UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
CÂMPUS GOIÁS
UNIDADE ACADÊMICA ESPECIAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO

MATHEUS ROCHA DE MORAES

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA: ENTRE A ESSENCIALIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

GOIÁS-GO
BRASIL
2023

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
UNIDADE ACADÊMICA ESPECIAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR VERSÕES ELETRÔNICAS DE TRABALHO DECONCLUSÃO DE CURSO DE GRADUAÇÃO NO REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL DA UFG

Na qualidade de titular dos direitos de autor, autorizo a Universidade Federal de Goiás (UFG) a disponibilizar, gratuitamente, por meio do Repositório Institucional (RI/UFG), regulamentado pela Resolução CEPEC no 1240/2014, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei no 9.610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou download, a titulo de divulgação da produção cientifica brasileira, a partir desta data.

O conteúdo dos Trabalhos de Conclusão dos Cursos de Graduação disponibilizado no RI/UFG é de responsabilidade exclusiva dos autores. Ao encaminhar(em) o produto final, o(s)autor(a)(es)(as)

e o(a) orientador(a) firmam o compromisso de que o trabalho não contém nenhuma violação de quaisquer direitos autorais ou outro direito de terceiros.

1. Identificação do Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação (TCCG)

Nome(s) completo(s) do(a)(s) autor(a)(es)(as): **Matheus Rocha de Moraes**

Título do trabalho: "**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA: ENTRE A ESSENCIALIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**"

2. Informações de acesso ao documento (este campo deve ser preenchido pelo orientador) Concorda com a liberação total do documento [x] SIM [ ] NÃO[1]

[1] Neste caso o documento será embargado por até um ano apartir da data de defesa. Após esse período, a possível disponibilização ocorrerá apenas mediante: a) consulta ao(à)(s)autor(a)(es)(as) e ao(à) orientador(a); b) novo Termo de Ciência e de Autorização (TECA) assinado e inserido no arquivodo TCCG. O documento não será disponibilizado durante operíodo de embargo.

Casos de embargo:

- Solicitação de registro de patente;

- Submissão de artigo em revista cientifica;

- Publicação como capítulo de livro.

Obs.: Este termo deve ser assinado no SEI pelo orientador e pelo autor.

Documento assinado eletronicamente por **Matheus Rocha De Moraes**, **Discente**, em 22/08/2023, às 11:11,conforme horário oficial de Brasília, com fundamentono § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

Documento assinado eletronicamente por **Maria Carolina Carvalho Motta**, **Professor do Magistério Superior**, em 23/08/2023, às 20:25, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3958770** e o código CRC**67C25DEB**.

MATHEUS ROCHA DE MOARES

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA: ENTRE A ESSENCIALIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Monografia Jurídica, a ser apresentada à Banca do Curso de Direito da Unidade Acadêmica Especial de Ciências Sociais aplicadas – UAECSA (Câmpus Cidade de Goiás) da Universidade Federal de Goiás – UFG, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Dra. Maria Carolina Carvalho Motta

GOIÁS-GO

BRASIL

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

MORAES, Matheus Rocha de

O Princípio da Seletividade Tributária: Entre a Essencialidade e a Capacidade Contributiva. [manuscrito] / Matheus Rocha de Moraes. 2023.
VIII, 100f.

Orientador: Profa. Dra. Maria Carolina Carvalho Motta.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Goiás, Unidade Acadêmica Especial de Ciências Sociais Aplicadas, Direito, Cidade de Goiás, 2023.
Bibliografia.

Inclui siglas.

1. Direito Tributário. 2. Seletividade. 3. Essencialidade. 4. Capacidade Contributiva. 5. Regressividade . I. Motta, Maria Carolina Carvalho, orient. II. Título.

CDU 34:336.2

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
UNIDADE ACADÊMICA ESPECIAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

ATA DE DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Aos **vinte e um dias do mês de agosto do ano de dois mil e vinte e três**, iniciou-se a sessão pública de defesa do trabalho de conclusão de curso (TCC) intitulado "**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA: ENTRE A ESSENCIALIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**", de autoria de **Matheus Rocha de Moraes,** do curso de **Direito**, da Unidade Acadêmica Especial de Ciências Sociais Aplicadas da UFG. Os trabalhos foram instalados pela **presidenta, professora doutora Maria Carolina Carvalho Motta** com a participação dos demais membros da Banca Examinadora: **professor mestre Vitor Sousa Freitas (UAECSA/UFG) e professor doutor Valcir Gassen (UFSC).**

Após a apresentação, a banca examinadora realizou a arguição do(a) estudante. Posteriormente, de forma reservada, a Banca Examinadora considerou o TCC **aprovado com indicação para publicação**.

Proclamados os resultados, os trabalhos foram encerrados e, para constar, lavrou-se a presente ata que segue assinada pelos Membros da Banca Examinadora.

Documento assinado eletronicamente por **Maria Carolina Carvalho Motta**, **Professor do Magistério Superior**, em 22/08/2023, às 09:55, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

Documento assinado eletronicamente por **Vitor Sousa Freitas**, **Professor do Magistério Superior**, em 22/08/2023, às 13:10, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do] Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3958769** e o código CRC **5C16354D**.

Referência: Processo nº 23070.045377/2023-64 SEI nº 3958769

DEDICATÓRIA

Ao meu pai, Moises. À minha mãe, Maria do Carmo. Às minhas irmãs, Fernada e Luciana. Aos meus queridos amigos, em especial, Julia, Camila, Ana Laura, Gabriela, Geovana. Ao meu cunhado, Pedro, pela ajuda com a bibliografia física para o desenvolvimento deste estudo. À professora Dra. Maria Carolina Carvalho Motta, pela paciência e incentivo na orientação, que tornaram possível a conclusão do presente trabalho. Aos eminentes integrantes da banca avaliadora.

RESUMO

O presente trabalho debruça-se sobre o Princípio da Seletividade Tributária. Em especial, discute-se, a partir do silêncio constitucional e da indefinição doutrinária e juriprudencial, o conceito e a delimitação téorica desse Princípio. Assim, expôs-se o conflito princípiologico que leva a seletividade ora voltada para o consumidor, ora voltada à essencialidade do consumo. Para tanto, duas perspectivas doutrinárias de instrumentalização da Seletividade serviram de análise – Essencialidade e Capacidade Contributiva. Ademais, o presente estudo apresentou os efeitos da indefinição conceitual do Princípio da Seletividade na concretização de seus objetivos, como igualdade, justiça social e fiscal, dignidade da pessoa humana e progressividade. Nesse sentido, a tributação excessiva sobre o consumo feminino serviu de caso paradigmatico, possibilitando a visualização do papel regressivo da indefinição conceitual da Seletividade na matriz tributária brasileira. Por fim, efetuou-se um estudo jurisprudencial, objetivando sintetizar o debate da seletividade no Supremo Tribunal Federal, a partir da análise dos Recurso Extraordinário (RE) nº 714.139/SC e Recurso Extraordinário (RE) nº 606.314/PE.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; Seletividade; Essencialidade; Capacidade Contributiva; Regressividade.

ABSTRACT

The present work focuses on the Principle of Tax Selectivity. Specifically, it discusses the concept and theoretical delimitation of this Principle based on constitutional silence and doctrinal and jurisprudential indefiniteness. Thus, the principiological conflict is exposed, leading to selectivity sometimes directed towards the consumer and other times towards the essentiality of consumption. For this purpose, two doctrinal perspectives of the implementation of Selectivity were analyzed - Essentiality and Ability to Contribute. Additionally, the present study presented the effects of the conceptual indefiniteness of the Principle of Selectivity in achieving its objectives, such as equality, social and fiscal justice, human dignity, and progressivity. In this sense, excessive taxation on feminine consumption served as a paradigmatic case, allowing for the visualization of the regressive role of the conceptual indefiniteness of Selectivity in the Brazilian tax framework.Finally, a jurisprudential study was carried out, aiming to synthesize the debate on selectivity in the Federal Supreme Court, based on the analysis of Extraordinary Appeal (RE) n. 714.139/SC and Extraordinary Appeal (RE) n. 606.314/PE.

KEYWORDS: Tax Law; Selectivity; Essentiality; Contributive Capacity; Regressivity

LISTA DE SIGLAS

AgR – Agravo Regimental

CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CTN – Código Tributário Nacional

GST – Goods and Services Tax

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadoria

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

IR –Imposto de Renda

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITR – Imposto Territorial Rural

IVA – Imposto sobre Valor Acrescido

IVC – Imposto de Vendas e Consignações

IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PIB – Produto Interno Bruto

PIS/PASEP - Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PRLP – Parecer Preliminar de Plenário

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados

TJSC – Tribunal de Justiça de Santa Catarina

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 14

CAPÍTULO 01 – PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO BRASIL: CONSTRUÇÃO HISTÓRICA E MATRIZES TRIBUTÁRIAS DIVERGENTES 17

1.1 A Construção Histórica da Seletividade na Matriz Tributária Brasileira 17

1.2 Aspectos Relevantes da Tributação Indireta no Brasil: cumulatividade, pessoalidade e regressividade. 23

1.3 Tributação sobre o consumo na Índia e na Argentina: contribuições para o debate brasileiro da PEC n. 45/2019 32

CAPÍTULO 02 – PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE: ELEMENTOS ORIENTADORES E INSTRUMENTALIZADORES 44

2.1 A Essencialidade Enquanto Princípio Orientador da Seletividade 44

2.2 A Capacidade Contributiva Enquanto Princípio Orientador da Seletividade 50

2.3 Confusão Conceitual do Princípio da Seletividade: a regressividade da tributação sobre o consumo e o caso paradigmático da tributação sobre o consumo feminino. 57

CAPÍTULO 03 – APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E O CONTROLE JURISDICIONAL 67

3.1 Controle Jurisdicional no Direito Tributário Brasileiro 67

3.2 Análise do Recurso Extraordinário (RE) n. 714.139/SC 74

3.3 Análise do Recurso Extraordinário (RE) 606.314/PE 85

CONCLUSÃO 91

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS: 94

INTRODUÇÃO

A seletividade constitui elemento que rege e organiza os tributos sobre consumo da matriz tributária brasileira. Em que pese a Constituição Federal de 1988, em seus Arts. 153 e 155[1], ter expressamente consagrado o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto (IPI) e das mercadorias e serviços (ICMS), não há no texto constitucional a definição ou a delimitação conceitual destes – seletividade e essencialidade. Isto é, a partir dos artigos supracitados não é possível extrair o que o Constituinte Originário entende e qual os parâmetros para adoção do Princípio da Seletividade.

Esse silêncio do constitucional impôs, à doutrina e jurisprudência, a delimitação teórica da seletividade. Faz-se mister pontuar que, tanto doutrina quanto jurisprudência, encontram grande dificuldade em conceituar o Princípio da Seletividade, apartado ou coligado de duas outras ideias – Essencialidade e Capacidade Contributiva. Afinal, há um conflito principiológico oriundo da redação constitucional, que leva a seletividade ora voltada para o consumidor, ora voltada à essencialidade do consumo.

Nota-se uma miríade de entendimentos sobre fundamental princípio operador da matriz tributária brasileira. Por conseguinte, essa indefinição gera empecilhos na concretização do Princípio da Seletividade, enquanto elemento com força normativa. Bem como, elemento promotor da progressividade e da justiça social na matriz tributária brasileira. Ademais, esse impasse conceitual tem gerado um ruído nos atuais debates e propostas de reforma tributária – PEC n. 45/2019.

Com isso, surge os questionamentos: O que é seletividade? Sobre quem recai a seletividade? Quais os limites da seletividade? A previsão desse princípio na Constituição Federal se relaciona com a capacidade contributiva do consumidor? Com a essencialidade do consumo? Ou com os dois? Quais os impactos da (não) concretização da Seletividade na regressividade da matriz tributária brasileira?

Nesse sentido, o presente estudo analisou o conceito de seletividade e a relação desta com a capacidade contributiva do consumidor e com a essencialidade do consumo. Bem como, analisou o impacto regressivo da Seletividade, enquanto princípio constitucional, sobre a matriz tributária brasileira.

---

[1] Aduz o texto constitucional em seu art. 153, § 3º, inciso I e em seu art. 155, § 2º, inciso III, respectivamente, que: O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) será seletivo, em função da essencialidade do produto(O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços[1] (BRASIL, WEB, 2023)

A partir de estudo doutrinário e jurisprudencial, buscou-se, em meio à confusão sobre a ideia de seletividade, localizar um núcleo conceitual comum. Para tanto, analisou-se a controvérsia sobre a Seletividade enquanto subprincípio instrumentalizador da Capacidade Contributiva. E, consequentemente, uma ideia de Seletividade em função da capacidade contributiva. Em outro sentido, expôs-se a ideia de seletividade em função da essencialidade. Bem como, apresentou-se os limites da essencialidade enquanto método concretizador da justiça social na tributação de consumo.

Em suma, o presente trabalho tem como objetivos: definir, a partir de um debate doutrinário, a ideia de seletividade tributária, sob a perspectiva da essencialidade e da capacidade contributiva. Descrever, a partir de um debate jurisprudencial na Corte Constitucional, a ideia de seletividade tributária. A partir dessas duas esferas, localizar um núcleo conceitual comum acerca da seletividade tributária. Ademais, busca-se debater o papel da indefinição da seletividade na promoção da regressividade da matriz tributária.

Para se alcançar os objetivos gerais, foi necessário: analisar o panorama histórico da seletividade nas constituições brasileiras; expor a controvérsia entre a redação posta pelos Arts. 153 e 155 da CF e os objetivos que se buscou alcançar; apresentar, com a possibilidade de uma reforma tributária, as experiências internacionais; descrever o debate doutrinário sobre a seletividade em função da capacidade contributiva; dispor o debate doutrinário sobre a seletividade em função da essencialidade; analisar as características da essencialidade e as limitações das categorias “essencial” e “supérfluo”; realizar um estudo sobre o impacto da indefinição da seletividade na regressividade da matriz tributária de consumo, usando como caso paradigmático a excessiva tributação sobre o consumo feminino; examinar porque há um debate principiológico entre essencialidade e capacidade contributiva na concretização da seletividade; averiguar o debate sobre o controle constitucional do tema; analisar os Recursos Extraordinário (RE) nº 714.139/SC e 606.314/PE, que, recentemente, fixaram tese sobre o assunto.

Para o desenvolvimento da pesquisa exploratória, a abordagem foi quanti-qualitativa. No qual dividiu-se o trabalho em quatro etapas: 1) inicialmente, realizou-se um estudo histórico constitucional sobre a seletividade, de modo a contemplar o ruído entre a redação posta e os objetivos que se almejava alcançar; 2) desenvolveu-se um estudo bibliográfico profundo com objetivo de conceituar doutrinariamente o Princípio da Seletividade, marcando o debate principiológico que localiza esse, ora voltado para o consumidor (Capacidade contributiva), ora voltado à essencialidade do consumo (Essencialidade); 3) efetuou-se um estudo jurisprudencial, objetivando sintetizar o debate da seletividade no Supremo Tribunal Federal, a partir da análise

dos Recurso Extraordinário (RE) nº 714.139/SC e Recurso Extraordinário (RE) nº 606.314/PE; por fim, 4) examinou-se em que medida a indefinição da seletividade, enquanto princípio constitucional fundamental, impacta na regressividade da matriz tributária brasileira. Para tanto, utilizou-se o estudo do caso da tributação sobre o consumo feminino.

Dividiu-se, a presente pesquisa, em três capítulos. No primeiro capítulo, realizou-se um estudo histórico e doutrinário, cujo objetivo era expor a construção histórica do Princípio da Seletividade na matriz tributária brasileira e apresentar aspectos relevantes da tributação indireta no Brasil – em específico, pessoalidade, cumulatividade e regressividade. Ainda no primeiro capítulo, estudou-se as reformas na tributação sobre o consumo da Argentina e da Índia, como parâmetro para uma discussão sobre a PEC n. 45/2019, em tramitação no Congresso Nacional.

Já no segundo capítulo realizou-se um estudo doutrinário, objetivando discutir o tema central do presente trabalho – o paradigma conceitual da Seletividade. Para tanto, discutiu-se, primeiro, a essencialidade e, em seguida, a capacidade contributiva enquanto princípios orientadores da seletividade. Ademais, realizou-se um estudo de caso sobre o impacto da confusão conceitual do Princípio da Seletividade na regressividade da tributação sobre o consumo. Analisou-se, para tal fim, o caso paradigmático da tributação sobre o consumo feminino.

No terceiro capítulo, a partir de estudo jurisprudencial, analisou-se a aplicação do Princípio da Seletividade e o controle jurisdicional. Estudando, especificamente, os Recursos Extraordinários (RE) n. 714.139/SC e 606.314/PE, destacou-se as principais teses sobre o tema da seletividade no Supremo Tribunal Federal. Bem como, localizou-se os ecos da cisão doutrinária acerca da capacidade contributiva na seletividade; a prevalência (ou convivência) da essencialidade com demais princípios, enquanto método de instrumentalização da seletividade; a fluidez e temporalidade da ideia de essencial e, consequentemente, de supérfluo; e as possibilidades, para além da essencialidade, de adequação da seletividade, tendo em vista objetivos extrafiscais. Por fim, questionou-se, a partir do abordado nos recursos extraordinários, a eficiência das mudanças realizadas pela PEC n. 45/2019 e a necessidade de incluir o debate da Seletividade na reforma tributária.

CAPÍTULO 01 – PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO BRASIL: CONSTRUÇÃO HISTÓRICA E MATRIZES TRIBUTÁRIAS DIVERGENTES

1.1 A Construção Histórica da Seletividade na Matriz Tributária Brasileira

Na doutrina tributária, há certo debate sobre a origem histórica da matriz tributária brasileira, de modo que alguns teóricos consideram como marco fundante a ocupação do território pelos europeus. Não obstante, outra corrente doutrinária acredita que, somente após a independência pátria, é possível divagar sobre um sistema tributário, eminentemente, brasileiro[2]. De fato, uma ideia de sistema tributário e, principalmente, de pacto tributário somente concretiza-se a partir da outorga da Constituição de 1824.

Nesse sentido, destaca-se que a referida carta constitucional possuía poucas normas especificas sobre tributação. Isto é, a carta de 1824 gera um sistema tributário de natureza flexível "limitando-se a enunciar alguns princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário, que, no entanto, gozava, quanto à matéria remanescente, de ampla liberdade para instituição de tributos" (BALTHAZAR, 2005, p. 83). Ademais, vale frisar que a independência e, consequentemente, a Constituição de 1824 instaura o Estado Fiscal[3] no Brasil. Assim, entende-se a matriz tributária brasileira no período como elemento fiscal, ou seja, dotada de função arrecadatória para manutenção do Estado e alheia as preocupações extrafiscais. (BALTHAZAR, 2005, p. 79).

Durante o Império, houve diversas propostas de organização do sistema tributário nacional, almejando uma simplificação da fiscalização de receitas e a diminuição do déficit financeiro. Vale pontuar a alteração do sistema tributário de 24 de outubro de 1832 – que se resume na tentativa do governo regencial de descentralização fiscal e discriminação de rendas públicas (BATHAZAR, 2005, p. 85). Assim como, a reforma da legislação tributária de 1842, que consiste na busca do segundo Império de sistematização e organização do sistema tributário. Nota-se, entretanto, que o sistema tributário no período imperial continha falhas

[2] "Certamente que não há como negar a existência de um conjunto normativo tributário no Brasil desde os primórdios do século XVI, com os tributos aplicados pela coroa portuguesa em seu território. [...]. Necessário destacar, porém, que este embrião de Direito Tributário caracterizava-se muito mais como um conjunto de normas não sistematizadas, facilmente alteradas, revogadas, modificadas, etc., sem qualquer preocupação com um possível respeito aos direitos dos contribuintes. Se havia um "direito tributário", não tínhamos, porém, um "sistema tributário"". (BALTHAZAR, 2005, p. 31)

[3] Sobre o conceito aprofundado de Estado Fiscal e suas origens históricas ver: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. vol. I e II. Renovar: Rio de Janeiro, 2005.

promotoras de déficits orçamentários, “tal como o fato de a cobrança de impostos ser feita sem qualquer planejamento, desorganizada e confusa” (BALTHAZAR, 2005, p. 101).

Com a proclamação da República em 1889 e a Constituição de 1891 surge a ideia de federalismo[4] no ordenamento jurídico brasileiro. Esse conceito impactou profundamente a matriz tributária brasileira, afinal impôs a necessidade de discriminação rígida das competências tributárias, algo inédito no ordenamento pátrio (FREITAS, 2019, p. 78). De fato, pontua Fabrício Augusto de Oliveira que:

> O grande tema debatido no processo de elaboração da Constituição de 1891, no campo fiscal, foi o da partilha de receitas entre os entes que passaram a integrar a recém-criada federação em 1889, o que é compreensível. Afinal, nesta Constituição – que formalizaria a ruptura com o período imperial e inauguraria o regime republicano –, o mais importante era, de fato, a definição de uma estrutura de distribuição de competências fiscais entre a União e os estados, em substituição à vigente no período anterior, medida indispensável para cimentar a nova forma de organização política do Estado brasileiro (OLIVEIRA, 2010, p. 8).

Assim, ao governo central, coube privativamente os impostos de importação; os direitos de entrada, saída e estadia de navios; taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais. Enquanto, aos Estados-membros, coube a competência exclusiva para decretar impostos sobre exportação; sobre imóveis rurais e urbanos; sobre a transmissão de propriedades; e sobre as indústrias e profissões[5] (VARSANO, 1996, p. 2). Pontua-se, outrossim, que o artigo 12 da referida Constituição trouxe a competência residual. Isto é, União e Estados-membros poderiam, cumulativamente ou não, criar outras fontes de receita.

Da competência concorrente, advieram diversos impostos de natureza multifuncional – fiscal e extrafiscal. Destaca-se, para o presente estudo, o impostos sobre o consumo[6] (antecessor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), que possuía uma “patente função indutora” e foi, por décadas, “o imposto fiscalmente mais rentável da União” (FREITAS, 2019, p. 81) e o imposto sobre vendas mercantis- IVM[7] (raiz do atual ICMS). Vale frisar que os impostos citados não eram parametrizados por nenhuma ideia de seletividade.

---

[4] Influenciado pela tradição norte-americana, o federalismo da Primeira República é dualista, fundamentado na doutrina dos poderes implícitos. Ou seja, há a descentralização política com repartição horizontal de competências entre os entes federados, de forma que “Estados-membros e União possuem duas esferas estanques de atuação – uma, poderes remanescentes, outra, poderes expressos -, mas há poderes da União, além dos expressamente previstos que são competências necessárias para realização de poderes já atribuídos” (BERNARDES, 2008, p. 165). Ademais, pontua-se que o federalismo de 1891 não considerava o município como ente federado, restando a atribuição de competência destes as Constituições Estaduais.

[5] Arts. 7º, 9º, 10, 11, 12 e 68 da Constituição de 24 de fevereiro de 1891.

[6] Lei nº 25, de 30 de dezembro de 1891.

[7] Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922.

Após a Revolução de 1930, o novo governo enfrentou dois principais desafios, que seriam debatidos na Constituinte de 1933 – "desmontar as estruturas institucionais do Estado oligárquico, as quais garantiam poder excessivo para as principais oligarquias regionais" e "enfrentar a crise econômica iniciada em 1929/1930" (OLIVEIRA, 2010, p. 17). Nesse sentido, colocou-se em marcha um processo de centralização do poder, de modo que o projeto de federalismo dualista da primeira república é substituído pelo federalismo cooperativo.

Assim, a Constituição de 1934 apresentou interessantes inovações na matriz tributária. Vale destacar a atribuição de competência tributária aos municípios[8] e a vedação da bitributação[9] (FREITAS, 2019, p. 82). Bem como, a constitucionalização dos impostos de renda e consumo, de competência federal; a criação do imposto sobre combustíveis destinado aos estados; a transformação do imposto sobre vendas mercantis no imposto sobre vendas e consignações (OLIVEIRA, 2010, p. 19).

Sobre a tributação indireta, a Constituição de 1934 dotou os Estados-membros de competência privativa para decretar o Imposto de Vendas e Consignações - IVC (sucessor do IVM da Primeira República) (VARSANO, 1996, p. 3) e manteve o imposto sobre o consumo na competência da União, exceto aquele oriundo de combustível de motor a explosão.

A Constituição de 10 de novembro de 1937 pouco modificou a matriz tributária adotada pela Constituição de 1937. A dita "Polaca" retirou dos estados a competência privativa para tributar o consumo de motor a explosão[10] e dos municípios retirou-se a competência para tributar a renda das propriedades rurais. Ademais, a hipótese de competência residual passou a pertencer, exclusivamente, aos estados-membros (VARSANO, 1996, p. 4). Em suma, " a nova estrutura tributária não se diferenciou da anterior no que se refere à distribuição regional e intergovernamental da receita tributária" (LOPREATO, 2002, p. 27).

Após a queda do Estado Novo de Vargas, surge, influenciada "por compromissos com o liberalismo político, a restauração das liberdades democráticas, o fortalecimento do federalismo e a descentralização das atividades públicas", a Constituição de 1946 (OLIVEIRA, 2010, p. 25). No que tange a matéria tributária, realizou-se poucas modificações no sistema. A doutrina aponta, como grande marco dessa Constituição, o alargamento nas hipóteses de repartição das receitas tributárias e uma ampliação na competência tributária municipal

[8] Art. 13 Constituição de 16 de julho de 1934.
[9] Art. 10, VII e 11 da Constituição de 16 de julho de 1934.
[10] "Sobre essa particularidade, leciona Alcides Jorge que o imposto de vendas e consignações sobre os combustíveis e a energia elétrica era violentamente cumulativo e cobrá-lo das fontes de energia pareceu inconveniente resultando daí a criação do referido imposto único (lei Constitucional n. 4) " (FREITAS, 2019, p. 86).

(BALTHASAR, 2005, p. 125-126; FREITAS, 2019, p. 88; OLIVEIRA, 2010, p. 25 VARSANO, 1996, p. 6).

Em síntese, não houve grandes mudanças nas áreas de competências tributárias dos entes federados, afinal "nem a autonomia para os estados legislarem sobre os seus impostos, nem a estrutura tributária e nem a distribuição destas competências conheceram mudanças relevantes" (OLIVEIRA, 2010, p. 25).

Não obstante, é fundamental pontuar que, na Constituição de 1946, há a primeira manifestação sobre Seletividade da história tributária brasileira. Assim, o §1º do Art. 15[11] da referida carta constitucional condicionava o Imposto de Consumo à uma ideia de seletividade, que variava entre o grau de essencialidade das mercadorias como instrumento de orientação da tributação e a capacidade econômica do indivíduo (CANAZARO, 2015, p. 99). Nesse sentido, ensina-nos Balthazar que:

> Eram imunes ao Imposto de Consumo os artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (art. 15, §1º), percebendo-se aqui uma preocupação do constituinte com as classes menos favorecidas. Tal política tributária refletiu-se mais tarde com a criação do ICMS, e a tributação com alíquota reduzida incidente sobre a cesta básica, além de outras reduções e isenções de outros tributos dentro da mesma perspectiva social. **Contudo, a imunidade prevista no referido dispositivo não foi efetivamente aplicada, permanecendo letra morta durante a vigência da Constituição de 1946.** (BALTHAZAR, 2005, p. 126-127) (grifo nosso)

Nota-se que, mesmo expressa na Constituição de 1946, qualquer ideia de seletividade nos tributos indiretos permaneceu inerte pela ausência de lei complementar. Na doutrina, há uma vacância teórica sobre o motivo dessa não concretização legislativa. De fato, a emenda constitucional[12] ,que versou sobre assunto tributário na democracia populista (1945-1964), não realizou qualquer alteração para efetivar o Princípio da Seletividade. De qualquer modo, vale pontuar que, no referido período, cresce a importância dos impostos internos sobre produtos no orçamento de todos os entes federados[13].

Após o golpe de 1964, o programa econômico do governo militar - programa de Ação Econômica Governamental (PAEG), realizou um profundo diagnostico sobre a realidade

[11] Art. 15 § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. (BRASIL, 2023, WEB).

[12] Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961.

[13] Afirma Varsano que "às vésperas da reforma tributária (de 1965), o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária total do país" (VARSANO, 1996, p. 6).

brasileira, elencando objetivos mínimos, como: “a modernização e saneamento financeiro do Estado, com a restauração do crédito público, bem como a redefinição do mecanismo de financiamento da economia em geral e a dinamização do mercado de capitais” (OLIVEIRA, 2010, p. 31). Logo, realiza-se uma profunda alteração na matriz tributária brasileira, com a reforma tributária, que se iniciou com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 e complementou-se com a aprovação legislativa de seu herdeiro direto - o Código Tributário Nacional[14] (CTN) em 1966.

Esse processo realizou uma profunda reforma na essência da matriz tributária brasileira e introduziu uma série de modificações que transbordam o objeto do presente estudo. Assim, destaca-se a diferença ontológica entre a matriz pós - 1966 das demais, ou seja, um sistema de classificação de tributos fundamentado em uma base econômica, e não mais, eminentemente, jurídica (FREITAS, 2019, p. 98).

No tocante aos impostos indiretos, a Emenda Constitucional reorganizou e saneou o sistema, de modo que se extinguiu o Imposto sobre o Consumo, o Imposto Sobre Vendas e consignações. O primeiro foi substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Já o segundo foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadoria - ICM. Destaca-se que, em ambos casos, a emenda constitucional decidiu pela extinção da cumulatividade, o que eliminou as distorções provocadas sobre os preços relativos e sobre o processo de integração das empresas para escapar do ônus da cumulatividade” (OLIVEIRA, 2010, p. 33).

Ademais, a reforma tributária, posteriormente confirmada pela Constituição de 1967 ampliou o debate sobre seletividade nos impostos indiretos e seu papel fiscal e extrafiscal. Nesse sentido, a Carta de 1967 determinava que os estados isentassem do ICM[15] bens definidos pelo legislador ordinário como “de primeira necessidade”. Enquanto, determinava que a graduação do IPI[16] observasse a seletividade em função da essencialidade (CANAZARO, 2015, p. 100).

Nota-se que, no caso do ICM, a seletividade em função da essencialidade não está expressa, mas é possível depreende-la, inclusive com a proibição de “diferença em função dos que participam da operação tributária”. Isto é, a proibição de uma ideia de seletividade em

[14] Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
[15] Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: § 6º Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos genêros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada.
[16] Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre: [...] V - produtos industrializados; [...] § 4º - Ô imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

função da capacidade contributiva[17]. Com relação ao IPI, todavia, o Constituinte adotou expressamente a terminologia essencialidade. Ou seja, deixou claro que a seletividade, no caso do IPI, concretizar-se-ia pelo critério da essencialidade.

Aponta Fabio Canazaro que as normas que instauraram a seletividade nos impostos indiretos produziram pouquíssimos efeitos práticos. Afinal,

> a indefinição do que era essencial pela doutrina, atrelada a transferência constitucional dessa tarefa ao legislador ordinário, acabou por esvaziar a estrutura das normas de essencialidade – fato esse que justifica a posição que até hoje é manifestada nos poucos estudos sobre o tema, no sentido da impossibilidade de definição de um conteúdo para a essencialidade. (e consequentemente, para a seletividade) (CANAZARO, 2015, p. 101).

Em resposta ao espirito centralizador e autoritário de outrora, a Constituinte de 1987 foi presidida pela lógica da descentralização de recursos, gestão e decisões governamentais. Ademais, foi marcada pela dualidade. Já que, ao mesmo tempo, almejava dar respostas às demandas da sociedade por políticas de seguridade social, e emergia-se em realidade de fortes restrições orçamentárias, crise econômica e aceleração inflacionária. (OLIVEIRA, 2010, p. 39; PORTO, 2009, p. 98).

Assim, a doutrina aponta que a Constituição de 1988 manteve considerável parcela da estrutura tributária anterior. Destaca-se a implementação expressa de princípios, antes implícitos; a ampliação da seção correspondente às limitações do poder de tributar; e a modificação da distribuição de competências e de receitas entre os entes da federação – o que beneficiou estados[18] e municípios[19] em detrimento da União[20] (BALTHAZAR, 2005, p. 181; OLIVEIRA, 2010, p. 39; PORTO, 2009, p. 98).

Com relação ao tema da seletividade, a constituinte de 1987 retomou um amplo debate sobre esse princípio e a respectiva essencialidade como critério de incidência tributária. Assim, a seletividade torna-se expressa, não somente ao IPI, mas também ao ICMS[21] – agora de

---

[17] Em 1969, houve a alteração do referido parágrafo, de modo que se extirpou a ideia de seletividade do ICM. Assim, a Emenda Constitucional nº 1 de 17 de outubro de 1969 reescreveu o § 6º para "as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo disposto em lei complementar". A seletividade em função da essencialidade foi mantida no IPI.

[18] Art. 155 (alterado pela EC nº 3/2003) da Constituição de 4 de outubro de 1988.

[19] Art. 145 e 156 (alterado pela EC nº 3/2003) da Constituição de 4 de outubro de 1988.

[20] Art. 145 e 153 da Constituição de 4 de outubro de 1988.

[21] Pontua Balthazar que "no que concerne ao ICMS, o Art. 155 estabelece alguns princípios (Seletividade e Não-cumulatividade) e uma quantidade grande de regras que buscam "amarrar" o exercício da competência por parte dos estados, numa tentativa evidente de evitar as disputas estes no âmbito da federação brasileira" (BALTHAZAR, 2005, p. 182).

competência estadual. Nesse sentido, dispõe o texto constitucional em seu art. 153, § 3o, inciso I e em seu art. 155, § 2o, inciso III, respectivamente, que:

> O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) será seletivo, em função da essencialidade do produto.
>
> (O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (BRASIL, WEB, 2022)

Assim, a Constituição de 1988 constituiu o Princípio da Seletividade como elemento que rege e organiza a tributação sobre consumo na matriz tributária brasileira. Nesse diapasão, afirma Luis Eduardo Schoueri que "a seletividade se encontra vinculada à essencialidade, indicando que os referidos impostos (IPI e ICMS) podem ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função dos próprios produtos" (SCHOUERI, 2015, p. 412).

Isto posto, é fundamental observar que a Constituição de 1988, apesar de exteriorizar tal tema, gerou uma crise conceitual. Essa crise reflete-se na posterior doutrina e jurisprudência e será tema do Capítulo 2 deste trabalho.

Vale pontuar, como exemplo, a redação dada aos dispositivos. Afinal, ao contrário do que ocorre no IPI, o constituinte originário utilizou a expressão "poderá", de modo que parte da doutrina entende a seletividade em função no ICMS como decorrente de opção política do poder legislativo estadual (Sacha Calmon Navarro Coelho; Hugo de Brito Machado; Ruy Barbosa Nogueira). Por outro lado, parte substancial da doutrina entende que o caráter cogente dos princípios constitucionais tributários impede a diferenciação entre as expressões (Regina Helena Costa; Roque Antônio Carrazza e Fábio Canazaro). Afirma Carrazza que "quando a Constituição confere a uma pessoa política um 'poder', ela, ipso facto está lhe conferindo um 'dever' ". (CARRAZZA, 2015, p. 537).

Assim, claro está que a Constituição de 1988 ampliou as possibilidades de aplicação do Princípio da Seletividade (ICMS) e instrumentalizou a aplicação de tal princípio, em função da essencialidade, tido como letra morta nas demais cartas constitucionais. Entretanto, as críticas sobre a conceituação e aplicação da seletividade na matriz tributária brasileiro, somente se intensificaram ao longo dos anos

1.2 Aspectos Relevantes da Tributação Indireta no Brasil: cumulatividade, pessoalidade e regressividade.

Quando abordamos temas como combate à desigualdade de renda e justiça distributiva, a tributação aparece como mecanismo de mitigação ou aprofundamento. Thomas Piketty aponta a tributação como "instrumento privilegiado de redistribuição pura", visto que, preserva ao máximo a função alocativa do sistema de preços, ao mesmo tempo que "permite corrigir a desigualdade das rendas produzida pela desigualdade das dotações iniciais e pelas forças de mercado" (PIKETTY, 2015, p. 85-86). Logo, um debate sobre a matriz tributária brasileira é, essencialmente, um debate sobre justiça social e equidade.

Nesse sentido, aponta-se que a matriz tributária brasileira tem, como principal fonte de arrecadação de receitas, a tributação sobre o consumo. Nota-se que, do total da carga tributária brasileira, os tributos que incidem sobre o consumo constituem 68,20%, enquanto os tributos incidentes sobre renda e o patrimônio representam, respectivamente, 3,52% e 24,14% (D'ARAÚJO; GASSEN; PAULINO, 2013, p. 215).

Evidente que essa distorção na matriz tributária brasileira possui impactos concretos na desigualdade de renda e social. Afinal, a tributação indireta tem uma forte repercussão na cadeia econômica de consumo. Isto é, mesmo que a lei[22] defina o contribuinte de direito (sujeito passivo da obrigação tributária), há a "transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço" (D'ARAÚJO; GASSEN; PAULINO, 2013, p. 215). Ou seja, o contribuinte de fato da tributação indireta é o consumidor final.

Assim, ao adotar a tributação excessiva sobre os bens de consumo, a matriz tributária brasileira gera uma distorção regressiva, na qual os contribuintes de menor poder aquisitivo arcam com o maior impacto tributário. Campedelli e Bossa afirmam que:

> A tributação sobre o consumo agrava a desigualdade social e nos distancia da justiça distributiva. Quando todas as pessoas pagam nominalmente o mesmo imposto sobre o consumo, as famílias menos favorecidas acabam entregando uma porção maior da sua renda ao Estado comparativamente às mais ricas e esta parcela da população não consegue poupar. (BOSSA; CAMPEDELLI, 2014, p. 1)

Em uma sociedade, onde raça e gênero determinam a distribuição de recursos dos indivíduos, é fundamental destacar o papel da raça e do gênero como variantes de expressiva intensificação dessa regressividade. Assim, a concentração da carga tributária no consumo e a desconsideração da capacidade tributária dos indivíduos onera demasiadamente os mais pobres

[22] O art. 24 do Decreto nº 7212 de 15 de junho de 2010 define o contribuinte de direito do IPI. Já o contribuinte do ICMS é definido pelo art. 4º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). Sobre o ISS, há o art. 5º da Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

– no caso do Brasil, as mulheres negras. Estas "tem a sua renda totalmente revertida ao consumo de bens essenciais para a subsistência, manutenção da casa e do estereótipo feminino para o mercado de trabalho" (OLIVEIRA; SANTANA, 2022, p. 210).

Nesse sentido, conclui-se que, ao estruturar a matriz brasileira com base no consumo de bens e serviços, há o privilegio da "arrecadação em detrimento da isonomia tributária" (OLIVEIRA; SANTANA, 2022, p. 210). Esse cenário gera uma distorção regressiva que se aprofunda quando inserimos na análise questões étnicas e de gênero.

No Brasil, a tributação indireta concretiza-se por três impostos fundamentais[23]: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Estatuído pelo art. 153 da CF/88, o IPI é um tributo de competência da União, que possui como fato gerador a industrialização de determinado bem que "modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo[24]" (BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 2023, WEB). A base de cálculo do IPI é definida pelo valor de venda do produto industrializado. Já as alíquotas são estabelecidas pela Tabela de Incidência de IPI (TIPI). Sobre o IPI, há dois princípios expressos – a não cumulatividade e a seletividade, em função da essencialidade do bem.

Ademais, pontua-se que o IPI, para além de um relevante cunho arrecadatório, reveste-se de conotação extrafiscal. Nesse sentido, Regina Helena Costa afirma que o IPI "constitui instrumento voltado à proteção da indústria nacional", assim não deve observância ao princípio da anterioridade genérica[25] e possui alíquotas alteráveis pelo Poder Executivo[26]"(COSTA, 2018, p. 264). Já Hugo de Brito Machado afirma que o IPI possui função extrafiscal proibitiva, "tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros (MACHADO, 2007, p. 349). Entretanto, o próprio autor confessa que, na prática, a função de "imposto do pecado"[27] do IPI "não se tem mostrado eficaz" (MACHADO, 2007, p. 349)

---

[23] Há, também, os Imposto de Importação –II; Imposto de Exportação - IE, Programa de Integração Social/ Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – respectivamente, PIS/PASEP, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Todavia, pela natureza variada dos tributos, pela ausência de seletividade expressa e pelo impacto diminuto na receita da tributação indireta, não serão objeto do presente trabalho.

[24] Art. 4º do Decreto nº 7212, de 15 de junho de 2010.

[25] Art. 150, III, alínea b da Constituição Federal de 4 de outubro de 1988. Ademais, pontua-se que, mesmo descartada a anterioridade genérica, o IPI deve observar a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, alínea c)

[26] Art 153, § 1ª, da Constituição Federal de 1988.

[27] Sobre o conceito de Imposto do Pecado ver: VASQUES, Sérgio. **Os Impostos do Pecado**: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.

O ICMS, por outro lado, é um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal, que possui múltiplas materialidades reunidas sob a mesma rubrica. Ou seja, é fato gerador do ICMS: circular mercadorias; prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestar serviços de comunicação; produzir, importar, circular, distribuir ou consumir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e extrair, circular, distribuir ou consumir minerais. O sujeito ativo do referido imposto são os estados-membros e o Distrito Federal e o sujeito passivo (contribuintes) são o comerciante, o industrial, o prestador de serviço de comunicação, o prestador de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

Há duas possibilidade de bases de cálculos do ICMS, uma relativa ao valor da operação[28] e a outra ao valor da prestação do serviço[29]. Já às alíquotas do ICMS são fixadas em percentuais, observando a não cumulatividade e seletividade (art. 155, § 2º, III, CF/88), bem como as limitações ditadas pelas resoluções do Senado Federal (art. 155, § 2º, IV a VIII, CF/88). Pontua-se que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo. Essa prática, conhecida como "cálculo por dentro", mascara a alíquota real do imposto, sempre superior a alíquota nominal, "prejudicando a transparência do verdadeiro peso do tributo no consumo final da mercadoria e configurando uma espécie de aumento das alíquotas por via transversa" (D'ARAÚJO; GASSEN; PAULINO, 2013, p. 217)

Vale ressaltar que o ICMS é o imposto mais importante dos Estados-membras e do Distrito Federal. De modo que, mesmo sendo de competência de entes parciais (Estados-membros e Distrito Federal) é o tributo que mais se ocupa a Constituição Federal. Nesse aspecto, ensina-nos Regina Helena Costa que "o ICMS, conquanto estadual, assume feição nacional, diante da uniformidade imposta ao seu regramento, em múltiplos aspectos, competindo, aos legisladores estaduais e distrital, pouco mais do que sua instituição" (COSTA, 2018, p. 278).

Não obstante, Hugo de Brito Machado pontua que a função extrafiscal do ICMS, caracterizada pela concessão de isenção deste para atrair novos investimentos, é o objeto principal da denominada guerra fiscal[30]. Assim, Marcos Mendes pontua que a guerra fiscal

---

[28] Regina Helena Costa pontua que a norma constitucional "estampada na alínea b do inciso IX do § 2º do art. 155, segundo a qual incidirá ICMS sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios. É a hipótese, por exemplo, do fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes. O valor do serviço será integrado à base de cálculo do ICMS" (COSTA, 2018, p. 284).

[29] Continua a eminente doutrinadora que "a segunda norma encontra-se no art. 155, § 2º, XI, segundo a qual "não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos" (COSTA, 218, p. 284).

[30] Ricardo Varsano conceitua guerra fiscal como "uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando, de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou alguns dos

somente é possível, visto que "cabe aos estados a cobrança do principal tributo sobre o consumo – o ICMS" e "esse tributo é parcialmente cobrado na origem, o que permite que os estados manipulem sua legislação de forma a atrair empresas e a exportar parte da carga tributária para contribuintes de outros estados" (MENDES, 2004, p. 457)

Por fim, o ISS[31] é um tributo de competência dos municípios e do Distrito Federal, que incide sobre serviços remunerados prestados a terceiros. Destaca-se que esses serviços são devidamente especificados pela Lei Complementar nº 116/2003, e, em vedação à bitributação, não podem ser objeto de tributação do ICMS. O sujeito ativo do ISS são os municípios e o Distrito Federal, enquanto os sujeitos passivos (contribuintes) são os prestadores de serviço. A base de cálculo, de acordo com supracitada legislação, é o preço do serviço prestado, tendo como alíquota máxima, 5% e mínima, 2%.

Vale destacar, que ao contrário dos demais impostos sobre consumo trabalhados, o ISS é cumulativo e não há previsão legal sobre a seletividade deste. Hugo de Brito Machado afirma que, embora não tenha alíquota uniforme, "não se pode dizer que o ISS seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante" (MACHADO, 2007, p. 420). Assim, apesar de fundamental fonte de receita tributária dos municípios, o presente trabalho não analisará o ISS, devido sua função predominantemente fiscal e sua ausência de seletividade expressa.

Após essa breve contextualização acerca dos principais impostos sobre o consumo, é indispensável a abordagem e conceituação aprofundada de algumas ideias fundamentais para o tema em estudo. Entre elas, algumas já foram citadas, como não cumulatividade e regressividade, outras são novas, como pessoalidade. Nota-se que a seletividade e sua relação com a essencialidade e a capacidade contributiva, por se tratar de matéria central do presente trabalho, serão tratados no capítulo 2.

De início, pontua-se que a cumulação tributaria ocorre em três hipóteses distintas: quando há a inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações (acúmulo endógeno de tributos); quando há exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, são os casos de bitributação ou *bis in idem;* e, por fim, quando há incidência do tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva (ambos, acúmulo exógeno de tributos).

---

demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva" (VARSANO, 1997, p. 2). Marcos Mendes, por sua vez, conceitua guerra fiscal, "competição predatória" ou "race to the bottom" como instrumento "com vistas a atrair investimentos privados e empregos para seus territórios, os estados desencadeiam uma guerra que afeta sobremaneira sua capacidade de arrecadação" Em geral, são utilizados como instrumentos: fixação de alíquotas baixas ao longos períodos de isenção para o ICMS, a concessão de empréstimos sem juros ou correção monetária do valor pago pela empresa a título do ICMS" (MENDES, 2004, p. 457).

[31] Art. 156, III da Constituição Federal de 4 de outubro de 1988.

O princípio da não-cumulatividade objetiva tratar apenas das hipóteses de acúmulo exógeno de tributos. Sua função, segundo André Mendes Moreira, é atuar no cálculo do *quantum debeatur* dos contribuintes. Ou seja, é um mecanismo "pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido na sua base de cálculo", com o objetivo de "gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço" (MOREIRA, 2009, p. 60).

Vale destacar que as origens da não-cumulatividade tributária, enquanto instituto autônomo, se confundem com o advento dos impostos sobre valor acrescido (IVA)[32] frente a tributação plurifásica cumulativa[33]. Nota-se que o objetivo central do Princípio da não cumulatividade é evitar a tributação em cascada. Em outras palavras, Regina Helena Costa pontua que tal princípio, na hipótese, "visa impedir que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto, deixando-o proibitivo" (COSTA, 2018, p. 265). Nessa perspectiva, prossegue a eminente doutrinadora que

> a não cumulatividade é expressão do princípio da capacidade contributiva, cuja eficácia alcança, também, o contribuinte de fato, impedindo que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, ou de prestação de serviços, que chegariam ao consumidor final a preços proibitivos. (COSTA, 2018, p. 278)

Destaca-se que parte significativa da doutrina[34] aponta a não-cumulatividade como elemento para a concretização da neutralidade da tributação. Sintetiza Freitas, que a não-cumulatividade é "um critério a conferir concretude à neutralidade fiscal e, por conseguinte, à liberdade concorrencial e à competitividade" (FREITAS, 2019, p. 46). Ricardo Lobo Torres pontua que a não-cumulatividade e neutralidade são subprincípios vinculados à justiça tributária e, em especial, a concretização da Capacidade Contributiva (TORRES, 2014, p. 299).

---

[32] A primeira experiência de IVA surge, em 10 de abril 1954, com a Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA). "Seu método de apuração era absolutamente distinto de tudo o que fora utilizado até então: calculava-se o imposto devido sobre as transações comerciais realizadas pelo contribuinte em determinado período. No entanto, deduzia-se do valor a pagar o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo. Em outras palavras: para cálculo do *quantum debeatur* lançava-se mão de uma sistemática de débitos e créditos que, abatidos uns dos outros, apontavam o tributo a ser efetivamente recolhido aos cofres públicos" (MENDES, 2009, p. 65).

[33] A tributação plurifásica cumulativa ocorre quando " o quantum a ser pago ao Estado é obtido pela mera aplicação do percentual previsto em lei ao valor da operação ou prestação, sem necessidade de quaisquer adições ou deduções" (MENDES, 2009, p. 62). Pontua-se, entretanto, que esse modelo gera graves desvantagens, como: verticalização dos agentes econômicos; discriminação tributária oriunda da incidência à cascade; impossibilidade de efetiva desoneração das exportações; falta de transparência; incentivo à sonegação e dificuldade na fiscalização.

[34] Ver: CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013; MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Moeses, 2012.

A não-cumulatividade, em síntese, impede que o ônus do imposto se vá acumulando em cada operação - a plurincidência. Para isso, pontua Hugo Brito de Machado, há duas metodologias possíveis - a do crédito financeiro e a do crédito físico. Na primeira metodologia "todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo imposto enseja o credito correspondente. Não importa qual seja a sua utilização". Já pela segunda, "só enseja credito do imposto a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto" (MACHADO, 2007, p. 353). No Brasil, a legislação sempre se guiou pela segunda metodologia – crédito físico.

Já Ricardo Lobo Torres afirma que a Constituição adotou a não-cumulatividade plurifásica[35] baseada no mecanismo da compensação entre impostos (tax on tax). Afinal, "do imposto calculado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo correspondente à saída da mercadoria (débito de imposto) deduz-se a quantia relativa ao imposto pago na operação anterior (crédito de imposto)" (TORRES, 2014, p. 351).

Dispõe, o Art. 145, §1º da CF/88, que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte" (BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, WEB, 2022). Nota-se que tal dispositivo constitucional explicita outro princípio fundamental para o presente trabalho - a pessoalidade (personalização) tributária.

Antes de abordarmos o princípio, é mister destacar que há forte ligação deste com demais princípios do direito tributário. Ricardo Lobo Torres aponta que o Princípio da Personalização aparece "germado ao da progressividade, dando nitidez à ideia de justiça fiscal" (TORRES, 2014, p. 339). Aliomar Baleeiro, assertivamente, localiza a pessoalidade como elemento da capacidade contributiva (BALEEEIRO, 2010, p. 1090). Assim, "a personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva" (AMARO, 2008, p. 165).

Do texto constitucional, depreende-se que a pessoalidade é instrumento subjetivo de tributação, visto que objetiva adequar aos gravames fiscais as condições particulares dos contribuintes. Ou seja, a pessoalidade sempre exige e qualifica-se a partir da pessoa. Nesse sentido, aduz Luciano Amaro que:

> O princípio da personalização do imposto foi contemplado, como vimos, ao lado da capacidade econômica. A personalização que também deve ser buscada pelo

[35] A incidência monofásica do ICMS é uma exceção à regra apresentada. Conceitua-se tal imposto, desde a origem, como não-cumulativo plurifásico, porém a EC n. 33/01 admitiu a não-cumulatividade monofásica nas incidências sobre o petróleo, em especial (TORRES, 2014, p. 354).

> legislador "sempre que possível", traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte. É obvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas, etc.) sejam levadas em consideração para efeito da quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta (AMARO, 2008, p.165).

Há na doutrina uma separação entre tributos reais e tributos pessoais. Aqueles ocorrem quando "a capacidade econômica deve ser aferida em função das características da própria coisa e não de seu proprietário ou possuidor, ainda que o sujeito passivo tributário seja sempre a pessoa". Já a segunda categoria ocorre quando "a capacidade econômica deve levar em consideração as características da pessoa, sua situação individual como, no caso das pessoas naturais, o número de filhos dependentes" (BORBA; COELHO, 2018, p. 188).

A doutrina, portanto, é bastante clara ao afirmar que o princípio da pessoalidade não pode se aplicar aos tributos de incidência indireta, como IOF, IPI e ICMS. (TORRES, 2014, p. 340). Entretanto, existe experiências internacionais de pessoalização do IVA, que serão abordados no próximo tópico.

Por fim, destaca-se a ideia de regressividade/progressividade como de fundamental importância para o tema em análise. Percebe-se que a fixação das alíquotas porcentuais pode ocorrer de três modos: proporcional, progressivo ou regressivo. Na primeira hipótese a alíquota "será idêntica, pouco importando o valor da base de cálculo". Já nas duas últimas hipóteses, a alíquota "crescera ou decrescerá respectivamente, conforme cresça a base de cálculo" (SCHOERI, 2015, p. 391).

Ricardo Lobo Torres afirma que o subprincípio da proporcionalidade "sinaliza no sentido de que o tributo deva ser cobrado sempre pela mesma alíquota, de forma que a variação do *quantum debeatur* será resultado da diferença existente na base de cálculo" (TORRES, 2014, p. 324). Na matriz tributária brasileira, "a proporcionalidade se ajusta excelentemente aos impostos sobre o patrimônio imobiliário[36]" (TORRES, 2014, P. 325).

Já a progressividade, para o eminente doutrinador, aponta "no sentido de que os impostos devem ser cobrados por alíquotas ascendentes na proporção em que se avolumam a base de cálculo" (TORRES, 2014, p. 326). A Constituição Federal define o regime de

[36] Não obstante, pontua-se que a EC nº 29 de 13 de setembro de 2000 introduziu o critério da progressividade no IPTU. Sobre o tema ver: CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade do IPTU**. Curitiba: Juruá, 1999; COELHO, Werner Nabiça. IPTU associado à progressividade fiscal resulta em bitributação. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** São Paulo N. 52, set/out 2003; LEITÃO, José Geraldo da Costa. O princípio da capacidade contributiva e seus reflexos na constitucionalidade da EC 29/2000: IPTU Progressivo. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 86.

progressividade apenas para o Imposto de Renda – IR, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e o Imposto Territorial Rural – ITR.

Roque Antônio Carrazza, por outro lado, afirma que as normas tributárias deveriam estruturar os impostos pela lógica da progressividade, de modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Afinal, prossegue o eminente doutrinador, "a progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna" (CARRAZZA, 2015, p. 101).

Nesse diapasão, Hugo Brito de Machado afirma que a progressividade "efetivamente realiza o princípio da isonomia". Portanto, "a ideia de injustiça da rigorosa proporcionalidade entre um indicador de capacidade contributiva e o valor do imposto nos autoriza, então, a concluir afirmando que a progressividade é, realmente, uma forma justa de calcular os impostos" (MACHADO, 2007, p. 321).

Nota-se que o tema da progressividade não se reduz a diferença entre alíquotas que um tributo possui. Há um grande debate doutrinário que aborda temas filosóficos, políticos, sociais, econômicos e culturais. Octaviano Padonese de Arruda, realiza uma síntese da importância do tema, com base na discussão doutrinaria americana sobre o tema. Segundo jurista:

> Trata-se de discutir a forma de Estado adotado ou qual é o contrato social que os "pais fundadores" pensaram para os americanos, ou seja, de um extremo igualitarismo, no qual as alíquotas seriam fixas e próximas com o propósito e estimular e incentivar os talentos individuais ou uma maior flexibilidade das alíquotas, com o fito de perseguir uma distribuição de riquezas a partir da premissa de que os mais ricos devem pagar mais impostos e receber um nível de atenção menor por parte do Estado (ARRUDA, 2013, p. 70).

Em síntese, quando se debate progressividade e tributação, há um debate sobre temas como isonomia, equidade, capacidade contributiva e justiça social. Logo, o objetivo da progressividade enquanto instrumento tributário é "consagrar a solidariedade" e "promover a igualdade". Pontua-se que essa igualdade ocorre "por meio da distribuição, ou seja, da destinação que o dinheiro arrecadado com os impostos receberá, e mediante a justificativa de provocar a distribuição das alíquotas de um determinado imposto de forma a respeitar as condições sociais de cada sujeito" (ARRUDA, 2013, p. 75).

Na prática, a matriz tributária brasileira é eminentemente regressiva. Isto é, a alíquota decresce conforme cresce a base de cálculo. Nota-se, que tal instrumento, não se encontra disposto no texto constitucional. Entretanto, ao adotar a excessiva tributação sobre o consumo,

o ordenamento jurídico brasileiro optou pela regressividade da matriz. Nesse sentido, explica Schoueri:

> No caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incremente a riqueza do contribuinte. [...]. Quando se tem em mente que o tributo não incide sobre o produto, mas sobre a renda manifestada no ato do consumo, o efeito regressivo se torna imediato (SCHOUERI, 2015, p. 440).

A tributação indireta onera justamente as pessoas que detêm reduzida capacidade econômica para sofrer a incidência tributária. Portanto, há um flagrante desrespeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, acarretando, "em um lado, no aumento da concentração de renda, e de outro, na acentuação das desigualdades sociais, e, portanto, em grave injustiça fiscal" (BUZATTO; CAVALCANTE, 2022, p. 163).

Em síntese, a matriz tributária brasileira adotou a tributação sobre o consumo como principal fonte de receitas, o que, evidentemente, gera uma distorção regressiva. Esta, entretanto, é incompatível com os princípios tributários e com o espirito da Constituição de 1988, de "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais"[37].

Vale pontuar, que a regressividade tributária não é substancialmente sentida pelos contribuintes. Afinal estes, majoritariamente sujeitos à tributação indireta, acreditam que "as receitas tributárias seriam recolhidas das classes média e alta do Brasil, tendo em vista que, submetidas à tributação direta, são as parcelas que "visivelmente" contribuem" (D'ARAÚJO, 2022, p. 4). Ademais, o contribuinte acredita "que o recolhimento dos tributos indiretos corresponde a custos dos empresários e comerciantes, e não dos estratos sociais que consomem" (D'ARAÚJO, 2022, p. 4). Assim, é possível afirmar que a matriz tributária brasileira mantém-se por meio da Ilusão fiscal[38] .

1.3 Tributação sobre o consumo na Índia e na Argentina: contribuições para o debate brasileiro da PEC n. 45/2019

A excessiva tributação sobre o consumo e, consequentemente, a regressividade não é uma realidade singular da tributação brasileira. Outros países de realidade socioeconômica

[37] Art. 3º, III Constituição Federal de 1988.

[38] "Por ilusão fiscal entendem-se o conjunto de mecanismos dos quais se valem as parcelas governantes para influir na má percepção dos indivíduos acerca dos custos do Estado, alterando a respectiva utilidade percebida com o objetivo de reduzir a resistência e facilitar a arrecadação" (D'ARAÚJO, 2022, p. 5).

semelhante, especialmente na América Latina, possuem alta carga tributária aliada a tributação indireta como fonte principal de receitas.

Nesse sentido, pontua-se que, após a crise de 2008, houve uma multiplicação das agendas de reforma tributária no mundo, chegando ao auge com a pandemia de COVID-19. É possível distinguir dois momentos distintos nessa tendência global: entre 2008 e 2014, por causa do latente processo de deterioração fiscal causado pela crise global de 2008, "o principal objetivo das reformas foi promover, por meio da arrecadação tributária, um ajuste entre receitas e despesas estatais". Já, após 2014, "uma segunda onda de reformas teve como justificativa central o estímulo da retomada do crescimento econômico, que vinha se recuperando lentamente" (RESENDE; RODRIGUES, 2023, p. 1).

De fato, somente na América Latina, doze países passaram por reformas tributárias significativas[39], visando promover a justiça fiscal, a redução da evasão fiscal e da informalidade. Essas reformas de caráter progressivo foram fundamentais para incrementar a arrecadação fiscal, garantindo mais recursos para as políticas sociais (CABEZA; CASTILLO; MACIAS; PEREZ, 2023, p. 59).

Para o presente estudo, analisaremos duas reformas tributárias que alteraram em níveis distintos a tributação sobre o consumo: a reforma tributária indiana de 2017 - emenda constitucional nº 122, e a reforma tributária argentina de 2017 – Lei nº 27.430.

Vale pontuar que a Índia é um país multinacional e multicultural, com diversas etnias, línguas e religiões. A divisão social, herança de um sistema quase que imutável de castas, é complexa e desigual. Logo, a realidade indiana é de uma brutal concentração de renda e de poder político em uma elite estamental. De modo que, as condições para impor alíquotas mais elevadas para tais grupos tornam-se um trabalho tormentoso.

Brasil e Índia possuem conjunturas sociais e políticas diversas, entretanto ambos conjuram rápido desenvolvimento econômico com persistente desigualdade social. Portanto, a emenda constitucional nº 22 é um caso de particular interesse sobre o sucesso de uma reforma tributária centralizada na reformulação da tributação indireta.

Inicialmente, pontua-se a Constituição de 1950 como marco teórico do federalismo e, consequentemente, da organização tributária na Índia. A supracitada carta constitucional permitiu que a tributação sobre o consumo fosse pulverizada entre os entes federados, o que

[39] Argentina, Reforma Tributária 2017; Bolívia, Ley de Reforma Tributaria 2019; Chile, Reforma tributaria 2014; Colômbia, Reforma tributaria 2019; Costa Rica, Reforma tributaria 2018; Equador, Reforma tributaria 2019; El Salvador, Ley de Justicia Tributaria 2019; México, Reforma tributaria 2013 y Ley de Ingresos 2022; Paraguai, Reforma tributaria 2021; Peru, Reforma tributaria 2021; Uruguai, Reforma tributaria 2007 e 2016; Venezuela, Reforma tributaria 2014 y Ley Orgánica de Hacienda Pública.

gerou forte desentendimento entre eles, burocracia ininteligível e ineficiência econômica. Resume Andrei Aguiar que:

> A divisão de competências tributárias originárias era complexa e pouco racional. União e estados possuíam competências para tributar a produção e o consumo de maneira superposta, sendo quase inexistente a preocupação com a bitributação, *bis in idem* e cumulatividade. [...] Tal painel ocasionava efeitos hoje bastante previsíveis, como cumulatividade, complexidade, alto custo de conformidade, corrupção, baixa competitividade internacional e pouca racionalidade na formação do preço de produtos e serviços (AGUIAR, 2021, p. 388).

A partir de 1990, a política econômica da Índia passou por um acelerado processo de modernização. Assim, a matriz tributária indiana passa por uma sucessão de reformas que visavam ampliar a base tributável e reduzir a variedade e o porcentual das alíquotas. Andrei Aguiar aponta que na tributação sobre o consumo o foco era "instituir um imposto sobre o valor agregado com ampla base e poucas isenções, permitindo a tributação do luxo através de impostos especiais" (AGUIAR, 2021, p. 394).

Em síntese, a tributação sobre o consumo, após as reformas de 1990, ocorria por meio de quatro tributos: o Value Added Tax – VAT, que nada mais era que um imposto sobre o valor agregado de competência dos estados e que incidia nas operações interestaduais de bens; O Central Sales Tax (CST), que funcionava de maneira semelhante ao tributo anterior, porém de competência da União; o Service Tax, que incidia sobre os serviços e era de competência da União; e, por fim, o Excise Duty, que era um imposto sobre produtos industrializados de competência da União (GOUVEIA, 2021, p. 415).

Não obstante, a matriz tributária indiana permanecia um antiquado conjunto de impostos indiretos, com alto grau de cumulatividade e disputas entre os entes federativos (AGUIAR, 2021, p. 394; GOUVEIA, 2021, p. 415). Ou seja, havia baixa racionalidade na distribuição de competências entre o governo central e os estados, fato comprovado pela pluralidade de legislações estaduais sobre o Value Addes Tax –VAT e o creditamento restrito as operações dentro do mesmo Estado (MEDEIROS, 2022, p. 16).

Ademais, o universo de contribuintes era restrito. Havia irracionalidade nas isenções e incentivos fiscais – o que fazia a tributação efetiva variar fortemente entre setores e regiões; bem como, havia significativo nível de evasão e baixa capacidade administrativa das autoridades fazendárias (MENDES, 2008, p. 7). Portanto, anteriormente a reforma, havia um caos tributário, com uma matriz tributária "que impedia as próprias relações entre empresas e consumidores" (GOUVEIA, 2021, p. 416) e causava "distorções dos preços. Dificuldade de estabelecimento de um mercado interno único e baixa competitividade" (AGUIAR, 2021, p.

395). Nesse ambiente surge o modelo *Goods and Services Tax* – GST e a reforma tributária de 2017.

Em 2000, inicia-se a discussão para revisão do sistema de tributação sobre o consumo. Nesse período, surge o projeto de criação de um imposto unificado, nos moldes do GST, que ganha força ao entrar na pauta da Comissão de Orçamento Federal, em 2006. Entretanto, os avanços parlamentares sobre o projeto encontraram grande resistência, principalmente, por parte dos estados, que perderiam competência tributária. Em 2011, é proposta a Emenda Constitucional nº 115, que intentava um GST duplo, um de competência dos estados e outro de competência do governo central, porém tal projeto não foi aprovado (AGUIAR, 2021, p. 395).

Em 2014, é eleito o Primeiro-Ministro Narendra Modi, que sob lema "*one nation, one tax*", compromete-se completamente com a reforma tributária do consumo. Assim, surge a Emenda Constitucional nº 122 que, entre discussões e modificações, foi aprovada nas duas casas em julho de 2017 e instituiu o GST (GOUVEIA, 2021, p. 420)

A supracitada emenda unificou os diversos impostos existentes[40] em três impostos gerais sobre o consumo: o *Central Goods ans Services Tax* - CGST de competência do Governo e o *State Goods ans Services* tax – SGST de competência dos estados, ambos incidem de forma simultânea sobre operações com bens e serviços realizados dentro dos estados; e o Integrated Goods ans Services Tax – IGST de competência compartilhada entre o governo central e os estados de destino, que incide sobre operações com bens e serviços realizados entre os estados (transações interestaduais) e na importação e exportação. (AGUIAR, 2021, p. 396; GOUVEIA, 2021, p. 420). Pontua-se que os impostos especiais sobre bebidas alcoólicas, ópio, maconha e outras drogas e o imposto sobre derivados do petróleo não foram substituídos pelo modelo GST.

O modelo GST unificou as alíquotas, com a criação de poucas faixas de incidência divididas entre bens e serviços pela lógica da seletividade[41]. Nota-se que a base tributável do modelo GST é consideravelmente ampla, abrangendo todas as formas de consumo (*supply*), como venda, transferência, permuta, troca, licença, aluguel, arrendamento ou alienação (AGUIAR, 2021, p. 397).

---

[40] O modelo GST substituiu 1) De competência do governo central: o imposto especial sobre o consumo, o adicional sobre o imposto especial sobre o consumo, o imposto especial de consumo sobre preparações medicinais e sanitárias, o imposto sobre serviços, o adicional sobre tributos aduaneiros, o imposto adicional especial alfandegário e sobretaxas de governo central; 2) De competência dos estados: o imposto sobre o valor agregado (IVA/VAT), impostos sobre compras, impostos sobre entretenimento, imposto sobre publicidade, impostos sobre produtos de luxo, impostos sobre loterias, apostas e jogos de azar, imposto sobre o ingresso de mercadorias para consumo, uso ou venda (entry e octroi) e sobretaxas (AGUIAR, 2021, p. 396).

[41] No modelo GST, as alíquotas variam de 0% para bens como leite, cereais, mel, anticoncepcional, serviços públicos (correio, saúde e educação), relação de emprego, serviço de educação não governamental até 28% para bens como automóvel, mobílias, refrigerantes, perfumes, hotéis de luxo (AGUIAR, 2021, p. 398; GOUVEIA, 2021, p. 421).

Outro ponto importante da reforma da tributação do consumo na Índia é o mecanismo adotado para atender aos diferentes portes de contribuintes e enfrentar a imensa desigualdade intrarregional. Nesse sentido, Aguiar e Gouveia pontuam que:

> A Lei Modelo do CGST criou, ainda, um regime favorecido para pequenos contribuintes. Contribuintes cujo faturamento no presente ano fiscal foi de até 15 milhões de rupias (807 milhões de reais em 2017) podem optar pelo pagamento diferenciado. Pequenos comerciantes podem pagar um por cento (1%) sobre o faturamento; e pequenos fabricantes podem pagar dois por cento (2%), sem possibilidade de repassar na nota o imposto e sem usufruir do crédito fiscal das aquisições. [...]. Também há previsão de isenções, diferenciadas por categorias de estados. São isentos os contribuintes com faturamento agregado, no ano fiscal anterior, de até duas milhões de rupias (106 mil reais em 2017) para estados de categoria geral e de um milhão de rupias (53 mil reais em 2017) para estados de categoria especial. (AGUIAR, 2021, p. 399)

> De forma a atender aos diferentes portes de contribuintes, foram fixados três regimes de incidência: isentos, sem obrigações pertinentes ao GST; optativo, com possibilidade de recolher o GST com base no faturamento; e obrigatório. As faixas de isenção são de até duas milhões de rupias para Estados de categoria geral e de um milhão de rupias para estados de categoria especial (GOUVEIA, 2021, p. 423).

Há outros aspectos interessantes sobre a reforma da tributação do consumo na Índia, como a tributação do comércio eletrônico, o sistema de crédito - *Input Tax Credit* (ITC) e a atividade fazendária público/privada – *Goods and Services Tax Network* (GSTN), que transbordam o objetivo do presente trabalho.

Poucos países do mundo dividem uma experiência cultural, social e econômica tão semelhante à realidade brasileira, quanto a Argentina. Nesse sentido, destaca-se que tal país, apesar de suas idiossincrasias, foi colonizada por uma nação ibérica; formou-se, recentemente, enquanto nação; é uma sociedade pluricultural; dispõe de amplo território e variedade geográfica; possui um forte referencial agroexportador e uma forte concentração de renda. O que faz da experiência tributaria argentina um caso interessante de análise.

Em 1983 e 1985, respectivamente, Argentina e Brasil adotaram governos civis, após brutais ditaduras militares. Apesar de experiências semelhantes, a transição para a democracia ocorreu de forma distinta entre os dois países. O Brasil passou por um longo processo de transição gestado dentro do governo de exceção, na administração Geisel (1974-1979) – o que ficou conhecido como “abertura lenta, gradual e segura”. Enquanto, a Argentina passou por uma rápida degradação do regime fruto da catastrófica guerra das Malvinas, em 1982 – o que ficou conhecido como “transição por colapso”.

Apesar de heranças semelhantes do regime anterior (hiperinflação, estado inchado e burocracia inepta), os dois países passaram por experiências de reforma opostas. Na Argentina, as reformas de mercado precederam a democratização do país, enquanto no Brasil ocorreram

após a mudança para o governo civil, em um longo processo somente concretizado com o Plano Real. Assim, os dois países seguiram trajetórias distintas quanto a capacidade de tributar e a capacidade de reformar as estruturas tributárias existentes após o retorno à democracia (MELO, 2005, p. 118). Em artigo de 2005, Marcus André Melo sintetiza as trajetórias diferentes vivenciadas por essas duas nações sul americanas:

> Embora os estados brasileiros disponham de fontes autônomas de receita, eles são mais dependentes politicamente do governo federal do que na Argentina. Um considerável poder de agenda no Congresso e a habilidade de dispensar patronagem aos líderes partidários permitiram aos presidentes no Brasil se adaptarem ao choque produzido pela Constituição de 1988, apesar de gozarem de maioria parlamentar apenas quando contam com grandes coalizões, garantindo assim a efetivação de seu programa de estabilidade fiscal. Grande parte do aumento da carga tributária no Brasil pós-1988 foi resultado de path dependency criada pela nova constituição. Esse aumento tornou-se possível pela maior capacidade organizacional do Estado brasileiro. A Argentina, por sua vez, não experimentou nenhum processo semelhante de mudança institucional com repercussões fiscais (MELO, 2005, p. 119)

De fato, o governo argentino, ao longo dos anos recentes, enfrentou dificuldades para ampliar a base tributária, reduzir as evasões e promover o equilíbrio fiscal[42]. Bem como, enfrentou profunda crise econômica, com desvalorização da moeda, aumento do desemprego e variação do PIB[43]. Nesse cenário, o governo Macri, em novembro de 2017, apresentou ao congresso o maior projeto de reforma tributária da história recente da Argentina. O projeto de lei almejava objetivos ousados, como "uma melhora significativa das condições de competitividade da economia argentina, bem como a geração de um marco normativo capaz de promover o desenvolvimento econômico sustentável e a geração de emprego de qualidade[44]" (ARGENTINA, 2017, p. 1).

O projeto de lei propunha uma reforma ampla sobre as normas tributárias, de modo a gerar efetividade e equidade, eliminando as distorções existentes "em um marco de estabilidade que outorgue certeza e previsibilidade aos investimentos, tanto nacionais como estrangeiros" (ARGENTINA, 2017, p. 1). Para tanto, era necessárias modificações profundas nos "Impuesto a las Ganancias, del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, del Impuesto al Valor Agregado, de Impuestos Internos, del Impuesto a los Combustibles Líquidos y Gas Natural, y del Monotributo, así como también a la Ley de Procedimiento Fiscal, a la Ley Penal Tributaria, al Código Aduanero y a normas vinculadas con la Seguridad Social" (ARGENTINA, 2017, p. 1).

---

[42] Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/internacional/noticia/2017-10/macri-propoe-reforma-tributaria-com-foco-em-igualdade-e-longo-prazo. Acesso em 12 de maio de 2023.
[43] Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/internacional-50189189. Acesso em 12 de maio de 2023.
[44] Projeto da Lei nº 27.430 disponível na integra em: https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/reformatributaria. Acesso em: 12 de maio de 2023.

Nota-se que a Ley nº 27.430 adotou mudanças fundamentais em todo o campo tributário, todavia o presente trabalho focará nas alterações sobre o Impuesto al Valor Agregado e nos Impuestos selectivos al Consumo.

A reforma tributária de 2017 alterou diversos pontos da Ley de Imposto al Valor Agregado. Vale pontuar que a reforma tributária modificou as hipóteses tributárias do IVA sobre serviços digitais[45], criou um sistema de devolução de créditos fiscais oriundos de investimentos não volateis[46], computou as contribuições patronais como crédito fiscal do IVA[47], redução de alíquota do IVA para bens e serviços, como farinha de trigo e panificados em geral, serviço de assistência médica e transporte de passageiros[48](CONFORTI; OLIVAREZ; PEREZ, 2021, p. 53).

Ademais, a reforma tributária de 2017 alterou os Impuestos Selectivos al Consumo. Pontua-se a exclusão dos seguros do alcance do referido tributo[49]; o aumento das alíquotas de produtos considerados nocivos à saúde, como bebidas alcoólicas e tabaco[50]; e a diminuição da alíquota de bens eletrônicos e automóveis de valor médio (CONFORTI; OLIVAREZ; PEREZ, 2021, p. 69-72).

Quanto ao Brasil, a Proposta de Emenda Constitucional n. 45, aprovada recentemente na Câmara dos Deputados, traz alterações profundas na tributação de consumo, que serão objeto de análise especial. Inicia-se pontuando a alteração do modelo brasileiro para um modelo dual de tributação sobre o valor agregado de alíquota única. Ou seja, os atuais tributos sobre o consumo (IPI, ICMS, PIS, COFINS, ISS) se fundirão em três novos tributos: Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS)[51] e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)[52]– IVAs de alíquota única e, respectiva, competência dos estados/municípios e da União; e o Imposto Seletivo – IS[53]de competência da União. Assevera o relator, Deputado Aguinaldo Ribeiro, que:

> O tributo geral sobre o consumo terá a forma do que parte da doutrina tributária denomina de "IVA Moderno" – base ampla, cobrado "por fora" e no destino, não-cumulatividade plena e poucas alíquotas e exceções – e será dual, denominado Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) para a versão de competência da União, e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para a de competência partilhada entre estados, DF e municípios. O tributo específico, denominado de Imposto Seletivo, será de competência federal, com arrecadação dividida com os demais entes federados,

[45] Art. 87 e seguintes da Lei nº 27.430.
[46] Art. 92 da Lei nº 27.430.
[47] Art. 97 da Lei nº 27.430.
[48] Art. 122 da Lei nº 27.430.
[49] Art. 99 da Lei nº 27.430.
[50] Art. 98 da Lei nº 27.430
[51] Art. 156-A da PEC n. 45/2019
[52] Art. 195, V da PEC n. 45/2019
[53] Art. 153, VIII da PEC n. 45/2019.

> destinado a desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. PRLP n. 2 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC. 45/2019, 2023, p. 39)

Nota-se que o CBS e o IBS[54] estão previstos como tributos de base ampla, incidentes sobre toda a base de consumo – "todos os bens e serviços que existem ou que venham a existir, independentemente se classificados como bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e serviços" (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC. 45/2019, 2023, p. 44). Ademais, a PEC 45/2019 propõe a adoção da alíquota de destino das operações dos supracitados tributos. Ou seja, objetivando mitigar a guerra fiscal e adotar a neutralidade na tributação sobre o consumo, "a alíquota do ente incidirá sobre as operações que sejam destinadas aos consumidores nele domiciliados, e não mais sobre as operações de saída de bens e serviços promovidas por empresas nele instaladas" (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 46).

Outra caraterística do CBS e do IBS é a técnica de incidência do tributo "Por Fora", impossibilitando a incidência do tributo sobre sua própria base. É fundamental, pontuar a busca da PEC 45/2019 pela não cumulatividade da tributação. Assevera o relator que a intenção da PEC é garantir "a não cumulatividade plena, isto é, o direito de o contribuinte compensar do IBS e da CBS devidos o montante desses tributos cobrado em todas as operações que concorram para sua atividade econômica" (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 52). Nesse sentido, a receita arrecadada pelos referidos tributos incidentes sobre operações que geram créditos ao adquirente não comporia o produto da arrecadação destinada aos entes federados. Ao contrário, ela será retida e será lastro para o ressarcimento ao contribuinte.

Destaca-se que a substituição do sistema atual fundamentado na Seletividade pelo IVA de alíquota única simplifica e dinamiza a matriz tributária de consumo. Não obstante, há uma tendência, na contramão do Princípio da Capacidade Contributiva e da progressividade, de desoneração de bem supérfluo e oneração de bem essencial. Nesse sentido, a PEC 45/2019 traz mecanismos que buscam mitigar essa realidade. São eles: o "Cashback", os Regimes de Tributação diferenciada e os Regimes Específicos de Tributação.

---

[54] Dispõe o Art. 149-B, que "Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão os mesmos: I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II – imunidades; III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e IV – regras de não cumulatividade e de creditamento. Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, serão observadas as imunidades previstas" PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 7).

O "Cashback"[55] surge em contraposição à seletividade em função da essencialidade, como mecanismo para a realização da justiça fiscal em matéria de tributação do consumo. Nesse sentido, afirma o relator que:

> estudos abalizados defendem que a mera uniformização da alíquota do IBS e da CBS conjugada com a devolução dos tributos para famílias de baixa renda são medidas aptas a reduzir a regressividade da tributação do consumo em nosso País. Por essas razões, o nosso Substitutivo prevê a adoção de mecanismo de devolução a famílias de baixa renda, cujo desenho constará de legislação infraconstitucional, a qual determinará o público elegível beneficiado e o montante e a forma de devolução PRLP n. 2 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 57-58

De fato, em uma realidade de IVA com alíquota única, é necessário mecanismo promotor da justiça social, que mitigue a ausência da Seletividade. Do contrário, ter-se-ia uma matriz essencialmente regressiva. Ao longo do presente estudo, expor-se-á dificuldade da Seletividade enquanto elemento de Concretização e instrumentalização da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo. Portanto, o "Cashback" é um projeto interessante, visto que permite, ao contrário da Seletividade, a otimização da Capacidade Contributiva, a suavização da incidência da alíquota única e a adoção de ideias de pessoalidade e progressividade na tributação indireta. Não obstante, por se tratar de mecanismo, cujo desenho será definido por norma infraconstitucional, deve-se questionar, desde logo, como será implementado o "Cashback"? Quais os parâmetros utilizados? Quais os limites? Quem será beneficiado? Como esse benefício chegará ao contribuinte? O "Cashback" será automático e imediato? Se não, como exigir dos mais pobres um "capital de giro"[56]? Como o "Cashback" irá agir em cadeia? E, por fim, como o "Cashback" irá observar recortes de gênero e raça fundamentais para a promoção da justiça social?

Ao adotar regimes de tributação diferenciados, a PEC n. 45/2019 busca manter a seletividade sobre bens e serviços específicos em um sistema de alíquota padrão. Assim, o próprio projeto dispõe sobre "restrito rol de regimes diferenciados, seja por meio da redução das alíquotas aplicáveis a uma seleção de bens e serviços de determinados setores da economia,

---

[55] Sobre o IBS, dispõe o Art. 156-A, § 5º, Inciso VII que "a lei complementar disporá sobre: as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda" PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 13). Já em relação ao CBS aduz o Art. 195, § 17, que "Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda" PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 18).

[56] Nota-se que o modelo de "Cashback" exige que o indivíduo adquira, com imposto de alíquota única, produtos que antes eram isentos. E, posteriormente, ser beneficiado da devolução dos valores recorridos. Ou seja, exige do contribuinte, em especial a população mais pobre, uma espécie de "capital de giro". Disponível em: https://www.infomoney.com.br/politica/modelo-de-cashback-enfrenta-resistencias-em-debate-sobre-reforma-tributaria/ . Acesso em: 31 de julho de 2023.

seja pela possibilidade de algumas pessoas físicas não aderirem ao IBS e à CBS, seja pela concessão de créditos presumidos" (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 61).

Pontua-se as hipóteses da Cesta Básica Nacional[57], cujo os itens terão incidência de 0% do IBS e do CBS, e dos bens e serviços constitucionalmente garantidos[58], com alíquota do IBS e CBS 50% menor em relação a padrão. Alguns questionamentos surgem com o desenho tributário trazido, como: Qual o critério adotado pela Lei Complementar para definir quais alimentos entram na cesta básica (alíquota 0%) e quais ficam de fora (alíquota 50%)? Esse critério recairá sobre a essencialidade do bem e serviço ou sobre a capacidade contributiva dos consumidores? Ademais, o rol apresentado pelo Art. 9º é exemplificativo ou taxativo? Serviços fundamentais, como energia elétrica e telecomunicações, serão taxados pela alíquota única?

Cita-se, além disso, os regimes diferenciados que "permitem que as pessoas físicas não sejam contribuintes do IBS e da CBS, mesmo realizando atividades comerciais que exigiriam que pagassem esses tributos, e os que concedem créditos presumidos" (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 64). Há, na PEC n 45/2019, a situação do produtor rural[59] e, por lei complementar posterior, as situações do "contribuinte adquirente de serviços de transportador autônomo pessoa física que não seja contribuinte do imposto"[60] e do "contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento[61]" (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 64).

Quanto aos Regimes Específicos de Tributação, a PEC n. 45/2019 prevê sistemas de apuração próprios para bens e serviços que "possuem peculiaridades que dificultam ou não recomendam a apuração tradicional a partir do confronto de débitos e créditos" (BRASIL.

---

[57] O Art. 8º cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos e seu parágrafo único determina que Lei Complementar definirá "os produtos destinados à alimentação humana" que comporá essa cesta e, consequentemente, terá incidência 0% de IBS e CBS. PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 33).

[58] O § 1 do Art 9º propõe a redução em 50% da alíquota do IBS e do CBS para: I -serviços de educação; II – serviços de saúde; III – dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência; IV – medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; V – serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário, de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual; VI – produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; VII – insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; e VIII – produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais. PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 34).

[59] Define o Art. 9º§ 4º O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, poderá optar por ser contribuintes dos tributos de que trata o caput PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 34).

[60] Art. 9º, §6º, I PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 35).

[61] Art. 9 º, § 7º PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 35).

CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 64). É o caso dos serviços financeiros, as operações com Bens Imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, combustíveis e lubrificantes, compras governamentais, sociedade cooperativas e serviços de hotelaria[62].

Por fim, a PEC 45/2019 prevê a substituição do IPI pelo Imposto Seletivo. Este tributo tem como fato gerador a "produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente" PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p. 8). Nas palavras do Relator Aguinaldo, os produtos incluídos no regime do supracitado imposto tem como característica:

> (i) o elevado potencial tributário, decorrente da difusão do consumo e de uma baixa elasticidade da demanda em relação ao preço; (ii) a concentração da produção em poucos agentes econômicos, o que facilita a arrecadação e controle; e (iii) a política de desincentivo ao seu consumo, em decorrência do potencial lesivo à saúde do consumidor ou ao meio ambiente. PRLP n. 2 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p.92).

Como a PEC n. 45/2019, transferiu as especificidades do Imposto Seletivo para a discussão infraconstitucional e devido à complexidade do tema, questiona-se, já que não há unanimidade internacional, quais bens estarão sujeitos ao referido imposto? O tributo, devido à natureza inelástica do bem, poderá impactar contribuintes com menor capacidade contributiva? Como a legislação irá enfrentar paradoxos da própria PEC n. 45/2019, cujo bem poderá ser tributado pelo Imposto seletivo ao mesmo tempo que possui regime especial do IBS e CBS (caso dos agrotóxicos)?

A recente aprovação da PEC n. 45/2019 intensificou o amarrado e moroso debate sobre uma eventual reforma tributária no Brasil. Apesar de países com realidades tributárias muito distintas, a reforma tributária indiana e o modelo GST servem de contribuição para a experiência brasileira. Nota-se que essa contribuição não pode ser confundida com a importação do modelo GST, que se provaria um fracasso retumbante. Todavia, a saga indiana demonstra a possibilidade de alteração de um sistema caótico, irracional e desigual. Assim, é possível uma reforma que simplifique e racionalize o sistema, garanta receita, não ofenda a forma federativa, aprimore a não cumulatividade, enfrente as desigualdades intraregionais e a guerra fiscal e garanta o tratamento equitativo entre empresas de tamanha diferente.

De forma oposta ao caso indiano, a reforma argentina serve de contribuição para a experiência brasileira, já que expõe a debilidade de uma reforma limitada. Nota-se, apesar de

---

[62] Art. 156-A, § 5º, V PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC n. 45/2019, 2023, p.12-13).

mudanças significativas na tributação direta, o debate sobre um imposto sobre o consumo quantitativo e, principalmente, qualitativo pouco avançou. Assim, a ideia de seletividade continuou apartada de uma ideia de diferenciação econômica entre as diversas camadas da sociedade. De modo que, houve modernização e simplificação do sistema tributário desse país, porém pouco influenciou na redução da regressividade.

A reforma tributária brasileira não se esgotará com a próxima etapa da PEC n. 45/2019 – aprovação no Senado Federal e, eventual, sanção do Presidente da República. Será um longo e árduo trabalho para criar e aprovar legislações infraconstitucionais, adotar sistemas de fiscalização/cobrança/benefício, calcular impactos e benefícios econômicos, conviver com dois sistemas concomitantes e responder contradições inerentes a qualquer matriz tributária. Os questionamentos trazidos pelo presente trabalho buscam contrapor o novo modelo com o atual e, consequentemente, responder a grande questão: É possível um desenho tributário que alie eficiência, transparência e simplificação com justiça social, progressividade e respeito à capacidade contributiva?

CAPÍTULO 02 – PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE: ELEMENTOS ORIENTADORES E INSTRUMENTALIZADORES

2.1 A Essencialidade Enquanto Princípio Orientador da Seletividade

No ordenamento jurídico brasileiro, o Princípio da Seletividade encontra fundamentação expressa na Constituição de 1988. Nesse diapasão, aduz os art. 153, § 3º, inciso I e em seu art. 155, § 2º, inciso III, respectivamente, que:

> O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) será seletivo, em função da essencialidade do produto
>
> (O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços1 (BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL, WEB, 2023).

Nota-se que a seletividade constitui elemento que rege e organiza os tributos sobre consumo na matriz tributária brasileira. Logo, constitui princípio constitucional tributário explícito, que se volta, essencialmente, "à garantia dos contribuintes, orientando, dessa forma, o adequado exercício das competências tributário" (TAVARES, 2016, p. 141).

Há certo debate sobre a obrigatoriedade do supracitado princípio. Parte significativa da doutrina, como Sacha Calmon Navarro Coelho; Hugo de Brito Machado; Ruy Barbosa Nogueira; Ricardo Lobo Torres; José Eduardo Soares de Melo, considera que, a partir da literalidade do texto constitucional, a seletividade constitui princípio constitucional "a ser rigorosamente obedecido no âmbito do IPI, e de modo permitido no caso do ICMS" (MELO, 2017, p. 293). Nesse sentido, o constituinte originário, ao utilizou a expressão "poderá", entende a seletividade em função no ICMS como decorrente de opção política do poder legislativo estadual. Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira:

> Esta disposição é dirigida ao legislador estadual, dando-lhe, dentro da competência para instituir esse imposto, mais a faculdade de acrescentar a essa categoria fiscal ou de arrecadação, a função extrafiscal da regulatividade, ou seja, por meio da não-incidência, da isenção, da diferenciação de base de cálculo, de alíquota, incentivos ou benefícios fiscais etc. e em função da essencialidade das mercadorias e serviços, estabelecer tratamentos diferenciados. A consideração e decisão de essencialidade no caso é matéria de política fiscal do legislador (NOGUEIRA, 1995, p. 132-133).

Por outro lado, parte substancial da doutrina, como Regina Helena Costa; Roque Antônio Carrazza; Fábio Canazaro, entende que o caráter cogente dos princípios constitucionais tributários impede a diferenciação entre as expressões. Nesse diapasão, afirma Carrazza que

"quando a Constituição confere a uma pessoa política um "poder", ela, ipso facto está lhe conferindo um "dever" (CARRAZZA, 2015, p. 537). Em síntese, afirma Regina Helena Costa que:

> Entendemos, com a devida licença dos que pensam diversamente, que as expressões são equivalentes, não traduzindo, no caso do imposto estadual, uma mera faculdade para a adoção da seletividade, já que a noção de "direito-faculdade" é própria do direito privado. De outro lado, todo "poder" atribuído ao Estado é, em verdade, um poder-dever. Dessarte, a regra é obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS (COSTA,2018, p. 279).

Ademais, há na literatura tributária brasileira uma miríade de conceitos acerca da seletividade. Com uma visão instrumentalista, doutrinadores, como Aliomar Baleeiro e Paulo de Barros Carvalho, apontam que a seletividade, em última análise, é "discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias", cujos bens poderiam ser divididos em "a) necessários à subsistência (alíquotas suaves); b) úteis mas não necessários (alíquotas moderadas) e c) os produtos de luxo (alíquotas significativas)" (BALEEIRO, 1984, p. 206; CARVALHO, 1970, p. 75). Nesse sentido, a seletividade se realiza por meio do sistema de alíquota, sendo este seletivo – não o imposto[63].

Canazaro afirma que a seletividade pressupõe sistema de tributação, que utiliza, como parâmetro, critérios de comparação entre elementos (grupos de pessoas, mercadorias ou serviços), objetivando à promoção de uma finalidade – "seletividade como seleção" (CANAZARO, 2015, p. 103). Portanto, conclui o eminente doutrinador, que a seletividade não é princípio em si, ao contrário, é "uma forma (ou um meio) imposta pelo Texto Constitucional, a ser adotada na tributação de natureza fiscal, para a concretização de alguns princípios: o princípio da essencialidade e o da capacidade contributiva, por exemplo, ambos como garantia da igualdade geral no direito tributário" (CANAZARO, 2015, p. 104).

Com uma visão princípiológica, parte significativa da doutrina considera a seletividade como princípio relevante para a efetivação da capacidade contributiva aos contribuintes de fato em relação aos impostos indiretos (TAVARES, 2017, P. 141; TORRES, 2014, p. 332; CARRAZZA, 2013, p. 108; NOGUEIRA, 1990, p. 2946). Tal perspectiva será cuidadosamente trabalhada no tópico 1.2.

Já para outros autores, a seletividade é fruto da impossibilidade de uma configuração pessoal dos impostos indiretos. Elisabeth Nazar Carrazza leciona que nos impostos indiretos a

---

[63] Regina Helena pontua, por outro lado, que "a seletividade pode ser obtida quer pela diferenciação ou progressividade de alíquotas, quer por variações de base de cálculo, ou, ainda, pela instituição de incentivos fiscais. A técnica mais utilizada, em razão de sua eficácia, tem sido a diferenciação de alíquotas" (COSTA, 2018, p. 280).

CF/88 “visando proteger as pessoas mais carentes de acréscimos excessivos no preço final dos produtos, por força da majoração acriteriosa das alíquotas tributárias, estabeleceu um forte mecanismo alternativo de controle de tributação” – a seletividade em função da essencialidade (CARRAZZA, 1996, p. 58).Nas palavras de Misabel Derzi, nos impostos sobre o consumo “dá-se a inexistência de capacidade econômica do contribuinte em relação ao consumidor, impõe-se a redução (ou exoneração) do imposto sobre as operações com mercadorias e serviços, essenciais a uma vida digna” (BALEEIRO, 2010 , p. 735).

Por essa perspectiva, a capacidade contributiva, assim como a seletividade em função da essencialidade, são critérios de comparação, objetivando a concretização do Princípio da Igualdade. Logo, nos impostos sobre o consumo, a capacidade contributiva não consegue mitigar o ônus fiscal daqueles indivíduos hipossuficientes. Posto isso, a igualdade contributiva, nos impostos indireto, se concretiza por meio da seletividade em função da essencialidade.

Humberto Ávila, com singular visão sobre a seletividade, afirma que esta é a concretização tributária da igualdade de tratamento, a partir da dignidade humana. Assim, a seletividade não seria “nenhuma consequência do princípio da capacidade contributiva” (AVILA, 2006, p. 388). Aduz o eminente doutrinador que:

> O Estado não pode tributar alimentos necessários a subsistência porque o seu consumo indica menor capacidade contributiva, mas, em vez disso, por que o Estado deve estimular a obtenção de bens que sejam necessários a proteção da dignidade humana, da vida e da saúde. A escolha de quais produtos deverão ser desonerados ou tributados com alíquotas menores e quais critérios deverão orientar essa escolha não está totalmente predeterminada pela Constituição. Uma apreciação discricionária irá sempre existir. (AVILA, 2006, p. 388)

Vale destacar que é perceptível uma certa confusão conceitual e falsa equivalência entre Seletividade e Essencialidade. Isto posto, é fundamental distinguir e conceituar estas duas ideias.

A seletividade “pressupõe a utilização de determinada sistemática de tributação, baseada em características ou qualidades predefinidas pelo sistema – seletividade como seleção” (CANAZARO, 2015, p. 103). Ou seja, a seletividade é um modo de tributar que implica a utilização de um critério de comparação entre grupos com um objetivo determinado. Nesse sentido, apontam Fátima Fernandes de Souza Garcia e Maria Aurora Cardoso da Silva Omori que:

> A seletividade é o meio pelo qual, nos impostos em que a personificação é inviável, se realiza a isonomia possível, quer adequando a tributação à capacidade econômica do contribuinte, aferida indiretamente, quer atingindo finalidades extrafiscais (GARCIA; OMORI, 1993, p. 594)

Não necessariamente a seletividade encontra-se ligada à essencialidade. O critério da seletividade tanto se ajusta ao critério da proporcionalidade, com a existência de alíquotas meramente proporcionais, como também pode haver tabelas de progressividade de caso a caso. "Assim, só há incompatibilidade entre o critério da proporcionalidade e da progressividade como da seletividade, nos casos em que haja um comando para adoção do critério da generalidade, já que este é o critério contrário ao da seletividade" (MELO,2017, p. 295). Logo, não é possível reduzir a seletividade à essencialidade, sendo fundamental conceituar esta última ideia.

Ruy Barbosa Nogueira afirma que "essência é aquilo que constitui a natureza das coisas, é a substancia". A natureza principal do produto está essencialmente ligada à sua finalidade. Logo, "o legislador deve excluí-lo do imposto ou, incluindo-o, dosar a tributação de conformidade com sua natureza e finalidade" (NOGUEIRA, 1990, p. 2948-2949). Nesse sentido, a seletividade em função essencialidade se materializa pela "comparação de mercadorias ou serviços"- "nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes em função de raça, sexo, ocupação profissional" (CARRAZZA, 2015, p. 538).

Essencialidade, nessa perspectiva, é qualidade daquilo que é essencial. Este, consequentemente, é substancia do necessário/ indispensável – "algo que é vinculado a um padrão mínimo de vida e à garantia de bem-estar da sociedade" (CANAZARO, 2015, p. 103). Ricardo Lobo Torres pontua que " a essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender as necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social" (TORRES, 1997, p. 95).

Fábio Canazaro possui uma visão singular sobre a essencialidade. Para o eminente doutrinador é fundamental separar essencialidade de essencialidade tributária, dois termos que não necessariamente possuem o mesmo significado. Isto é, "a atribuição de efetividade à essencialidade na relação tributária não decorre simplesmente da conceituação do que é essencial, sob o ponto de vista jurídico, em termos de mercadorias e serviços" (CANAZARO, 2015, p. 106). Afinal, para Canazaro, "a identificação do nível e grau de essencialidade das mercadorias é apenas um elemento da relação norteada pela norma da essencialidade" (CANAZARO, 2015, p. 109). A dita norma de essencialidade não delimita a competência tributária, muito pelo contrário, ela limita o poder conferido pela norma de competência, parametrizado na diferenciação de graus entre grupos de mercadoria e serviços. Objetivando, assim, a equânime divisão do ônus na tributação indireta e a concretização do Princípio da

Igualdade Tributária. Por essa perspectiva, a essencialidade possui uma dimensão normativa[64] própria.

Destaca-se que os doutrinadores, em resumo, entendem a essencialidade ou como critério de tributação, ou como regra, ou como princípio. A essencialidade, enquanto técnica de tributação, é apenas orientação ao legislador para se tributar menos aquilo que é considerado essencial e mais o que é supérfluo e luxuoso – de fato é a face concreta da essencialidade, porém não abarca todos os elementos constitutivos dela. A essencialidade, enquanto regra, sustenta-se na literalidade do texto constitucional, logo em face da sua inaplicabilidade sobre todos os princípios. Ou seja, a Constituição, ao prever a essencialidade somente para IPI e ICMS, atribui a tal ideia a natureza normativa de regra[65]. Por fim, a essencialidade, enquanto princípio, fundamenta-se na ideia de que "a essencialidade é norma que tem por objetivo, de acordo com o caso, a promoção de fim constitucional". Nesse sentido, a essencialidade é "como uma linha mestra que serve de guia ao interprete na promoção dos ideais do sistema" (CANAZARO, 2015, p. 115-116) – tal como a capacidade contributiva.

Vale destacar que, independente da natureza da essencialidade, esta visa favorecer os consumidores finais. Por essa lógica, consumidores de bens e serviços luxuosos revelam possuir grande capacidade econômica, consequentemente devem ser proporcionalmente mais tributados, do que aquele que compra bem ou serviço imprescindível à vida (CARRAZZA, 2015, p. 539). É importante destacar que o consumidor que se refere a essencialidade pode ser individual ou coletivo (TILBERY, 1990, p. 3008)

Ou seja, é conceito vinculado à um mínimo existencial[66] para sanar as necessidades humanas urgentes, que, evidentemente, "depende – além de fatores externos, temporários, como época, o ambiente - também da perspectiva das diversas ciências" (TILBERY,1990, p. 2973). Nesse sentido, pontua Ricardo Lobo Torres que " a noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar". Logo, certos artigos da indústria podem ter "conotação

---

[64] Afirma Canazaro que "a essencialidade tributária pode ser conceituada como norma que visa a promoção da igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo; norma que atua como critério de comparação, integrando a relação entre grupos de mercadorias e/ou serviços, para a promoção de um fim: um estado de igualdade na tributação" (CANAZARO, 2015, p. 110).

[65] Canazaro afirma que tal conclusão é equivocada, afinal "atribuir natureza normativa de regra à essencialidade, por conta da aplicação apenas sobre alguns tributos, é cair em contradição. Se assim entendêssemos, estaríamos a refutar a ideia antes defendida, sobre o argumento de que ou a capacidade contributiva aplica-se a todos os tributos, pois tem natureza de princípio; ou, em face da sua inaplicabilidade em relação a todos os tributos, teria a natureza de regra" (CANAZARO, 2015, p. 114).

[66] Mínimo existencial é variável, o que dificulta muito a limitação conceitual. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, "a noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar. Certos artigos da indústria podem ter conotação de bens de luxo na fase inicial de sua produção; mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre" (TORRES, 1997, p. 97).

de bens de luxo na fase inicial de sua produção; mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral" (TORRES, 1997, p. 97).

Frente a essa indefinição, Humberto Ávila afirma que a essencialidade "só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais", ou seja, "aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem" (ÁVILA, 2006, p. 387). De fato, a categorização de bem ou serviço em essencial, ou não, deve observar critérios definidos pelos princípios constitucionais. Não obstante, no caso concreto, tal exercício é bastante complexo e dúbio, como será exemplificado mais adiante. Vale destacar que mesmo o Supremo Tribunal Federal tem grande dificuldade de conceituar e definir os limites da essencialidade – assunto que será debatido no capítulo 3. A propósito, veja excerto exemplificativo:

> A essencialidade é termo fluido, impreciso, de textura aberta, cuja reconstituição semântica depende da cultura de cada interprete, o que abre certa margem de discricionariedade ao legislativo para lhe determinar o conteúdo e alcance, sem prejuízo do núcleo significante mínimo, fora do qual a cláusula constitucional seria insultada[67] (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2005, WEB).

Em resumo, o conceito de essencialidade vincula-se à um padrão mínimo de vida, que varia no tempo e espaço. Assim, a definição de essencial possui "orientação político-econômica do governo" (TILBERY, 1990, p. 3030) - o que faz do exercício da essencialidade bastante difícil. Afinal, as tentativas de classificar bens e serviços "em função da urgência da satisfação das necessidades ou desejos, carecem de marcos claramente visíveis" (TILBERY, 1990, p. 3001). Nesse diapasão, aduz Ricardo Lobo Torres que:

> **Não há indicações no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos impostos industrializados**. Sendo o subprincípio da seletividade em função da essencialidade vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, que por seu turno, se subordina à ideia de justiça distributiva, **segue-se que a sua concretização na norma jurídica se faz mediante os critérios jurídicos e éticos do legislador, que lhe abrem a possibilidade de valorar os dados políticos e econômicos da conjuntura social**. Em suma, não existe nenhuma "regra de ouro", clara e unívoca, aplicável à justiça tributária em matéria de impostos sobre o consumo. (TORRES, 1997, p. 98) (grifo nosso)

Nessa perspectiva, há uma distorção regressiva na concretização da seletividade em função de essencialidade. Afinal, a essencialidade, por não se tratar de ideia plena, universal e atemporal, não se encontra fixada em rol taxativo. Ou seja, no caso concreto, disparidades entre

[67] STF. AI 515.168 AgR-ED/MG. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min Cezar Peluso, Data de Julgamento:30/08/2005, Dj: 21/10/2005.

o entendimento de essencial geram situações de desigualdade tributária e, consequentemente, de flagrante regressividade. Tratar-se-á, no tópico 1.3, como caso paradigmático dessa lógica, a excessiva tributação sobre a mulher.

2.2 A Capacidade Contributiva Enquanto Princípio Orientador da Seletividade

A Constituição de 1824, ao estatuir, em seu Art. 179 § 15, que "ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres", introduziu uma rudimentar ideia de capacidade contributiva. Não obstante, foi somente em 1946, que essa foi alçado ao patamar de princípio constitucional expresso. Nesse sentido, dispunha a Constituição de 1946, em seu Art. 202, que "os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte". O tema, entretanto, não apresentou grandes repercussões práticas, restando restrito ao campo doutrinário. Com a emergência da justiça proceduralista[68], a Constituição Federal de 1988 representou uma virada conceitual sobre esse princípio. Aduz, o Art. 145 § 1º desse diploma legal, que:

> Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL. COSNTITUIÇÃO FEDERAL, WEB, 2023).

Roque Carrazza afirma que a capacidade contributiva "hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade" e concretiza, no âmbito tributário, os ideais republicanos, a igualdade tributária e a justiça fiscal (CARRAZZA, 2013, p. 97-98). Pontua Humberto Ávila, que a igualdade e a capacidade contributiva possuem a mesma dimensão normativa, porém aquela possui uma esfera mais extensa, que abarca à esta. Afinal, a igualdade "tanto se aplica para aquelas normas que tem por finalidade primaria a criação de encargos (subtração de valores) quanto para aquelas que tem por finalidade primaria a alteração de comportamentos (afetação dos direitos de liberdade) " (ÁVILA, 2006, p. 364).

[68] "Entendemos aqui por teorias procedurais-discursivas aquelas que compreendem o direito como locus de criação de procedimentos que enquadram o poder na medida em que este locus é também um processo que produz estruturas discursivas que possibilitam um fluxo de comunicação que veicula argumentos racionais buscando uma legitimação em espaços discursivos. Deslocando a legitimação do direito para outros espaços que não o da transcendência (jusnaturalismo) e tão pouco o da superposição com a legalidade (positivismo) tais teorias compreendem o direito de forma procedural-discursiva, ou seja, legitimado na (e pela) própria prática da comunicação" (ALVIM, 2006, p. 43).

Nota-se que, para essa parte da doutrina, representada por nomes como Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba, Roque Carrazza, a Capacidade Contributiva é, no âmbito do direito tributário, critério de aplicação do princípio da igualdade – ou seja, a igualdade absorve a capacidade contributiva. Portanto, "a igualdade tributária não é apenas a igualdade proporcional, mas também igualdade medida na capacidade contributiva do sujeito passivo" (ÁVILA, 2006, p. 365). Afirma-se, portanto, que "a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito" (COSTA, 1993, p. 39)

Frisa-se, entretanto, que outra parte significante da doutrina, como Marco Aurélio Greco, Luciano Amaro e Hugo de Brito Machado, acreditam que a Capacidade Contributiva não deve ser entendida como simples forma de manifestação do princípio da igualdade. Afirma Luciano Amaro que "dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica" (AMARO, 2007, p. 140). Afinal, a capacidade contributiva, para além da igualdade, aproxima-se de postulados, como a personalização, a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade.

Assim, destaca-se que, apesar de consagrado constitucionalmente, a conceituação da capacidade contributiva é um exercício bastante complexo e difícil. Nesse sentido, parte da doutrina sintetiza tal ideia como "a força econômica complexa e materializada do indivíduo, idônea a concorrer com as despesas públicas, à luz de exigência econômicas e sociais fundamentais, respeitando-se o mínimo vital para uma existência pessoal e familiar digna e livre" (MEIRELLES, 1997, p. 336). Ricardo Lodi Ribeiro, por sua vez, conceitua a capacidade contributiva como a "manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação" (RIBEIRO, 2010, p. 7)

Ricardo Lobo Torres, por outro lado, afirma que o conceito de Capacidade Contributiva somente pode ser obtido a partir do produto da "intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade" e "as considerações das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual" (TORRES, 2014, p. 304).

Regina Helena Costa afirma que, de fato, há uma dificuldade de conceituar a capacidade contributiva, visto que "apresenta alto grau de generalidade e vaguidade" (COSTA, 1993, p. 22). Assim, necessário uma análise tríplice para extrair o significado da expressão "Capacidade Contributiva" – isto é, uma análise no plano jurídico-positivo, no plano ético-econômico e no plano técnico.

No plano jurídico-positivo, a capacidade contributiva significa que o indivíduo é "titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito" (COSTA, 1993, p. 24). No plano ético-econômico, a capacidade contributiva relaciona-se com a justiça econômica material. Ou seja, é "a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos" (COSTA, 1993, p. 24). Em suma, tal plano estatui que é justo e jurídico que, em termos econômicos "quem tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. [...] As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza" (CARRAZZA, 2013, p. 97). Por fim, no plano técnico, "tem-se em conta todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativas à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos" (COSTA, 1993, p. 25).

Nota-se que, na concepção de capacidade contributiva, há implícito, a ideia de uma avaliação/ juízo de valor sobre a aptidão para concorrer à despesa pública. Nos ensinamentos de Regina Helena Costa, tal afirmação revela o princípio da capacidade contributiva como critério ético da imposição tributária, posto que responde aos reclamos da justiça tributária, voltada à minimização das disparidades sociais e econômicas (COSTA, 1993, p. 25)

Assim, a tributação segundo a capacidade contributiva expressa-se em dois sentidos distintos: a capacidade contributiva absoluta ou objetiva e a capacidade contributiva relativa ou subjetiva. A primeira estabelece "um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis" (SHOUERI, 2015, p. 346). Nas palavras de Regina Helena Costa, fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva "quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas" (COSTA, 1993, p. 26). Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva refere-se à limitação para graduação a partir de um sujeito individualmente considerado. Ou seja, "expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa" (COSTA, 1993, p. 26).

Em suma, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva é cláusula protetiva, que só vislumbra a tributação onde há riqueza. Ou seja, funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, visto que condiciona "a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento da obrigação tributária" e "diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos" (COSTA, 1993, p. 26). Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva é critério de graduação dos tributos, conforme a riqueza disponível, em atenção as condições do contribuinte de suportar a carga tributária e a proteção do mínimo

existencial. Ensina-nos Schoueri que " a capacidade contributiva relativa pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo (disponível) " (SCHOUERI, 2015, p. 346). Portanto, funciona como critério de graduação de imposto e limite à tributação (COSTA, 1993, p. 29).

Vale destacar que, apesar da capacidade contributiva possuir um forte fundamento ético –econômico, não é possível reduzi-la à capacidade econômica[69]. Afinal, há um elementar conteúdo jurídico, já que tal ideia encontra-se amalgamada com a ideia de justiça tributária. Assim, norma que impõe a observância da capacidade contributiva é, em essência, autentico princípio jurídico. Logo, fala-se de regra geral e abrangente que condiciona toda a atividade legiferante no campo tributário, "quer na eleição das hipóteses de incidência", "quer no estabelecimento dos limites mínimos e máximos dentro dos quais a tributação pode atuar", ou ainda, "quer na graduação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos" (COSTA, 1993, p. 32).

Vale destacar que a capacidade contributiva possui eficácia própria dos princípios. Isto é, "impede que o legislador estabeleça normas que contravenham ao seu objetivo", não obstante "não traz determinações concretas e quantitativas para a criação dos impostos" (TORRES, 2014, p. 322). Em síntese, afirma Regina Helena Costa que "o grande efeito do princípio é limitar o poder de tributar e, em contrapartida, assegurar os direitos subjetivos do cidadão contribuinte" (COSTA, 1993, p. 51). Nesse sentido, o poder de legislar é limitado pelo princípio da capacidade contributiva, que impede normas: mais onerosas aos pobres que aos ricos; incidentes sobre fatos destituídos de significado econômico; e inversivas da progressividade – consequentemente, indutoras de regressividade.

Afirma Roque Antônio Carrazza que "o legislador tem o dever, enquanto traça a hipótese de incidência e a base de cálculo dos impostos, de escolher fatos que exibam conteúdo econômico atual". No entanto, "a lei que cria in abstracto o imposto não precisa atender às desigualdades individuais do contribuinte" (CARRAZZA, 2013, p. 106). Nesse diapasão, Ricardo Lobo Torres pontua que:

[69] Pontua-se que diversos nomes da doutrina tributária utilizam os termos "capacidade contributiva" e "capacidade econômica" como intercambiáveis. Outra parcela da doutrina entende que esses conceitos são distintos, já que "a capacidade econômica designaria a disponibilidade de riqueza, ao passo que a capacidade contributiva se referia à capacidade econômica eleita pelo legislador como fato gerador do imposto " (TAVARES, 2016, p. 125). Assim, "um sujeito pode ser capaz economicamente, no sentido de possuir renda ou patrimônio, mas não ter nenhuma capacidade contributiva, se esta renda ou patrimônio permitir somente um mínimo vital, intributável. Assim, "demonstra, numa primeira conclusão, a natureza "essencialmente" mas não "exclusivamente econômica" da capacidade contributiva" (COSTA, 1993, p. 33).

> O princípio da capacidade contributiva não obriga o legislador a criar desigualdades, ou seja, a discriminar entre pessoas e empresas segundo a riqueza de cada qual. Não há obrigação de que se criem tributos sobre todos os fatos geradores possíveis. Nem há a necessidade de que se aumentem as faixas do imposto de renda ou que se procurem equitativamente as diferenças entre grupos (TORRES, 2014, p. 324).

Portanto, a efetividade da capacidade contributiva implica que esta seja concreta, real e não meramente presumida ou fictícia. Nesse sentido, o legislador, ao escolher as hipóteses de incidência dos impostos, "toma fatos denotadores de riqueza, ou seja, signos presuntivos de riqueza" (COSTA, 1993, p. 84). Afinal, a capacidade contributiva a ser considerada na hipótese de incidência apenas aparente, gera norma vazia de significado e significância[70]. Por outro lado, é necessário "graduar o tributo de acordo com as diferentes capacidades existentes em cada contribuinte" (HACK, 2014, p. 83). Logo, afirmar a capacidade contributiva não é suficiente. É necessário torna-la real por meio da imposição de limites à incidência tributária e critérios que possibilitem a correta distribuição do encargo tributário entre os cidadãos.

Destaca-se como limite à incidência tributária e, consequentemente, limites constitucionais da capacidade contributiva a preservação do mínimo existencial e a proibição do excesso (vedação ao tributo com efeito de confisco). Nota-se que são limites com função simetricamente oposta. Afinal, o primeiro trata de um limite mínimo, isto é. a partir de que ponto pode haver incidência tributária, enquanto o segundo trata de um limite máximo, ou seja, até que ponto pode ir o tributo (TORRES, 2014, p. 317).

A preservação do mínimo existencial baseia-se na proteção da dignidade da pessoa humana e nos objetivos constitucionais de redução da pobreza e promoção da justiça social. É conceito que "refere-se à proteção da faixa de renda ou riqueza de contribuinte em que não existe capacidade contributiva" (HACK, 2014, p.87). De modo a proteger da incidência do tributo, aquele contribuinte sem disponibilidade financeira. Ademais, pontua Hack que, para além de uma justificativa constitucional, a preservação do mínimo existencial (ou vital) possui função lógico-econômica. Visto que, continua o eminente professor:

> Entre o pagamento do tributo e a subsistência, os contribuintes escolheriam esta. E as medidas coercitivas para a cobrança do valor devido não seriam de grande ajuda, já que os contribuintes que estivessem nessa faixa de rendimentos não possuiriam bens

[70] Segundo Moschettia, "no conceito de capacidade contributiva deve ser ainda valorizada a referência a uma aptidão efetiva e não meramente fictícia, na determinação tanto do pressuposto, como do método de lançamento e do sistema de recolhimento. O problema põe-se, em primeiro lugar, para as presunções legais. Na nossa opinião são ilegítimas todas as presunções absolutas, quando não se pode considerar efetiva uma capacidade que não seja de alguma a maneira perceptível e determinável; as presunções relativas são, pelo contrário, legítimas, desde que observadas duas condições: se correspondem a critério de legitimidade e admitem - entre limites suficientemente amplos - prova contrária" (MOSCHETTIA, 1973, P. 383 apud, COSTA, 1993, p. 83-84).

> ou direitos que pudessem ser gravados em um eventual processo de cobrança destes tributos. Essa tributação seria de pouca eficácia. (HACK, 2014, p. 87)

A proibição de excesso, por sua vez, trata de limite oposto, visto que "se aplica quando há capacidade contributiva, mas a incidência do tributo é tão grande que acaba confiscando a riqueza ou renda que deu origem à obrigação tributária" (HACK, 2014, p. 87). Ricardo Lobo Torres afirma que a proibição de excesso "compreende a vedação de imposto confiscatório ou ofensivo ao exercício da profissão ou a integridade da família, limitando no patamar superior, a capacidade contributiva suscetível de suportar a incidência tributária" (TORRES, 2014, p. 317). Destaca-se, portanto, que tal limite da capacidade contributiva engloba a vedação do confisco (Art. 150, IV da CF/88), a vedação de ofensa ao exercício profissional (Art. 5º, XIII, da CF/88) e a proibição de exagero na tributação da família. Assim como o mínimo existencial, a proibição do excesso possui uma patente função lógico-econômica, já que o excesso tributário pelo Estado acabaria empobrecendo o contribuinte, extinguindo a fonte de onde aquele se nutre de recursos financeiros.

Superado os limites à incidência da capacidade contributiva, passar-se-á para o debate sobre os critérios que possibilitem a correta distribuição do encargo tributário entre os cidadãos. Deve-se, de piso, pontuar que parte da doutrina, como Ruy Barbosa Nogueira e Alcides Jorge Costa, é taxativa ao considerar que não há incidência da capacidade contributiva na tributação indireta. Afinal, "a personalização ou a adequação pessoal da carga tributária em cada caso específico não se pode obter por meio dos impostos indiretos" (NOGUEIRA, 1995, p. 159). Assim, nos impostos indiretos, a previsão constitucional é a aplicação da seletividade, que atuaria em substituição à capacidade contributiva, realizando os efeitos da progressividade na tributação do consumo.

O presente trabalho, em contrapartida, busca situar-se no campo oposto ao apresentado. É evidente que a capacidade contributiva se revela claramente nos tributos diretos, como aqueles incidentes ao patrimônio e à renda. Entretanto, na esteira de Klaus Tipke, Joachim Lang, Fernando Zilveti, Ricardo Lobo Torres e Ricardo Lodi Ribeiro, entende-se que nos impostos indiretos a utilização da renda no consumo é expressão da capacidade contributiva. Portanto, é afirmar que tal princípio espraia-se por toda a matriz tributária brasileira, de modo a atingir todas as hipóteses tributárias.

Destaca-se que esse engano conceitual é fruto da má redação do dispositivo que trata da capacidade contributiva. A expressão "sempre que possível" diz respeito ao caráter pessoal dos impostos ou à observação do princípio da capacidade contributiva?

Como defendido anteriormente, a capacidade contributiva é princípio cogente, vinculando legislador e aplicador da lei, seja pela atividade regulamentar, seja pela atividade jurisdicional. Logo, a expressão "sempre que possível", contida na Constituição Federal, não se aplica a capacidade contributiva, cuja a inequívoca obrigatoriedade de aplicação deve ser observada. Em síntese, afirma Ricardo Lodi Ribeiro:

> A expressão sempre que possível, contida no art. 145, §1º, CF, se refere ao princípio da pessoalidade, como vimos, não se aplicando ao princípio da Capacidade Contributiva, cuja consideração sempre será levada em conta. Há quem entenda que a expressão constitucional abriria espaço à extrafiscalidade nos impostos. Porém, a tributação extrafiscal não afasta a Capacidade Contributiva, sendo com ela ponderada. Já houve também a associação da expressão sempre que possível à exclusão do princípio em relação aos impostos reais, em algumas decisões que vedaram a aplicação da progressividade ao IPTU. Tal posicionamento jurisprudencial, que nunca chegou a ser majoritário quanto ao seu fundamento excludente da Capacidade Contributiva em relação aos impostos reais, partiu de uma interpretação equivocada do pensamento da corrente doutrinária que nega a aplicação da progressividade nos impostos reais por entender que nestes, a Capacidade Contributiva é atendida pela proporcionalidade. (RIBEIRO, 2010, p. 18).

Conclui-se que o princípio da Capacidade Contributiva deve ser aplicado a todos os impostos, sejam eles reais ou pessoais; diretos ou indiretos. Bem como, vale frisar que a expressão sempre que possível não trata de extrafiscalidade.

A doutrina cita dois critérios, já trabalhados neste trabalho, para graduar a incidência tributária – a progressividade das alíquotas em função da base de cálculo e a seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto. Ricardo Lobo Torres e Ricardo Lodi Ribeiro, não obstante, expandem essa ideia. Para os eminentes doutrinadores, progressividade e seletividade – aliadas a proporcionalidade e a personificação, são subprincípios da Capacidade Contributiva (RIBEIRO, 2010, p. 10; TORRES, 2014, p. 324).

Nesse sentido, afirma Leonardo Buissa Freitas que "a seletividade aparece, então, como um subprincípio ligado à capacidade contributiva, fazendo parte da ontologia básica da imposição sobre o consumo, de modo a exercer uma função predominantemente fiscal" (FREITAS, 2019, pág. 244). Destaca-se, por outro lado, que classificar os tributos em exclusivamente fiscais (natureza arrecadatória) ou extrafiscais (natureza regulatória) é trabalho infactível. Na prática, " todos os tributos, de um modo ou de outro, mesmo os que mais carreiam recursos para os cofres públicos, tem em mira estimular comportamentos dos virtuais contribuintes" (CARRAZZA, 2015, p. 536).

Por fim, Ricardo Lodi Ribeiro afirma que há uma interpretação equivocada do pensamento doutrinário que nega a aplicação da progressividade nos impostos reais. Já que,

esses doutrinadores entendem que, no âmbito dos impostos reais, a Capacidade Contributiva é atendida pela proporcionalidade. No entanto, "no Estado Social e Democrático de Direito, a proporcionalidade convive em harmonia com a progressividade, a primeira como decorrência da Igualdade formal e a segunda como mecanismo de distribuição de riquezas" (RIBEIRO, 2010, p. 13). Logo, todos os impostos, sejam reais ou pessoais, devem obediência ao "princípio da Capacidade Contributiva, por meio da personificação" e "ao subprincípio da progressividade" (RIBEIRO, 2010, p. 18).

2.3 Confusão Conceitual do Princípio da Seletividade: a regressividade da tributação sobre o consumo e o caso paradigmático da tributação sobre o consumo feminino.

Destaca-se, a partir das análises propostas nos tópicos 2.1 e 2.2, que há uma miríade de entendimentos doutrinários com relação a seletividade. Logo, não há na doutrina e, em reflexo, na jurisprudência, a pacificação sobre o conceito, a natureza, os limites e a extensão da seletividade. De tal maneira, que não há unanimidade quanto a vinculação da seletividade à Capacidade Contributiva e, consequentemente, a incidência desta aos impostos indiretos. Bem como, não há unanimidade quanto a função da seletividade, frisa-se, nesse quesito, a confusão entre seletividade e essencialidade, como conceitos intercambiáveis. Pontua-se, também, as disparidades entre o entendimento de essencial e supérfluo e, por conseguinte, a aplicação e extensão da essencialidade.

O presente trabalho almeja expor que esse cenário não se esgota à uma realidade circunscrita as ideias conceituais, principiológicas e doutrinárias. Ao contrário, nota-se que a confusão conceitual sobre o Princípio da Seletividade gera profundos impactos concretos, como a distorção regressiva na tributação sobre o consumo. Portanto, debater-se-á, no presente tópico, a regressividade sobre a tributação do consumo na matriz tributária brasileira; os limites da seletividade, em função da essencialidade, enquanto elemento concretizador da capacidade contributiva e o caso paradigmático da tributação sobre o consumo feminino.

Nos últimos anos, o debate acerca da regressividade econômica da matriz tributária vem ganhando importância nos países em desenvolvimento, como o Brasil. Afinal, tais países, em sua maioria, conjuram duas características promotoras da regressividade: a concentração da arrecadação e da carga tributária prioritariamente em tributos sobre o consumo[71] e o elevado

[71] O Brasil possui predileção em tributar, de forma indireta, o consumo de bens e serviço, uma vez o percentual de arrecadação sobre essa base de incidência representa mais de 43% de toda a arrecadação do país, na contramão das políticas tributárias adotadas em consenso pela maioria dos países pertencentes à Organização para a

grau de desigualdade de renda[72]. Nesse sentido, a tributação é elemento nuclear deste debate, visto que "discutir a estruturação da matriz tributária é debater as escolhas adotadas por aquela comunidade política organizada a respeito de como será financiado o Estado Social e Democrático de Direito" (D'ARAUJO, 2023, p. 193).

Nota-se que a ideia de regressividade guarda forte vínculo com a ideia de capacidade contributiva. Isto é, "costuma-se ter na análise quanto à regressividade uma preocupação da medida do impacto que certo encargo tributário vai proporcionar ao orçamento das famílias, na riqueza disponível para aquele grupo, ou indivíduo, possa fazer frente às necessidades básicas" (D'ARAUJO, 2023, p. 194). No entanto, a tributação sobre o consumo não consegue concretizar suficientemente tal comando. Já que os impostos desta modalidade são "responsáveis por incidir nas diversas fases do processo produtivo de bens e serviços, de forma indireta, através do fenômeno da repercussão econômica, sem levar em conta a capacidade contributiva dos contribuintes" (FERNANDES JUNIOR; MOREIRA, 2023, p. 1445).

De fato, indivíduos de diferentes capacidades contributivas, quando consumidores do mesmo bem ou serviço, serão submetidos ao mesmo ônus tributário, repassado ao longo da cadeia. Não obstante, por possuírem capacidades contributivas distintas – rendas disponíveis distintas, o peso do encargo será diferente. Isto é, quantitativamente, há o mesmo ônus tributário, porém, qualitativamente, há uma carga maior sobre o indivíduo com menor capacidade contributiva.

No caso brasileiro, a situação é mais delicada, visto que, ao analisar os padrões de consumo das famílias, nota-se a tendência de a parcela mais hipossuficiente destinar porção proporcionalmente maior de sua renda para o consumo[73]. Assim, conclui-se que, proporcionalmente, há maior oneração dessa parcela da sociedade, exemplificando o caráter

---

Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é de 33%. (FERNANDES JUNIOR; MOREIRA, 2023, p. 1439).

[72] De acordo com a Síntese de Indicadores Sociais apresentada em 2020, "6,5% da população brasileira vivia com menos de US$ 1,90 diários per capita, ou seja, abaixo da linha de pobreza absoluta – ou extrema pobreza – de acordo com o Banco Mundial". Nesse sentido, a Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2017-2018 expõe que "apenas 2,7% das famílias brasileiras detêm renda superior a R$ 23.850,00 mensais, ou 25 salários mínimos, concentrando cerca de 19,9% de toda a renda familiar do período. Já 23,9% das famílias – a parcela mais pobre – receberiam até dois salários mínimos, ou algo em torno de R$ 1.908,00, representando 5,5% da renda nacional" (D'ARAÚJO, 2023, p. 192).

[73] "Como bem salientado por Maria Helena Zockun, a diferença de propensão ao consumo – ou seja, a relação entre despesas de consumo e renda monetária das famílias – observadas entre o decimo mais pobre e o decimo mais rico da população seria da ordem de 2,28 vezes. Isso ocorre porque, enquanto as famílias mais ricas apresentam uma propensão a consumir de 0,547, as famílias mais pobres apresentam despesas de consumo 1,249 vezes superior a renda auferida. A partir de dados extraídos da POF 2008/2009, a autora afirma que na hipótese de todas as famílias estarem sujeitas a mesma alíquota de tributação sobre o consumo, a carga tributária a que submetida as classes amis vulneráveis seria 2,28 vezes superior do que o ônus suportado pelos extratos mais ricos da população, revelando a regressividade do modelo adotado" (D'ARAÚJO, 2023, p. 195).

regressivo da tributação sobre o consumo na matriz tributária brasileira. Ademais, outra característica nefasta da tributação massiva sobre o consumo é a impossibilidade da poupança por setores mais pobres da sociedade. Já que estes, ao contrário das famílias mais abastadas, destinam parte considerável, quando não a totalidade, da renda às despesas correntes, impossibilitando qualquer forma de reserva de riqueza. Em suma:

> Quando um Estado opta pelo consumo enquanto base econômica de incidência, como é o caso brasileiro, acaba por onerar mais aqueles que menos possuem, contribuindo, assim para que a matriz tributária apresente altos índices de regressividade. Em outras palavras, pessoas de baixo poder aquisitivo contribuem proporcionalmente mais, mesmo que esses indivíduos, localizados na base da pirâmide social, venham a receber benefícios fiscais do Estado, como faixas de isenção na tributação sobre a renda ou programas de transferências direta (D'ÁRAÚJO, 2023, p. 197).

A alteração do cenário apresentado, para além de simplificações de obrigações acessórias, deve guiar-se por uma brutal mudança em toda a forma de tributar. Assim, o ponto de consenso é a substituição da tributação sobre o consumo como base da incidência tributária para a tributação sobre a renda e o patrimônio, em observância as práticas adotadas pela OCDE. Nesse sentido, almeja-se limitar a tributação sobre o consumo, objetivando a progressividade da matriz tributária brasileira.

Vale destacar propostas interessantes como uma maior valorização do princípio da transparência. Afinal, a tributação indireta privilegia uma fantasia tributária, já que os impostos dessa categoria, em especial os sobre consumo, acabam sendo repercutidos na cadeia produtiva e incorporados ao preço final, sem o devido conhecimento do contribuinte de fato (consumidor final) da obrigação tributária. Em outras palavras, a tributação sobre o consumo acaba "anestesiando o indivíduo acerca do que é arrecadado ao se adquirir determinado produto, uma vez que o peso do gravame fiscal acaba sendo disfarçado em seu preço" (FERNANDES JUNIOR; MOREIRA, 2023, p. 1451). Logo, há uma flagrante situação de "ilusão fiscal" - termo trabalhado no capítulo 1 – que potencializa a feição regressiva da matriz tributária brasileira.

No bojo da transparência, outro tema, amplamente debatido com o avanço das discussões da PEC n. 45/2019 e 110/2019, é a substituição dos atuais tributos sobre o consumo, por uma espécie de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e a manutenção da seletividade, no Imposto Seletivo[74]. Em síntese, é a ideia de "estipulação de uma alíquota única para exações

[74] A PEC n. 45/2019 rescreve o art. 154 da CF/88 ao adicionar um inciso III, que disporia sobre "impostos seletivos, com finalidade extrafiscal destinados a desestimula o consumo de determinados bens, serviços ou direitos". Já a PEC n. 110/2019 reescreve o Art. 153, VIII da CF/88 ao colocar produtos "como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes, cigarros, energia elétrica e serviços de telecomunicação" na égide do Imposto

tributárias que atualmente observam o princípio da seletividade" (PORTO, 2023, p. 221). Nota-se que tal proposta visa superar as distorções provocadas pela seletividade, com a adoção da alíquota única na tributação sobre o consumo, o que " é anti-isonômico e concentra maior ônus tributário proporcional nas camadas mais pobres, rompendo com a função redistributiva do tributo" (PORTO, 2023, p. 234). Bem como, viola o princípio da Capacidade contributiva, contribuindo para uma ideia de igualdade formal, que não privilegia a equidade, a justiça social e potencializa a regressividade da matriz tributária.

Nesse sentido, outro tema importante para o enfrentamento da regressividade, e fundamental para o presente estudo, é a incidência e a função do Princípio da Seletividade. Parte significante da doutrina acredita que a ampliação da Seletividade, nos moldes atuais, atuaria como um inibidor da regressividade. Já que, a seletividade, como subprincípio da capacidade contributiva, atuaria como vetor na promoção da justiça fiscal "uma vez que permite a variação da alíquota do imposto de acordo com a essencialidade do produto, proporcionando, assim, uma tributação mais pesada sobre bens e serviços considerados supérfluos, bem como uma atenuação daqueles considerados de primeira necessidade" (FERNANDES JUNIOR; MOREIRA, 2023, p. 1451). A seletividade, assim, operaria na garantia do mínimo indispensável aos indivíduos, sendo necessário a delimitação desta "por meio da adoção de alíquotas uniformes e harmonizadas, desde que observada, para além da extrafiscalidade com intuito proibitório, a necessária isenção (ou imposição de alíquota zero) ao consumo do mínimo indispensável" (PORTO, 2023, p. 234)

Andre Mendes Moreira e Thelson barros Motta, por outro lado, são categóricos ao afirmar que "a regressividade é inerente à tributação sobre o consumo" (MOREIRA, MOTTA, 2017, p. 33). Portanto, continuam, a seletividade " não consegue fazer com que pessoas com maior disponibilidade financeira contribuam com maior montante para o custeio do Estado" (MOREIRA; MOTTA 2017, p. 33). Em outras palavras, o princípio da seletividade, enquanto elemento próprio da tributação sobre o consumo, não consegue materializar a capacidade contributiva em sua plenitude.

Nesse sentido, pontua, os supracitados doutrinadores, que há dois óbices para que a seletividade alcance os fins almejados – a capacidade contributiva e a justiça fiscal. São eles: o

---

Seletivo. Laís Khaled Porto afirma sobre o tema que "a adoção de modelo de *sin taxes*, ou tributação sobre o pecado, como usualmente se denomina a seleção extrafiscal de alíquotas com o exclusivo intuito de coibir comportamentos considerados nocivo ao indivíduo ou à coletividade – nocividade que, diga-se de passagem, pode ser muito subjetiva - é uma aplicação no mínimo limitada do conceito de seletividade" (PORTO, 2023, p. 222).

nível de competição entre os agentes do mercado e a subjetividade da ideia de essencial. Nesse sentido, afirmam que:

> A concretização da capacidade contributiva depende do nível de competição entre os agentes de mercado. No cenário de competição perfeita, como os tributos são custos empresariais, a sua redução culmina em um produto com preço mais baixo. Entretanto, no cenário de competição imperfeita, mesmo sendo abrandada a carga tributária, a redução no preço final não necessariamente ocorre – em tese, qualquer dos integrantes da cadeia econômica pode ser beneficiado pela minoração. Em última análise, é o próprio mercado que, de maneira instável, define os reais beneficiados com a redução dos tributos sobre os bens objeto de consumo através da lei da oferta e da procura.
>
> As necessidades dependem das características de cada indivíduo, como gênero, estado de saúde, nível de escolaridade, classe social, concepções ideológicas e crença em alguma religião. Ademais, elas também dependem do contexto histórico-cultural em que cada um está inserido, porquanto variam no tempo e no espaço. (MOREIRA; MOTTA, 2023, p. 32-33).

Outrossim, Pedro Júlio Sales D'Araújo afirma que a política de seletividade, em função da essencialidade do bem e serviço, encontra limites práticos na realidade de consumo das famílias. Já que "as classes pobres também consomem produtos e serviços que são comumente tidos como consumidos mais pelas classes mais ricas" (D'ARAÚJO, 2023, p. 217). Nesse sentido, a discriminação dos diferentes padrões de consumo como forma de desconstruir a política de desoneração não se mostra eficiente, visto que "afirmar que certos itens da cesta básica são de maior consumo das classes mais ricas não invalida o fato de que também integram a cesta de consumo das famílias mais pobres e que qualquer aumento nos itens impactará ainda mais no orçamento – já restrito- das classes mais vulneráveis" (D'ARAÚJO, 2023, p. 217).

Conclui-se que o princípio da Seletividade, em função da essencialidade, encontra limites ao seu objetivo principal – promoção da tributação redistributiva, combate à pobreza, redução da desigualdade social e constituição da justiça social e fiscal. A subjetividade da essencialidade; a incapacidade de cravar, na realidade fática, bem "necessário" e "supérfluo"; a inaptidão para realizar a capacidade contributiva diante da regressividade inerente à tributação indireta; e, por fim, a inexistência, em um cenário de competição imperfeita, de relação direta entre redução de alíquota e redução de preço ao consumidor final são pontos que sustentam a afirmação, anteriormente, defendida.

Como caso paradigmático, destaca-se a massiva incidência de tributos sobre bens e serviços que oneram especificamente as mulheres. Ou seja, a seletividade, pela perspectiva da essencialidade, transforma produtos de higiene pessoal e cuidado em supérfluos, o que eleva

brutalmente a alíquota destes. Consequentemente, onera-se as mulheres submetidas ao "mito da beleza"[75].

De início, pontua-se que há, na socialização dos indivíduos, uma divisão entre homens e mulheres, desde tenra idade, que estatui o sexo masculino como sujeito universal da humanidade. O sexo feminino, por outro lado, é categorizado como "O Outro definido a partir da alteridade masculina" (MENDÉZ, 2010, p. 2 apud ROCHA, 2021, p. 41). Assim, as características biológicas não são o único fundamento da premissa de desigualdade entre homens e mulheres na sociedade. Afirma Isabelle Rocha que, pelo contrário, "ser mulher em nossa sociedade implica diversas consequências desiguais em relação aos homens decorrentes da socialização em si, que acabam refletidas no âmbito tributário" (ROCHA, 2021, p. 42).

Nesse sentido, a matriz tributária brasileira, que possui elevados níveis de regressividade na tributação sobre o consumo e insuficiente mecanismos de progressividade e redistribuição na tributação sobre a renda e propriedade, orienta-se para onerar demasiadamente a população hipossuficiente, em dissonância com os preceitos constitucionais tributários – capacidade contributiva, igualdade, justiça fiscal.

No entanto, vale frisar que, mesmo uma matriz universalmente desigual, impacta brutalmente quando fazemos o recorte de gênero e, ainda mais, quando incluímos raça. Tathiane Piscitelli assevera que:

> um sistema tributário regressivo e injusto, que opta por concentrar a carga tributária na tributação do consumo, com preservação significativa dos rendimentos provenientes do capital (como dividendos) e tímidos ônus sobre a propriedade, atinge diretamente as mulheres pretas e pardas e a população negra no geral, colocando-as em situação ainda maior de vulnerabilidade econômica e social. Trata-se, na expressão de Janet Stotsky (1996), de discriminação implícita que permeia todo o sistema tributário brasileiro: razões contingenciais colocam as mulheres negras nesse lugar de maior fragilidade financeira, de modo que a distribuição da carga tributária atual potencializa as desigualdades de gênero e raça historicamente existentes e se afasta dos valores constitucionais que sustentam o Estado Social e Democrático de Direito no qual estamos inseridas. (PISCITELLI, 2023, p. 226).

A tributação excessiva sobre o consumo e a ausência de um parâmetro de gênero nas políticas extrafiscais expõem que "as mulheres tendem a suportar mais a carga tributária que os

[75] "O mito da beleza é um fenômeno de mercado que evidencia o crescimento exponencial das indústrias de cosméticos e procedimentos de beleza. Consiste em um mecanismo que fomenta o consumo feminino à medida que difunde uma cultura de importância da beleza. [...]. Assim, os bens de consumo são como símbolos que atuam na construção da identidade, sendo inclusive a imagem do corpo relevante não apenas como uma exigência social, mas também para possibilitar uma relação com o outro. Nota-se, para as mulheres, que a beleza, além de ser uma forma de expressão e construção de sua própria identidade, é também uma forma que a mulher encontrou de se projetar socialmente" (FERNANDES, 2021, p. 167). Sobre esse assunto veja: WOLF, Naomi. **O Mito da beleza**: como as imagens de beleza são usadas contra as mulheres. Rio de Janeiro: Rocco, 2002.

homens e esse contexto é apenas o resultado do reforço estatal das discriminações a que se submetem cotidianamente" (MOTTA, 2023, p. 208). Assim, é possível afirmar que "a tributação funcional ao capital atinge a mulher na interação social" (MOTTA, 2023, p. 208).

Nesse sentido, o mundo do trabalho – esfera fundamental de autonomia, subsistência e independência do indivíduo, para a mulher, é cercado de imposições de estereótipos, alheios ao universo masculino. Em outras palavras, a sociedade impõe somente à mulher condições ligadas ao universo do consumo indispensáveis para o universo laboral. Maria Carolina Carvalho Motta afirma que "esse contexto faz da mulher uma consumidora essencial para a sociedade industrial e mercantil, visto que "o mercado de trabalho refinou o mito da beleza como forma de legitimar a discriminação das mulheres no emprego" (MOTTA, 2023, p. 208).

Nota-se, entretanto, que a seletividade em função da essencialidade é instrumento que perpetua essa desigualdade de gênero. Afinal, produtos essenciais para a mulher são considerados supérfluos e, consequentemente, sofrem a incidência de alíquotas elevadíssimas. Tathiana Piscitelli pontua que medicamentos, produtos de higiene, cuidado pessoal e vinculados à economia do cuidado[76], mesmo essenciais para a integração social da mulher, são "altamente onerados". Por exemplo, cita-se "produtos de maquiagem (25% de ICMS, 22% ou 12% de IPI), bombas para amamentação (18% de ICMS, 5% de IPI) e adaptadores de silicone para seios durante a amamentação (18% de ICMS e 10% de IPI)" (PISCITELLI, 2023, p. 231-232).

Assim, vale destacar a alta regressividade imposta à mulher pela tributação sobre o consumo em uma perspectiva de seletividade em função da essencialidade do bem ou serviço. Afinal, as mulheres são mais tributadas no consumo, visto que consomem bens e serviços, considerados supérfluos, que na realidade, são essenciais para a mulher em uma sociedade patriarcal. Ademais, pontua-se que os bens e serviços para as mulheres são precificados de forma específica – o que a doutrina denomina de "pink Tax"[77].

---

[76] "Os estudos reunidos sob o escopo da economia dos cuidados partem do pressuposto de que o cuidado desempenhado de maneira não remunerada não apenas integra o sistema econômico como também constitui uma pré-condição para a sua existência. A partir dessa compreensão, procuram medir e valorar o trabalho de cuidado; averiguar as condições de trabalho e de remuneração das ocupações referidas aos cuidados e à reprodução social; apontar para a natureza das relações entre os sujeitos envolvidos em seu desempenho; e examinar o posicionamento daquelas que o executam no mercado de trabalho. De maneira geral, uma proporção significativa do care é desempenhada de forma não remunerada, principalmente por mulheres, mesmo naquelas unidades domésticas que contam com a contratação de trabalhadoras domésticas e/ou cuidadoras. Os benefícios desse trabalho são majoritariamente coletivizados; o fardo por sua realização, no entanto, recai primordialmente sobre as mulheres, e traduz-se em obrigações financeiras, perda de oportunidades e menores salários (Razavi, 2007, p. 13)", (FONTOURA; PEREIRA; PINHEIRO, 2016, p. 16-17).

[77] "Desde logo, mencione-se que, a despeito da nomenclatura, não estamos diante de um tributo, propriamente. O termo é utilizado para fazer referência à precificação diferenciada (e comumente mais elevada) de bens destinados

Ou seja, além do consumo imposto pelo "mito da beleza", há diferenciação no preço unicamente em razão do público para qual e majoritariamente se direciona. Piscitelli pontua que o impacto tributário do Pink Tax é indireto, de modo que "sendo os produtos direcionados para as mulheres mais caros, estarão eles sujeitos a maior tributação sobre o consumo, cujo impacto é repassado no preço" (PISCITELLI, 2023, p. 234).

Maria Carolina Carvalho Motta sintetiza a realidade da desigualdade de gênero, sob a perspectiva da tributação. Afirma a eminente doutrinadora que:

> A mulher é, portanto, estigmatizada duas vezes. Primeiro, pela remuneração mais baixa que os homens e, segundo, pela tributação neutra do consumo que não leva em consideração a essencialidade dos produtos femininos. Ela tem que enfrentar dois padrões que se sobrepõem e repercutem nas questões tributárias: a falta de reconhecimento social e de políticas redistributivas. Por esta razão, não há como falar de justiça fiscal sem estabelecer o parâmetro da justiça de gênero. Segundo Fraser (2002): "A justiça de gênero não se restringe mais a questões meramente distributivas, mas agora engloba questões de representação, identidade e diferença" (p.62). (MOTTA, 2023, p. 210)

Ademais, fundamental citar como a seletividade em função da essencialidade gera uma realidade regressiva de gênero, especialmente no caso da tributação sobre produtos de higiene menstrual. Nota-se que esses produtos são de consumo essencial de pessoas que menstruam, de modo que seu acesso está ligado à saúde e a dignidade da pessoa humana. Não obstante, há, principalmente em países em desenvolvimento, uma gravíssima realidade de pobreza mentrual[78]. Maria Angelica dos Santos pontua que tal realidade impacta toda sociedade, visto que há "uma redução da mobilidade socioeconômica para corpos que menstruam e que deixam de empreender por conta da pobreza menstrual, o que dificulta o acesso ao mercado e, portanto, afeta a geração de riquezas como um todo" (SANTOS, 2023 p. 24).

A brutal incidência tributária sobre esses produtos, devido a falsa ideia de supérfluo, contribui para essa lógica perversa. Nesse sentido, Tathiana Piscitelli aponta que:

> O dano da ausência de políticas públicas sólidas de distribuição gratuita desses bens é potencializado pela alta carga tributária sobre eles incidente. Somados ICMS, PIS e

ao público feminino e, assim, a um fenômeno de mercado, cujas bases são, majoritariamente, sociológicas" (PISCITELLI, 2023, p. 232).

[78] "Em relatório recente, a Unicef aponta que "mais de 4 milhões de meninas (38,1% do total das estudantes) frequentam escolas com a privação de [...] requisitos mínimos de higiene" (UNFPA/UNICEF, 2021, p. 19). Desse conjunto, há 200 mil alunas que não têm acesso a nenhum item de higiene básica no ambiente escolar, de modo que "estão totalmente privadas de condições mínimas para cuidar da sua menstruação na sua escola" (UNFPA/UNICEF, 2021, p. 19). O mesmo estudo aponta que uma em cada quatro mulheres já foi privada do ambiente escolar por estar impossibilitada de comprar absorventes – situação na qual o substituto mais comum é o papel higiênico e tecidos. No sistema prisional, a oferta desses bens é limitada e o miolo de pão também aparece como opção para a contenção do fluxo menstrual (MENON, XAVIER e DAMASCENO, 2022)" (PISCITELLI, 2023, p. 230).

> Cofins, a tributação pode chegar a 25% – alíquota adequada para onerar bens supérfluos. O disparate é evidente. (PISCITELLI, 2023, p. 230).

Ao implementar tributos sobre o consumo com alíquota única (IBS e CBS) e o Imposto Seletivo, com abrangência infraconstitucional, a PEC n. 45/2019 mantem a brutal incidência tributária sobre a realidade feminina. Como paliativo, propõe a redução em 50% da alíquota do IBS e do CBS para " produtos de cuidados básicos à saúde menstrual" e "produtos de higiene pessoal"[79]. Questiona-se, ainda que reduzida, a incidência desses tributos nos produtos de cuidado básico à saúde menstrual não impactaria mulheres hipossuficientes? Os bens da economia do cuidado, fundamentais para a inserção social da mulher, estarão incluídos nessa categoria de "produtos de higiene pessoal"? Mesmo inclusos e com reduzida incidência, é justo tributar igual bens que são essenciais para a inclusão feminina e supérfluos para os homens?

Destaca-se que o ato de tributar possui uma natureza dúbia, já que, enquanto elemento fundamental do Estado democrático de direito, pode contribuir para a redução de desigualdades sociais. Não obstante, como um Robin Hood às avessas, pode aprofundar realidades de opressão, desigualdade e pobreza. Nesse sentido, o presente item almejou expor que a seletividade em função da essencialidade encontra óbice na concretização da capacidade contributiva na tributação de consumo. Bem como essa modalidade de tributação, excessivamente adotada na matriz tributária brasileira, gera uma realidade de regressividade, cujo o foco são os indivíduos hipossuficientes. Outrossim, essa regressividade é brutalmente potencializada quando realizamos cortes de gênero e de raça. Destaca-se, nesse diapasão, a incapacidade da seletividade, com suas categorias de "essencial" e "supérfluo", de acompanhar essas categorias e, consequentemente, promover uma matriz tributária mais solidária, igualitária e justa. Por fim, destaca-se a fala de Maria Angélica dos Santos:

> O direito tributário está em disputa. Não está dado. O jogo não está ganho. Há um grupo que se vale da tributação para perpetuar-se no lugar do privilégio e há um outro grupo que não participa dos benefícios que a tributação pode promover e que muitas vezes nem sabe disso. Para além desta disputa mais evidente que menciona, há uma outra. O ensino jurídico como um todo segue em disputa. [...]. Explico que a disputa do direito tributário não se dá somente na dimensão fisco vs. Contribuinte. Entre contribuintes também há posicionamentos socioeconômicos diversos e que complexificam as relações tributárias para além do que os teóricos tradicionalistas estão dando conta de evidenciar. (SANTOS, 2023, p. 44).

[79] § 1 do Art 9º. PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS, PEC n. 45/2019, 2023, p. 34).

CAPÍTULO 03 – APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E O CONTROLE JURISDICIONAL

3.1 Controle Jurisdicional no Direito Tributário Brasileiro

Ao longo do presente trabalho, expôs-se a indeterminação do conceito de seletividade e essencialidade e, consequentemente, das expressões "essencial" e "supérfluo". Bem como, pontuou-se que, para além da miríade doutrinaria, a indefinição do tema gera impactos concretos – como a abusiva incidência sobre o consumo feminino e a brutal regressividade na matriz tributária brasileira. Por fim, resta analisar a possibilidade de controle judicial da seletividade e a discussão desse tema em dois casos práticos - Recurso Extraordinário (RE) 714.139/ SC e o Recurso Extraordinário (RE) 606.314/PE.

Há na doutrina duas correntes contrárias quanto a possibilidade de controle judicial da seletividade. A primeira, predominante na jurisprudência, entende pela impossibilidade de controle da seletividade pelo Poder Judiciário. O próprio Supremo Tribunal Federal entende que "a ele caberia tão somente declarar a nulidade de uma norma jurídica em sede de controle de constitucionalidade, proferindo, assim, decisões de uma eficácia negativa[80]" (PESSOTA, 2022, p. 16). Nesse sentido, o magistrado, ao reconhecer inconstitucionalidade de tributo ou alíquota por violação a seletividade, estaria legislando de forma positiva, visto que na prática estaria extinguindo ou mitigando alíquota de tributo.

Assim, o princípio da Seletividade é norma direcionada, especificamente, ao legislador, para, no momento da elaboração legislativa, estabelecer distinções de alíquotas. Ensina-nos André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta que, para essa parcela da doutrina e da jurisprudência, "a previsão constitucional do princípio da seletividade é mera diretriz política, direcionada ao legislador no momento de definir a carga tributária incidente sobre cada produto e serviço" (MOREIRA; MOTTA, 2015, p.44-45)

O legislador estipula de maneira discricionária as alíquotas dos impostos, mediante um juízo de conveniência e oportunidade. Esse juízo baseia-se em diversos fatores de ordem

[80] "Essa concepção do papel da Corte Constitucional encontra eco em Hans Kelsen, segundo o qual "a livre criação que caracteriza a legislação" está ausente nas cortes constitucionais. Para o jurista, há uma distinção entre a mera anulação das leis e a atividade criativa do parlamento. A anulação da lei, papel da jurisdição constitucional, estaria fundada tão somente na aplicação da Constituição. A atividade do legislador negativo consistiria somente na aplicação do direito, e apenas em pequena medida na criação de direito. Ressalte-se que, como explica Rodrigo Brandão, a visão kelseniana da lei não é exegetista como era a visão do positivismo clássico. Isto é, Kelsen admite que a interpretação da lei não é apenas a mera aplicação daquilo que já está posto de forma cognoscível no texto legal. Antes, a interpretação exige também uma dimensão criativa dentro de uma moldura condicionada pelo ato normativo que lhe é superior (PESSOTA, 2022, p. 16).

pública, econômica e industrial. Pontua-se que as definições de Seletividade e, especialmente, de essencialidade são totalmente relativas e vagas, de modo que somente o legislador poderia selecionar o que é essencial e supérfluo com absoluta discricionariedade. Por essa tese, "haveria um óbice à realização de controle pelo Poder Judiciário, já que o legislador e a administração pública estariam aptos a, eles próprios, conferirem significado à essencialidade com base em critérios de política fiscal" (PESSOTA, 2022, p. 13).

Desse modo, o magistrado que, por inconstitucionalidade, elimina tributação ou mitiga alíquota violadora do Princípio da Seletividade, "está legislando de forma positiva" (MOREIRA; MOTTA, 2015, p. 45). Essa corrente, portanto, entende que, ao reconhecer a inconstitucionalidade, o magistrado estaria eliminando ou mitigando a tributação sobre bem ou serviço, no lugar do legislador. Em outras palavras, o controle judicial da seletividade é invasão judiciaria da competência do poder Legislativo e do Poder Executivo, flagrante violação da separação e harmonia dos três poderes.

Nota-se, todavia, que a tese do legislador negativo adotada por parte significativa da doutrina e da jurisprudência – incluso o STF, na prática impede a eficácia dos princípios fundamentais e "apequena a sua própria função de controle da compatibilidade dos atos do Poder Legislativo e do Poder Executivo com a Constituição Federal (art. 102, II, "a", CF)" (ÁVILA, 2006, p. 354). Tal tese, que afirma defender o princípio da separação dos poderes, paradoxalmente, termina não o promovendo. Pelo contrário, afirma Humberto Ávila, "ele é violado pelo exercício arbitrário da função estatal: o Estado pode restringir o conteúdo das normas constitucionais com base em qualquer fim, sem que isso seja objeto de controle pela jurisdição constitucional" (ÁVILA, 2006, p. 354).

A segunda corrente, por outro lado, entende possível a intervenção do Poder Judiciário, visto que "o princípio da seletividade não se destina apenas ao legislador, mas também ao contribuinte" (MOREIRA; MOTTA, 2015, p. 45). Assim, para além de uma diretriz política direcionada ao legislador no momento de incidência das alíquotas, o princípio da seletividade é uma garantia ao contribuinte. Conclui-se, nessa perspectiva, que "por ser uma obrigação de todo o Estado Brasileiro, o zelo pela correta aplicação da seletividade pertenceria não só ao executivo e ao legislativo, mas também ao judiciário" (PESSOTA, 2022, p. 22). Este último possui, além do poder, o dever de zelar pela aplicação do Princípio da Seletividade, por meio da correção de equívocos e dissonâncias na fixação das alíquotas (MOREIRA; MOTTA, 2015, p. 45). Em suma,

> Cabe ao Judiciário "o controle da coerência entre a graduação da essencialidade eleita pelo Legislativo e pelo Executivo e aquela que seria razoavelmente esperada pela sociedade". Mesmo porque a ausência de controle sobre a seletividade pode potencialmente levar à lesão de direitos fundamentais como o direito à igualdade e o direito ao mínimo existencial. (PESSOTA, 2022, p. 22)

Ademais, a referida corrente defende que o controle jurisdicional não caracteriza desrespeito às competências dos demais poderes pelo Poder Judiciário. Já que, há um conteúdo mínimo do conceito de essencialidade, que limita a liberdade do legislador no estabelecimento de alíquotas. Assevera André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta, tratar-se "de conceito cujos parâmetros são dados pelo próprio ordenamento jurídico, notadamente pela Constituição" (MOREIRA; MOTTA, 2015, p. 45). Nesse sentido, ensina-nos Sacha Calmon que " o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador". Afinal, "o contribuinte pode provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua" (COÉLHO, 2004, p. 410-411).

Assim, o Princípio da Seletividade não é somente norma direcionada ao legislador. Seu controle pelo Poder Judiciário, portanto, não implicaria violação à separação de poderes ou a invasão da competência do Poder Legislativo. Ao contrário, tal feito permite "averiguar se os critérios adotados por estes poderes (Legislativo e Executivo) foram adequados e racionais" (BOTALLO; CARRAZZA, 2018, p. 110) – isto é, garante que o contribuinte terá respeitado a instrumentalização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta pontuam que, admitindo a possibilidade de controle judicial da seletividade, há uma divergência na doutrina e jurisprudência. Para parte deles, "o magistrado pode definir a alíquota mais adequada para o produto cuja tributação é impugnada". Outra parte, entende que "o magistrado deve se restringir a reconhecer a inconstitucionalidade da alíquota, o que, por conseguinte, impede a cobrança do imposto por ausência do aspecto quantitativo do consequente normativo" (MOREIRA, MOTTA, 2015, p. 46).

Ferreira Neto e Kronbauer apontam elementos orientadores de um eventual controle judicial da seletividade, em especial, "das normas que tratam da essencialidade de bens para fins de tributação com alíquotas mais ou menos gravosas" (FERREIRA NETO, KRONBAUER, 2020, p. 50).

São eles: I) forma: "A forma do direito é representada pela Lei, sendo que este será o ponto de partida para a análise dos casos". Esta deverá ser complementada "quando o núcleo da essencialidade de determinado objeto é ignorado pelo legislador", sempre respeitando um grau de discricionariedade deste; II) avaliação gradativa e incidência não categórica: a

"definição de essencialidade deve atender um critério gradativo e não categórico, sendo que é possível se chegar, dentro da própria essencialidade, a bens mais ou menos essenciais". Assim, necessário realizar, no bojo daquilo tido por essencial, uma avaliação gradativa a partir da relevância e indispensabilidade da natureza e da finalidade dos bens e serviços, "evitando-se a simples comparação interna dos diferentes produtos dentro do sistema de classificação desenhado pelo legislador"; III) pertinência da finalidade: "a verificação da essencialidade dependerá, também, do fim específico inerente ao objeto, que não decorre somente da escolha do legislador". Ou seja, a essencialidade de um bem ou serviço está diretamente ligada ao fim para qual estes existem. IV) adequação do meio à realização do fim: "outro critério importante de controle da seletividade é verificação adequação do meio eleito ao fim sendo promovido pelo produto a ser tributado" (FERREIRA NETO; KRONBAUER, 2020, p. 50-51).

Vale destacar que os tribunais, em um exercício recente, buscam definir um núcleo mínimo e objetivo sobre a seletividade e, em especial, a essencialidade. Bem como, definir limites para o controle judicial dessa matéria. Todavia, não há unanimidade nesse entendimento. André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta, em artigo de 2015, realizaram um levantamento sobre a miríade de entendimentos acerca do controle das alíquotas do IPI, por parte do Poder Judiciário, em nome da seletividade.

No âmbito da justiça federal, os Tribunais Regionais Federais da 2ª Região[81], da 3ª Região[82] e da 5ª Região[83] posicionam-se, majoritariamente, pela impossibilidade de controle judicial das alíquotas do IPI. O TRF da 1ª Região, de forma semelhante assentou que o controle do IPI não pode ser feito pelo poder judiciário[84]. Não obstante, é possível encontrar, nesse

[81] "1.A Constituição da República no seu artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, traz a necessidade de que o Imposto Sobre Produtos Industrializados seja seletivo em função da essencialidade do produto. 2. Ocorre que a competência para definir o que é essencial, bem como qual a alíquota aplicável d acordo com esta essencialidade, pertencente ao legislador em conjunto com o administrador e não ao Poder Judiciário. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. " (Apelação em mandado de Segurança nº 200202010339934. Apelante: Cooperativa dos Produtores de Cana, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo – Copersucar. Apelado: União. Relator: juiz convocado Luiz Norton Baptista de Mattos. Dje 1º.09.2008).

[82] "Não pode o judiciário substituir atribuições que a Constituição concede aos demais Poderes da União, nesse ponto em que indevidamente o Judiciário incursionaria pelos meandros das funções legislativa e administrativa, em esfera tributária, para dizer, ele judiciário, o que deve ou não ser essencial para fins de incidência de IPI."(Agravo Legal em Apelação Cível nº 0016666-56.2001.4.03.6100. Agravante: Sindicato Interestadual da Industria de Óptica do Estado de São Paulo. Agravado: União. Relator: Des. Johonsom di Salvo. Dje 27.08.2013).

[83] "3. A alíquota de cinco por centro prevista para o IPI incidente sobre o açúcar, nos termos do Decreto 2.917/98 e legislação posterior, não ofende o princípio constitucional da seletividade, tampouco a legislação federal pertinente à espécie. 4. Ao legislador é que incumbe essa avaliação acerca da carga tributária, não ao contribuinte e nem ao Fisco, sendo vedado ao Judiciário legislar positivamente, devendo ser respeitada a discricionariedade do legislador. (Apelação em Mandado de Segurança nº 200681000135067. Apelante: Columbus Sugar Distribuidora de Alimentos Ltda. Apelado União. Relator: Des. Francisco Barros Dias. DJe 22.05.2014).

[84] "Cabe ao governo, de forma discricionária, escolher os rumos da política sucroalcooleira, utilizando-se, caso necessário, do IPI, tributo com função extrafiscal, não sendo possível ao poder judiciário imiscuir-se nesta seara sem a demonstração cabal de vícios de legalidade " Trecho do REsp nº 704.917/RS, referido na Apelação Cível nº

mesmo tribunal, julgados esparsos dissonantes[85]. O TRF da 4ª Região não apresenta unanimidade sobre o tema, de forma que há decisões em um[86] e em outro sentido[87] (MOREIRA; MOTTA, 2015, 47-48).

No Superior Tribunal de Justiça, o tema do controle judicial do Princípio da Seletividade não é enfrentado de forma direta. Há inúmeros Mandados de Segurança impetrados com o objetivo de combater disposições contidas em legislação estatual que disciplinam alíquotas diferenciadas de ICMS sobre energia elétrica – caso que será enfrentado, especificamente, no STF no item 3.1. Nota-se que decidiu-se pela impossibilidade, ora com base nas súmulas 266 do STF[88] e Tema Repetitivo 430 do STJ[89], ora com base na impossibilidade de reexame em Recurso Especial de matéria constitucional, em conformidade com o art. 102, III e Súmula 280/STF[90]. Quanto ao IPI, a maioria dos casos também são enfrentados pela ideia do enfoque eminentemente constitucional e usurpação da competência do STF[91]. Vale destacar, entretanto, que prevalece antigo entendimento que a função extrafiscal é matéria discricionária do Poder Público, não sendo passível de controle judicial. Conforme, excertos do REsp 704.917/RS a seguir:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DECRETO-LEI 399/38. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. AÇÚCAR DE CANA. IPI.

0005372-09.1998.4.01.3500. Apelante: Jalles Machado S/A Açúcar e Álcool. Apelado: União. Relator: Juiz Convocado Wilson Alves de Souza. Dje de 20.09.2013.

[85] "3. O art. 153 § 1º, da CF/1988 estabelece verdadeira limitação ao poder de tributar e impede que o IPI seja estabelecido de acordo com critério diferente da essencialidade do produto. Ainda que seja considerado o caráter extrafiscal, a fixação de alíquotas do IPI deve obedecer ao critério da seletividade e essencialidade do produto. 4. A fixação da alíquota no patamar de 18% não obedece ao critério determinado pela CF/88, portanto, inegável a essencialidade do produto. " (Apelação Cível nº 0036659-55.2001.4.01.3800. Apelante: Usina Luciania Ltda. Apelado: União. Relator: Des. Maria do Carmo Cardoso. Dje de 24.08.2012).

[86] "o argumento de que há amplo campo para a discricionariedade do legislador, sendo vedado exercer o controle jurisdicional sobre atos de conteúdo político, implica negação ao princípio constitucional da eletividade, cuja tutela compete precipuamente ao Poder Judiciário." (Apelação Civil nº 0023445-69.2008.404.7000. Apelante: ABIP – Associação Brasileira da Industria de Pneus Remoldados. Apelado: União. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. Dje 17.04.2013).

[87] "ora, de tal dispositivo {art. 153 § 3º, I, da CF] não se retira que o açúcar não pode ser tributado pelo IPI, pois a fixação das condições e limites das alíquotas do tributo e o juízo acerca da seletividade e essencialidade dos produtos que serão tributados devem ser feitos pelos órgãos competentes, quais sejam, os Poderes Legislativos e Executivo [...]".(Apelação Cível nº 001759060.2013.404.9999. Apelante: Usina Alto Alegre S/A Açúcar e Álcool. Apelado: União. Relator: Des. Rômulo Pizzolatti. Dje 22.05.2014).

[88] "Não cabe mandado de segurança contra lei em tese".

[89] "No pertinente a impetração de ação mandamental contra lei em tese, a jurisprudência desta Corte Superior embora reconheça a possibilidade de mandado de segurança invocar a inconstitucionalidade da norma como fundamento para o pedido, não admite que a declaração de inconstitucionalidade, constitua, ela própria, pedido autônomo".

[90] Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial (AgRg no AREsp) 50316 / PE. Relator: Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 06.03.2012.

[91] Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial (AgRg no AREsp) 689628/PE Relator: Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 17.11.2015; e (Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no REsp) 1376517/SP Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Dje 24.06.2013.

> DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS DE ACORDO COM A REGIÃO PRODUTORA. POSSIBILIDADE. FUNÇÃO EXTRAFISCAL. DISCRICIONARIEDADE DO PODER PÚBLICO. [...]
> 4. A isenção ou fixação de alíquotas diferenciadas para a promoção do equilíbrio socioeconômico entre as regiões está prevista na própria Constituição Federal, a qual autoriza o tratamento desigual entre partes desiguais.5. Cabe ao Governo, de forma discricionária, escolher os rumos da política sucroalcooleira, utilizando-se, caso necessário, do IPI, tributo com função extrafiscal, não sendo possível ao Poder Judiciário imiscuir-se nesta seara sem a demonstração cabal de vícios de legalidade.6. Recurso especial conhecido em parte, e, nessa, desprovido. (Recurso Especial n. 704.917/RS. Recorrente: Cooperativa de Produtores de Cana de Açucar e Alcool do Estado de São Paulo – COPERSUCAR e outros. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. José Delgado. Dje 27.06.2005).

O próprio E. STF, em diversas oportunidades, deparou-se com esse tema. Por exemplo, cita-se o voto do Ministro Luiz Fux, no Recurso Extraordinário nº 592.145/SP:

> Com efeito, a seletividade não é uma faculdade atribuída ao Poder Executivo, no sentido de poder considerá-la ou não na fixação de alíquotas do IPI, mas, antes, representa verdadeiro comando a ser observado na quantificação do tributo a ser pago, de acordo com a essencialidade do produto. Nesse ponto, embora 'essencialidade' seja um conceito de textura aberta, cujo conteúdo é indeterminado, isso não significa que seja impossível aferir o seu núcleo mínimo diante do caso concreto, a fim de averiguar se foi o mesmo respeitado ou não pelo Poder Executivo.
>
> No presente caso, não parece haver dúvidas quanto à essencialidade do açúcar de cana, fato reconhecido pelo v. acórdão recorrido e não refutado pela União Federal em suas manifestações. Aliás, o referido produto consta na relação de itens integrantes da cesta básica, conforme o Decreto-lei nº 399/38, vigente até hoje. (Recurso Extraordinário nº 592.145/SP. Recorrente: USINA COLORADO - AÇÚCAR E ÁLCOOL OSWALDO RIBEIRO DE MENDOÇA LTDA. Recorridos: União. Relator: Min. Marco Aurélio. DJe. 01/02/2018).

Nesse diapasão, Rodolfo Tsunetaka Tamanaha (2019), em pesquisa jurisprudencial, verificou 23 ocorrências, cuja seletividade em razão da essencialidade do bem, mercadoria ou serviço foi objeto de debate em alguma medida pelo Plenário do Supremo tribunal Federal. A partir da finalidade pretendida com a adoção da seletividade, é possível dividir esses acórdãos em 3 grupos.

No primeiro grupo, composto por 16 acórdãos[92], identificou-se os precedentes de finalidade fiscal, ou seja, aqueles que o STF reconheceu que a seletividade objetivava promover a distribuição equânime do ônus tributário. Nesse grupo, Rodolfo Tsunetaka Tamanaha pontua

[92] Vale citar situações como o (Agravo Regimental em Agravo no Recurso Extraordinário) ARE 811691 AgR/BA, na qual a Corte ressaltou que "como o acórdão do Tribunal de origem determinou a incidência de alíquota mais baixa de ICMS não por considerar a alíquota superior inconstitucional com base no princípio da seletividade, mas por concluir que a classificação dada pelo Fisco à mercadoria estava incorreta, a partir das provas e da legislação infraconstitucional aplicável à espécie, entendeu ser inviável a avaliação do mérito do recurso extraordinário, dada a incidência da Súmula 279 do STF ou porque a afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta" (TAMANAHA, 2019, p. 11).

que a análise da seletividade "se restringiu a afirmar que a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas decorre da capacidade tributária do contribuinte, que impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória" (TAMANAHA, 2019, p. 11). Assim, por meio do método da comparação, evitou-se a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais, como no caso do RE 634457 AgR/RJ.

No segundo grupo, composto apenas por 1 acórdão, identificou-se os precedentes com finalidade extrafiscal. Isto é, aqueles acórdãos, onde a Corte "avaliou norma tributária adotada no âmbito de tributo ancorada em uma finalidade relevante do ponto de vista constitucional" (TAMANAHA, 2019, p. 12). Assim, no AI 515168 AgR – ED/MG discutiu-se a constitucionalidade de dispositivo da Lei 8.393/91 que criava três faixas de alíquotas do IPI incidentes sobre a produção de açúcar[93]. O STF entendeu que a norma extrafiscal adotada fundava-se em ideias estabelecidas pela constituição, como a promoção das desigualdades regionais e o equilíbrio do desenvolvimento econômico-social (art. 151, I , da CF/88), de modo que a norma tributaria era constitucional. Tamanaha, por outro lado, pontua que "uma análise pormenorizada do postulado da proporcionalidade para se aferir se a medida revelava-se adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, não foi empreendida pela Corte" (TAMANAHA, 2019, p. 12).

Por fim, no terceiro grupo, composto por 6 acórdãos, identificou-se o argumento da seletividade sendo suscitado para tributos que detém previsão constitucional explicita – IPI e ICMS. Ou seja, decisões colegiadas em que "o argumento da seletividade foi deduzido com relação a outros tributos", como IPTU, ITCMD e contribuição social destinada ao custeio de previdência (TAMANAHA, 2019, p. 11). Nesse diapasão, destaca-se o Tema nº 523, que instituiu a tese: "são constitucionais as leis municipais anteriores à Emenda Constitucional n° 29/2000, que instituíram alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis edificados e não edificados, residenciais e não residenciais".

Conclui-se que a seletividade é matéria controvérsia na doutrina e na jurisprudência. Portanto, é possível encontrar uma miríade de decisões judiciais divergentes sobre o tema. De fato, predomina o entendimento, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, da impossibilidade do controle da seletividade pelo Poder Judiciário. Não obstante, dois precedentes se destacaram, seja por parecer favorável da Procuradoria Geral da República no sentido de permitir o controle

[93] "Com a edição do Decreto 420/92, foram estabelecidas: (i) a isenção para as operações de produção industrial realizadas nas regiões da SUDENE e da SUDAM; (ii) a alíquota de 9% para a produção realizada nos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo; e (iii) a alíquota de 18% para a produção realizada nos demais Estados da federação" (TAMANAHA, 2019, p. 12).

judicial das alíquotas dos tributos para adequá-las ao princípio da seletividade, seja pelo interessante e profundo debate sobre a natureza da essencialidade, a dicotomia essencial/supérfluo e o alcance da seletividade, enquanto princípio fundamental tributário – são eles o RE nº 606.314/PE e o RE nº 714.139/SC, que foram leading case, respectivamente, dos temas 501 e 745.

3.2 Análise do Recurso Extraordinário (RE) n. 714.139/SC

A partir da controvérsia relativa à tributação do fornecimento de energia elétrica e da prestação de serviço de telecomunicação, a Seletividade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços foi amplamente discutida e debatida pelo STF no referido Recurso Extraordinário.

Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado por Lojas Americanas S/A contra o Estado de Santa Catarina visando a inconstitucionalidade do artigo 19, inciso I, alínea "a" da Lei Estadual nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996[94]. Em síntese, afirmou a impetrante que a alíquota de 25% de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação e sobre a energia elétrica, frente a alíquota de 17% para os demais bens (47% superior), viola frontalmente o Princípio da Seletividade em função da essencialidade. Bem como, "requereu a repetição ou a compensação da diferença" (MOREIRA; MOTTA, 2015, p. 49)

A impetrante viu sua pretensão frustrada na primeira e na segunda instância. Nesse sentido, expõe-se ementa do acórdão do TJSC, a seguir:

> APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. ALÍQUOTA DE ICMS (25%). ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE, EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO (ART. 155 § 2º, III). INOCORRÊNCIA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO. A Constituição Federal dispõe que o ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (art. 155, § 2º, III – grifei). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que "será seletivo, em função da essencialidade do produto" (art.

[94] Dispõe o Referido diploma que "As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são**: I – 17% (dezessete por cento)**, salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II e III**; II – 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica;** b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo Único desta Lei; c) prestações de serviços de comunicação; d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante; **III – 12% (doze por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw (cento e cinqüenta quilowatts); b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural**;" (BRASIL. SANTA CATARINA, Lei Estadual n. 10.297/1996, WEB, 2023).

> 153, § 3º, I, da CF – grifei). **Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão "poderá ser seletivo". No entanto, há que reconhecer que é determinação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão "deverá ser seletivo", reservada apenas ao IPI. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos. Para que o pleito formulado pelo impetrante pudesse ser apreciado pelo Judiciário, seria necessário que, por algum meio de prova, o interessado demonstrasse peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional**. Mais: essa prova no caso do Mandado de Segurança, deveria ser pré-constituída. A seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério da comparação. Embora seja inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada. (Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2011.017834-5. Apelante: Lojas Americanas S/A. Apelado: Estado de Santa Catarina. Relator: Des. José Volpato de Souza, Dje 08.03.2012)

Nota-se que o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJSC) decidiu pela constitucionalidade do dispositivo que previa alíquota superior de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação em relação ao estabelecido para as operações em geral. O TJSC justificou essa conclusão por meio de dois fundamentos principais: 1) a inexistência de vício no tratamento diferenciado estatuído pelo art. 19, inciso I, alínea "a" da Lei Estadual nº 10.297/1996; e 2) a observação pelo legislador da indisponibilidade da energia elétrica para a sociedade.

Vinicius Fonseca e Edimur de Faria pontuam que no primeiro fundamento o TJSC afirma não haver violação ao princípio da seletividade em função da essencialidade, já que "a norma constitucional (art. 155, § 2º, Inciso III da CF/88) envolveria uma faculdade e não uma imperatividade, isto é, uma alternativa à disposição da discricionariedade do intérprete". Por sua vez, no segundo fundamento, o tribunal a quo entendeu que o legislador teria buscado "desestimular o consumo justamente nos setores onde ele é mais elevado, bem como evitar o desperdício e, consequentemente, as interrupções na distribuição" (FONSECA; FARIA, 2020, p. 53-54).

Inconformada, a recorrente interpôs Recurso Extraordinário, no qual, baseando-se nas alíneas "a" e "c" do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, sublinha inobservância aos princípios da isonomia tributária e seletividade do imposto estadual em função da essencialidade dos bens e serviços. Nesse diapasão, afirma que "deve-se extrair do comando constitucional norma no sentido de orientar-se a discriminação, quanto às alíquotas, pela regra da essencialidade, sendo fixado percentual maior para produto supérfluo e menor no caso de item essencial" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 10). Ou seja, equiparar percentuais aplicados nas operações relativas a energia elétrica, aqueles atinentes a produtos supérfluos, revela-se, sob a perspectiva da essencialidade, desproporcional.

Ademais, pontua a recorrente que a previsão de alíquotas menores (12%) – considerado o consumo de energia nos domicílios, por produtores ou cooperativas rurais, limitado a 150 Kw e 500 Kw – condiciona a seletividade ao destinatário e não à mercadoria ou serviço. De modo que, há a inobservância do princípio da isonomia tributária "apontando ausente, no texto constitucional, justificativa para a diferenciação entre consumidores" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p, 10). Por fim, clama a recorrente pelo reconhecimento do direito de pagar o imposto pela alíquota genérica, com restituição dos valores recolhidos a maior. Bem como, a admissão da repercussão geral no caso, visto que ultrapassa "a questão os limites subjetivos da lide, mostrando-se relevante dos pontos de vista político, econômico e social" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 11).

Em contrarrazões, o Estado de Santa Catarina sustenta a inadmissibilidade do Recurso Extraordinário, visto que inexistente prequestionamento e o envolvimento de matéria fática. No mérito,

> Sublinha competir aos Poderes Legislativo e Executivo a definição da forma de realizar a seletividade tributária quanto ao estabelecimento de políticas fiscais, presente o interesse social. Destaca a faculdade de o legislador ordinário estadual graduar as alíquotas do imposto, observando, sempre que possível, a capacidade contributiva a partir do princípio da seletividade. Assinala que a essencialidade do bem ou serviço varia de acordo com as características do consumidor (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 11).

A Primeira turma do STF, em agravo regimental interposto contra decisão monocrática do relator[95], proclamou estar em jogo matéria constitucional e determinou a sequência do recurso extraordinário. Bem como, o Pleno, em sessão de 13 de junho de 2014, admitiu a repercussão geral.

Vale destacar que a Procuradoria-Geral da República emitiu parecer pelo provimento parcial do recurso "pela inconstitucionalidade da legislação do estado de Santa Catarina, na medida em que as alíquotas por ela atribuídas à tributação, pelo ICMS, do fornecimento de energia elétrica e da prestação de serviços de telecomunicação violariam a seletividade do ICMS por não respeitar a essencialidade deles" (FONSECA, FARIA, 2020, p. 54). Não obstante, a PGR pontua que o princípio da igualdade tributária se concretiza "a partir de níveis

[95]Inicialmente, o apelo extremo foi inadmitido pelo ilustre relator, Ministro MARCO AURÉLIO, aos argumentos de que "(a) "as razões do extraordinário partem de pressupostos fáticos estranhos ao acórdão atacado, buscando-se, em síntese, o reexame dos elementos probatórios para, com fundamento em quadro diverso, assentar-se a viabilidade do recurso" e (b) "o acórdão impugnado revela interpretação de normas estritamente legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo." (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 30)

reduzidos de consumo, de alíquotas progressivas na energia fornecida à população economicamente mais vulnerável, ao contrário do que sugere o recorrente" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 12). Em síntese, expõe-se ementa do parecer:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 745. ICMS. ARTS. 150, II, E 155, § 2º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. ALÍQUOTA ESPECÍFICA SUPERIOR À ALÍQUOTA GERAL. INCONSTITUCIONALIDADE. PROVIMENTO. MODULAÇÃO DE EFEITOS RECOMENDÁVEL. (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 12).

No dia 10 de dezembro de 2021[96], iniciou-se o julgamento virtual do Recurso Extraordinário (RE) 714.139/SC, somente finalizado em 18 de dezembro de 2021.

O voto do Relator, Min. Marco Aurélio de Melo, fundamentou-se em 6 pontos que construíram um entendimento sobre a seletividade. De início, pontuou o ministro que (i) no caso do ICMS, a seletividade em função da essencialidade é facultativa. Não obstante, "a facultatividade do método não significa inexistir, no preceito, núcleo essencial a ser preservado quando evocado pelo legislador ordinário" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 16); mesmo facultativa, continua o eminente relator, (ii) uma vez adotada a seletividade "o critério não pode ser outro senão a essencialidade. Surge a contrariedade à Constituição Federal, uma vez inequívoco tratar-se de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 16); (iii) Serviços de energia elétrica e telecomunicações são definidos em lei como essenciais– Art. 21, Incisos XI e XII, alínea b da CF/88 e Art. 10 da Lei nº 7.883/1989. Ademais, "São setores de demanda predominantemente inelástica, ante a indispensabilidade. O acréscimo na tributação não gera realocação dos recursos, porquanto insubstituíveis os itens" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 17); (iv) o desvirtuamento da técnica da

[96] O Recurso Extraordinário foi distribuído ao Relator, Min. Marco Aurélio, em 04.10.2012, que em 21.12.2012, em decisão monocrática, negou seguimento ao recurso. Interpôs-se Agravo Regimental, apresentado em mesa para julgamento em 15.03.2013 e negado o provimento. Opõe-se embargos de declaração, recebidos em 03.09.2013. Sobreveio decisão pela existência de repercussão geral, em 13.06.2014. Só em 16.12.2020 inclui-se em pauta o recurso, de forma que o julgamento se iniciou em 05.02.2021, tendo votado nesta data o Relator Ministro Marco Aurélio e o Ministro Alexandre de Moraes. Todavia, o Ministro Dias Toffoli pediu vista em 11.02.2021, o que suspendeu o julgamento até 01.06.2021, com a devolução dos autos para julgamento. Em 21.06.2021, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista do processo, suspendendo-o até dia 26.10.2021, com a devolução dos autos para julgamento. Ademais, o ministro Gilmar Mendes pediu vista, quanto a modulação dos efeitos, fazendo o processo retornar somente em 07.12.2021. Por fim, finalizou-se o julgamento virtual em 18.12.2021. Após rejeição dos embargos opostos, a matéria transitou em julgado em 30.06.2022.

seletividade no caso em tela, “, não se compatibiliza com os fundamentos e objetivos contidos no texto constitucional, a teor dos artigos 1º e 3º, seja sob o ângulo da dignidade da pessoa humana, seja sob a óptica do desenvolvimento nacional (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 17); (v) a seletividade é um princípio que pode ser conjugado com demais princípios tributários, afinal “não há óbice à conjugação dos princípios da seletividade, progressividade e capacidade contributiva, visando maximar a justiça fiscal” (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 18); (vi) por fim, assevera o ministro que o caso não se trata de anômala atuação legislativa do judiciário, ao contrário, “é pertinente o controle judicial a fim de garantir o respeito ao figurino constitucional”[97] (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 18).

Assim, propôs a seguinte tese ao Tema nº 745:

> Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 19)

A divergência, por sua vez, foi apresentada pelo Ministro Alexandre de Moraes, que considerou a constitucionalidade da norma impugnada quanto as alíquotas estabelecidas para o ICMS incidente sobre operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação. Afinal, para o eminente ministro, o Estado de Santa Catarina aplicou ao ICMS, concomitantemente a Seletividade e a Capacidade Contributiva. Imprimindo-lhe efeitos extrafiscais, a fim de: “ aplicar alíquota reduzida (12%) aos consumidores que possuem menor capacidade econômica/contributiva, compensando-se com a aplicação de alíquota majorada (25%) para os consumidores considerados de maior poder econômico/capacidade contributiva” e “estimular o consumo consciente e desestimular o desperdício dos consumidores de energia elétrica a fim de evitar escassez do serviço e/ou eventuais racionamentos” (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 42).

[97] Vale destacar que, em consonância ao parecer da PGR, o ministro afirma não existir inconstitucionalidade no artigo 19, Inciso III da Lei Estadual º 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Afinal, não há incompatibilidade com o Princípio da Isonomia da fixação de alíquota de 12% do ICMS em energia elétrica e telecomunicações sobre consumidores domiciliares e produtores ou cooperativas rurais, com limite de consumo de 150 kw/h e 500 kw/h. Já que “faz- se em jogo política fiscal do legislador voltada a consumidores com menor potencial econômico” (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 18).

Segundo essa lógica, não há na legislação estadual qualquer ofensa a isonomia tributária, visto que "o tratamento diferenciado foi estabelecido pelo Estado justamente com vistas a equalizar o ônus das operações com energia elétrica, de modo a cobrar mais de quem consome mais e possui maior capacidade contributiva, e cobrar menos de quem consome menos e possui menor capacidade contributiva" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 43). Bem como, pontuou que, em uma realidade de diversidade socioeconômica dos entes federativos, é impossível (e irracional) "estabelecer critérios rígidos para a seletividade/essencialidade dos bens sobre os quais incidem o ICMS" – ficando a cargo do "legislador tributário estadual levar em conta as necessidades e peculiaridades regionais, a fim de estabelecer as alíquotas do ICMS, considerando não apenas a essencialidade do bem em si mesma (como sustentado pela recorrente e por grande parte da doutrina), mas também o princípio da isonomia e da capacidade contributiva" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 44).

Ademais, "não há como negar a possibilidade de o legislador estadual, ao estabelecer alíquotas seletivas ao ICMS, adotar efeitos extrafiscais ao imposto, a fim de incentivar certas condutas estimulando ou desestimulando o consumo de determinados bens" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 44-45). Asseverou o eminente ministro, evocando precedente do Supremo Tribunal Federal[98].

No que se refere à alíquota incidente sobre serviços de telecomunicação, em contrapartida, o Ministro Alexandre de Moraes discorreu pela inconstitucionalidade. Uma vez que, na hipótese dos autos "o Estado de Santa Catarina adotou alíquota majorada (25%) para os serviços de comunicação (art. 19, II, 'c', da lei estadual 10.297/1996), desconsiderando por completo sua essencialidade, sem apresentar qualquer justificativa amparada pela Constituição Federal" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 47). Em suma, afirma o eminente ministro[99]:

> o entendimento firmado até então a respeito da alíquota diferenciada do ICMS incidente sobre a energia elétrica - para o qual justificou-se a diferenciação da alíquota do bem em razão do princípio da capacidade contributiva e atribuição de efeitos

[98] Embargos de declaração nos embargos de declaração no recurso extraordinário EDED (RE) 218287, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 30/06/2017, DJe 09-08-2017

[99] Nesse sentido, o Ministro Alexandre de Moraes apresentou precedente, no qual a Segunda Turma do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL manteve decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a qual desconsiderou a alíquota de ICMS de 25% sobre serviços de telecomunicações e energia elétrica (Agravo Regimental no Recurso Especial (AgR RE) 634457/ RJ, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 15/08/2014). Porém, o eminente ministro, considerou que "o entendimento mantido pelo referido precedente aplica-se tão somente à alíquota incidente sobre os serviços de telecomunicação no Estado de Santa Catarina" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC,, 2021, p. 49).

> extrafiscais, constitucionalmente autorizados -, não se aplica aos serviços de comunicação, inexistindo, tanto no acórdão recorrido, quanto em contrarrazões recursais, quaisquer justificativas para adoção de alíquota majorada de 25%, quando a alíquota incidente para as mercadorias e serviços em geral é de 17% (art. 19, I, da lei estadual 10.297/1996) (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 47).

Assim, o Ministro Alexandre de Moraes propôs a seguinte tese ao Tema nº 745:

> "I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva. II. O ente tributante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem. III. A estipulação de alíquota majorada para os serviços de telecomunicação, sem adequada justificativa, ofende o princípio da seletividade do ICMS (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 50)

O ministro Dias Toffoli pediu vista dos autos, sendo designado, posteriormente, o redator do acórdão. O eminente ministro inicia seu voto afirmando que as ideias de "seletivo" e "essencialidade" são "cláusulas abertas, as quais podem ser trabalhadas pelo legislador ordinário com certo grau de liberdade, sem macular, contudo, o conteúdo mínimo de tais expressões". Bem como, "o texto constitucional não determina qual técnica tributária deve ser utilizada para se efetivar a seletividade em questão" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 57). Nesse diapasão, afirma o Ministro que o ICMS pode levar em conta outros elementos, como "a qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço; o fim para que se presta um ou outro; seu preço; a capacidade econômica do consumidor final; as características sociais, econômicas e naturais do país e do estado instituidor do imposto; a função extrafiscal da tributação etc" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 71).

Assim, a seletividade, na hipótese do ICMS, é facultativa, de modo que a "constituição cidadã apenas autorizou os estados a adotarem a seletividade nesse imposto". Não obstante, "uma vez adotada a seletividade no ICMS, o critério dessa seletividade deve ser o da essencialidade da mercadoria ou do serviço" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 72). Em suma, o Ministro assevera que a facultatividade reside na adoção da seletividade no ICMS, que uma vez adotada, terá como critério, obrigatoriamente, a essencialidade.

Logo, em consonância ao Relator, votou pela inconstitucionalidade da fixação, para as operações com energia elétrica, de alíquota de ICMS maior do que a das operações em geral. Em seu voto, o ministro pondera que "a eficácia negativa da seletividade impede a cobrança,

como regra, do ICMS sobre energia elétrica com alíquota superior àquela incidente sobre as operações em geral". A essencialidade da energia elétrica, por sua vez, "independe da classe na qual se enquadra seu consumidor (ou o consumo) ou da quantidade de energia elétrica consumida" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 77-78). Vale destacar trecho a seguir que resume o raciocínio do eminente ministro em seu voto:

> Os grupos de consumidores de energia elétrica beneficiados com a alíquota de 12% são, evidentemente, ínfimos em comparação com a universalidade daqueles onerados com aquela alíquota elevada de 25%. Na adoção do ICMS seletivo, a referida lei equiparou a energia elétrica a produtos supérfluos, cobrando, como regra, o ICMS sobre tal bem com alíquota elevada de 25%. São onerados com essa alíquota os consumidores comerciais e industriais, o Poder Público bem como os consumidores residenciais e rurais cujo consumo supere aqueles limites. Só de maneira excepcional, a lei previu a cobrança desse tributo com menor onerosidade em prol de alguns poucos grupos. Ou seja, a lei catarinense, não obstante tenha observado a eficácia positiva da seletividade na cobrança do ICMS sobre energia elétrica com aquela alíquota de 12%, nas situações acima especificadas, violou a eficácia negativa do mesmo preceito ao estabelecer a incidência, como regra, do ICMS sobre energia elétrica com a elevada alíquota de 25%, a qual, aliás, onera os produtos supérfluos. Houve, portanto, ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade " (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 79).

Em relação aos serviços de telecomunicação, o Ministro asseverou que a legislação estadual, na época de sua edição, guardava correspondência com os preceitos constitucionais. Já que, os serviços de telecomunicação eram caros e, em regra, adquiridos por famílias mais abastadas – com maior capacidade contributiva. "Tinham, assim, condições de honrar com o pagamento do ICMS, tal como dimensionado, embutido no preço do serviço" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, P. 81). Ao longo do tempo, com a mudança socioeconômica da população, a lei tornou-se inconstitucional, visto que "as pessoas menos afortunadas (menor capacidade contributiva) passaram a também, paulatinamente, contratar serviços de telecomunicação" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 83).

Por fim, mesmo reconhecendo a inconstitucionalidade da norma, o Ministro Dias Toffoli propôs a modulação dos efeitos do *decisum*, considerando o impacto da decisão nas finanças estaduais. De modo que, a decisão produziria efeitos a partir do início do próximo exercício financeiro, salvaguardada as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito.

Vale destacar o voto vista do Ministro Gilmar Mendes, que reconheceu a constitucionalidade da exação. De início, pontuou que "a essencialidade, enquanto critério concretizador da isonomia material na tributação, não pode afastar as próprias premissas normativas de sua existência, especialmente o princípio da capacidade contributiva" (BRASIL.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 99). Assim, a Capacidade Contributiva deve ser considerada na composição dos elementos de todos os impostos, inclusive o ICMS, e na aplicação do critério da essencialidade "sejam considerados outros fatores além daqueles atinentes à natureza do produto, ainda assim concretizadores da isonomia material e mesmo de outros valores constitucionais" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p 105). Nesse sentido,

> convém salientar que a essencialidade consiste em conceito jurídico indeterminado. Embora seja possível dela extrair a premissa segundo a qual a alíquota deve variar conforme a natureza do produto, considerada sua indispensabilidade, resta amplo espaço de conformação ao legislador estadual, a quem foi delegada a possibilidade de diferenciar as alíquotas conforme as circunstâncias regionais. E nesse espaço de relativa discricionariedade do ente tributante, há campo para, com o intuito de melhor delimitar o grau de essencialidade da mercadoria e alinhá-la à justiça fiscal, a incidência do princípio da capacidade contributiva e de outras normas de fundo constitucional, ou mesmo de fatores sócio-econômicos (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 108).

Assim, conclui o eminente ministro que a seletividade se atrela à essencialidade do produto, todavia não pode por ela ser exaurida. Ao contrário, os postulados da isonomia e da capacidade contributiva devem ser considerados, em conjunto com o critério da essencialidade, na concretização do princípio da seletividade. Ou seja, "o Fisco dispõe de discricionariedade para estabelecer cargas tributárias diferenciadas para as diferentes mercadorias, tendo em vista objetivos extrafiscais" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 109).

Portanto, o legislador estadual, ao adotar regime de alíquotas variáveis de energia elétrica, "não desconsiderou o critério da essencialidade, mas, sim, a ele agregou elementos que a um só tempo concretizam a capacidade contributiva e estimulam o uso racional da energia elétrica" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 116). Nesse sentido, há "inequívoco e legítimo objetivo extrafiscal: o estímulo a comportamentos conscientes no que concerne ao consumo de energia elétrica" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 117).

O ministro Gilmar Mendes, por sua vez, acompanhou os demais acerca da inconstitucionalidade da alíquota majorada do ICMS incidente sobre os serviços de telecomunicação, sob fundamento semelhante ao do Ministro Alexandre de Moraes. Bem como, aderiu à proposta de modulação de efeitos da decisão, sugerindo que a produção dos efeitos se desse após o início do Plano Plurianual 2024-2027 – sugestão acatada pelo Ministro Dias Toffoli.

Por fim, o Supremo Tribunal F, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para, reformando o acórdão recorrido, deferir a ordem e reconhecer o direito da impetrante ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação, considerada a alíquota geral de 17%, conforme previsto na Lei estadual nº 10.297/1996, nos termos do voto do Relator. Restando vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Roberto Barroso. Ademais, fixou-se a seguinte tese – tema 745[100]:

> Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 714.139/SC, 2021, p. 159).

Nota-se que, assim como na doutrina, é possível encontrar na jurisprudência os ecos da ausência de conformidade sobre a temática da seletividade. Os debates trazidos pelo referido recurso extraordinário são fundamentais para o presente trabalho. Já que expõe duas vertentes sobre a seletividade – seletividade sobre o bem essencial/ seletividade sobre o contribuinte hipossuficiente; o papel da capacidade contributiva e da isonomia na concretização desta; a prevalência (ou convivência) da essencialidade com demais princípios, enquanto método de instrumentalização da seletividade; a fluidez e temporalidade da ideia de essencial e, consequentemente, de supérfluo; e as possibilidades, para além da essencialidade, de adequação da seletividade, tendo em vista objetivos extrafiscais.

A Reforma Tributária em tramitação no Congresso nacional, ao adotar um IVA de alíquota única, parece resolver grande parte do conflito tratado no respectivo Recurso Extraordinário. Nota-se, entretanto, que a PEC 45/2019 prevê "rol de regimes diferenciados, seja por meio da redução das alíquotas aplicáveis a uma seleção de bens e serviços de determinados setores da economia, seja pela possibilidade de algumas pessoas físicas não aderirem ao IBS e à CBS, seja pela concessão de créditos presumidos" (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 61).

---

[100] Destaca-se que, posteriormente, foram opostos embargos de declaração objetivando modificar a modulação dos efeitos. Entretanto, estes foram rejeitados, conforme ementa a seguir: Segundos embargos de declaração em recurso extraordinário. Ausência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material no acórdão embargado. Mantida a modulação dos efeitos da decisão. 1. O Plenário da Corte enfrentou adequadamente todos os pontos colocados em debate, nos limites necessários ao deslinde do feito. Não há, portanto, nenhum dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil. 2. Não se vislumbram razões para alterar a modulação dos efeitos do acórdão embargado ou a ressalva estabelecida quanto a ela. 3. Embargos de declaração rejeitados. (Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário (ED-RE) 714139/SCs, Relator: Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, DJe 13.06.2022).

Cita-se três hipóteses apresentadas: a desoneração de alíquota para a cesta básica (0% do CBS e do IBS)[101]; a redução de alíquotas para serviços e bens, constitucionalmente, garantidos (50% do CBS e do IBS)[102]; e a política de Cashback[103].

Apesar da alíquota única, há uma espécie de seletividade, constitucional e infraconstitucional, sobre essas hipóteses apresentadas. Questiona-se, nesse sentido, qual seria o critério da Lei Complementar para definir quais alimentos entram na cesta básica (alíquota 0%) e quais ficam de fora (alíquota 50%)? Esse critério recairá sobre a essencialidade do bem e serviço ou sobre a capacidade contributiva dos consumidores? Ademais, o rol apresentado pelo Art. 9º é exemplificativo ou taxativo? Serviços fundamentais, como energia elétrica e telecomunicações, serão taxados pela alíquota única?

Já o "Cashback" é um mecanismo que adota a destinação direta de recursos em substituição aos modelos de desonerações fiscais. Afirma o Parecer de Plenário PRLP n. 2 que "a mera uniformização da alíquota do IBS e da CBS conjugada com a devolução dos tributos para famílias de baixa renda são medidas aptas a reduzir a regressividade da tributação do consumo em nosso País" (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 57). De fato, o projeto de "Cashback" é bastante interessante para mitigar um problema clássico trazido pelo presente trabalho e abordado pelo STF no supracitado Recurso Extraordinário - a concretização da capacidade contributiva na tributação indireta.

Nesse sentido, destaca-se que os modelos de desonerações fiscais não transferem os benefícios fiscais, na totalidade, para o consumidor final e tendem a beneficiar classes sociais com maior poder aquisitivo. O "Cashback" poderia mitigar os problemas apresentados e suavizar a incidência da alíquota única. Não obstante, por ser definido em lei complementar,

---

[101] O Art. 8º cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos e seu parágrafo único determina que Lei Complementar definirá "os produtos destinados à alimentação humana" que comporá essa cesta e, consequentemente, terá incidência 0% de IBS e CBS. (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 33).

[102] O § 1 do Art 9º propõe a redução em 50% da alíquota do IBS e do CBS para: I -serviços de educação; II – serviços de saúde; III – dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência; IV – medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; V – serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário, de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual; VI – produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; VII – insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; e VIII – produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais. PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 34).

[103] Sobre o IBS, dispõe o Art. 156-A, § 5º, Inciso VII que "a lei complementar disporá sobre: as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda" PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 13). Já em relação ao CBS aduz o Art. 195, § 17, que "Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda" PRLP n. 3 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS, PEC 45/2019, 2023, p. 18).

questiona-se como ocorrerá o “Cashback”? Quais os limites? Quem será beneficiado? Quais os critérios para devolução? Como o “Cashback” irá agir em cadeia[104]?

3.3 Análise do Recurso Extraordinário (RE) 606.314/PE

Conforme anteriormente analisado, a discussão acerca da energia elétrica e os serviços de telecomunicação no Recurso Extraordinário (RE) 714.139 envolve considerações sobre a relevância socioeconômica desses itens e o vínculo com ideias de seletividade, essencialidade e capacidade contributiva. Já no Recurso Extraordinário (RE) 606.314, que versa sobre a incidência de IPI sobre embalagens de água mineral, “se debate a relação entre essencialidade com a classificação fiscal do bem” (FARIAS, 2017, p. 161)

Na origem, trata-se de mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, impetrado por BISA - BIOTÉCNICA INDUSTRIAL AGRÍCOLA S/A contra a União. Afirmou a impetrante que possuía direito líquido e certo ao enquadramento fiscal das embalagens por ela produzidas em classificação fiscal sujeita a alíquota zero do IPI. Afinal, até 01.04.2001, início da vigência do decreto nº 3.777/2001, os produtos fabricados eram classificados na tabela de incidência do IPI (TIPI) como “embalagens de produtos alimentícios” (NCM nº. 3923.90.00), sujeitos à alíquota zero, porém as autoridades fiscais entendiam que o produto em questão, independente do que acondicionava, deveria ser classificado na posição NCM nº. 3923.30.00, destinada a garrafões, garrafas e artigos semelhantes, sujeitos à alíquota de 10%.

A liminar pleiteada foi, inicialmente, indeferida, “pois o fato de ter sido aplicada até então alíquota diferente de zero não significa que não se tenha observado a essencialidade do produto na graduação da alíquota em 10%” (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 4). Sendo reapreciada, após a oposição de embargos de declaração, e deferida. Sob o fundamento do caráter essencial da água, o magistrado a quo entendeu que as embalagens produzidas pela impetrante poderiam ser enquadradas como “embalagens para alimentos”, consequentemente, sujeitas à alíquota zero, e não como garrafões e garrafas, como poderia interpretar a fiscalização (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 4).

[104] Em exemplo, cita-se lanchonete e restaurante popular que, fora do sistema de “Cashback”, irá repassar o tributo de alíquota única para o bem final, consumido por pessoas hipossuficientes.

Sobreveio sentença de concessão da segurança, reiterando os argumentos utilizados para o deferimento da liminar. Em seguida, a União interpôs apelação, que foi desprovida pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF-5ª), conforme acórdão a seguir:

> TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. TIPI. CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS. INDUSTRIALIZAÇÃO DE EMBALAGENS PARA ACONDICIONAMENTO DE ÁGUA MINERAL. PRODUTO ALIMENTÍCIO. ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A COMPENSAÇÃO AUTORIZADO PELO ART. 11, DA LEI 9779/99.1. A Impetrante industrializa embalagens para acondicionamento de água mineral, antes tributadas sob "alíquota zero" por serem consideradas embalagens para alimentos, conforme classificação da Tabela de incidência do IPI (TIPI) anexa ao Decreto 2092/96; 2. Com o advento do Decreto 3777/01, a autoridade apontada como coatora passou a enquadrar os produtos como "garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes" cuja alíquota passou a ser de 15%;3. Reclassificação considerada ilegal. Subsistência da classificação anterior. Inteligência do art. 7º, do Decreto 3777/01, que ressalvou expressamente a TIPI anterior;**4. A água mineral é produto obviamente essencial à vida humana;5. O IPI deve ser seletivo em função da essencialidade do produto. Essencialidade que visa o conteúdo das embalagens e não elas, propriamente**;6. Compensação dos créditos autorizada pelo art. 11, da Lei 9779/99. Apelação e Remessa Oficial improvidas. (Grifo nosso) (APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA (MAS) 200183000141580,, Relator: Des. Frederico Pinto de Azevedo FREDERICO PINTO DE AZEVEDO, 3ª TURMA, JULGAMENTO: 25/10/2007, Dje: 23/01/2008)

Após embargos de declaração desprovidos, a União interpôs recurso extraordinário, no qual sustentou "que o contribuinte não industrializa água mineral, mas a embalagem utilizada para seu acondicionamento, de modo que os recipientes devem ser tributados nos termos do Decreto nº 2.092/1996 e do Decreto n° 3.777/2001, sob pena de ofensa ao art. 153, § 3°, inciso I, da Constituição" Já o contribuinte, em contrarrazões, afirmou que a união não demonstrou o ônus da repercussão geral; a essencialidade recai no que será contido no produto por ela fabricado, e não no produto em si; Assim, os invólucros têm a finalidade de acondicionar água mineral, de modo que devem ser considerados como "embalagens para alimentos" e sofrer a incidência da alíquota zero; e, por fim, a tabela classificatória de IPI anterior foi ressalvada pelo Decreto n° 3.777/2001 (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 5-6).

Luiz Roberto Barros Farias frisa que, mesmo na versão atual da TIPI inexistindo a categoria "embalagens para produtos alimentícios", a polêmica sobre o enquadramento do produto continua latente. Afirma o supracitado autor que o critério da essencialidade na destinação, e não no bem em si, é o grande debate do caso, já que "a água não pode ser consumida sem que se crie um meio para a sua recepção, logo, a embalagem exclusiva para a água mineral deve ter o mesmo tratamento, uma vez que o grau de essencialidade é definido

não em face à própria embalagem, mas sim ao produto acondicionado" (FARIAS, 2017, p. 162).

Em 2011, a Corte reconheceu a repercussão geral da questão constitucional posta em julgamento[105]. Por fim, a Procuradoria Geral da República (PGR) realizou parecer pelo conhecimento e desprovimento do recurso, a seguir exposto:

> 5. O grau de essencialidade para fins de diferenciação ou especificidade de alíquotas do IPI deverá levar em consideração a destinação ou finalidade do produto, que permite a avaliação acerca da sua indispensabilidade para o consumo dirigido ao atendimento das necessidades vitais básicas para a manutenção da vida humana. 6. A interpretação da TIPI é direcionada no sentido da especificidade, de modo que a classificação mais específica prevalecerá sobre a mais genérica. Em se tratando em embalagens para produtos industrializados, o grau de essencialidade é definido em razão do produto que acondiciona e não da embalagem em si considerada (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 24)

No dia 30 de março de 2021, iniciou-se o julgamento virtual do Recurso Extraordinário (RE) 606.314/PE, somente finalizado em 11 de maio de 2021. Bem como, pontua-se o transito em julgado em 10 de agosto de 2021.

O voto do Relator, Min. Luís Roberto Barroso, pelo provimento do recurso extraordinário da União fundamentou-se em 2 pontos principais. O primeiro está na diferença entre observância da seletividade e a atribuição de alíquota zero aos produtos essenciais. O segundo ponto está na variação de alíquotas da própria agua mineral na TIPI anexa ao decreto nº 2.092/1996 e 3.777/2001, à época da impetração. Nesse sentido, afirma o eminente relator que:

> não são todas as águas minerais que se submetem à alíquota zero, de modo que afasto os argumentos que fundamentaram a sentença e o acórdão recorrido a fim de consignar que: (i) a essencialidade do produto não será apenas atendida quando a ele for atribuída a alíquota zero, podendo haver uma gradação razoável nas alíquotas e, ainda assim, respeitar-se a seletividade; e (ii) no caso concreto, ainda que se admita que os garrafões, garrafas e tampas plásticas produzidos pela recorrida sejam exclusivamente utilizados para acondicionar água mineral, verificou-se que, durante a vigência dos decretos mencionados, os tipos de água mineral podem ter alíquotas que variam entre zero e 40%. Assim, mesmo que se adote a lógica da recorrida, se nem todos os tipos de água são sujeitos a alíquota zero, as suas embalagens também não deveriam ser. (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 12)

Desde que pautados pela capacidade contributiva, pela proporcionalidade e pela razoabilidade, continua o Ministro, podem o Poder Executivo e Legislativo, no exercício de sua

[105] Na oportunidade, o então relator Min. Joaquim Barbosa propôs o reconhecimento da repercussão geral, sendo seguido pelo Min. Marco Aurélio, Min. Ricardo Lewandowski, Min. Ayres Britto, Min. Dias Toffoli, Min. Luiz Fux e Min. Cármen Lúcia.

competência, agir de forma discricionária na classificação fiscal das mercadorias e as respectivas alíquotas De modo que, "os produtos destinados ao acondicionamento de bens essenciais não devem necessariamente ter as mesmas alíquotas desses últimos, sob pena de se desconsiderarem as características técnicas que os distinguem e as políticas fiscais que os Poderes Legislativo e Executivo pretendem implementar" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, P. 14).

Nesse sentido, ao evocar precedente da Corte[106], conclui afirmando que há o entendimento que o Princípio da Seletividade não implica imunidade ou completa desoneração de determinado bem, mesmo que este seja essencial. Afinal, há outros fatores que devem ser majorados no momento de fixação da alíquota do tributo pelo Poder Executivo.

Por fim, o eminente relator propôs a fixação da seguinte tese em repercussão geral: "É constitucional a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrafões, garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 15).

O Ministro Alexandre de Moraes, em respaldo ao voto do relator, asseverou que a incidência do IPI está ligada ao processo industrial em si. Isto é, "a definição da alíquota deve levar em consideração o processo de industrialização do bem que sai do estabelecimento industrial, e não o produto que será entregue ao consumidor ao final da cadeia de produção" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 27). Nesse diapasão, o ministro expôs entendimento do próprio STF que considerou inaplicável a extensão da imunidade do ICMS às embalagens de produtos destinados à exportação[107]

Ademais, pontuou o ministro que "a essencialidade permanece respeitada quando há uma gradação razoável nas alíquotas, e não apenas quando for atribuída alíquota zero aos

---

[106]Trata-se, especificamente, do Recurso Extraordinário (RE) 592.415, em sede de repercussão geral, que considerou a incidência do IPI em 18% no açúcar, ainda que produto pertencente a cesta básica, em conformidade com o Princípio da Seletividade. Confira-se: "Notem o alcance do caráter seletivo do tributo, em função da essencialidade do produto. Implica variação de alíquotas consoante a própria mercadoria. Longe fica de revelar imunidade. Cumpre ter presente que o fato de o açúcar integrar a cesta básica e outros produtos desta não terem a incidência do IPI é insuficiente a concluir-se pela impossibilidade da cobrança do tributo. O que cabe perceber é a opção político-normativa ante a essencialidade do produto, tendo-a, ou não, como justificada. A harmonia ocorre, observado o princípio da razoabilidade, na espécie proporcionalidade, a partir do momento em que se verifica ter sido a alíquota fixada em patamar aceitável consideradas outras alíquotas ligadas a produtos diversos em relação às quais não se tem a mesma essencialidade" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 13)

[107] Trata-se especificamente do Recurso Extraordinário (RE) 754.917, em sede de repercussão geral, de seguinte ementa: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Imunidade. Operações de exportação. Artigo 155, § 2º, X, a, CF. ICMS. Operações e prestações no mercado interno. Não abrangência. Possibilidade de cobrança do ICMS. Manutenção e aproveitamento dos créditos 5. Tese do Tema nº 475 da Gestão por Temas da Repercussão Geral: "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação. " (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 28).

produtos essenciais" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 29). A seletividade em função da essencialidade, portanto, não se confunde com imunidade, isenção ou incidência obrigatória de alíquota zero[108].

Portanto, o Ministro Alexandre de Moraes acompanhou o voto do relator pelo provimento do Recurso Extraordinário. Divergindo somente na redação dada a tese de julgamento. Propôs o ilustre ministro o seguinte enunciado:

> A seletividade do IPI em função da essencialidade do produto, conforme dispõe o art. 153, § 3º, I, da Constituição, não se estende automaticamente às embalagens produzidas para acondicionar bens essenciais (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 30)

Embora firmando o voto do relator e a divergência do Ministro Alexandre de Moraes, o Ministro Nunes Marques apontou ressalvas interessantes. De piso, o eminente ministro realiza uma digressão sobre o controle, pelo Poder Judiciário, da política de alíquotas, em tese limitada ao Executivo. Nesse sentido, afirma que há uma diferenciação entre situações que envolvem o IPI, daquelas que a Constituição delega ao "Poder Executivo a possibilidade de alteração de alíquotas por ato próprio, como concretização de sua política fiscal e econômica" (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 33) – em especial o Imposto de Importação.

Portanto, embora possuidor de caráter extrafiscal, o IPI é parametrizado pela seletividade em função da essencialidade. Ao contrário dos tributos, que, por definição constitucional, delegam ao Poder Executivo a faculdade de alterar suas alíquotas, visando a concretização de política cambial e comercio exterior. Em suma, ainda que:

> não entenda haver um campo de total discricionariedade conferido ao Poder Executivo, acredito ser necessário fazer tal distinção, uma vez que reconheço no imposto de importação uma maior liberdade para acomodação, pelo Estado, de sua política fiscal, não presente no imposto sobre produtos industrializados, submetido que é à observância da seletividade (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, (RE) n. 606.314/PE, 2021, p. 34).

Por fim, a Suprema Corte, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso extraordinário da União para, reformando o acórdão recorrido, denegar a ordem ante a ausência de direito líquido e certo da recorrida ao reenquadramento dos seus produtos, garrafões, garrafas

[108] Vale pontuar precedente do E.STF nesse sentido, a seguir exposto: O princípio da seletividade impõe que o poder público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto. Isto não significa haver imunidade, ainda que as operações ou os bens sejam essenciais ao ser humano. (RE 429.306/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJe de 16/03/2011).

e tampas plástica (posição 3923.30.00 da TIPI), como embalagens de produtos alimentícios (posição 3923.90.00 da TIPI). Ademais, fixou-se a seguinte tese – tema 501: "É constitucional a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrafões, garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais".

Vale frisar que, apesar de menos debatido que o Recurso Extraordinário anterior, o RE 606.314/PE aborda um tema interessante – a extensão da essencialidade. A porosidade de conceitos como seletividade e essencialidade gera no caso concreto situações de divergência sobre o entendimento de essencial e sobre os limites do termo. Nesse sentido, há lógica na pretensão autoral que condiciona a concretização da seletividade de bem essencial (água) à regressão da essencialidade ao seu bem (vasilhame, garrafa, tampa plástica). Posto que, o bem acessório é imprescindível para o consumo do bem essencial. Por outro lado, há lógica no raciocínio, realizado pela União e referendado pelo Supremo Tribunal Federal, cuja essencialidade recai sobre o bem essencial em si e não sobre toda a sua cadeia produtiva. Porquanto, do contrário, criar-se-ia distorção capaz de transformar bem supérfluo em bem essencial.

Nesse sentido, que o debate apresentado não está obsoleto e guarda forte relevância quanto à Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional (PEC nº 45/2019). Em especifico, cita-se o regime de redução das alíquotas do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS (Art. 145-A) e da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS (Art. 195, V) para insumos agropecuários (Art. 9ª, § 1º, VII). No Parecer Preliminar de Plenário (PRLP n. 2), afirma o relator que:

> **os regimes diferenciados que envolvem alíquotas reduzidas para alguns bens e serviços de determinados setores de relevante função social**, **cujos usuários de menor poder aquisitivo poderiam ter fração maior da sua renda comprometida.** Enquanto os setores estão elencados expressamente no texto constitucional, os bens e os serviços que farão jus à redução constarão de lista na legislação infraconstitucional, lembrando que, por disposição expressa do Substitutivo, deverá ser idêntica para o IBS e a CBS (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 62).

Nota-se que o projeto propõe uma ideia de seletividade relativa a capacidade contributiva (conforme trecho grifado). Porém, ao incluir insumos agrícolas, temos um raciocínio parecido com o apresentado pelo Recorrido no Recurso Extraordinário. Ou seja, bens fundamentais para a cadeia produtiva de bens essenciais devem ser equiparados à bens essenciais[109], incidentes de alíquota reduzida.

[109] os produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura, bem como os insumos agropecuários, os alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal a que se refere o art. 1º

CONCLUSÃO

Devido a profusão de fontes doutrinarias e a dualidade de fontes jurisprudenciais o estudo da Seletividade é árduo e extenso. Bem como, fundamental para a expansão do Direito Tributário, enquanto campo intradisciplinar do Direito[110]. O presente trabalho debruçou-se sobre o conceito doutrinário e jurisprudencial da Seletividade e a relação desta com a capacidade contributiva do consumidor e com a essencialidade do consumo. Ademais, analisou-se o impacto regressivo da indefinição da Seletividade sobre a matriz tributária brasileira.

Nota-se que diversas questões foram levantadas durante o estudo, como: Qual o debate doutrinário sobre a abrangência e os limites da seletividade? No mesmo sentido, qual o debate jurisprudencial? Diante disso, indaga-se também: a seletividade é parametrizada pela essencialidade do consumo ou pela Capacidade Contributiva do consumidor (ou pelos dois)? Em que medida a seletividade encontra-se conectada à conformação da tributação com um ideal de personalização da carga tributária? A seletividade é Princípio Constitucional Tributário ou é apenas método de gradação de tributos? Sendo Princípio Constitucional Tributário, poderia ser classificada como Cláusula Pétrea Tributária? Por fim, de quais formas a indefinição do conceito de seletividade afeta a matriz tributária brasileira?

O presente trabalho realizou um amplo estudo doutrinário, no qual, correntes antagónicas sobre o tema da seletividade, foram dispostas. Vale destacar que há controvérsias sobre a natureza, obrigatoriedade, vínculo e critérios de comparação da Seletividade. Nota-se, nesse sentido, que parte da doutrina considera a Seletividade como princípio, outra como método de gradação dos tributos; parte da doutrina considera obrigatória a Seletividade para toda a tributação de consumo, outra considera apenas para o IPI; parte da doutrina vincula a seletividade apenas à igualdade, outra vincula também à capacidade contributiva.

Em outras palavras, é possível afirmar que há uma miríade de entendimentos sobre a Seletividade, porém, ao mesmo tempo, é possível localizar um núcleo comum. Assim, a Seletividade constitui elemento que rege e organiza os tributos sobre consumo na matriz

---

da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com a redação vigente em 30 de abril de 2023, merecedores da redução em 50% da alíquota da CBS e do IBS. (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 45/2019, 2023, p. 63).

[110] Ao buscar entender qualquer disciplina é necessário compreender dez dimensões que formam esse campo disciplinar, são elas: "o seu Campo de Interesses (1), a sua Singularidade (2), os seus campos Intradisciplinares (3), o seu padrão discursivo (4), as suas metodologias (5), os seus aportes teóricos (6), as suas Interdisciplinaridades (7), os seus Interditos (8), bem como a extensa "rede humana" (9) que, através de suas realizações, empresta uma forma e dá concretização ao campo disciplinar, sem contar o "olhar sobre si" que esta mesma rede estabelece a certa altura de seu próprio amadurecimento (10)" (BARROS, 2011, p. 265).

tributária brasileira. Nesse sentido, volta-se para os contribuintes, garantindo o exercício das competências tributárias adequado à justiça social, à equidade e à dignidade da pessoa humana.

Na jurisprudência em análise foi possível localizar de forma clara a divisão entre duas vertentes - seletividade sobre o bem essencial/ seletividade sobre o contribuinte. Não obstante, travou-se interessante debate que discutiu o papel da capacidade contributiva e da isonomia na concretização da Seletividade. Bem como, a prevalência ou convivência da essencialidade com demais princípios, em especial a Capacidade Contributiva, a Pessoalidade e a Progressividade, enquanto método de instrumentalização da seletividade. Nota-se que a Corte sinalizou para possibilidades, além da essencialidade, de adequação da seletividade a outros métodos, tendo em vista objetivos extrafiscais.

Diante dessas duas análises, pontua-se que a seletividade, como meio adotado na tributação indireta para concretizar princípios como a igualdade e a justiça social, é parametrizada pela essencialidade do consumo e pela Capacidade Contributiva. Nessa perspectiva, fundamental pontuar que a essencialidade, por se tratar de "termo fluido, impreciso, de textura aberta"[111], encontra limites no caso concreto, que impossibilitam a efetivação plena da Seletividade. Afirma-se, portanto, que esta, quando somente vinculada à essencialidade, não consegue atingir a equidade e concretizar a justiça social na tributação sobre consumo. Aliás, em certos casos, ela promove a desigualdade tributária e, consequentemente, a regressividade da matriz tributária. É o que nos mostra o caso da tributação excessiva sobre o consumo feminino.

A Capacidade Contributiva, por sua vez, aparece como princípio fundamental capaz de corrigir essas distorções. Espraiando-se por toda matriz tributária brasileira, incluso a tributação sobre o consumo, ela consegue efetivar a Seletividade, onde a essencialidade encontra óbice. Vale destacar o Recurso Extraordinário (RE) 714.139/ SC, cujo debate expôs discordância sobre a prevalência da essencialidade enquanto método de instrumentalização da Seletividade e o papel da capacidade contributiva na efetivação da Seletividade, principalmente, quando não alcançado pela essencialidade.

Assim, apesar da indefinição doutrinária e jurisprudencial, é possível localizar um núcleo comum da Seletividade, bem como é possível localizar essa ideia coligada à essencialidade e a capacidade contributiva. Dessa forma, a seletividade encontra-se intrinsecamente conectada à conformação da tributação com um ideal de personalização da carga tributária. Já que, busca personalizar a carga tributária, adequando a tributação sobre o

[111] STF. AI 515.168 AgR-ED/MG. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min Cezar Peluso, Data de Julgamento:30/08/2005, Dj: 21/10/2005

consumo as necessidades e a capacidade econômica dos contribuintes. Bem como, induzir comportamento desejável através da extrafiscalidade.

A partir da melhor conceituação, é possível afirmar que a Seletividade não é apenas método de gradação de tributos. A Seletividade, ao vincular-se a capacidade contributiva, concretiza princípios considerados fundamentais pela própria Constituição Federal, tais como: a dignidade da pessoa humana (CF, artigo 1º, III), a justiça social e fiscal (CF, art. 3º, I), a igualdade (CF, arts. 3º, III e IV, 5º, caput, e 150, II); o direito fundamental à propriedade (CF, art. 5º, XXII); a vedação ao confisco (Art. 150, IV), na tributação sobre consumo. Portanto, é princípio tributário fundamental para a concretização da justiça social, da igualdade e da dignidade da pessoa humana na tributação sobre o consumo. Ademais, a Seletividade, por meio do controle judicial, atribui ao contribuinte o direito de se opor ao Estado, quando violado sua capacidade contributiva ou a métrica da essencialidade – vide RE nº 606.314/PE e o RE nº 714.139/SC.

Nesse sentido, é possível afirmar que o princípio da seletividade constitui direito fundamental. Já que, impossível garantir, dignidade e liberdade das pessoas, bem como promover a igualdade e a justiça social, sem sua existência. Portanto, conforme doutrina e jurisprudência[112], não é esdruxulo concluir que o Princípio da Seletividade pode ser considerado cláusula pétrea, visto que, certamente, consagra direitos individuais e fundamentais do contribuinte. O que impossibilitaria a aniquilação de tal princípio no ordenamento jurídico brasileiro pela reforma tributária.

Por fim, destaca-se que o estudo do Princípio da Seletividade, apesar de árduo e extenso, é bastante fértil e inexplorado. Engana-se quem afirma tratar-se de tema esgotado ou, em razão da PEC n. 45/2019, obsoleto. Ao contrário, cabe ao direito, enquanto campo de conhecimento, realizar novas e profundas pesquisas sobre o Tema. Bem como, cabe a doutrina e a jurisprudência, promover debates oriundas dessas pesquisas.

[112] Sobre as cláusulas pétreas tributárias, dispõe Paulo Roberto Lyrio Pimenta: "Parece-nos, portanto, que as cláusulas pétreas tributárias não se limitam aos enunciados prescritivos dos arts. 5°, 150 e 151 do Texto Maior. O tema foi examinado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.° 939, no qual prevaleceu o entendimento do Ministro Carlos Velloso no sentido de que os direitos e garantias aos quais se refere o art. 60, § 4°, IV se espalham pela Constituição, não se limitando àqueles prescritos no art. 5°" (PIMENTA, 2003, p. 43).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AGUIAR, Andrei. Traços Gerais da Reforma da Tributação sobre o Consumo na Índia – algumas lições para as propostas brasileiras. In: BARRETO, Paulo Ayres; MOREIRA, André Mendes; SCHOUERI, Luís Eduardo (coor.). **Tributação do Consumo**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.

ALVIM, Joaquim Leonel de Rezende. O Modelo de Direito Procedimental-Discursico em Jürgen Habermas. **Confluências | Revista Interdisciplinar De Sociologia E Direito**, Niterói, v. 5, n. 1, p. 42-55, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ARGENTINA. Proyecto de Ley n. 27.430. 15 de novembro de 2017. Disponível em: https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/reformatributaria . Acesso em: 12 de maio de 2023.

ARRUDA, Octaviano Padovese de. Considerações críticas sobre a progressividade das alíquotas: justiça tributária e redistribuição das riquezas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v.21, n.109, p. 69-86, mar./abr. 2013.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARROS, José D'Assunção. Uma "Disciplina"- entendendo como funcionam os diversos campos de saber a partir de uma reflexão sobre a História. **OPSIS**, v. 11, n. 1, Catalão, jan./jun. 2011, p. 252-270.

BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. O Federalismo Dualista e Competitivo: a concepção norte-americana e suas possíveis influências no modelo brasileiro. **Revista Brasileira De Estudos Políticos**, v. *98*, p. 159-174, 2008. DOI: https://doi.org/10.9732/72. Disponível em: https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/72. Acesso em: 19 de maio de 2023.

BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Imposto de Renda da Pessoa Física e Pessoalidade: uma relação precária e em deterioração. **Revista do Direito Público**. Londrina, v.13, n.1, p.188-225, abr./ 2018. DOI: 10.5433/1980-511X.2018v13n1p188.

BOTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antônio. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159. São Paulo: Dialética, dez./ 2018.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PARECER DE PLENÁRIO PELA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019. PRLP n. 2**. Apresentação: 05/07/2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 25 de julho de 2023.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PARECER DE PLENÁRIO PELA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45-A, DE 2019. PRLP n. 3.** Apresentação: 06/07/2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 25 de julho de 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 de julho de 2023.

BRASIL. SANTA CATARINA. **Lei Estadual n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996.** Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm . Acesso em: 31 de julho de 2023.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Recurso Extraordinário n. 606.314/PE**. Recorrente: BISA - BIOTÉCNICA INDUSTRIAL AGRÍCOLA S/A. Recorrido: União. Relator: Min Roberto Barroso Dje. 06/07/2021. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3800862. Acesso em: 25 de julho de 2023.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC**. Recorrente: LOJAS AMERICANAS S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min Marco Aurélio. Dje. 14/06/2022. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031 . Acesso em: 25 de julho de 2023.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 40, n. 52. p. 162-188, set./dez. 2022.

CABEZAS, Betty Maribel Quiñonez; CASTILLO, Irma del Carmen Salinas; MACIAS, Elías Andrés Ortiz; PÉREZ, Patricio Javier López. Políticas tributarias progresistas en América

Latina: una revisión de literatura con énfasis en el caso Ecuatoriano. **FIPCAEC** (Edición 38). v. 8, n. 2, p. 50-65, Abr./Jun. 2023.

CAMPEDELLI, Laura Romano; BOSSA, Gisele Barra. O efeito perverso da regressividade no sistema tributário brasileiro. **Conjur**. Divuldado em 06 de novembro de 2014. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2014-nov-06/efeito-perverso-regressividade-sistematributario-brasileiro. Acesso em: 19 de maio de 2023.

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

CARRAZZA, Elizabeth Nazar**. Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: **Malheiros**, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao estudo do Impôsto sôbre Produtos Industrializados. **Revista de Direito Público**. São Paulo, v. 3, n. 11, p. 75–87, jan./mar., 1970.

COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONFORTI, Andrea Melina; OLIVAREZ, Nahir Magalí; PERÉZ, Florencia del Carmen. Reformas tributarias de la Ley 27.430 – Aspectos relevantes. Argentina, 2018-2019. Mendoza, Universidad Nacional de Cuyo – Faculdad de CiÊncias Ecónomica. Disponivel em: https://bdigital.uncu.edu.ar/16661. Acesso em: 19 de maio de 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A tributação indireta sobre o consumo é regressiva? Discutindo a reforma tributária brasileira e a política de desoneração da cesta básica. In: PORTO, Laís Khaled; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Valcir; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013 DOI: https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552013000100009. Acesso em: 19 de maio de 2023.

D'ARAÚJO. Pedro Júlio Sales. Quando a Desigualdade Social Encontra a Ilusão Fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. **Revista Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 01, p. 1-60, 2022.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. **A Tributação Seletiva no IPI e no ICMS**: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. 33 f. Dissertação de Mestrado (Programa de Pós-Graduação em Direito Público) – Universidade Federal de Alagoas, Porto Maceió, 2017.

FERNANDES JUNIOR, Edson; MOREIRA, Thiago Rodrigues. A Regressividade na Tributação Sobre o Consumo. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**. São Paulo, v. 9, n. 05, p. 1438–1457, mai./ 2023.

FERNANDES, Sabrina da Silva. Diálogos entre Direitos e Gênero: a essencialidade tributária e o uso de bens de higiene pessoal e cuidado na formação da identidade da mulher. ***VirtuasJus***. Belo Horizonte, v. 6, n. 10, p. 163-178, jan./jun., 2021.

FERREIRA NETO, Arthur; KRONBAUER, Eduardo Luís. Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivais de Essencialidade. **Economic Analysis of Law Review (EALR)**. v. 11, n. 2, Mai./Ago. 2020, p. 30-54.

FERREIRA, Benedito. **A História da tributação no Brasil**: causas e efeitos. Brasília: Senado Federal, 1986.

FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; FARIA, Edimur Ferreira de. O Controle Judicial da Seletividade Constitucional Tributária e a Incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**. v. 65, n. 3, Curitiba, set./dez. 2020, p. 37-58. Disponível em: https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67065 . Acesso em: 06 de julho de 2023. DOI: http://dx.doi.org/10.5380/rfdufpr.v65i3.67065.

FONTOURA, Natália de Oliveira; PEREIRA, Bruna Cristina Jaquetto; PINHEIRO, Luana Simões. Economia dos Cuidados: marco teórico-conceitual. (Relatório de Pesquisa). Rio de Janeiro: IPEA, 2016.

FREITAS, Leonardo Buissa. **Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade**. Rio de Janeiro: Lumen iuris, 2019.

GARCIA, Fátima Fernandes de Souza e OMORI, Maria Aurora Cardoso da Silva. Princípios Constitucionais Tributários. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

GOUVEIA, Carlos Marcelo. Como a Índia melhorou a tributação sobre o consumo e qual lição pode ser aplicada ao Brasil. In: BARRETO, Paulo Ayres; MOREIRA, André Mendes; SCHOUERI, Luís Eduardo (coor.). **Tributação do Consumo**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.

HACK, Érico. Princípio da Capacidade Contributiva: limites e critérios para o tributo. **Revista da SJRJ**. Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83-94, abr./ 2014.

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Editora UNESP, IE/UNICAMP, 2002.

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

MEDEIROS, Guilherme. A Reforma Tributária Indiana de 2017 e o seu papel no Desenvolvimento Socioeconômico do País: lições para a Reforma da Tributação do Consumo no Brasil. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo: IBDT, v. 6, n. 11, p. 13-33, jul./dez. 2022.

MEIRELLES, José Ricardo. O Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 34, n. 136, p. 333- 340, out./dez. 1997.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS**: teoria e prática. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

MELO, Marcus André. O Leviatã Brasileiro e a Esfinge Argentina: os determinantes institucionais da política tributária. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. v. 20, n. 58, p. 91-209, jun. 2005. DOI: https://doi.org/10.1590/S0102-69092005000200005. Disponível em: https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/7YgdxCBC8CnzxhQX6kPBKmb/abstract/?lang=pt. Acesso em: 19 de maio de 2023

MENDES, Marcos J. Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparações das características gerais. **Textos Para Discussão**. n. 49, Brasília, Consultoria Legislativa do Senado Federal, Centro de Estudos, 2008. ISSN: 1983-0645. Disponível em: http://www.senado.gov.br/conleg/textos_discussao.htm . Acesso em: 17 de julho de 2023.

MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MOREIRA, André Mendes. Não Cumulatividade Tributária no Brasil e no Mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de (orgs.). **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual** – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A Seletividade como instrumento extrafiscal e seus Limites. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pitombo; LEITE, Matheus Soares (orgs.); LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: possibilidades e limites. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. n. 239. São Paulo: Dialética, ago./ 2015, p. 39-51.

MOTTA, Maria Carolina carvalho. Estado Tributação e Gênero. In: OLIVEIRA, Daniela Olimpio de; GOMES, Pryscilla Régia de Oliveira. **Tributação e Sociedade**: sob perspectiva de mulheres tributaristas. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: **Direito Tributário Atual**. v. 10, São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro**: 1889-2009. Brasília: IPEA, 2010. (Texto para Discussão n.1469).

PESSOTA, Vinícius Utz. **O Controle Judicial de Constitucionalidade da Seletividade em Função da Essencialidade no Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**. 33 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2022.

PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas Pétreas Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 96, São Paulo, mai./ 2003, p. 40-46.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação e Gênero: agenda de debates. In: OLIVEIRA. Daniela Olimpio de; GOMES, Pryscilla Régia de Oliveira. **Tributação e Sociedade**: sob perspectiva de mulheres tributaristas. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

PORTO, Adriano. Caminhos da Reforma Tributária no Brasil: 1980-2009. 2009. 376f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2009.

PORTO, Laís Khaled. Reformas tributárias e alíquota única: por que a seletividade e a progressividade importam? In: PORTO, Laís Khaled; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023.

RESENDE, Amanda Martinho; RODRIGUES, Lucca Henrique Gustafson. Como nuestros hermanos: reformas tributárias para um novo pacto social. **Made/USP** – centro de pesquisa em macroeconomia da desigualdade, São Paulo, n. 31, 2023. Disponível em: https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/como-nuestros-hermanos-reformas-tributarias-para-um-novo-pacto-social/ Acesso em: 19 de maio de 2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e Nas Contribuições Parafiscais. **RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ**. Rio de Janeiro, n. 18, p. 1-25, 2010.

ROCHA, Isabelle. **Tributação e Gênero**: como o imposto de renda da pessoa física afeta as desigualdades entre homens e mulheres. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

SANTANA, Elaine Alves de; OLIVEIRA, Tassiana Moura de. Quem Sustenta a Carga? a desigualdade de gênero e raça no sistema financeiro brasileiro. **Direito, Processo e Cidadania**. Recife, v. 1, n. 2, p. 200-216, maio/ago. 2022.

SANTOS, Maria Angélica dos. **Tributação e Raça**: fabulações tributárias – uma imersão na teoria racial crítica do direito tributário. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. Controle da Seletividade Com Finalidade Extrafiscal na Jurisprudência do STF. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (RFPTD)**. v. 7, n. 9, jul./dez. 2019. DOI: 10.12957/rfptd.2019.44159

TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da Seletividade e Essencialidade Tributária**: uma perspectiva Libertária. 1. Ed, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: **Direito Tributário Atual.** São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. In: **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 18 São Paulo: Oliveira Rocha, mar/1997, p. 94-102

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – valores e princípios constitucionais tributários. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Texto para Discussão. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. Rio de Janeiro, n. 405, jan. 1996. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf. Acesso em: 19 de maio de 2023.

VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas públicas**. n. 15, jun/1997. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127. Acesso em: 19 de maio de 2023.