tendo como premissa o indivíduo enquanto agente econômico capaz de, junto ao próprio mercado, corrigir naturalmente as eventuais distorções que insurgissem. Como corolário, os pensadores deste tempo defendiam que o tributo serviria apenas para arrecadar recursos públicos<sup>290</sup>.

---

<sup>289</sup> DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do imposto: tese apresentada à faculdade de direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de professor catedrático de ciência das finanças*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949, p. 20.

<sup>290</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964, p. 41.

Adolph Wagner, contudo, quebrou com esse paradigma. O liberalismo econômico gerou uma crescente desigualdade social na Europa. Os mecanismos de distribuição de riqueza à disposição, que o mercado em si oferecia, se revelavam insuficientes para promover a igualdade. A sociedade, então, clamava por uma atuação mais presente do Estado na economia. Diante desse cenário, este autor, pioneiro no pensamento, passou a defender uma função conformadora do tributo, com cunho político-social, para além da função arrecadatória. É dizer, o tributo não se limitaria ao aspecto macroeconômico, de arrecadação e despesa pública. O tributo seria muito mais que isso: poderia interferir e regular a utilização da renda e do patrimônio dos contribuintes<sup>291</sup>.

As ideias de Adolph Wagner, no início, não foram recepcionadas sem críticas pela comunidade científica que relutava em admitir o fenômeno da extrafiscalidade<sup>292</sup>. Com o passar do tempo, entretanto, os princípios do liberalismo econômico foram perdendo força, sendo gradativamente abandonados pelos estudiosos da época. Daí, aos poucos, foi-se reconhecendo e se aceitando que a tributação, não obstante a função e a finalidade arrecadatória, pode se prestar a fins diversos, de feições políticas, econômicas e/ou sociais<sup>293\_294</sup>.

Na atualidade, há um consenso em prol da aceitação do fenômeno da extrafiscalidade. Ninguém mais questiona, como antigamente, a sua existência no plano fático e no plano teórico. Superou-se a ideia de que a tributação se limitaria apenas a arrecadação. Em compensação, o tema da extrafiscalidade é, no Brasil e no mundo, alvo de muitos debates acadêmicos por conta de outras discussões que circundam a matéria.

Dentre esses debates acadêmicos, há um no contexto nacional que diz respeito à relação da extrafiscalidade com a seletividade do IPI e do ICMS. Na doutrina, encontram-se inúmeras manifestações, ora se concluindo pela associação, e ora se concluindo pela dissociação. De um lado, destaca-se que o tratamento tributário diferenciado, com base no critério da essencialidade, se apresenta como um exemplo claro de extrafiscalidade ou que ele tem fundamento na extrafiscalidade. Do outro lado, sustenta-se a inexistência de vínculo necessário entre o tratamento tributário diferenciado, com base no critério da essencialidade, e a extrafiscalidade.

---

<sup>291</sup> ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 39. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 2018, p. 352-358 (353-355).

<sup>292</sup> ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 39. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 2018, p. 352-358 (356).

<sup>293</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964, p. 43-46.

<sup>294</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 58.

O enfrentamento dessa temática exige um passo prévio determinante ao deslinde da questão: estabelecer o que vem a ser extrafiscalidade. O exame da procedência da relação com a seletividade do IPI e do ICMS requer esta etapa inicial. Isto porque, a extrafiscalidade é um gênero que se desdobra em duas espécies. Há uma visão mais ampla de extrafiscalidade e há uma visão mais estrita<sup>295</sup>-<sup>296</sup>. Consequentemente, a depender da referência adotada, o posicionamento pode ser positivo (favorável) ou negativo (desfavorável).

Na visão mais ampla de extrafiscalidade, inclui-se não apenas as normas com função indutora, mas, também, aquelas que se movem por motivos não fiscais, só que desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado<sup>297</sup>. Como adepto desta primeira corrente, tem-se José Marcos Domingues de Oliveira, para quem a tributação extrafiscal é aquela dirigida a fins outros quaisquer que não a captação de dinheiro em favor do Erário, a exemplo da redistribuição da renda e da terra, da promoção do desenvolvimento regional ou setorial, da defesa da indústria nacional, da orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público etc<sup>298</sup>.

Rubens Gomes de Sousa, outro defensor dessa linha de pensamento, argumenta que a finalidade extrafiscal do tributo consiste no emprego deste, não para gerar receita, e sim para provocar efeitos econômicos diversos, tais como a redistribuição da riqueza nacional, o fomento ou a inibição de determinadas atividades ou investimentos, o protecionismo aduaneiro etc<sup>299</sup>.

Já na visão mais estrita de extrafiscalidade, inclui-se, única e exclusivamente, as normas com função indutora que buscam moldar o comportamento dos contribuintes, mediante estímulos ou desestímulos, sem ter como fundamento basilar a arrecadação de recursos aos cofres públicos<sup>300</sup>. Como partidário desta segunda corrente, cita-se Walter Barbosa Corrêa, que sustenta ser a extrafiscalidade um fenômeno manifestado na legislação fiscal, que lhe confere característica de consciente estímulo ao comportamento dos

---

<sup>295</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32-33.

<sup>296</sup> LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 46.

<sup>297</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

<sup>298</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 47.

<sup>299</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 55.

<sup>300</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32-33.

contribuintes, não tendo, em primeiro plano, intenções de arrecadar recursos pecuniários ao Estado<sup>301</sup>.

Geraldo Ataliba, similarmente, pondera que a extrafiscalidade é o emprego dos instrumentos tributários, dentre os à disposição, com objetivos não fiscais, porém ordinatórios<sup>302</sup>. Regis Fernandes de Oliveira, em igual tom, destaca que a tributação é desvirtuada para atingir outra finalidade distinta do abastecimento dos cofres públicos com dinheiro, qual seja, constranger ou obrigar comportamentos. Assim, a extrafiscalidade se define na utilização dos instrumentos tributários como medida ordinatória no campo social, político e econômico<sup>303</sup>.

Gerd Willi Rothmann, na mesma toada, defende que a extrafiscalidade é a aplicação das leis tributárias, objetivando precipuamente alterar a conduta dos contribuintes, desconsiderando-se o seu rendimento fiscal<sup>304</sup>. Hely Lopes Meirelles, por fim, explica que a extrafiscalidade retrata o uso do tributo como mecanismo de fomento ou de desestímulo a atividades tidas como convenientes ou inconvenientes à sociedade<sup>305</sup>.

Feitas essas considerações, ou melhor, expostas e discernidas as duas correntes doutrinárias de extrafiscalidade, com a identificação dos autores que lhes concebem, passa-se a enfrentar o tema separando a análise da relação com a seletividade do IPI e do ICMS de acordo com cada entendimento em especial. Nessa conformidade, iniciar-se-á o exame da temática pela concepção de extrafiscalidade em sentido estrito, para, na sequência, averiguar a legitimidade teórica da associação à luz da perspectiva da extrafiscalidade em sentido amplo.

Pois bem. Conforme destacado anteriormente, depara-se na doutrina com alegações atestando que a seletividade do IPI e do ICMS serve como um instrumento de indução de comportamento dos contribuintes. Roque Antonio Carrazza, defensor dessa tese, leciona que o ICMS pode e deve ser utilizado como uma ferramenta de ordenação político-econômica, de modo a, de um lado, estimular a prática de determinadas operações tidas como úteis ou

---

<sup>301</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964, p. 54.

<sup>302</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 150.

<sup>303</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Taxas de polícia*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 68.

<sup>304</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. *Extrafiscalidade e desenvolvimento econômico*. São Paulo: Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria, 1970, p. 107-115 (108).

<sup>305</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 57.

convenientes para o país e, de outro lado, onerar aquelas outras que não se compatibilizam com o interesse nacional<sup>306</sup>.

Eduardo Domingos Bottallo, também nessa linha, aponta que o IPI há de ser utilizado como mecanismo de ordenação político-econômica, seja favorecendo a realização de operações tidas como necessárias à sociedade, seja dificultando, mediante incidências mais gravosas, a prática de outras que destoam do interesse coletivo<sup>307</sup>.

Contudo, esse pensamento não paira de forma uníssona na comunidade acadêmica. Há outros autores que, opostamente, não vislumbram um caráter ordenatório no tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade. Marciano Seabra de Godoi é um deles. Este autor acredita ser equivocada a relação da seletividade do IPI e do ICMS com a extrafiscalidade. Na sua visão, não se está diante de extrafiscalidade, e sim de fiscalidade. Não se busca com o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade induzir comportamentos. O real propósito da seletividade do IPI e do ICMS perpassa pela divisão com justiça do ônus da tributação, segundo a presumida capacidade econômica dos consumidores<sup>308</sup>.

Fábio Canazaro, similarmente, também desvincula a seletividade do IPI e do ICMS com a indução de comportamentos. Para este autor, a extrafiscalidade não representa uma forma de manifestação, ou meio para a concretização, do critério da essencialidade. Efetivamente, não é por causa do interesse do Estado no consumo de determinados bens essenciais que estes serão tributados de forma menos gravosa<sup>309</sup>.

Essa crítica parece ser consistente. De fato, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços não tem um escopo de estímulos e desestímulos de condutas. A tributação menos gravosa sobre bens e serviços essenciais, a exemplo do arroz e do feijão, não objetiva incentivar o consumo desses artigos. Isto é, não se pretende que os cidadãos de todas as classes sociais, inclusive os ricos, passem a consumir arroz e feijão em maior intensidade. A motivação para a tributação branda dos bens e serviços essenciais não é a indução de comportamento dos contribuintes.

---

<sup>306</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 466.

<sup>307</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 625-639 (633).

<sup>308</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 429.

<sup>309</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 138-139.

Da mesma forma, a tributação mais gravosa sobre bens e serviços não essenciais, a exemplo das joias e do taco de golfe, não almeja desencorajar o consumo destes artigos. Ou seja, não se quer dificultar a compra de joias ou de tacos de golfe, de modo que esses bens sejam consumidos pela população em menor intensidade<sup>310</sup>. Novamente, a motivação para a alta tributação não é a indução de comportamento dos contribuintes. Por essa razão, não parece ser razoável o entendimento no sentido de que a seletividade do IPI e do ICMS seja um instrumento de ordenação política e econômica.

Ato contínuo, ainda nesse raciocínio, um outro grupo de autores defende existir uma relação da seletividade do IPI e do ICMS com extrafiscalidade em sentido estrito, só que a partir de uma perspectiva especial de defesa do meio ambiente. Trata-se da ideia denominada de *seletividade ambiental*. A construção teórica empreendida é distinta e o argumento utilizado pelos autores concentra-se na flexibilização da noção de essencialidade, de maneira que, dentro do conceito de bens e serviços essenciais e não essenciais, estariam abrangidos os poluentes e os não poluentes. Daí, na prática, aqueles mais sustentáveis sofreriam uma tributação inferior, na intenção de difundir o consumo, enquanto aqueles menos sustentáveis sofreriam uma incidência mais pesada, com o intuito de inibir o consumo.

Luís Eduardo Schoueri é um dos doutrinadores que pactuam com a seletividade ambiental. Na sua visão, a essencialidade é um termo indeterminado, empregado pela Constituição Federal de forma aberta, podendo ser preenchida pelo intérprete. Com base nessa asserção, destaca não ser impróprio entender como essencial um equipamento capaz de modernizar o parque industrial, motivando a fixação de uma alíquota seletiva inferior em comparação com outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular<sup>311</sup>.

José Marcos Domingues de Oliveira, em linha similar, ao tratar do Convênio ICMS nº 101/1997, que isenta as operações com mercadorias ligadas à conversão de energia eólica e solar, aponta estar-se diante de uma nova seletividade, batizada de seletividade ambiental. Nessa lógica, esclarece que a seletividade ambiental, assim como a “*clássica*”, determina a exoneração do imposto de consumo dos bens essenciais, porém mediante o vetor da essencialidade ambiental<sup>312</sup>.

---

<sup>310</sup> BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 256.

<sup>311</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300-301.

<sup>312</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 75.

Raquel Cavalcanti Ramos Machado, por sua vez, ensina que a expressão tributo ambiental engloba tanto um tributo de materialidade relacionada à defesa do meio ambiente quanto qualquer outro tributo, cuja tributação seja graduada para concretizar valores ambientais. Nesta segunda acepção, a autora dá como exemplo a aplicação da seletividade do IPI, na qual se tem a imposição de diferentes alíquotas, em função da essencialidade, que varia conforme a relevância ambiental do bem produto industrializado<sup>313</sup>.

Regina Helena Costa, por fim, predica que a seletividade do IPI e do ICMS pugna pela modulação da tributação, em maior ou menor intensidade, conforme se considere o bem ou serviço necessário, útil, supérfluo ou nocivo, de modo a também permitir a adoção de alíquotas maiores para as operações envolvendo bens tóxicos ou poluentes<sup>314</sup>.

Não obstante as razões expendidas por este grupo de autores, o posicionamento adotado neste trabalho, de acordo com as premissas fíncadas anteriormente, em especial as registradas no Capítulo III, concernente à noção de essencialidade, é o de que não se pode concordar com a ideia da seletividade ambiental. Conforme exposto alhures, reconhece-se que a essencialidade se trata de uma expressão fluida, cujo preenchimento interpretativo abre margem para resultados exegéticos diversos. Todavia, essa plasticidade natural não autoriza a transfiguração do critério, pois existe um núcleo mínimo de significação a ser observado, que funciona como uma baliza normativa. Nessa conformidade, não se pode dilatar tanto o alcance da expressão “*essencialidade*” ao ponto de torná-la algo diverso do que de fato é.

Em vista disso, acredita-se que o alargamento semântico realizado pelos autores supracitados acaba por desvirtuar o critério da seletividade do IPI e do ICMS, transformando-o em um parâmetro distinto do que se encontra posto na Constituição Federal. Vale dizer, a flexibilização proposta da noção de essencialidade se revela tão grande que, ao fim e ao cabo, o critério da seletividade do IPI e do ICMS é inconscientemente substituído por outro.

Na ideia da seletividade ambiental, o tratamento tributário diferenciado deixa de ser em função da essencialidade, para ser em função da sustentabilidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços, na contramão do Texto Constitucional. Com efeito, há uma alteração teórica da redação dos arts. 153, §3º, inciso I, e 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, por meio de um argumento doutrinário, que não se sustenta. O legislador

---

<sup>313</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação e meio ambiente. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010, p. 413-438 (425).

<sup>314</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. *Lusíada. Direito e Ambiente*, n° 2/3, Lisboa, 2011, p. 329-348 (242-343).



constituente, conforme cogitado hipoteticamente na Introdução e no Capítulo I, poderia, em tese, ter eleito o parâmetro da sustentabilidade, de forma exclusiva ou não, para dotar a seletividade do IPI e do ICMS. Porém, não foi a essa a opção trilhada. Apenas um critério perfaz a seletividade do IPI e do ICMS que é o da essencialidade, cujo conteúdo não engloba bens e serviços poluentes e não poluentes.

Nesse sentido, o meio ambiente ecologicamente equilibrado, enquanto direito de todos, segundo o art. 225, da Constituição Federal, deve ser promovido pelo Estado por outras vias, que não a da seletividade do IPI e do ICMS. O Texto Constitucional prevê outras alternativas para a proteção ambiental. O art. 170, inciso VI, por exemplo, elenca a defesa do meio ambiente como um princípio da ordem econômica, permitindo sua materialização no plano fático mediante a promoção de um tratamento jurídico diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Assim sendo, a tributação até pode ser um meio para se alcançar o fim de proteção ao meio ambiente, eis que há amparo para tanto na Constituição Federal. No entanto, a forma em si pela qual isso pode ocorrer não é via a seletividade do IPI do ICMS. Desta forma, seja pela perspectiva da ordenação política e econômica, seja pela perspectiva ambiental, a seletividade do IPI e do ICMS não se relaciona com a extrafiscalidade em sentido estrito, visto que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade não tem como propósito a indução de comportamento dos contribuintes.

Exposto esse primeiro ponto, passa-se a tratar da temática a partir da compreensão da extrafiscalidade em sentido amplo. Nesta concepção, diferentemente, entende-se ser pertinente a associação da seletividade do IPI e do ICMS com a extrafiscalidade. Não existe apenas uma, mas várias finalidades não fiscais, inconfundíveis com a indução de comportamentos, pelas quais o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade se justifica e se fundamenta.

Sem a pretensão de ser exaustivo, a primeira delas vislumbrada é o combate à regressividade inerente à tributação sobre o consumo<sup>315-316</sup>. Consoante esclarecido no Capítulo II, as pessoas de baixo poder aquisitivo, incapacitadas de pouparem dinheiro por serem obrigadas a dispendem toda sua renda com o consumo para sustento próprio e/ou da família, são proporcionalmente mais afetadas por esta modalidade de tributação do que as

---

<sup>315</sup> COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, n° 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 297-302 (301).

<sup>316</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Malheiros/ICET, 2013, p. 212-242 (235).

pessoas de maior poder aquisitivo, que, por sua vez, conseguem separar uma parcela de sua renda para dar outra destinação que não o consumo, como a poupança ou o investimento, e, assim, escapam parcialmente da tributação incidente sobre esta base.

A seletividade do IPI e do ICMS, pela essência e substância, corrige ou, no mínimo, ameniza esse efeito econômico, revelando-se como um verdadeiro remédio normativo. Com a tributação mais branda sobre aqueles bens e serviços que são normalmente os únicos consumidos pelas pessoas de menor poder aquisitivo, embora de forma não exclusiva, cumulada com uma tributação mais elevada sobre aqueles outros bens e serviços normalmente consumidos em maior intensidade pelas pessoas de maior poder aquisitivo, também sem exclusividade, consegue-se reverter ou, ao menos, atenuar economicamente a incidência regressiva, tornando a tributação sobre o consumo mais equânime em níveis proporcionais<sup>317-318</sup>.

Uma segunda finalidade é a redução das desigualdades sociais<sup>319</sup>, objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, inciso III, da Constituição Federal, que, por sua vez, resulta em uma terceira finalidade, quase indissociável, de redistribuição de riquezas<sup>320-321</sup>. Decerto, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade desponta como um instrumento apto a nivelar as diferenças no consumo das diversas classes sociais, promovendo a redistribuição de riqueza e aproximação com os ideais de justiça fiscal<sup>322</sup>.

Isto posto, a procedência da associação da seletividade do IPI e do ICMS com a extrafiscalidade fica condicionada à concepção adotada previamente. Partindo-se da noção de extrafiscalidade em sentido estrito, atrelada à indução de comportamentos, não se vislumbra nenhuma ligação com a seletividade do IPI e do ICMS, quer pela perspectiva de ordenação política e econômica, quer pela perspectiva ambiental. Em contrapartida, partindo-se da noção de extrafiscalidade em sentido amplo, donde se inclui normas com

---

<sup>317</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 420.

<sup>318</sup> BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 256.

<sup>319</sup> TORRES, Heleno Taveira. Prefácio. In CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

<sup>320</sup> MOREIRA, André Mendes. SENA, Roberto Miglio. (In)Justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, vol. 04, nº 04. Rio de Janeiro 2016, p. 1-27 (09).

<sup>321</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300-301.

<sup>322</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2971-3031 (3031).

qualquer finalidades não fiscais, é possível realizar a associação do fenômeno da extrafiscalidade com a seletividade do IPI e do ICMS.

### 4.3. Capacidade contributiva

No ordenamento jurídico brasileiro, a capacidade contributiva, apesar de derivar do primado da igualdade<sup>323</sup>, se encontra especificamente prevista no art. 145, §1º, da Constituição Federal, cuja redação dispõe que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A um só tempo, portanto, a capacidade contributiva se desdobra em duas configurações extremas e antagônicas, porém complementares e vinculadas. Trata-se de ambas as faces de uma mesma medalha. De um lado, insurge como uma limitação ao poder de tributar<sup>324</sup>. O Estado não pode instituir, tampouco exigir, aleatoriamente um tributo baseado em um parâmetro qualquer, quando se demonstre possível graduar a tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte<sup>325</sup>. Do outro lado, insurge como um fundamento da tributação<sup>326</sup>. O Estado só pode eleger como hipótese de incidência de um tributo aquelas circunstâncias fáticas que sejam indicativas de capacidade econômica<sup>327</sup>. Desta forma, o conteúdo dúplice da capacidade contributiva abrange a definição de quem paga e quem não paga o tributo (fato gerador), bem como a identificação, dentro do grupo daqueles que pagam, do quanto eles pagam (base de cálculo)<sup>328</sup>.

Na qualidade de limitação ao poder de tributar, a capacidade contributiva comporta uma feição de relativa ou subjetiva. Nesta conformação, busca conhecer as condições

---

<sup>323</sup> ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. In ATALIBA, Geraldo. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Princípios constitucional tributários: aspectos práticos – aplicações concretas, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Separata da Revista de Direito Tributário de 1991*. São Paulo: IDEPE/Revista dos Tribunais, 1991, p. 49-54 (49).

<sup>324</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. I*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 429-456 (435).

<sup>325</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 437.

<sup>326</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 437.

<sup>327</sup> COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário, n° 55*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 297-302 (301-302).

<sup>328</sup> VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais. *Revista Tributária das Américas*, vol. 04, jul-dez. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 19-62.

individuais do contribuinte, ou seja, se este consegue ou não consegue suportar a tributação que lhe é imposta. A investigação não se limita à riqueza auferida em si, mas abrange os gastos incorridos, objetivando, ao fim e ao cabo, verificar a existência de um saldo disponível para absorção da tributação. Em outras palavras, pretende saber se existe um ponto, abaixo ou acima, pelo qual descabe a incidência de um tributo<sup>329-330</sup>.

Na qualidade de fundamento da tributação, a capacidade contributiva comporta uma feição de absoluta ou objetiva. Nesta conformação, busca distinguir as situações suscetíveis de serem eleitas como hipóteses de incidência. É a ideia do pressuposto de fato. Decerto, existem circunstâncias que, por si só, objetivamente consideradas, se revelam como signos presuntivos de riqueza enquanto outras não<sup>331-332</sup>. Ser proprietário de um veículo automotor, por exemplo, é uma conduta que, vista de forma isolada, pressupõe haver uma certa capacidade econômica, diferentemente da conduta de subir em árvores que não sugere a existência de uma riqueza daquele que a pratica.

Nesse sentido, o legislador não pode consignar na lei um evento desprovido da característica de revelador de riqueza como fato normativo, a ensejar o nascimento da obrigação tributária. É o contrário. Necessariamente, deve escolher uma determinada conduta, especificando os demais elementos temporais e espaciais, que indique que quem nela incorra seja um sujeito passivo tributário em potencial, ou seja, que seja uma cidadão com condições financeiras de suportar o tributo<sup>333-334</sup>.

Conforme fixado no Capítulo II, o consumo é um índice revelador de capacidade econômica, vale dizer, corresponde a um signo presuntivo de riqueza. Por um prisma objetivo, quem consome bens e serviços, é porque tem dinheiro para tanto. Daí se sustentar, nessa lógica, a materialidade do IPI e do ICMS, que envolve, respectivamente, as operações com produtos industrializados, bem como as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

No contexto do fluxo circular da renda, partindo-se da premissa já fixada alhures da equivalência econômica, uma parcela da riqueza dos cidadãos é manifestada no ato do consumo, ou seja, no instante da aquisição de bens e serviços (trata-se da renda

---

<sup>329</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 350-351.

<sup>330</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26 e 29.

<sup>331</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 351.

<sup>332</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

<sup>333</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 351.

<sup>334</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26 e 29.

consumida)<sup>335</sup>. A capacidade econômica atingida não é a do agente econômico, contribuinte de direito, que vende o bem ou presta o serviço, mas, sim, a do consumidor final, contribuinte de fato, porquanto é ele quem vai ter uma despesa ao gastar a renda anteriormente auferida<sup>336-337</sup>.

Em decorrência dessas peculiaridades, a esmagadora maioria da doutrina costuma apontar que a seletividade do IPI e do ICMS simboliza a maneira pela qual se auferem a capacidade contributiva na tributação indireta. Mais precisamente, a seletividade do IPI e do ICMS se fundamenta na capacidade contributiva.

Henry Tilbery, nesse sentido, ensina que o critério da essencialidade representa uma técnica de aplicação da capacidade contributiva<sup>338</sup>. José Marcos Domingues de Oliveira sustenta que a seletividade do IPI e do ICMS almeja mitigar o fenômeno da repercussão econômica do tributo, visando evitar que bens e serviços essenciais sejam excessivamente onerados, porquanto, de acordo com a capacidade contributiva, estes merecem ser imunes à tributação<sup>339</sup>. Regina Helena Costa destaca que a capacidade contributiva se manifesta no IPI e no ICMS por meio de duas previsões normativas: (i) a seletividade em função da essencialidade e a (ii) não-cumulatividade<sup>340</sup>.

Ricardo Lodi Ribeiro pondera que o instrumento mais adequado para se atingir a capacidade contributiva nos impostos indiretos é a seletividade, materializada pelo critério da essencialidade<sup>341</sup>. José Maurício Conti registra ser a seletividade em função da essencialidade uma excelente maneira de aplicação da capacidade contributiva no IPI e no ICMS<sup>342</sup>. Marciano Seabra de Godoi aponta haver uma íntima relação da seletividade do IPI

---

<sup>335</sup> NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Luciane. Os impostos indiretos são necessariamente regressivos? In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Tributação e desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 497-512 (500).

<sup>336</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 11 e 219-220.

<sup>337</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 107-108.

<sup>338</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2969-3035 (3016).

<sup>339</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 85-87.

<sup>340</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 93-94.

<sup>341</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Malheiros/ICET, 2013, p. 369-395 (377).

<sup>342</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 68.

e do ICMS com a capacidade contributiva, a qual se constata pela tributação branda das situações em que se presume a ausência de capacidade econômica do consumidor final<sup>343</sup>.

Ricardo Lobo Torres assenta que a seletividade do IPI e do ICMS se subordina à capacidade contributiva, revelando-se como um verdadeiro subprincípio desta última<sup>344</sup>. Hugo de Brito Machado argumenta que a seletividade do IPI e do ICMS realiza, de certo modo, o princípio da capacidade contributiva<sup>345</sup>. Leonardo Buissa Freitas destaca que o princípio maior, que fundamenta a seletividade do IPI e do ICMS, é a capacidade contributiva, atrelada ao valor da justiça fiscal<sup>346</sup>.

No plano internacional, por fim, apenas a título de registro, encontram-se também manifestações compartilhando igual entendimento, as quais, apesar de não serem feitas à luz do ordenamento jurídico brasileiro, apresentam lições importantes dignas de nota. Fernando Sainz de Bujanda entende que a aplicação da capacidade contributiva se vê reforçada com a elevada tributação sobre bens de luxo<sup>347</sup>. Semelhantemente, Benvenuto Griziotti, tratando do outro lado da moeda, defende que a tributação sobre bens necessários deve ser eximida. Isto porque, a parcela menos abastada da população, que vive em condições mínimas, não manifesta capacidade contributiva para pagar tributos incidentes sobre o consumo<sup>348</sup>.

A ideia, por trás de todo esse entendimento doutrinário exposto acima, se resume na seguinte construção: considerando que na tributação sobre o consumo o valor do tributo, a rigor, integra o preço do produto, da mercadoria ou do serviço e, considerando, também, que este tributo é via de regra suportado pelo consumidor final, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade tem um papel importante na graduação da tributação conforme a capacidade econômica, na medida em que, de um lado, reduz a carga tributária incidente sobre bens e serviços necessários a um padrão de vida mínimo decente, que retrata a esfera de consumo das pessoas menos favorecidas (aquilo que esta classe consegue financeiramente consumir), e, de outro lado, eleva a carga tributária incidente

---

<sup>343</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427-443 (428).

<sup>344</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 381 e 391.

<sup>345</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 65.

<sup>346</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 260.

<sup>347</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho, vol. II*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 487.

<sup>348</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Tradução Enrique R. Mata. 2ª edição. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 170.

sobre bens e serviços supérfluos, de conotação luxuosa, normalmente consumidos pelas pessoas mais abastadas<sup>349</sup>.

Como se pode perceber, a vinculação da seletividade do IPI e do ICMS à capacidade contributiva tem como pano de fundo argumentativo duas premissas absolutamente determinantes. São elas: (i) a transferência do encargo financeiro do tributo via preço ao contribuinte de fato, consumidor final, e (ii) a presunção de que bens e serviços não essenciais são normalmente consumidos pelas pessoas mais favorecidas, enquanto os bens e serviços essenciais são os únicos artigos mercantis que compõem o raio de consumo das pessoas menos favorecidas.

Naturalmente, os doutrinadores que não concordam com essas premissas adotam um entendimento diferente de refutar a pretendida aproximação da seletividade do IPI e do ICMS com a capacidade contributiva.

Alcides Jorge Costa, nessa conformidade, argumenta que nem todos os impostos são compatíveis com o comando constitucional que determina a graduação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo exemplo desta incompatibilidade o IPI e o ICMS. A seletividade atribuída, conquanto combata a regressividade inerente à tributação sobre o consumo, não tem o condão de observar a capacidade contributiva, pois, a baixa tributação sobre bens e serviços essenciais não impede que as pessoas mais favorecidas comprem esses artigos, assim como a alta tributação sobre bens e serviços não essenciais não impede que as pessoas menos favorecidas comprem esses outros artigos<sup>350</sup>.

Eduardo Sobral Tavares também dissocia a seletividade do IPI e do ICMS da capacidade contributiva. Em primeiro lugar, explica que a teoria da repercussão econômica do tributo é falha por acreditar que os preços dos bens e dos serviços são formados pelos custos de produção, donde se inclui no cômputo a carga tributária, quando, na verdade, os preços são obtidos a partir da lei da oferta e da demanda. Em segundo lugar, pondera inexistir uma correlação inexorável entre o bem econômico e a disponibilidade de riqueza do consumidor, porquanto o ato de consumo retrata uma ação humana, a qual, por sua vez, decorre da autonomia da vontade do agente, de acordo com a apreciação subjetiva da essencialidade feita naquele momento em que vem a ser exteriorizada<sup>351</sup>.

---

<sup>349</sup> NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Luciane. Os impostos indiretos são necessariamente regressivos? In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação em Desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 497-512 (509).

<sup>350</sup> COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, n° 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 297-302 (301).

<sup>351</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 147-164.

Fábio Canazaro também contrapõe o entendimento de que a seletividade do IPI e do ICMS se resguarda na capacidade contributiva. Na sua visão, não há como o legislador garantir, no âmbito da tributação sobre o consumo, que um cidadão de menor capacidade econômica seja menos tributado do outro cidadão de maior capacidade para contribuir, visto que é impossível distinguir o ônus econômico do tributo a partir de uma análise pessoal e imediata do consumidor no momento da aquisição de bens e serviços<sup>352</sup>.

Essas críticas apresentadas são bastante coerentes e válidas, eis que construídas a partir de raciocínios sólidos e com legitimidade. Entretanto, acredita-se que elas não são suficientes para separar por completo a seletividade do IPI e do ICMS da capacidade contributiva. Em outras palavras, quer-se dizer que, apesar de todas as imperfeições, a seletividade do IPI e do ICMS, ainda assim, insurge como um instrumento de viabilização da capacidade contributiva na tributação indireta.

Primeiramente, reconhece-se que a repercussão econômica do tributo não se trata de um fenômeno certo e infalível. Nem sempre um aumento ou uma redução na carga tributária é imediatamente refletido, em números absolutos, no preço de um bem ou de um serviço. Há uma série de variáveis. A transferência do ônus financeiro do tributo pode ocorrer, ocorrer parcialmente ou, inclusive, não ocorrer. Ora o vendedor assume todo o encargo, ora o comprador assume todo o encargo e ora ambos dividem este encargo nos mais diferentes percentuais. Na prática, tudo depende da oferta e da demanda, bem como da elasticidade do bem ou do serviço<sup>353</sup>.

Consoante exemplo fornecido por Hugo de Brito Machado Segundo, pode-se supor que o preço de um sorvete de uma determinada sorveteria seja de R\$ 2,00. Com a criação de um imaginário imposto específico sobre a vendas de sorvetes à quantia de R\$ 0,50, espera-se que o preço do sorvete passe a ser R\$ 2,50. Contudo, a depender do contexto econômico, o preço do sorvete pode continuar em R\$ 2,00 (se a demanda for pequena), sendo o ônus assumido pelo vendedor, ou pode passar a ser R\$ 2,20 (se a demanda for nem tão pequena e nem tão elevada), sendo o ônus repartido entre vendedor e comprador, ou pode subir para R\$ 2,50 (se a demanda for alta), sendo o ônus repassado ao consumidor final<sup>354</sup>. Normalmente, em igualdade de condições, quanto mais elástica for a procura do objeto

---

<sup>352</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 42-43.

<sup>353</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 15-16.

<sup>354</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 17.



tributado, mais o imposto recai sobre o vendedor, enquanto que, quanto menos elástica for a procura do objeto tributado, mais o imposto recai sobre o comprador<sup>355</sup>.

Secundariamente, também se reconhece que a não identificação do comprador é uma realidade inafastável. As pessoas menos favorecidas não compram apenas bens e serviços essenciais, assim como as pessoas mais favorecidas não são as únicas que compram bens e serviços supérfluos. Dito de outro modo, as pessoas menos favorecidas também podem comprar bens e serviços supérfluos, assim como as pessoas mais favorecidas também compram bens e serviços essenciais. Obviamente, nada impede que José, pessoa de baixa renda, venha a comprar um objeto de luxo, da mesma forma que não há impedimentos para que Maria, pessoa de alta renda, compre arroz e feijão.

De toda sorte, a despeito dessas dificuldades, não há como negar o fato de que, em alguma medida, a seletividade do IPI e do ICMS promove a capacidade contributiva na tributação indireta. Evidentemente, a pretensa graduação da tributação conforme a capacidade econômica do contribuinte não se dá de forma plena e ideal. Todavia, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade, visto pela média, consegue agravar mais as pessoas ricas e menos as pobres, tanto que combate os efeitos da regressividade inerente à tributação sobre o consumo.

Com efeito, acredita-se que o argumento da incerta transferência do ônus financeiro do tributo ao consumidor final não é suficiente para afastar, de uma vez, a capacidade contributiva da seletividade do IPI e do ICMS. Na realidade, invocá-lo para tentar justificar a inexistência de vínculo em questão é um ato contraditório, pois, o mesmo raciocínio aplicado pode ser usado na direção oposta. A duvidosa repercussão econômica do tributo, ao invés de infirmar que a capacidade contributiva corresponda a um fundamento da seletividade do IPI e do ICMS, acaba por evidenciar a procedência desta relação.

É que, na medida em que se sustenta que a repercussão econômica do tributo não se trata de um fenômeno certo e infalível, fatalmente se admite, em contrapartida, que ela pode vir a ocorrer na prática. E se a repercussão econômica do tributo pode vir a ocorrer na prática, isso significa que ela não é irreal. São dois conceitos diferentes. Incerteza traduz uma ideia daquilo que pode ou não ocorrer, sendo que, se é algo que pode ocorrer, é porque ocorre em alguma frequência. Já a irrealidade traduz uma ideia daquilo que não faz parte da realidade, ou melhor, daquilo que não existe no mundo fático.

---

<sup>355</sup> DALTON, Hugh. *Princípio de finanças públicas*. Tradução Maria de Lourdes Modiano. 2ª edição. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970, p. 68.

Em vista disso, não há como aceitar a tese de que a seletividade do IPI e do ICMS não venha a ser um instrumento de capaz de promover a capacidade contributiva na tributação indireta. Esse entendimento faria sentido caso a repercussão econômica do tributo fosse um evento fictício (que nunca ocorresse). Apenas a total ausência de transferência do ônus financeiro do tributo ao consumidor final justificaria a dissociação da capacidade contributiva com a seletividade do IPI e do ICMS, o que não é o caso.

Ainda que parcialmente, costuma-se observar na prática o fenômeno da repercussão econômica do tributo. A rigor, ao menos uma parcela do valor do tributo integra o preço do bem ou do serviço. Dificilmente, o fornecedor assume de forma integral o ônus tributário, pois, enquanto agente econômico que é, sempre busca incessantemente o lucro, visando manter a sua fonte de renda.

Em paralelo, conquanto não se consiga precisar os compradores pela capacidade econômica, a essencialidade dos bens e dos serviços fixada conforme os padrões comuns da sociedade mantém, mesmo com falhas, a promoção da capacidade contributiva. Em outras palavras, o critério da essencialidade é um parâmetro perfeitamente válido para se presumir a capacidade econômica dos contribuintes<sup>356</sup>. Com efeito, a tributação sobre o consumo não tem uma feição pessoal. É impossível graduar o IPI e o ICMS conforme a capacidade econômica individualizada do adquirente do bem ou do serviço. Daí se utilizar da seletividade como uma atenuante da igualdade<sup>357</sup>. A tributação é ajustada pela média. Como pondera Misabel de Abreu Machado Derzi, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade promove uma justiça imperfeita, mas ainda justa<sup>358</sup>.

Assim sendo, por mais legítimas e pertinentes que sejam as críticas, elas não tem o condão de invalidar a vinculação da seletividade do IPI e do ICMS à capacidade contributiva. Evita-se tributar os bens e serviços mais essenciais em razão da capacidade contributiva, com o objetivo de fazer com que as pessoas menos favorecidas, que praticamente só compram esses artigos, suportem um menor nível de tributação. Em contrapartida, se estipula uma tributação elevada sobre bens e serviços supérfluos também em razão da

---

<sup>356</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 67.

<sup>357</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. In ATALIBA, Geraldo. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Princípios constitucional tributários: aspectos práticos – aplicações concretas, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Separata da Revista de Direito Tributário de 1991*. São Paulo: IDEPE/Revista dos Tribunais, 1991, p. 162-194 (183).

<sup>358</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 496.

capacidade contributiva, na intenção de atingir mais gravosamente as pessoas mais ricas que são as que normalmente consomem esses artigos.

Com base nessas ideias, entende-se que o critério da essencialidade dos bens e dos serviços, embora imprecisamente, logra êxito sim em graduar a tributação do IPI e do ICMS consoante a capacidade econômica dos contribuintes.

#### 4.4. Dignidade da pessoa humana

A dignidade da pessoa humana é um conceito de origem religiosa<sup>359</sup>, mas a base fundante, diferentemente, é filosófica<sup>360</sup>. No âmbito do Direito, a dignidade da pessoa humana é um fenômeno relativamente recente, vindo a ser positivada somente já no constitucionalismo contemporâneo. Sua juridicização se deu em reação às práticas nazistas e fascistas desde a Segunda Guerra Mundial para justamente servir de garantia normativa ao combate dessas mesmas condutas<sup>361</sup>. Hoje em dia, a dignidade da pessoa humana, costumeiramente presente no alto escalão de uma ordem constitucional, é um elemento indicativo de unidade de sentido e de legitimidade do ordenamento jurídico<sup>362</sup>.

A Lei Fundamental da República Alemã foi a primeira Constituição a dar à dignidade da pessoa humana o status de direito fundamental do ordenamento jurídico, sendo seguida por outros Textos Constitucionais nos anos seguintes. No Brasil, essa tendência se materializou por meio da Constituição Federal de 1988, onde, de forma inédita, a dignidade da pessoa humana encontra-se posta como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, consoante a redação do respectivo art. 1º, inciso III<sup>363</sup>.

Etimologicamente, *dignidade* provém do latim *dignitas* que, por sua vez, significa cargo, honra, título etc., de modo a englobar, ainda, uma conotação de postura socialmente

---

<sup>359</sup> BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. *Revista Interesse Público*, n° 76, ano 14, Belo Horizonte, 2012, nov./dez., p. 29-70 (31).

<sup>360</sup> SILVA, José Afonso da. A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. *Revista de Direito Administrativo*, n° 212. Rio de Janeiro, abr./jun., 1998, p. 89-94 (89).

<sup>361</sup> ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. O princípio da dignidade da pessoa humana e a exclusão social. *Revista Interesse Público*, n° 04, ano 01, São Paulo, 1999, out./dez., p. 23-48 (23-24).

<sup>362</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da pessoa humana e abertura material do catálogo de direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988: algumas aproximações. In BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita. BERCOVICI, Gilberto. MELO, Claudinei (Orgs.). *Direitos humanos, democracia e república: homenagem a Fábio Konder Comparato*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 521-548 (522).

<sup>363</sup> ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. O princípio da dignidade da pessoa humana e a exclusão social. *Revista Interesse Público*, n° 04, ano 01, São Paulo, 1999, out./dez., p. 23-48 (29-30).

conveniente perante determinadas pessoas ou circunstâncias<sup>364</sup>. Com efeito, dignidade é algo por si só intrínseco ao homem, que retrata um valor interno, acima de qualquer preço, sem substituição equivalente. Já a *pessoa humana*, a seu turno, traduz o fato de que apenas o ser humano, enquanto ser racional, é pessoa, portanto, capaz de ser fonte e centro de imputação dos valores jurídicos, na medida em que o Direito existe em função do homem e para lhe proporcionar desenvolvimento<sup>365</sup>.

Nesse sentido, congregando os signos, é possível extrair que a dignidade da pessoa humana possui três conteúdos essenciais: (i) valor intrínseco; (ii) autonomia e (iii) valor social. Como valor intrínseco, se liga à natureza do ser, comum a todos os homens. Trata-se da afirmação de que o homem é especial no mundo, pois se distingue dos outros seres vivos por conta da inteligência, da sensibilidade e a da comunicação. Juridicamente, essa concepção dá causa a uma série de direitos fundamentais, tais como o direito à vida, à igualdade, à integridade física, moral ou psíquica etc. Como autonomia, se relaciona com a razão e com o exercício da vontade dentro do espectro das normas. Resumidamente, é a expressão do direito à liberdade. Envolve a capacidade de autodeterminação do indivíduo de ser livre, à luz do ordenamento jurídico, para decidir os rumos da sua vida, fazer valorações morais e tomar suas escolhas de índole religiosa, afetiva, profissional e assim sucessivamente. Como valor social, se atrela a uma ideia comunitária. É o indivíduo face ao grupo. Abrange os valores compartilhados pela civilização, segundo os ideais de uma vida digna, construídos em consonância com o momento histórico e social. Nessa vertente, a liberdade individual é restringida para se curvar perante à sociedade<sup>366</sup>.

Em termos de eficácia, a dignidade da pessoa humana apresenta uma feição (i) direta, (ii) interpretativa ou (iii) negativa. Diz-se que a eficácia é direta quando se debruça sob a realidade à semelhança das regras. A partir da dignidade da pessoa humana, decorrem-se vedações, a exemplo da que se encontra posta no art. 5º, inciso III, da Constituição Federal, no sentido de que ninguém será submetido a tortura e nem a tratamento desumano ou degradante. Diz-se que a eficácia é interpretativa quando os fins e os valores englobados pelo conceito condicionam o alcance e o sentido de outras normas jurídicas, vindo a servir de critério de valoração e ponderação. Diz-se, por fim, que a eficácia é negativa quando

---

<sup>364</sup> ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. O princípio da dignidade da pessoa humana e a exclusão social. *Revista Interesse Público*, n° 04, ano 01, São Paulo, 1999, out./dez., p. 23-48 (27).

<sup>365</sup> SILVA, José Afonso da. A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. *Revista de Direito Administrativo*, n° 212. Rio de Janeiro, abr./jun., 1998, p. 89-94 (90-91).

<sup>366</sup> BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. *Revista Interesse Público*, n° 76, ano 14, Belo Horizonte, 2012, nov./dez., p. 29-70 (48-57).

implica a paralisação da aplicação de eventual norma ou ato jurídico que se revele contrária ou incompatível<sup>367</sup>.

Em face dessa larga amplitude axiológica, a dignidade da pessoa humana permeia o campo de vários ramos do Direito, se exteriorizando de diversas formas. No Direito Penal, por exemplo, se manifesta na vedação de penas cruéis, nos termos do art. 5º, inciso XLVII, alínea “e”, da Constituição Federal. Já no Direito Financeiro, legitima o Estado Orçamentário, no que diz respeito à alocação de recursos para a garantia dos direitos fundamentais e otimização dos direitos sociais. No Direito Tributário, pertinente a esta pesquisa, se faz sentir no mínimo existencial, a partir de uma concepção de que se deve evitar a incidência de um tributo sobre a renda necessária à sobrevivência digna do cidadão<sup>368</sup>.

Daí que, nessa última lógica, alguns doutrinadores sustentam ser a dignidade da pessoa humana o motivo pelo qual se funda a seletividade do IPI e do ICMS. Em outras palavras, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade se fundamenta na dignidade da pessoa humana.

A esse respeito, Humberto Ávila ensina que a capacidade contributiva do sujeito passivo só se inicia após os gastos com a satisfação da existência mínima individual e familiar e com a manutenção da fonte produtora dos respectivos rendimentos. Com base nesse raciocínio, esclarece que a proibição de tributar determinados bens de primeira necessidade não advém da capacidade contributiva, mas, sim, de outros parâmetros normativos constitucionais. Na sua visão, o Estado não pode tributar alimentos necessários à subsistência, porque, ao invés disso, deve estimular a obtenção de bens e serviços necessários à proteção da dignidade humana, da vida e da saúde. Efetivamente, a seletividade do IPI e do ICMS concretiza a igualdade tributária de tratamento segundo o parâmetro da dignidade humana, não sendo, por isso, uma consequência do princípio da capacidade contributiva<sup>369</sup>.

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz pondera que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade se presta à preservação do mínimo existencial. Nesse sentido, defende que o critério da essencialidade tem como fonte a dignidade da

---

<sup>367</sup> BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. *Revista Interesse Público*, n° 76, ano 14, Belo Horizonte, 2012, nov./dez., p. 29-70 (39-41).

<sup>368</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O princípio fundamental da dignidade humana. In VELLOSO, Carlos Mário da Silva. ROSAS, Roberto. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 885-894 (891-892).

<sup>369</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457-459.

pessoa humana. Vale dizer, retrata uma forma de operacionalizar a igualdade tributária, observando-se o princípio fundamental da dignidade humana<sup>370</sup>.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita relembram que a seletividade do IPI e do ICMS, da forma em que se encontra plasmada hoje na Constituição Federal de 1988, nasceu do espírito normativo contido no art. 15, §1º, da Constituição Federal de 1946, cuja redação imunizava do antigo Imposto de Consumo os artigos que a lei classificasse como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. A partir dessa constatação, diga-se de passagem já trabalhada no Capítulo II, destacam que o mínimo existencial, a um só tempo, tem fundamento na dignidade da pessoa humana e, também, encontra-se contido no tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade<sup>371</sup>.

Não obstante esses posicionamentos doutrinários, acredita-se que a associação da dignidade da pessoa humana à seletividade do IPI e do ICMS não parece ser adequada. É que esse entendimento parte de uma visão parcial do problema, e não total. Efetivamente, relaciona-se a dignidade da pessoa humana junto a seletividade do IPI e do ICMS, em virtude do fato de que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade, em uma das suas vertentes, deixa de fazer incidir ou reduz a tributação sobre aqueles bens e serviços cujo consumo se revele necessário a um padrão de vida mínimo decente, consoante o grau de bem-estar da sociedade e o conceito vigente na maioria.

Todavia, a seletividade do IPI e do ICMS consiste em um instituto muito mais amplo, que não se resume à tributar de forma branda os bens e serviços essenciais. Como visto no Capítulo I, a seletividade no Direito Tributário não se confunde com a isenção ou com a imunidade, por exemplo. Trata-se de uma técnica que promove uma diferenciação tanto atenuante quanto agravante da carga tributária, a partir de um critério de discriminação. O ônus tributário varia de um extremo ao outro, tendo como base o parâmetro eleito, ora resultando em uma tributação mais gravosa e ora em uma tributação menos gravosa.

Nessa conformidade, para além da tributação branda sobre os bens e serviços essenciais, a seletividade do IPI e do ICMS promove uma tributação elevada sobre os bens e serviços não essenciais. E, nessa vertente, a dignidade da pessoa humana em nada se

---

<sup>370</sup> DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O princípio da essencialidade na tributação. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, n° 28. Porto Alegre, 2011, p. 135-155 (149 e 153).

<sup>371</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 107-108.

relaciona com o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade<sup>372</sup>. Ora, como a dignidade da pessoa humana consegue explicar a diferenciação positiva e negativa da carga tributária, guiada pelo critério da essencialidade? Melhor dizendo, como a dignidade da pessoa humana consegue explicar a alta tributação dos bens e serviços supérfluos? Preserva-se a dignidade da pessoa humana tributando-se fortemente os artigos de luxo? Por acaso, é em virtude da dignidade da pessoa humana que a carga tributária é maior sobre iates, joias, tacos de golfe? Evidentemente que não.

Com essas considerações, não se está a negar, efetivamente, que a dignidade da pessoa humana exerça influência sobre tributação branda que recai nos bens e serviços essenciais. De fato, em atenção ao mínimo existencial, preserva-se a dignidade pessoa humana pela via do Direito Tributário deixando de tributar ou tributando de forma reduzida aqueles bens e serviços essenciais, necessários a um padrão de vida mínimo decente. Neste ponto argumentativo em especial, não há nenhuma objeção a ser feita.

O que se está tentando esclarecer é que a seletividade tributária é um fenômeno com um escopo técnico maior. De acordo com as premissas adotadas neste trabalho, a seletividade tributária, segundo o critério de discriminação, provoca, de um lado, uma tributação quantitativamente superior e, do outro lado, uma tributação quantitativamente inferior. Por essa razão, é que não vislumbra ser possível apontar a dignidade da pessoa humana como um fundamento da seletividade do IPI e do ICMS. Com efeito, o raciocínio construído pelos autores mencionados acima fecha os olhos para o tratamento tributário diferenciado conferido aos bens e serviços não essenciais, o qual também se encontra dentro do âmbito da seletividade do IPI e do ICMS e, por óbvio, não pode ser ignorado.

Desta forma, por ser incapaz de abranger o outro lado da moeda do tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade, não se compartilha com o entendimento de que a seletividade do IPI e do ICMS tem fundamento na dignidade da pessoa humana. Essa aproximação, à luz das premissas adotadas ao longo desta pesquisa, se revela incompleta, na medida em que não alcança a verdadeira lógica da seletividade tributária. Esta problemática jurídica não pode ser enfrentada de forma unilateral. Entende-se, inversamente, que o fenômeno da seletividade tributária deve ser visto a partir de uma perspectiva global. Logo, eventual fundamento jurídico, para ser válido, há de compreender o tratamento tributário diferenciado por todas as vertentes empreendidas.

---

<sup>372</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 57-59.

#### 4.5. Princípio da ordem econômica de defesa do consumidor

A primeira guerra mundial impactou direta ou indiretamente todas as nações do globo terrestre, inclusive as localizadas fora do continente europeu, transformando a humanidade em diversos aspectos. As Constituições editadas a partir deste marco histórico, apresentam uma característica comum de prescrever a declaração de direitos sociais ou direitos de prestações em favor dos cidadãos, cuja fruição depende de uma atuação mediata ou imediata do Estado<sup>373</sup>. Com efeito, objetivos e metas passaram a ser previstos nos Textos Constitucionais, com o propósito de planejar cenários futuros, voltados à materialização de determinados valores sociais prestigiados pela população, a exemplo do bem-estar, do desenvolvimento, da justiça social etc<sup>374</sup>.

Essas Constituições com tal qualidade receberam o adjetivo de econômicas ou programáticas. Pioneira nesse sentido, ainda que de forma incipiente, foi a Constituição do México, promulgada em 1917, seguida da Constituição de Weimar, de 1919, que, por sua vez, revolucionou a estrutura das disposições constitucionais ao, de modo inédito, dedicar uma seção específica para tratar somente da vida econômica<sup>375-376</sup>. No Brasil, a Constituição Federal de 1934 foi a primeira a destinar um capítulo próprio ao tratamento normativo da ordem econômica e social. Essa tendência se reproduziu em alguma medida nas Constituições seguintes, remanescendo até os dias de hoje, eis que mantida pela Constituição Federal de 1988<sup>377</sup>.

No atual Texto Constitucional, o Título VII, sistematiza e concentra as disposições normativas acerca da ordem econômica e financeira nacional, embora haja outros dispositivos geograficamente espalhados em outras partes da Lei Maior que também tratam da matéria<sup>378</sup>. A prescrição principal dessas normas, por assim dizer, é encontrada no art. 170, da Constituição Federal, segundo a qual a ordem econômica brasileira, fundada na

---

<sup>373</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 11.

<sup>374</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 80.

<sup>375</sup> NUSDEO, Fábio. A principiologia da ordem econômica constitucional. In VELLOSO, Carlos Mário da Silva. ROSAS, Roberto. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 389-402 (389).

<sup>376</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 80.

<sup>377</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 11, 13-14 e 17-31.

<sup>378</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 86.



valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observado uma série de princípios.

Destrinchando esse enunciado normativo, é possível extrair que a Constituição Federal prevê: (i) como objetivo da ordem econômica, garantir a todos uma existência digna, segundo os ditames da justiça social; (ii) como base fundante da ordem econômica, a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa e; (iii) como princípios condutores da ordem econômica, a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte<sup>379</sup>.

Dentre os princípios econômicos elencados, interessa à presente pesquisa o da defesa do consumidor. É que há quem sustente haver uma relação entre este princípio e a seletividade do IPI e do ICMS. Luís Eduardo Schoueri, em diversas passagens, defende estar concretizado o princípio da defesa do consumidor quanto restar verificado que o emprego da seletividade do IPI e do ICMS permite ao Poder Executivo modificar alíquotas dos tributos, nos limites da lei, tendo em vista o critério da essencialidade. No seu entendimento, a essencialidade é visualizada a partir das necessidades da economia e, no bojo desta lógica, não se descarta a proteção ao consumidor<sup>380-381-382</sup>. Martha Toríbio Leão, a seu turno, não chega a concordar expressamente com este pensamento, tampouco tomar uma posição a respeito do tema, mas reproduz a ideia de Luís Eduardo Schoueri quando enfrenta em sua obra o princípio da defesa do consumidor<sup>383</sup>.

Todavia, ao contrário deste doutrinador, não se consegue idealizar a aproximação pretendida. Verdadeiramente, a essência do princípio da defesa do consumidor perpassa por uma ideologia de tutela. O consumidor é hipossuficiente na relação com o fornecedor do bem ou com o prestador do serviço, ocupando uma posição de debilidade e de subordinação estrutural<sup>384</sup>. Em virtude disso, compete ao Estado tomar medidas para promover a sua proteção, cujas frentes de trabalho são duas: (i) garantia da manutenção das possibilidades

---

<sup>379</sup> BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 172.

<sup>380</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97.

<sup>381</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário e ordem econômica. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratamento de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 535-558 (552).

<sup>382</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 388.

<sup>383</sup> LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 69-70.

<sup>384</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 86.

de troca mercantis, mediante a preservação da livre concorrência e (ii) salvaguarda jurídica, com o estabelecimento de um tratamento normativo específico e especial, a regular os aspectos inerentes à relação consumerista<sup>385-386</sup>.

De um lado, deve-se proporcionar ao consumidor opções e alternativas de compra dentro de um ambiente sadio de competição entre os *players*. A concorrência, na prática, se verifica quando há no mínimo dois agentes econômicos disputando uma mesma oportunidade de troca. Quanto mais agentes econômicos se encontrem no mercado, maior é a concorrência. E quanto maior é a concorrência, maior é o espectro de escolhas à disposição do consumidor, inibindo as potenciais lesões econômicas que podem surgir. Com efeito, protege-se o consumidor pelo incremento do fluxo das relações de mercado, o qual, por sua vez, se reveste em benefício de todo o comércio de uma forma em geral<sup>387</sup>.

Do outro lado, deve-se assegurar ao consumidor um regime jurídico diferenciado, capaz de regular adequadamente as relações consumeristas. É que o avanço da indústria transformou as práticas comerciais. Antigamente, um consumidor negociava diretamente a produção de um determinado bem com um artesão, de acordo com seu gosto. Hoje em dia, diferentemente, a produção de bens ocorre de maneira massificada e em série, a partir de medidas e parâmetros preestabelecidos. Há uma longa cadeia de agentes entre o produtor e o consumidor final, onde inexistia mais aquele espaço para discussão sobre a característica de um produto que existia anteriormente. Uma vez produzido o bem, ou se compra ou não se compra<sup>388</sup>.

Portanto, o consumidor assume uma posição de passividade perante o fornecedor ou o prestador do serviço, que evolui para uma condição de hipossuficiência. Daí a necessidade escancarada de se estabelecer um tratamento jurídico especial para tornar a relação com o fornecedor ou prestação do serviço mais paritária<sup>389</sup>, cujo raio de proteção perpassa pela regulação de temas como a tecnologia dos produtos, os efeitos, a durabilidade, a periculosidade, o campo de responsabilidade e, também, aqueles relativos à comunicação, a

---

<sup>385</sup> FORGIONI, Paula Andrea. Princípios constitucionais econômicos e princípios constitucionais sociais: a formatação jurídica do mercado brasileiro. In COSTA, José Augusto Fontoura. ANDRADE, José Maria Arruda de. MATSUO, Alexandra Mery Hansen (Orgs.). *Direito: teoria e experiência – estudos em homenagem a Eros Roberto Grau, Tomo I*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 764-783 (776-777).

<sup>386</sup> BARROSO, Luís Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. *Revista de Direito Administrativo*, nº 226. Rio de Janeiro, out./dez., 2001, p. 187-212 (195).

<sup>387</sup> FORGIONI, Paula Andrea. Princípios constitucionais econômicos e princípios constitucionais sociais: a formatação jurídica do mercado brasileiro. In COSTA, José Augusto Fontoura. ANDRADE, José Maria Arruda de. MATSUO, Alexandra Mery Hansen (Orgs.). *Direito: teoria e experiência – estudos em homenagem a Eros Roberto Grau, Tomo I*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 764-783 (777).

<sup>388</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2003, p. 153-156.

<sup>389</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2003, p. 153-156.

exemplo da propaganda, da divulgação das condições de venda e da descrição da composição e da qualidade<sup>390</sup>.

A Constituição Federal, nesse aspecto, contém várias outras prescrições. O art. 5º, inciso XXXII, determina que o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor. O art. 24, inciso VIII, estabelece que compete ao três entes federados, concorrentemente, legislar sobre a responsabilidade por dano ao consumidor. O art. 150, §5º, dispõe que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. No âmbito da legislação infraconstitucional, o Congresso Nacional editou a Lei nº 8.078/1990, popularmente conhecida como Código de Defesa do Consumidor, para regular os direitos e os interesses do consumidor, em atenção ao art. 48, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Tendo essas considerações em mente, entende-se ser inadequado o entendimento de que a seletividade do IPI e do ICMS concretiza o princípio da defesa do consumidor. Luís Eduardo Schoueri, aparentemente, ao defender que a noção de essencialidade pode ser vista diante das necessidades da economia, parece acreditar que o tratamento tributário diferenciado posto pela Constituição Federal, por às vezes ser benéfico financeiramente, protegeria o consumidor. De toda sorte, não é esta a lógica do princípio da ordem econômica ora em questão.

Efetivamente, inexistente relação entre a tutela do consumidor e a quantidade de tributo pago. Trata-se de duas situações diferentes que não se associam, porquanto o consumidor não se encontra juridicamente mais ou menos protegido, conforme o aumento ou a redução da tributação. Sendo “X”, sendo “2X” ou sendo “10X” o valor do tributo a ser recolhido, a condição de passividade, de hipossuficiência e de subordinação estrutural é a mesma: nem melhora e nem piora. Levado ao limite esse raciocínio, o consumidor só estaria protegido quando a tributação sobre o consumo fosse zero, com o que não se pode aceitar.

Pela via do Direito Tributário, a proteção ao consumidor não se dá pela graduação da tributação, mas por uma outra forma. O referencial de amparo não é a ausência de carga tributária, e sim a transparência dela. Pela posição de passividade, costuma haver uma assimetria informacional entre o consumidor e o fornecedor ou o prestador do serviço. Como

---

<sup>390</sup> NUSDEO, Fábio. A principiologia da ordem econômica constitucional. In VELLOSO, Carlos Mário da Silva. ROSAS, Roberto. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 389-402 (397).

corolário, qualquer política fiscal de cunho elucidativo ou informativo tem o condão de resguardar o consumidor.

Consoante destacado no Capítulo II, a tributação sobre o consumo demonstra-se intransparente, inibindo o desenvolvimento da consciência fiscal dos cidadãos. A rigor, não se conhece o montante exigido a título de tributo, o qual é diluído no preço do bem ou do serviço. O consumidor normalmente paga o preço cheio sem ter ciência da composição desta quantia, ou seja, sem ter ciência do percentual de tributo ali embutido.

Para atenuar esse efeito prejudicial, o legislador constituinte editou o art. 150, §5º, supracitado, determinando que a legislação (Lei nº 12.741/12) estabeleça medidas de esclarecimentos ao consumidor acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços, na intenção de tornar esta modalidade de tributação o mais transparente possível<sup>391</sup>. Uma vez informado ao consumidor a parcela de tributo que compõe o preço do serviço, evita-se, de um lado, as fraudes e, do outro, assegura-se uma série de direitos enquanto cidadão. Por essas razões, entende-se ser improcedente a associação da seletividade do IPI e do ICMS com o princípio da ordem econômica da defesa do consumidor.

#### 4.6. Autonomia dos entes federados

Em termos de modelo estatal<sup>392</sup>, o Brasil se organiza por meio de uma República Federativa, formada pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em um Estado Democrático de Direito, que tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político, conforme reza o art. 1º, da Constituição Federal.

Etimologicamente, federação é uma palavra proveniente do latim *foedus*, que, por sua vez, significa aliança, pacto, associação etc. Nesse sentido, o Estado Federal retrata uma aliança, associação ou união de Estados. Essa é a essência conceitual. Todavia, na história da humanidade, houve diversas oportunidades em que Estados distintos se reuniram por conta de algum propósito em comum, e, não necessariamente, chegaram a conceber uma federação. Assim sendo, cumpre-se salientar que o Estado Federal não retrata toda e qualquer

---

<sup>391</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Malheiros/ICET, 2013, p. 212-242 (239).

<sup>392</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 222.

aliança, associação ou união de Estados, mas só aquela que apresenta algumas peculiaridades<sup>393-394</sup>.

As características intrínsecas à organização de um determinado Estado na forma federativa, e que precisam se fazer presente na aliança, associação ou união de Estados, são as seguintes: (i) existência de, ao menos, duas esferas de governo; (ii) autonomia das entidades descentralizadas; (iii) organização do Estado a partir de uma Constituição; (iv) repartição das competências entre as entidades descentralizadas; (v) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional; e (vi) indissolubilidade (ausência do direito de secessão)<sup>395</sup>.

Dentre todos esses atributos elementares, destaca-se doravante a autonomia das entidades descentralizadas. Na linguagem ordinária, autonomia significa governar a si próprio. Trata-se de uma expressão que deriva do grego *autos* (si próprio) e *nemein* (governar)<sup>396</sup>. Tendo isso em mente, conforme adiantado brevemente no Capítulo I, a autonomia federativa consiste na capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competência desenhado pelo poder soberano<sup>397</sup>.

No âmbito de uma Federação, o governo central, dotado de soberania, detém o poder máximo daquele Estado não havendo nenhum outro capaz de se sobrepor internamente. As entidades descentralizadas, a seu turno, abdicam de uma parcela do seu poder em favor do poder soberano, sem que isso signifique uma submissão total. Remanesce, ainda, nas entidades descentralizadas algumas atribuições e prerrogativas que lhes são privativas, onde não há interferência por parte do governo central<sup>398</sup>.

Nessa conformidade, a noção de autonomia federativa pressupõe a preservação da capacidade de autogoverno e a repartição via Constituição de competências legislativas e administrativas. De um lado, faz-se necessário que as entidades descentralizadas tenham poderes governamentais próprios, de formação e de escolha, de maneira a legitimar o direito de autogoverno, permitindo que a gestão pública ocorra de acordo com a vontade local,

---

<sup>393</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª edição. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 37.

<sup>394</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 222.

<sup>395</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

<sup>396</sup> MOREIRA, André Mendes. O federalismo brasileiro e a repartição de receitas tributárias. In MOREIRA, André Mendes. DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves (Orgs.). *Estado Federal e tributação das origens à crise atual*. Belo Horizonte: Arraes, 2015, (coleção federalismo e tributação, volume I) p. 151-170 (156).

<sup>397</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2010, p. 11.

<sup>398</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 11.

independentemente de haver coincidência entre esta e a gestão pública do governo central pautada na vontade nacional. Do outro lado, faz-se necessário que as entidades descentralizadas sejam dotadas de competências exclusivas, quer administrativas, quer legislativas, postas na Constituição, com a indicação da área e da matéria de deliberação, as quais prevalecem perante as respectivas atribuições do governo central<sup>399</sup>.

Dentro desse escopo, a autonomia federativa se desdobra em (i) política, (ii) administrativa e (iii) financeira. A autonomia política é bastante ampla e envolve questões que vão desde a competência para legislar, com a criação de normas jurídicas acerca das matérias previstas na Constituição, até a tomada de decisão sobre o fornecimento de bens e serviços públicos. Já a autonomia administrativa, por sua vez, retrata a possibilidade de auto-organização por parte da entidade descentralizada, que tem certa liberdade para, da forma que melhor lhe aprouver, estabelecer os órgãos e os meios pelos quais cumprirá as tarefas designadas pela Constituição. Por fim, a autonomia financeira abrange a disponibilidade de recursos próprios para o custeio das funções constitucionais no atendimento das necessidades coletivas<sup>400</sup>.

Feitas essas considerações, é possível construir um raciocínio no sentido de que a seletividade do ICMS (nesse caso, não se inclui a seletividade do IPI) é um elemento de reforço e de reafirmação da autonomia dos entes federados. Conforme adiantado no Capítulo II e aprofundado no Capítulo III, a essencialidade é um termo fluido que varia conforme o tempo e o espaço. Existem bens e serviços que só são essenciais em um determinado lugar. Compete, portanto, ao ente federado definir quais são esses bens e serviços essenciais e quais não são.

Diego Bomfim, a esse respeito, ao tratar da inconstitucionalidade de eventual supressão da competência tributária dos entes federados a partir de uma concentração de poder nas mãos da União, destaca que esse debate se relaciona intimamente com a prerrogativa de a população local poder consentir que com o modelo de tributação proposto, seja este privilegiando ou não a distribuição de renda, estabelecendo ou não diferenciação entre automóveis, considerando ou não determinado bem ou serviço como essencial<sup>401</sup>.

---

<sup>399</sup> SCAFF, Fernando Facury. ROCHA, Francisco Sérgio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal. In RAMOS, Dircêo Torrecillas (Coord.). *O federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, p. 67-83 (70).

<sup>400</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 13-14.

<sup>401</sup> BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 214-215.

Desta forma, a seletividade do ICMS encontra-se bem no âmago da autonomia política de um ente federado. A delimitação do tratamento tributário diferenciado, por meio da fixação no plano fático do critério da essencialidade, integra a capacidade de autodeterminação e autogoverno. A partir disso, o ente federado consegue implementar o seu modelo de tributação e de regime fiscal, seja lá ele qual for, que pode até mesmo destoar do adotado pelo governo central.

Por certo, a possibilidade de o Estado do Pará, por exemplo, eleger o açaí como uma mercadoria essencial, bem como a possibilidade de o Estado do Rio Grande do Sul eleger o chimarrão como uma mercadoria essencial, retratam com a precisão a autonomia federativa nesse aspecto. A essencialidade sendo variante em função do espaço e do tempo confere maiores poderes às entidades descentralizadas, que se tornam capazes de promover políticas público-tributárias mais condizentes com a realidade do seu território, da sua população, da sua cultura e do seu contexto socioeconômico.

Em um cenário de tributação uniforme, de alíquota única, ou seja, na hipótese de inexistência da seletividade do ICMS, isso não seria possível. O ente federado não teria nenhuma margem de manobra para exercer sua pretensa política tributária, restando submisso a um regime preestabelecido e inflexível que ignora a realidade local. A uniformidade na tributação retira das entidades descentralizadas o atributo de ajustar a tributação consoante as peculiaridades enfrentadas pela população do respectivo lugar. Em suma, a uniformidade na tributação diminui a autonomia dos entes federados.

Nesse sentido, Pedro Júlio Sales D'Araújo ensina que a seletividade do ICMS, de um lado, simboliza a forma pela qual os entes federados conformam, via tributação, os projetos políticos locais de autodeterminação, uma vez que o critério da essencialidade varia conforme as condições de tempo e de lugar e, do outro lado, que a uniformidade de alíquotas, não obstante impedir o exercício pleno da competência tributária, haja vista que limita a autonomia do ente federado, representa um contorno ao pacto federativo<sup>402</sup>.

Por essas razões, acredita-se que a seletividade do ICMS se revela como um elemento de reforço e de reafirmação da autonomia dos entes federados, na medida em que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade oportuniza a adoção de políticas tributárias voltadas especificamente para a população local.

---

<sup>402</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Autonomia política e tributação: uma crítica ao IBS à luz do pacto federativo brasileiro*. Artigo não publicado. Versão preliminar autorizada pelo Autor. São Paulo, 2018, p. 1-25 (22).

#### **4.7. Simultaneidade dos fundamentos e das finalidades da seletividade do IPI e do ICMS**

A análise individualizada e separada feita acima de cada uma das pretensas justificativas teóricas para a seletividade do IPI e do ICMS demonstra que o legislador constituinte conseguiu, mediante a promoção de uma diferenciação tributária com base em um único critério de comparação, atingir diversas finalidades de forma simultânea, as quais, embora distintas, são harmônicas, no sentido de que convivem juntas em pleno equilíbrio.

É dizer, a seletividade do IPI e do ICMS não se presta ao objetivo “A”, ou ao objetivo “B”, ou ao objetivo “C”. A lógica não é alternada e exclusiva, mas, sim, aditiva e complementar. O objetivo “A”, o objetivo “B” e o objetivo “C” são realizados, concomitantemente, pela seletividade do IPI e do ICMS.

Como visto, dentre todos os fundamentos normativos ventilados pela doutrina, coaduna-se com a associação empreendida da seletividade do IPI e do ICMS frente a extrafiscalidade em sentido amplo, frente a capacidade contributiva e frente a autonomia dos entes federados, sendo que, neste último caso, o raciocínio só se aplica na hipótese do imposto estadual. Em contrapartida, não se coaduna com a associação empreendida da seletividade do IPI e do ICMS frente a dignidade da pessoa humana e frente o princípio da ordem econômica de defesa do consumidor.

Desta forma, infere-se que a seletividade do IPI e do ICMS tem três fundamentos constitucionais: (i) serve como um instrumento de extrafiscalidade em sentido amplo, (ii) promove a capacidade contributiva na tributação indireta e (iii) reforça a autonomia dos entes federados (apenas no caso do ICMS). Esse trio não se auto elimina. Não se está diante de finalidades incompatíveis e conflitantes. O fato de servir de instrumento de extrafiscalidade em sentido amplo não impede que, ao mesmo tempo, seja um meio de graduação da tributação consoante a capacidade econômica e, também, seja um instituto jurídico de reforço da autonomia dos entes-federados.

Assim sendo, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade é uma manifestação tanto da extrafiscalidade em sentido amplo, tanto da capacidade contributiva e tanto da autonomia dos entes-federados.



## CONCLUSÕES

A presente pesquisa dissertativa teve como objetivo responder a seguinte hipótese científica: quais são os fundamentos e as finalidades da seletividade do IPI e do ICMS? É dizer, quais são as consequências normativas da eleição única do critério da essencialidade?

No contexto dessa proposta, colocou-se em xeque cinco correntes doutrinárias. A primeira que realiza uma associação com a extrafiscalidade, ora em sentido estrito, a partir de uma ideia de indução de comportamentos, e ora em sentido amplo, sob a perspectiva da realização de qualquer outro fim que não o arrecadatário. A segunda que realiza uma associação com a capacidade contributiva, pautando-se na concepção de ser este o instrumento capaz atingir a capacidade econômica dos contribuintes na tributação indireta. A terceira que realiza uma associação com a dignidade da pessoa humana, ao argumento finalístico de se assegurar o mínimo vital. A quarta que realiza uma associação com o princípio da ordem econômica de defesa do consumidor, por meio de uma lógica de se vislumbrar a essencialidade à luz das necessidades da economia, de onde se inclui a proteção do consumidor hipossuficiente. A quinta que realiza uma associação com a autonomia dos entes federados como um mecanismo de reforço, pois a noção de essencialidade varia conforme o espaço, podendo ser determinada pela unidade descentralizada.

Daí, enfrentando individualmente cada uma dessas correntes teóricas, chegou-se à conclusão principal de que a seletividade do IPI e do ICMS, pautada no tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade, tem três fundamentos constitucionais, os quais não são exclusivos entre si, mas complementares. São eles: (i) serve como um instrumento de extrafiscalidade em sentido amplo, (ii) promove a capacidade contributiva na tributação indireta e (iii) reforça a autonomia dos entes federados (este último, apenas no caso do ICMS). Conseqüentemente, entendeu-se que a dignidade da pessoa humana e o princípio da ordem econômica de defesa do consumidor não podem ser apontados como fundamento da seletividade do IPI e do ICMS.

Esta conclusão principal, obviamente, não foi obtida de forma isolada e sem a fixação prévia de premissas. Ao longo deste trabalho, foram alcançadas inúmeras conclusões parciais, as quais serão doravante sumarizadas abaixo.

1.1. A seletividade existe dentro e fora do Direito. A investigação etimológica da expressão no ambiente da linguagem ordinária, cuja semântica se traduz na qualidade daquilo que é seletivo, revela um vínculo natural com a ideia de seleção. O processo de seleção, por sua vez, resulta na quebra de uma igualdade aleatória anterior, de acordo com

uma metodologia adotada, em que se pressupõe a existência de (i) objetos a serem selecionados, (ii) critérios de discriminação e (iii) finalidades a serem almeçadas. Portanto, cada seleção é uma e se preenche diferentemente com essas variáveis. Por conseguinte, as seletividades não são iguais entre si, mas mantêm uma identidade própria, segundo a racionalidade que lhes convêm.

1.2. Na seara do Direito, a conotação nuclear da seletividade ordinária permanece viva. O que ocorre, apenas, é a adaptação ao ambiente jurídico. A estrutura seletiva, igual em qualquer contexto, é decorada com as cores do Direito. Assim, a seletividade jurídica exprime a qualidade seletiva de determinado instituto normativo, que promove um tratamento diferenciado da lei, a partir de um critério de discriminação, com o objetivo de atingir uma dada finalidade com respaldo no ordenamento jurídico posto.

1.3. A seletividade no Direito Tributário evidencia a característica pela qual um tributo revela-se como seletivo. E tributo seletivo é aquele que onera diferentemente as circunstâncias tributáveis, de acordo com um parâmetro eleito pelo legislador. Em virtude dessa essência, a seletividade tributária caracteriza-se por provocar diferenciações positivas ou negativas no resultado da tributação, não se confundindo com outros institutos tributários semelhantes, que igualmente interferem na carga tributária, a exemplo da isenção e da imunidade, mas possuem naturezas jurídicas distintas.

1.4. A seletividade tributária não se vincula ao critério da essencialidade. Trata-se de conceitos separáveis. Um não pressupõe e nem condiciona o outro. A seletividade é a técnica enquanto a essencialidade é o critério. Para além do critério da essencialidade, existem vários que poderiam ser escolhidos pelo legislador. Assim sendo, nem toda seletividade tributária se perfaz pelo critério da essencialidade.

1.5. A seletividade tributária perpassa pelo tratamento isonômico das circunstâncias tributáveis. Ao fim e ao cabo, retrata uma diferenciação permitida ou imposta pela Constituição Federal, seja de forma explícita, seja de forma implícita, que tem fundamento na igualdade. Na prática, resulta no pagamento de uma quantia superior ou inferior de tributo, cujo efeito econômica pode vir a ser progressivo, regressivo ou proporcional.

1.6. Em termos de definição, a seletividade tributária se define como sendo *uma norma ou técnica, fundamentada na igualdade, que se presta a promover um tratamento tributário diferenciado, quantitativamente tanto atenuante quanto agravante, guiado por um(uns) critério(s) de discriminação, voltado à realização de uma(as) finalidade(s) fiscal(is) e/ou extrafiscal(is), cujos efeitos econômicos podem ser progressivos, proporcionais ou regressivos.*

1.7. A seletividade tributária pode ser operacionalizada no plano fático não só pela variação de alíquotas, que é o mais comum, mas, também, por qualquer outro meio potencialmente capaz de graduar a tributação, a exemplo da base de cálculo, da isenção tributária, dos incentivos fiscais etc., desde que não haja limitação em sentido contrário por parte da Constituição Federal.

1.8. A Constituição Federal ora é implícita e ora é explícita em dotar determinado tributo da qualidade de seletivo. Implicitamente, a Constituição Federal prevê uma seletividade para o IPTU, para o IPVA e para as Contribuições sociais suportadas pelo empregador que incidem sobre (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) a receita ou faturamento e; (iii) o lucro. Explicitamente, a Constituição Federal prevê a seletividade do IPI e do ICMS. Portanto, são cinco as espécies de seletividade tributária existentes no ordenamento jurídico nacional.

2.1. De acordo com a Teoria da Equivalência Econômica, a tributação sempre recai sobre a renda do indivíduo, só que em momentos diversos. Tributa-se a renda quando ela é auferida, poupada ou consumida. Os tributos incidentes sobre o consumo, nessa conformidade, são aqueles que incidem sobre a renda no momento em que ela vem a ser consumida. No Brasil, o IPI e o ICMS retratam com precisão a essência de um tributo incidente sobre o consumo, sendo exemplos deste gênero.

2.2. A tributação sobre o consumo, assim como as demais bases impositivas de incidência, apresenta vantagens e desvantagens. Dentre as vantagens, destacam-se o potencial arrecadatório, o baixo custo administrativo e a produtividade (eficiência). Dentre as desvantagens, destacam-se o baixo nível de transparência e a regressividade inerente.

2.3. Historicamente, o espírito da atual seletividade do IPI e do ICMS começou a ser desenhada na Constituição Federal de 1946. No âmbito do Imposto de consumo, havia uma imunidade atribuída aos artigos classificados pela lei como mínimo indispensável à habitação, ao vestuário, à alimentação e ao tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, o Imposto de consumo deu vez ao IPI, o qual, por sua vez, já nasceu seletivo em função da essencialidade. No âmbito do ICM, o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal de 1967, de um lado, determinavam que a alíquota desse imposto deveria ser uniforme para todas as mercadorias e, do outro lado, afastavam a tributação sobre a saída decorrente da venda a varejo, diretamente a consumidor, dos gêneros de primeira necessidade. Posteriormente,

sobreveio a Constituição Federal de 1988 transformando o ICM em ICMS e atribuindo a este novo imposto, pela primeira vez, a qualidade de seletivo em função da essencialidade.

2.4. A investigação histórica revela uma proximidade inegável entre os termos utilizados – artigos indispensáveis, gêneros de primeira necessidade e essencialidade dos bens e serviços. Entretanto, o regime jurídico implementado pela Constituição Federal de 1988 diverge do regime jurídico implementado pelas Constituições anteriores. Enquanto a Constituição Federal de 1946, por exemplo, fez uso de uma imunidade tributária, a Constituição Federal de 1988 se utilizou da seletividade tributária, que é um instituto muito mais amplo, pois dá cobertura tanto para o aumento quanto para a redução da tributação.

2.5. Da forma em que se encontra plasmada, a seletividade do IPI e do ICMS se perfaz unicamente pelo critério da essencialidade. Isso significa que os bens e os serviços mais essenciais recebem uma tributação menos gravosa, ao passo que os bens e os serviços não essenciais recebem uma tributação mais gravosa. O critério da essencialidade não se opera como um parâmetro completo e exaustivo. Na verdade, ele segue uma lógica elástica, na medida em que admite graduação. Didaticamente, o critério da essencialidade pode ser descrito pela imagem de uma linha extensa com dois extremos: (i) essencial e (ii) não essencial. A inclinação para um ou para o outro lado é determinada pela intensidade, e não há impedimentos para que um bem ou um serviço seja considerado como pouco essencial, de modo a ocupar uma posição intermediária.

2.6. O legislador constituinte empregou termos distintos no momento de qualificar o IPI e o ICMS como seletivos. O art. 153, §3º, inciso I, determina que o IPI será seletivo, em função da essencialidade dos produtos. Já o art. 155, §2º, inciso III, determina que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Diante desse contraste verbal, há duas correntes doutrinárias: (i) a que entende ser a seletividade do ICMS uma obrigatoriedade; e (ii) a que entende ser a seletividade do ICMS uma faculdade. Compartilha-se do entendimento de que a seletividade do ICMS é facultativa. Para além do próprio verbo utilizado, acredita-se que a seletividade do ICMS não poderia ser obrigatória, pois, caso fosse, ter-se-ia um conflito potencial com a neutralidade tributária e com a livre concorrência.

3.1. A essencialidade é um termo fluido, indeterminado, de textura abertura, cuja construção varia de cada intérprete. Essa plasticidade, no entanto, não exclui a existência de um núcleo semântico mínimo a ser observado. A noção jurídica de essencialidade envolve um limite, de modo que o seu significado não pode ser alargado ao ponto de passar a ter um sentido diverso.

3.2. A compreensão do significado jurídico de essencialidade exige tanto a identificação do que vem a ser bens e serviços essenciais quanto a identificação do que vem a ser bens e serviços não essenciais. Trata-se de conceitos antônimos. A noção de bens e serviços essenciais deve se contrapor à noção de bens e serviços não essenciais.

3.3. Por bens e serviços não essenciais, entende-se aqueles supérfluos, no sentido de acima da necessidade, que se aproxima de uma conotação de luxo. Por bens e serviços essenciais, entende-se aqueles necessários a um padrão de vida mínimo decente, consoante o grau de bem-estar da sociedade e o conceito vigente na maioria, indo além daqueles que satisfazem as necessidades biológicas do ser humano. Ao centro desta concepção de essencialidade, encontram-se aqueles bens e serviços que não se configuram como supérfluos, mas que, também, não são tão necessários à manutenção do padrão de vida mínimo decente.

3.4. A essencialidade pode ser enfrentada a partir de quatro elementos: (i) pessoal, (ii) espacial, (iii) temporal e (iv) quantitativo. No que diz respeito ao elemento pessoal, a essencialidade se endereça ao indivíduo, mas não de forma personalizada, e também à coletividade. No que diz respeito ao elemento espacial, um determinado bem ou serviço pode ser taxado de essencial ou de não essencial a partir das condições do lugar. No que diz respeito ao elemento temporal, tem-se que um bem ou um serviço tido hoje como essencial ou como não essencial pode vir a ter uma conotação diversa no futuro, cabendo ao legislador a tarefa implementar as mudanças para fins de atualização da essencialidade. No que diz respeito ao elemento quantitativo, a relação com a essencialidade, sob o ponto de vista jurídico, não se revela procedente por esbarrar na subjetividade. Tendo em vista que a lei é geral e abstrata, não há como estabelecer o status de essencial para um bem “X”, se usado ou consumido por um indivíduo “A” até a quantidade “Y”, ou o status de não essencial, se este mesmo bem “X” for usado ou consumido pelo indivíduo “A” a partir da quantidade de “Y + 10”.

3.5. Os sujeitos essencialidade são aqueles que, de alguma forma, detêm legitimidade para concretizá-la no plano fático. O Poder Legislativo é o que tem uma atuação mais direta e imediata. A partir dos instrumentos normativos à disposição, tais como a variação de alíquotas, a redução da base de cálculo etc., o legislador gradua a tributação consoante a essencialidade dos bens e dos serviços. O Poder Executivo, a seu turno, é capaz de dar melhor cumprimento à essencialidade por meio de duas formas: (i) no exercício da função regulamentar, guardando respeito as normas hierarquicamente superiores e; (ii) no exercício da função legislativa atípica, a partir de um comportamento semelhante ao do legislador. O

Poder Judiciário, por fim, desde que não faça as vezes de legislador positivo, pode quando provocado, em eventual exercício do controle difuso e concentrado de constitucionalidade, desempenhar atividades voltadas ao cumprimento do critério da essencialidade.

4.1. A extrafiscalidade comporta uma visão estrita e uma visão ampla. Na visão estrita, incluem-se as normas indutoras que buscam moldar o comportamento dos contribuintes. Na visão ampla, incluem-se, além das normas indutoras, aquelas que se movem por quaisquer motivos não arrecadatários. Adotando-se o referencial da extrafiscalidade em sentido estrito, entende-se inexistir uma relação com a seletividade do IPI e do ICMS. Com efeito, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade não objetiva estimular o consumo de bens e serviços mais essenciais e nem desestimular o consumo de bens e serviços não essenciais. A ideia da seletividade ambiental, por sua vez, não parece ser adequada. Isto porque, a noção de essencialidade, conquanto plástica, não abrange bens e serviços sustentáveis. Em contrapartida, entende-se ser pertinente a associação da seletividade do IPI e do ICMS à extrafiscalidade em sentido amplo. O tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade visa combater a regressividade da tributação sobre o consumo, reduzir as desigualdades sociais e promover a redistribuição de riquezas.

4.2. A relação da seletividade do IPI e do ICMS com a capacidade contributiva se fundamenta em duas grandes premissas: (i) na transferência do encargo financeiro do tributo ao consumidor final e (ii) na presunção de que bens e serviços não essenciais são normalmente consumidos pelas pessoas mais favorecidas, enquanto os bens e serviços essenciais são praticamente os únicos artigos mercantis que compõem o raio de consumo das pessoas menos favorecidas. Essas premissas, evidentemente, não são absolutas. A repercussão econômica do tributo não é um fenômeno certo e infalível. Em paralelo, a não identificação do comprador é uma realidade inafastável. Não obstante, ainda que com falhas e de forma imprecisa, acredita-se que o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade tem o condão graduar a tributação segundo a capacidade econômica. Isto porque, a incerteza da transferência do encargo financeiro ao consumidor final não implica a sua inocorrência na prática. Além disso, é inegável que, na média, as pessoas menos favorecidas acabam apenas consumindo bens e serviços essenciais e as pessoas mais ricas são as que normalmente consomem artigos de luxo.

4.3. A dignidade da pessoa humana não pode ser encarada como uma fundamento da seletividade do IPI e do ICMS. A seletividade tributária é um instituto amplo que não se limita a reduzir a tributação. Por vezes, provoca também o aumento da carga tributária. A preservação do mínimo existencial ocorre pela tributação mais branda dos bens e serviços

essenciais. Todavia, não se vislumbra nenhuma ingerência da dignidade humana no que diz respeito ao tratamento tributário diferenciado dos bens e serviços não essenciais. O fenômeno há de ser visto por completo, e não de forma parcial.

4.4. O princípio da ordem econômica de defesa do consumidor não justifica a seletividade do IPI e do ICMS. A proteção ao consumidor perpassa pela livre concorrência, com a manutenção das possibilidades de troca mercantis mediante a presença de vários players no mercado, e pela salvaguarda jurídica, com o estabelecimento de um regime jurídico diferenciado, a regular as relações consumeristas. O tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade destoa dessa ideia. Com efeito, pela via do Direito Tributário, não se protege o consumidor reduzindo a tributação do consumo, mas dando transparência a ela.

4.5. A autonomia federativa consiste na capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competência desenhado pelo poder soberano. Considerando que a noção de essencialidade varia conforme o lugar, a entidade descentralizada tem o poder de determinar qual mercadoria ou serviço é ou não é essencial dentro do seu território. Assim sendo, verifica-se que a seletividade do ICMS se revela como um elemento de reforço à autonomia dos entes federados, pois o tratamento tributário em função da essencialidade oportuniza a adoção de políticas tributárias voltadas especificamente à população local.





## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 39. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 2018, p. 352-358.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 39. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 2018, p. 201-225.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANATEL. *Panorama Setorial de telecomunicações, maio/2020*. Disponível em: <[https://sei.anatel.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md\\_pesq\\_documento\\_consulta\\_externa.php?eEP-wqk1skrd8hSlk5Z3rN4EVg9uLJqrLYJw\\_9INcO4KCEhlGqplSDkmoqsl3uCRd27KDVKJfGrNybmHxGAZKi74Qn0648CZ0LBfKWmoNTy57nHwVIHinfTA4jJ0RSO](https://sei.anatel.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_documento_consulta_externa.php?eEP-wqk1skrd8hSlk5Z3rN4EVg9uLJqrLYJw_9INcO4KCEhlGqplSDkmoqsl3uCRd27KDVKJfGrNybmHxGAZKi74Qn0648CZ0LBfKWmoNTy57nHwVIHinfTA4jJ0RSO)> Acesso em: 13.09.2020.
- ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. In ATALIBA, Geraldo. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Princípios constitucional tributários: aspectos práticos – aplicações concretas, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Separata da Revista de Direito Tributário de 1991*. São Paulo: IDEPE/Revista dos Tribunais, 1991.
- \_\_\_\_\_. *República e Constituição*. 2ª edição. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa, vol. V*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Delta, 1964.
- ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407-439.
- \_\_\_\_\_. Seletividade no ICMS. In ALVIM, Arruda. ALVIM, Eduardo Arruda. GALDINO, Flavio (Coord.). *Uma vida dedicada ao Direito: estudos em homenagem a Roberto Rosas*. Rio de Janeiro: G Z, 2020, p. 357-367.
- \_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

- \_\_\_\_\_. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015.
- AVI-YONAH, Reuven S. *Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes*. University of Michigan Law School. Empirical legal studies center. Working paper, n° 10, 2010, p. 01-10.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- \_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19ª edição, revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5ª edição. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.
- BARRETO, Aires Fernandino. BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. s.l. Max Limonad, 1998.
- \_\_\_\_\_. Capacidade contributiva, igualdade e progressividade na Constituição de 1988. In ATALIBA, Geraldo. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Princípios constitucional tributários: aspectos práticos – aplicações concretas, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Separata da Revista de Direito Tributário de 1991*. São Paulo: IDEPE/Revista dos Tribunais, 1991, p. 78-88.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2020.
- \_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- \_\_\_\_\_. Ordenamento e sistemas jurídicos. In CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico, vol. I*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 249-269.
- \_\_\_\_\_. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 529-546.
- BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. *Revista Interesse Público*, n° 76, ano 14, Belo Horizonte, 2012, nov./dez., p. 29-70.

- \_\_\_\_\_. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. *Revista de Direito Administrativo*, n° 226. Rio de Janeiro, out./dez., 2001, p. 187-212.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2003.
- BASTOS, Celso Seixas Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil, vol. 08 (arts. 193 a 232)*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 27-28.
- BASTOS, Juliana Cardoso Ribeiro. Panorama e concretização constitucional da assistência social. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, vol. 83, abr-jun. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 211-239.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BIDERMAN, Ciro. ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. Tradução Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediuoro, 1996.
- BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.
- \_\_\_\_\_. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- \_\_\_\_\_. O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 625-639.
- BRASIL, Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.
- BUCHANAN, James Mc Gill. *Hacienda publica*. Madrid: Derecho financeiro, 1968.

- BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*, vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- CANADO, Vanessa Rahal. LONGO, Larissa Luzia. O papel da seletividade no sistema tributário: uma proposta de revisão de sua função e partir de uma leitura interdisciplinar. In SCAFF, Fernando Facury. DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Reforma ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro 2020, p. 1085-1094.
- CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. *IPVA: teoria, prática e questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio. BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alcance das vantagens fiscais concedidas com fundamento no princípio da seletividade do IPI. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, vol. 03. São Paulo: Dialética, 1999, p. 267-283.
- \_\_\_\_\_. IPI, seletividade e alterações de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 159. São Paulo: Dialética, 2008, p. 107-114.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2020.
- \_\_\_\_\_. O princípio da igualdade. *Revista Justitia*, vol. 37, nº 90. São Paulo, 1975, p. 337-341.
- CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico – direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário, linguagem e método*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.
- \_\_\_\_\_. Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados. *Revista de Direito Público*, nº 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, jan./mar., p. 75-87.
- CASTRO, Augusto Olimpio Viveiros de. *Tratados dos impostos: estudo theorico e pratico*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação indireta e regressividade. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Malheiros/ICET, 2013, p. 396-400.
- COMPARATO, Fábio Konder. Igualdade, desigualdades. *Revista Trimestral de Direito Público, n° 01*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 69-78.
- \_\_\_\_\_. Precisoões sobre os conceitos de lei e de igualdade jurídica. *Revista dos Tribunais, vol. 750/1998, abr.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 11-19.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.
- CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964.
- COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário, n° 55*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 297-302.
- COSTA, Regina Helena. A tributação e o consumidor. *Revista de Direito do Consumidor, vol. 21, jan-mar.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 97-104.
- \_\_\_\_\_. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. *Lusíada. Direito e Ambiente, n° 2/3*, Lisboa, 2011, p. 329-348.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016.
- \_\_\_\_\_. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CUIABANO, Simone Maciel. MORAIS, João Carlos Nicolini de. PINHA, Lucas Campio. Aplicações de técnicas de séries temporais na delimitação de mercado relevante: a experiência do CADE. *Revista de Defesa da Concorrência, vol 5, n° 01*. 2017 – maio, p. 21-47 (22). Disponível em: <<http://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedefesadaconcorrencia/article/view/302/153>> Acesso em: 26.07.2020.
- D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Autonomia política e tributação: uma crítica ao IBS à luz do pacto federativo brasileiro*. Artigo não publicado. Versão preliminar autorizada pelo Autor. São Paulo, 2018, p. 1-25.

- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- DALTON, Hugh. *Princípio de finanças públicas*. Tradução Maria de Lourdes Modiano. 2ª edição. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.
- DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O princípio da essencialidade na tributação. *Revista da Faculdade de Direito da UFGRS*, n° 28. Porto Alegre, 2011, p. 135-155.
- DE LA FERIA, Rita. KREVER, Richard. Ending VAT Exemptions: towards a Post-Modern VAT. In DE LA FERIA, Rita (Ed.). *VAT Exemptions: consequences and design alternatives*. Wolters Kluwer, 2013, p. 3-36.
- DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 124. São Paulo: Dialética, 2006, p. 76-91.
- DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do imposto: tese apresentada à faculdade de direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de professor catedrático de ciência das finanças*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- \_\_\_\_\_. Princípio da igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. In ATALIBA, Geraldo. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Princípios constitucional tributários: aspectos práticos – aplicações concretas, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Separata da Revista de Direito Tributário de 1991*. São Paulo: IDEPE/Revista dos Tribunais, 1991, p. 162-194.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 15ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.
- DUE, John Fitzgerald. *Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento*. Tradução: Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974.
- ELALI, André. *IPI: aspetos práticos e teóricos*. Curitiba: Juruá, 2006.
- ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 5ª edição. Curitiba: Positivo, 2010.

- FORGIONI, Paula Andrea. *Os fundamentos do antitruste*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- \_\_\_\_\_. Princípios constitucionais econômicos e princípios constitucionais sociais: a formatação jurídica do mercado brasileiro. In COSTA, José Augusto Fontoura. ANDRADE, José Maria Arruda de. MATSUO, Alexandra Mery Hansen (Orgs.). *Direito: teoria e experiência – estudos em homenagem a Eros Roberto Grau, Tomo I*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 764-783.
- FREITAS, Leonardo Buissa. BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores. *Interesse Público*, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, jul./ago. 2017, p. 121-141.
- FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427-443.
- GONÇALVES, José Arthur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.
- \_\_\_\_\_. *O direito posto e o direito pressuposto*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Tradução Enrique R. Mata. 2ª edição. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar. Traducción de Silvina Álvarez Medina*. Madrid: Dagaz Gráfica, 2014.
- HINES JR., James R. *Excise Taxes*. University of Michigan – OTPR Working Paper WP 2007---2. 2007, p. 01-05.
- LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- LEITE, Antônio de Oliveira. *Imposto no Brasil*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 70-77.

\_\_\_\_\_. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. Tributação indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Malheiros/ICET, 2013, p. 212-242.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82-91.

\_\_\_\_\_. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 155. São Paulo: Dialética, 2008, p. 48-56.

\_\_\_\_\_. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação e meio ambiente. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010, p. 413-438.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª edição. 25ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2017.

\_\_\_\_\_. Princípio da isonomia: desequiparações proibidas e desequiparações permitidas. *Revista Trimestral de Direito Público*, n° 01. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 79-83.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12ª edição. São Paulo: Dialética, 2012.

MOREIRA, André Mendes. MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In LOBATO, Valter de Souza (Coord.). DELIGNE, Maysa



de Sá Pittondo (Org.). LEITE, Matheus Soares (Org.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 31-48.

MOREIRA, André Mendes. O federalismo brasileiro e a repartição de receitas tributárias. In MOREIRA, André Mendes. DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Orgs.). *Estado Federal e tributação das origens à crise atual*. Belo Horizonte: Arraes, 2015, (coleção federalismo e tributação, volume I) p. 151-170.

MOREIRA, André Mendes. SENA, Roberto Miglio. (In)Justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, vol. 04, n° 04. Rio de Janeiro 2016, p. 01-27.

MUSGRAVE, Richard Abel. MUSGRAVE, Peggy Boswell. *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill. 1973.

NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Luciane. Os impostos indiretos são necessariamente regressivos? In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Tributação e desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 497-512.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, vol. 01, n° 03. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005, p. 207-214.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994.

\_\_\_\_\_. ICMS: leite, crediário e micro-empresa. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1990, p. 2927-2966.

\_\_\_\_\_. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto: incidência, não-incidência, isenção e imunidade tributária. *Revista dos Tribunais*, vol. 651, jan. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 7-15.

NUSDEO, Fábio. A principiologia da ordem econômica constitucional. In VELLOSO, Carlos Mário da Silva. ROSAS, Roberto. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 389-402.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Taxas de polícia*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- OLIVER, Philip D. PEEL JUNIOR Fred W. *Tax policy: reading and materials*. The Foudantion Press, 1996.
- ORWELL, George. *A revolução dos bichos: um conto de fadas*. Tradução Heitor Aquino Ferreira. São Paulo: Companhia das letras, 2007.
- PAULSEN, Leandro. Apresentação. In CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013.
- PIRES, Adilson Rodrigues. O processo de inclusão social sob a ótica do Direito Tributário. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 75-98.
- POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, p. 361-382.
- PÖLLATH, Reinhard. Imposto de Renda – simplesmente no Fim; no Fim, simples. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 20. São Paulo: Dialética, 2006, p. 215-237.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946: arts. 1-36, vol. 01*. Rio de Janeiro: Henrique Cahen Editor/Livraria Boffoni, 1947.
- REALE, Miguel. Medidas provisórias; choque na economia; liberdade empresarial; penalidades e discricionariedade. *Revista de Direito Público*, vol. 22, nº 91. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set., 1989, p. 68-75.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2017*. Análise por tributos e bases de incidência. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>> Acesso em: 26.05.2019.
- REZENDE, Fernando Antonio. *Finanças Públicas*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A reforma tributário do IBS à luz dos princípios federativos e da capacidade contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 17, nº 99, Belo Horizonte, 2019, maio/jun, p. 63-81.

- \_\_\_\_\_. O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Malheiros/ICET, 2013, p. 369-395.
- \_\_\_\_\_. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 8, n. 46, Belo Horizonte, 2010, jul./ago, p. 87-109.
- ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. O princípio da dignidade da pessoa humana e a exclusão social. *Revista Interesse Público*, nº 04, ano 01, São Paulo, 1999, out./dez., p. 23-48.
- ROTHMANN, Gerd Willi. *Extrafiscalidade e desenvolvimento econômico*. São Paulo: Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria, 1970, p. 107-115.
- ROUSSEAU, Jean Jacques. *A origem da desigualdade entre os homens*. Tradução Ciro Mioranza. São Paulo: Lafonte, 2017.
- SANDFORD, Cedric. Administrative and compliance costs of taxation. In: IFA Cahiers. *Administrative and compliance costs of taxation – General Report*, v. 74b, 1989.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 327-358.
- SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da pessoa humana e abertura material do catálogo de direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988: algumas aproximações. In BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita. BERCOVICI, Gilberto. MELO, Claudinei (Orgs.). *Direitos humanos, democracia e república: homenagem a Fábio Konder Comparato*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 521-548.
- SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006, p. 107-128.
- \_\_\_\_\_. *Orçamento republicano e liberdade igual – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- SCAFF, Fernando Facury. ROCHA, Francisco Sérgio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal. In RAMOS, Dirceô Torrecillas (Coord.). *O federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, p. 67-83.

- SCHMOLDERS, Günter. DUBERGE, Jean. *Problemas de psicologia financeira*, vol. 10. Tradução José Maria Martin. Madrid: Derecho Financeiro, 1965.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário e ordem econômica. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratamento de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 535-558.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018.
- \_\_\_\_\_. Livre concorrência e tributação. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 241-271.
- \_\_\_\_\_. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza da alíquota zero. Normas modificativas. Seletividade. Progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 55. São Paulo: Dialética, 2000, p. 18-30.
- SILVA, José Afonso da. A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. *Revista de Direito Administrativo*, nº 212. Rio de Janeiro, abr./jun., 1998, p. 89-94.
- SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*, livro IV, volume 02. Tradução de Luiz João Baraúna (Coleção Os Economistas). São Paulo: Nova Cultura, 1996.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- \_\_\_\_\_. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.
- \_\_\_\_\_. Idéias gerais sobre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 10, p. 52-73, out. 1947.
- \_\_\_\_\_. O impôsto de consumo na Constituição Federal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 11, p. 34-53, jan. 1948.
- TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- TILBERY, Henry. *O conceito de essencialidade como critério de tributação*. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1990, p. 2971-3031.
- TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário (steuerrecht)*, vol. 01. Tradução: Luiz Doria Furquim. 18ª edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

- TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no Direito Tributário. In MACHADO, Brandão. (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515-527.
- TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. PACOBAHYBA, Fernanda Mara Macedo. O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos: reflexões acerca da ADI nº 5654. *Revista Jurídica da FA7*, vol. 14, nº 02. São Paulo, 2017, p. 81-99.
- TORRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. In PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 115-138.
- \_\_\_\_\_. Prefácio. In CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 429-456.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.
- \_\_\_\_\_. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94-102.
- \_\_\_\_\_. O princípio fundamental da dignidade humana. In VELLOSO, Carlos Mário da Silva. ROSAS, Roberto. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 885-894.
- \_\_\_\_\_. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. *Revista de direito tributário*, vol. 85. São Paulo: Malheiros, s/d, p. 342-347.
- \_\_\_\_\_. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*, vol. 04. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932.

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 76/2007, set-out. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 36-72.

\_\_\_\_\_. *Constituição tributária interpretada*. 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais. *Revista Tributária das Américas*, vol. 04, jul-dez. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 19-62.

\_\_\_\_\_. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 32. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014, p. 256-274.

WESTEN, Peter. *Speaking of equality. Na analysis of the rhetorical force of "equality" in moral and in legal disclosure*. Princeton: Princeton University, 1990.

XAVIER, Alberto. A tributação do IPI sobre cigarros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 118. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-28.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 147.

\_\_\_\_\_. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 76. São Paulo: Dialética, 2001, p. 27-32.