

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

BRUNA DANDARA RIBEIRO

**SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

Rio de Janeiro

2021

SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Clara Gomes Moreira

Rio de Janeiro

AGRADECIMENTOS

Em todos os momentos que pude refletir sobre o significado desse trabalho, me surpreendi pela sua grandeza. Todo trabalho por mais simples que seja, só é possível devido colaboração e compreensão coletiva. E esse trabalho reflete a grandeza dos meus encontros!

Agradeço minha família por apoiar incondicionalmente minhas escolhas e meus sonhos.

Agradeço a minha irmã Camila, pela amizade e apoio. A minha tia avó Marta, pela torcida e pelas boas vibrações.

Ao meu avô Advino, que não pôde ver a realização desse feito, mas sempre estará comigo.

E especialmente minha mãe e minha avó, Viviane e Deise. Sem as quais nada disso seria possível.

A minha companheira Camila, pelo apoio incondicional, pela compreensão e pela torcida constante.

Agradeço assim às mulheres da minha vida, que tanto representam força, determinação e afeto.

Agradeço aos grandes profissionais com quem tive a chance de aprender nesse percurso, Bernardo Mensch de Almeida e Beatriz Castelo Branco. Aos amigos do Siqueira Castro Advogados, que fizeram os anos de estágio mais leves e alegres.

Aos meus atuais mentores Rodrigo Fragoas e Rafael Bragança, que me desafiam e me acolhem, fazendo com que a escolha pelo direito tributário se confirme a cada dia.

A minha orientadora, estimada Professora Clara Gomes Moreira, me sinto honrada com o voto de confiança que me foi dado, sendo grata pelo presente que tive a cada troca de conhecimento nesse percurso.

E por fim, aos amigos de longa data e aos amigos que o Rio de Janeiro me deu.

RESUMO

O presente trabalho pretende contribuir para a reflexão acerca da aplicação da seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Este foi instituído pela Constituição de 1988, sendo o imposto responsável pela maior parte da arrecadação do nosso sistema tributário. A Constituição dispõe no artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, sobre a seletividade em função da essencialidade, ou seja, permite que a alíquota seja graduada de acordo com a essencialidade da mercadoria ou serviço tributado. A análise dos ditames constitucionais que fundamentam a aplicação da seletividade em função da essencialidade, como instrumento do Estado para a manutenção da dignidade humana no Estado Democrático de Direito, demonstra a obrigatoriedade da aplicação da seletividade. O presente trabalho traz uma pesquisa jurisprudencial acerca de casos em que foi suscitado o controle da seletividade pelo Judiciário, envolvendo o acesso a mercadorias e serviços essenciais, nos quais foi possível demonstrar que o legislador estadual tem deixado de observar o critério da essencialidade para aplicação da seletividade. Também foram analisados os textos da reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional pela perspectiva da seletividade, de forma a concluirmos há preponderante afastamento da seletividade nos textos que tratam dos tributos estaduais. Assim, diante da pesquisa realizada foi possível confirmar a necessidade do tratamento imperativo da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços, com a finalidade de manutenção do mínimo existencial.

Palavras chave: Direito Tributário. Impostos. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Seletividade. Essencialidade.

ABSTRACT

The present paper intends to contribute to the reflection about the application of selectivity in function of the essentiality in the Tax on Circulation of Goods and Services. This Tax was instituted by the 1988 Constitution, being responsible for most of the collection of our tax system. The Constitution determines in article 155, paragraph 2, item III, about selectivity in function of essentiality, that is, it allows the rate to be graded according to the essentiality of the taxed goods or services. The analysis of the constitutional rules that underlie the application of selectivity as a function of essentiality, as an instrument of the State for the maintenance of human dignity in the Democratic Rule of Law, demonstrates the mandatory application of selectivity. The present work brought jurisprudential research about the cases in which the control of selectivity was raised by the Judiciary, involving access to essential goods and services, where it was possible to demonstrate that the state legislature has failed to observe the criterion of essentiality for the application of selectivity. The tax reform texts that are being processed in the National Congress from the perspective of selectivity were also analyzed, in order to conclude by the removal of selectivity in the texts that deal with state taxes. Thus, in view of the research carried out, it was possible to confirm the need for an imperative treatment of selectivity due to the essentiality of goods and services, in order to maintain the existential minimum.

Key-words: Tax Law. Taxes. Tax on Circulation of Goods and Services. Selectivity. Essentiality.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO | 7 |
| 1. A SELETIVIDADE NO ICMS | 11 |
| 1.1 A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO ICMS | 11 |
| 1.1.1 O CONCEITO DE SELETIVIDADE | 14 |
| 1.1.2 O CONCEITO DE ESSENCIALIDADE | 15 |
| 1.2 A NORMA DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE É PRINCÍPIO OU REGRA? | 18 |
| 1.3 EM QUE MEDIDA É OBRIGATÓRIA A SELETIVIDADE NO ICMS? | 22 |
| 1.3.1 A REGRESSIVIDADE NO ICMS | 25 |
| 1.3.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 26 |
| 1.3.3 A GARANTIA AO MÍNIMO EXISTENCIAL | 28 |
| 1.4 O MÍNIMO EXISTENCIAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO | 31 |
| 1.5 A ESSENCIALIDADE COMO CRITÉRIO PARA SELETIVIDADE | 34 |
| 2. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE NO ICMS | 38 |
| 2.1 COM BASE NA JURISPRUDÊNCIA | 38 |
| 2.1.1 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA | 38 |
| 2.1.2 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A CESTA BÁSICA | 41 |
| 2.2 NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA | 44 |
| 2.2.1 A SELETIVIDADE NA PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45/2019 | 46 |
| 2.2.2 A SELETIVIDADE NA PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 110/2019 | 49 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 52 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 57 |

INTRODUÇÃO

No Brasil, a base mais expressiva da tributação recai sobre o consumo por meio da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), imposto indireto devido sobre o consumo e cobrado sobre as vendas de mercadorias sem a personalização de sua cobrança. Esse tributo é suportado pelo contribuinte de fato, ou seja, pelo consumidor final, aquele que irá arcar com o ônus fiscal no final da cadeia produtiva, o que refletirá na característica regressiva do Sistema Tributário Nacional.

O ICMS foi instituído pela Constituição de 1988, cujo texto prevê a competência estadual para a instituição de suas alíquotas seletivas em função da essencialidade das mercadorias ou serviços tributados. Assim, permitiu ao legislador ordinário, ao instituir as alíquotas desse tributo, o tratamento seletivo, graduando-as de acordo com a essencialidade, objetivando garantir o acesso ao mínimo existencial.

Além disso, a Constituição de 1988 se consagrou sobre o princípio da dignidade humana, princípio que veio fundamentar o Estado Brasileiro – assim como o Estado Democrático de Direito – e para a sua concretização é necessária a efetivação dos direitos sociais e fundamentais, conforme constitucionalmente dispostos. Dessa maneira, é preciso compreender de forma ampla os instrumentos que o Estado dispõe para a efetivação desses direitos.

Nesse sentido, o exercício tributário não deve ser entendido como um fim em si mesmo, somente com a finalidade arrecadatória. Assim, o ICMS por seu caráter extrafiscal constitucionalmente estabelecido, deveria atuar como um mediador entre o alcance da tributação e a efetiva concretização dos interesses sociais constitucionalmente previstos.

Diante disso, o objetivo desse trabalho é esclarecer a obrigatoriedade ou a facultatividade da aplicação da seletividade em função da essencialidade, diante do artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, quando menciona que esse imposto “poderá”¹ ser seletivo. Isso porque, a partir de

¹ BRASIL, Constituição Federal de 1988, artigo 155, parágrafo 2º, inciso III: “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

uma leitura sistemática dos contornos constitucionais e sociais que delimitam a incidência do tributo, a disposição pode ser entendida como “deverá”.

Dessa forma, a norma assume a concepção de obrigatória, ao invés de permitida, de modo que a obrigatoriedade da regra guarda relação com as garantias do mínimo existencial e da capacidade contributiva, dado o dever de interpretação sistemática que se faz do texto constitucional.

A importância do estudo da seletividade em relação ao ICMS decorre de sua notabilidade no Sistema Tributário Brasileiro, de sua importância econômica e do reflexo sobre os contribuintes. Mas não só, a complexidade desse tributo por vezes faz com que a seletividade não seja analisada pela perspectiva adequada, como uma necessária via de manutenção das garantias fundamentais.

Por isso o presente trabalho se preocupou em tomar a análise pela perspectiva da tributação das mercadorias e serviços essenciais, cumprindo examinar o emblemático julgado do RE nº 714.139, no qual a seletividade será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, bem como o tratamento seletivo concedido a alíquota das mercadorias da cesta básica e, por fim, os textos da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019, dada a atualidade e importância.

Será investigada, dessa maneira, a correta aplicação da seletividade no ICMS pelo legislador ordinário e o emprego do critério constitucionalmente disposto para a sua efetiva aplicação, a essencialidade. De forma que a análise partirá do entendimento contemplado pela doutrina, estudando a aplicação da seletividade nos casos em que foi provocado o controle do Judiciário.

Assim, o trabalho contemplará uma análise dos textos de Proposta de Emenda Constitucional que tramitam no Congresso Nacional, diante do flagrante afastamento da seletividade no que tange à unificação dos tributos pelas propostas da PEC nº 45/2019, com texto apresentado pela Câmara dos Deputados, e da PEC nº 110/2019, cujo texto foi elaborado pelo Senado Federal.

Com o objetivo de melhor organização para a reflexão que se pretende, o trabalho se dividirá em duas partes, sendo a primeira uma introdução histórica e principiológica acerca da seletividade, que pode ser entendida de forma geral, como a significação da seletividade.

Nessa parte será apresentada a configuração histórica do ICMS, desde a sua instituição e as suas bases, relacionando com a primeira menção à seletividade na Constituição de 1967, seguida das disposições atuais na Constituição de 1988, apresentando, ao final, os conceitos de seletividade e essencialidade.

A partir disso, analisaremos a natureza jurídica da norma de seletividade, para definirmos se conforme trabalhada no texto constitucional é uma regra ou um princípio, de forma que possamos entender os impactos jurídicos de sua não aplicação, ou de sua eventual ponderação. Para adiante analisar os fundamentos que levam a concluir pela obrigatória aplicação da seletividade em função da essencialidade, de modo a demonstrar o exercício tributário como um instrumento hábil à manutenção das garantias fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Será avaliado por último o critério para aplicação da seletividade, com base no disposto no texto constitucional quanto a essencialidade como critério único para aplicação da seletividade, sendo a observância deste critério no momento da instituição da alíquota seletiva, obrigatória. De forma que, a instituição de alíquota seletiva somente pode e deve observar o critério da essencialidade, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Na segunda parte do trabalho será analisada a aplicação da seletividade ao ICMS na jurisprudência, com base nos casos em que o contribuinte suscitou o controle do Judiciário. Essa análise teve o recorte das mercadorias e serviços essenciais, de forma a examinar mais precisamente a seletividade incidente sobre a tributação de energia elétrica e telecomunicações, e nos casos de tributação sobre as mercadorias da lista da cesta básica.

A análise da correta aplicação da seletividade em função da essencialidade nos casos examinados na segunda parte do trabalho será realizada a partir dos conceitos trabalhados na primeira parte do trabalho, de forma a superar o entendimento de que a seletividade seria obrigatória para o IPI e facultativa para o ICMS.

Também serão estudados os textos de proposta de reforma tributária apresentados pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal², visando demonstrar a necessidade da correta aplicação dos conceitos de seletividade e essencialidade, frente ao afastamento da seletividade em função da essencialidade, nos bens e produtos de incidência do imposto unificado.

² PEC 45/2019 e PEC 110/2019

1. A SELETIVIDADE NO ICMS

1.1 A seletividade em função da essencialidade no ICMS

O ICMS, tributo instituído pela Constituição de 1988, inovou no sentido de possibilitar aos legisladores estaduais graduar as alíquotas do referido tributo, aplicando alíquotas seletivas de acordo com o grau de essencialidade da mercadoria ou serviço tributado, conforme o artigo 155, § 2º, inciso III, onde vemos:

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

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

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

Isso significa que a lei infraconstitucional ao balizar a incidência do tributo, deve observar a discriminação de tratamento estabelecida em função da essencialidade do produto³.

Historicamente, a instituição do novo tributo pela Constituição de 1988 inovou prevendo a competência dos Estados, quando comparado ao antigo ICM, ao definir a incidência do imposto “sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Nesse mesmo sentido, também é novo o tratamento seletivo dado ao tributo.

Importante pontuar que já havia menção à seletividade na Constituição de 1967⁴, quando a regra alcançou status constitucional, transcrevendo-se para o artigo 48 do Código Nacional Tributário. Dessa forma, o § 3º do artigo 21 da Constituição de 1967 previu a seletividade em função da essencialidade em relação ao IPI. Contudo, não havia disposição similar referente ao ICM. Para este, destacava-se a expressão “uniforme”, designando a aplicação da alíquota

³ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 419.

⁴ BRASIL. Constituição 1967, Artigo 21, § 3.

atribuída, ou seja, as alíquotas eram aplicadas de maneira uniforme nas operações internas e interestaduais.

A seletividade da qual trata o texto constitucional é amparada nos princípios constitucionais que fundamentam o Direito Tributário, como princípio da capacidade contributiva, que de forma geral, é critério para a efetivação do princípio maior da isonomia.

Desse modo, o princípio da capacidade contributiva positivado no artigo 145, § 1º, da Constituição⁵, vem ao encontro do objetivo fundamental de construção de uma “sociedade livre, justa e solidária, buscando erradicar a pobreza e a marginalização ao reduzir as desigualdades sociais e regionais”. De forma que o legislador estadual, ao escolher quem suportará as despesas gerais do Estado, não deverá aumentar as citadas desigualdades.⁶

Assim, a seletividade significa que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade do produto, da mercadoria e dos serviços, de maneira que, quanto mais essencial for a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota incidente.

Essa graduação da alíquota será analisada pela perspectiva da essencialidade da mercadoria ou serviço, de forma a explicitar a garantia do mínimo existencial, resguardada pelo princípio da dignidade da pessoa humana. Em verdade, será o princípio da igualdade que fará a manutenção da vinculação entre todos os citados parâmetros constitucionais, como discorreu ÁVILA⁷. De forma que virá a seletividade a ser a concretização tributária da igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro da dignidade da pessoa humana.

Com efeito, a seletividade é responsável pelo caráter extrafiscal do ICMS, o que se traduz no emprego de instrumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos buscando atingir finalidades não arrecadatórias, mas sociais, políticas e econômicas, previstas na Constituição. Além da seletividade, outros instrumentos tributários podem adquirir a mesma

⁵ BRASIL, Constituição Federal de 1988, Artigo 145, § 1º.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.370

⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.p.229

roupagem indutora, como a progressividade e a regressividade das alíquotas, a concessão de isenções fiscais e de outros incentivos fiscais⁸.

A seletividade no ICMS poderá ser alcançada com o emprego de técnicas de alteração da carga tributária, ou seja, sistemas de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo ou criação de incentivos fiscais, por exemplo. Para CARRAZZA⁹, com a adoção de mecanismos de variação de alíquotas a seletividade do ICMS se torna mais facilmente alcançável, de modo que devem ser o quanto mais possível discriminadas em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço.

O que suscitará, entretanto, discussões na doutrina e na jurisprudência é a leitura do artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição, quando afirma que o ICMS “poderá ser seletivo”. Isso porque, uma interpretação sistemática da Constituição pela perspectiva do Estado, como mantenedor das garantias fundamentais¹⁰, evidenciará que o verbo “poderá” deve possuir a conotação de “deverá”¹¹, a ser imposto ao legislador ordinário. Nesse mesmo sentido, CARRAZZA leciona que o vocábulo “poderá” caso não exprima o sentido impositivo de “poder-dever” é um instrumento hábil a esvaziar pela via da omissão a programação constitucional¹².

Nesse cenário, enquanto aguardamos o desfecho do julgamento do RE nº 714.139/SC, Tema 745, que apresentará o posicionamento definitivo do Supremo Tribunal Federal sobre o tema da seletividade em função da essencialidade no ICMS, cumpre retomar o posicionamento já adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 634.457/RJ.

No mencionado recurso, em agosto de 2014, a Segunda Turma decidiu que a aplicação da alíquota de 25% de ICMS para o fornecimento de energia elétrica e telecomunicações para o Estado do Rio de Janeiro era ofensivo à seletividade. Segundo o voto do Ministro Ricardo

⁸ Instrumentos de extrafiscalidade dispostos na Constituição Federal: contribuições de intervenção no domínio econômico (arts. 149, caput, e 177, § 4º), as imunidades relativas à exportação (arts. 153, § 3º, iii, e 155, § 2º, x, a), tributação estimuladora do atendimento da união social da propriedade no ITR (art. 153, § 3º)

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.460-461.

¹⁰ RANIERI, Nina Beatriz Stocco. Teoria do Estado: do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito. São Paulo: Manole, 2013. p. 196.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizado por Misabel Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 715

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.317

Lewandowski, a capacidade tributária do contribuinte impõe observância do princípio da seletividade como medida obrigatória¹³.

Diante do exposto, uma vez compreendido como se relaciona a seletividade em função da essencialidade no ICMS, bem como, a problemática da interpretação do verbo “Poderá” no disposto do texto constitucional¹⁴, caberá analisar o conceito da seletividade em seu núcleo, para que possa a presente análise prosperar.

1.1.1 O conceito de seletividade

A Constituição de 1988 trouxe a determinação da aplicação da seletividade de forma expressa em vários dispositivos e estabeleceu que o critério para a sua aplicação é o da essencialidade. Dessa maneira, a seletividade pode ser entendida como uma técnica para a tributação ser aplicada conforme a capacidade contributiva do contribuinte, de forma que as alíquotas sejam graduadas segundo a natureza ou a finalidade dos serviços, produtos ou mercadorias¹⁵.

Nessa linha, PAULSEN¹⁶, quando discorreu acerca da seletividade, sustentou que ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas em função do grau de essencialidade do produto. Por certo, as alíquotas deverão variar em função da essencialidade do produto sob pena de inconstitucionalidade. Assim, dizer que um imposto é seletivo, é dizer que esse imposto incide de maneiras diferentes sobre determinadas mercadorias e serviços, e o que fundamenta essa diferenciação é a essencialidade.

Como podemos verificar, diante da positivação de um critério para o emprego das alíquotas seletivas, o legislador não é exatamente livre para identificar ou conceituar o grau de essencialidade de um bem, de modo que deverá sempre analisar o caso sob o viés da igualdade. Nessa perspectiva, TORRES¹⁷ trata da seletividade relacionando-a com a essencialidade, como sendo um subprincípio da capacidade contributiva.

¹³ STF, AgRg no RE nº 634.457-RJ, 2a Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 05.08.2015, D.J. 14.08.2014

¹⁴BRASIL, Constituição Federal de 1988, Artigo 155, § 2º.

¹⁵PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.p. 224.

¹⁶PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011.p.309.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p.94.

Encontraremos menção à seletividade no artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição, que regulamenta o Imposto de Produtos Industrializados, prevendo que a alíquota deverá ser seletiva em função da essencialidade do bem, bem como no artigo 155, § 2º, inciso III, que autoriza a seletividade do ICMS também em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Em decorrência desse fator, os Estados podem deliberar, por exemplo, através de convênios para que a carga tributária de ICMS sobre a cesta básica seja reduzida e aplicada uma alíquota inferior às alíquotas comuns de 17% e 18%, usualmente adotadas.

Com efeito, percebe-se que a efetivação da seletividade se concretiza frente à variação da carga tributária incidente sobre produtos e serviços, na inversa proporção de sua essencialidade. É por isso que parte da doutrina assegura que a seletividade somente pode ser efetivada através da variação de alíquotas, não havendo, contudo, qualquer empecilho para a utilização de variações na base de cálculo. Assim, a seletividade seria alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa de carga tributária.¹⁸

Nesse cenário, elucidada a seletividade como técnica responsável por tornar o imposto capaz de manifestar variações da expressão econômica em razão de determinado critério. De forma que essas variações podem ser obtidas pela graduação da alíquota, caberá analisar o critério adotado constitucionalmente para aplicação. Porque, conforme mencionado nesse trabalho, o texto constitucional buscou determinar a essencialidade como sendo o critério apto a qualificar a aplicação da seletividade.

1.1.2 O conceito de essencialidade

A Constituição impõe, como critério para aplicação da seletividade, a essencialidade da mercadoria ou serviço¹⁹, tendo como pressuposto a presunção de que a seletividade será uma expressão da capacidade contributiva, de forma que produtos supérfluos serão adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva²⁰. Ou seja, a essencialidade da mercadoria ou serviço, deve ser a medida orientadora do legislador ordinário na fixação das alíquotas na atividade tributária.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.460-461.

¹⁹ BRASIL, Constituição Federal 1988, art. 153, § 3º, I, para o IPI, e art. 155, § 2º, III, para o ICMS.

²⁰ Conti, José Maurício. Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais. Oliveira Mendes e Del Rey, 1997, p. 166, *Apud* PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação: 2020., p. 102.

Contudo, o texto constitucional não definiu o que seria a essencialidade, de forma que não há, no ordenamento jurídico brasileiro, um rol delimitando o que é essencial e o que é supérfluo. Isso porque, a noção de essencialidade deve ser aferida segundo as noções do que é essencial frente ao tempo e ao espaço em que é examinada pela perspectiva de determinada sociedade e do momento histórico²¹.

Interessante observar que, embora não encontremos a definição de essencialidade disposta expressamente na legislação, em virtude do entendimento do que é essencial variar no espaço e no tempo, sendo necessária sua aferição para cada grupo social, em cada época e espaço, é possível extrair alguns contornos do que seja essencial. Como pode ser compreendido a partir do salário mínimo²², dando base para que seja concebido um parâmetro do essencial ao nosso tempo.

Assim, notamos que existe rigorosa relação entre a essencialidade e o mínimo existencial, considerando que os produtos e os serviços essenciais são relacionados à garantia básica da vida humana, mas abrangem também os bens e os serviços que proporcionam ao homem uma vida social digna, de forma que o essencial é capaz de acomodar o mínimo existencial.

Nesse sentido, DANIVELIVZ²³ discorrerá quanto à amplitude da definição do essencial, como aquele que não só atende às necessidades biológicas básicas, mas também aquele que assegura a adequada integração social do cidadão com base na dignidade humana.

Portanto, o conceito de essencialidade deve ser interpretado em sua forma mais ampla, abarcando os produtos e os serviços básicos à integração do cidadão à sociedade, considerando um padrão mínimo da vida digna em determinada sociedade, de acordo com os parâmetros constitucionalmente estabelecidos. De forma que, a essencialidade na tributação

²¹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.p. 444

²² MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 239, 2015.p. 45.

²³ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da Essencialidade na Tributação. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Porto Alegre: FESDT, n. 3, 2009.p.229.245

necessariamente estará vinculada a um padrão mínimo de vida, não devendo ninguém ficar abaixo deste²⁴.

A essencialidade, como visto, é o meio pelo qual é possível a discriminação entre as coisas essenciais e as supérfluas, ou ainda entre a graduação do que é mais ou menos essencial. De forma que se possa aplicar a tributação diferenciada entre o que é necessário e o que não é. Apesar de não haver esclarecimentos sobre a essencialidade no texto constitucional, é possível adotar uma leitura sistemática da Constituição para essa compreensão.²⁵

Em razão disso, cumpre ressaltar que a Constituição, ao determinar a essencialidade como critério para aplicação da seletividade, fez compreender que as alíquotas deverão variar em função da essencialidade do produto, sob pena de inconstitucionalidade. Por claro, o grau de essencialidade do produto, não deve guardar relação com o preço do produto, mas sim com fatores atinentes à preservação da dignidade da pessoa humana.

Importa esclarecer que a essencialidade é o único critério constitucional estabelecido para a aplicação da seletividade, sendo vedado qualquer outro critério que se possa cogitar para seu proveito. Tendo ainda quem considere a essencialidade um princípio constitucional²⁶, ao incorporar o valor justiça e atuar como um mecanismo de controle da tributação, além de estabelecer um critério valorativo a ser perquirido.

Por conseguinte, frente à compreensão de que a essencialidade é o único critério constitucionalmente estabelecido para sejam graduadas as alíquotas seletivas e, que a seletividade é a técnica responsável por tornar o imposto capaz de manifestar variações da expressão econômica em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço, analisaremos se o comando da seletividade se trata de regra ou princípio.

²⁴ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 326

²⁵ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 445.

²⁶ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da Essencialidade na Tributação. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Porto Alegre: FESDT, n. 3, 2009. p.229.245

1.2 A norma da seletividade em função da essencialidade é princípio ou regra?

Diante da tentativa de elucidar os conceitos da seletividade e essencialidade, nos deparamos com algumas compreensões acerca da norma: a seletividade diz respeito a um princípio²⁷ ou a uma regra²⁸. Por isso, é necessário nos atermos ao estudo da natureza jurídica da norma que institui a seletividade em relação ao ICMS na Constituição.

Nesse sentido, utilizaremos as distinções propostas por ÁVILA para que possamos vislumbrar as principais distinções quando se trata de um princípio ou de uma regra. Cumprindo considerar, anteriormente ao estudo dessa distinção, a diferença entre norma e o texto normativo. As “normas não são textos nem o conjunto deles, mas o sentido construído a partir da interpretação sistemática de textos normativos”²⁹.

Assim, as distinções serão trabalhadas a partir de critérios de dissociação entre princípios e regras. Sendo o primeiro critério em função da natureza do comportamento prescrito, ou seja, as regras podem ser dissociadas dos princípios quando analisadas sob a perspectiva da prescrição do comportamento.

Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, prescrevendo obrigações, permissões ou proibições diante da indicação da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas. Isto é, os princípios são normas cuja qualidade final é a determinação de um fim juridicamente relevante a ser realizado.³⁰

Contudo, a despeito dos traços distintivos apontados a partir do critério da natureza do comportamento prescrito, as considerações acerca desse critério permitem considerar que, embora as distinções entre regras e princípios sejam necessárias, tanto os princípios quanto as regras fazem referências a fins e também a condutas conjuntamente, de modo que será identificada correspondência entre os dois, de modo semelhante.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 720.

²⁸ BAINY, Alexandre Feliciano. A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS). 105 f. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012. p.36

²⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 50

³⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 63

O segundo critério decorre da natureza da justificação exigida, ou seja, diante desse critério é afirmado que as regras podem ser dissociadas dos princípios quanto à justificação que exigem. Assim, a respeito das regras, como existe maior determinação do comportamento em razão do caráter descritivo do enunciado prescritivo, é necessário que a sua aplicação seja fundamentada na correspondência entre a construção factual e descrição normativa e a finalidade que lhe dá suporte³¹. Já em relação aos princípios, em lugar do elemento descritivo, teremos o elemento finalístico, de forma que o aplicador, deverá argumentar de modo a fundamentar uma avaliação da correlação entre os efeitos da conduta a ser adota e a realização gradual do estado de coisas exigido.

O terceiro critério estabelecido para a análise da dissociação entre regras e princípios é o critério da medida de contribuição para a decisão. As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo que contribuem para a decisão. Os princípios consistem em normas primariamente complementares e preliminarmente parciais. Não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas sim de contribuir de maneira geral para a tomada de decisão. As regras, por sua vez, consistem em normas preliminarmente decisivas e abarcantes, consistindo na pretensão de abarcar os aspectos relevantes para a tomada de decisão³².

Partindo da análise dos critérios estabelecidos para dissociação entre regra e princípios ÁVILA propôs um panorama com os conceitos de regra e princípios, onde estabelece que as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e que possuem pretensão de decidibilidade e abrangência, exigindo a avaliação dessa correspondência de forma que a finalidade forneça suporte para sua aplicação amparada pela construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Nesse panorama, sintetizou que os princípios são, por sua vez, normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e que possuem a pretensão de complementariedade e

³¹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 65

³² ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 68

de parcialidade, pela qual a avaliação demandada será quanto ao estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta tida como necessária à sua aplicação³³.

Nesse cenário, a seletividade analisada pela perspectiva do primeiro critério já vem demonstrar que a norma ao descrever uma permissão conforme o disposto “poderá ser seletivo”, de forma a autorizar o legislador estadual a adotar a conduta nela prevista – a aplicação da seletividade em função da essencialidade –, evidencia tratar-se de uma regra. De modo que, vem a seletividade determinar um comportamento em nome de um fim.

O segundo critério, o da natureza da justificação exigida, se aplicado à seletividade, corrobora a tese de que seria a seletividade uma regra. Isso porque, de acordo com o mencionado, ficou estabelecido pelo artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição que, uma vez aplicada mais de uma alíquota para o ICMS, haverá o dever de observar a essencialidade dos produtos para aplicação da alíquota minorada, vedado ao legislador a utilização de outro critério que não o da essencialidade.

Analisando a seletividade sob a ótica do critério da medida de contribuição para decisão, demonstra-se também tratar-se de regra. Isso acontece, pois, o legislador estadual, ao decidir pela aplicação das alíquotas seletivas, já terá estabelecido o critério pelo qual será aplicada a seletividade. Vale dizer, a seletividade será aplicada em função da essencialidade da mercadoria ou serviço tributado.

Nessa esteira, ÁVILA pretendeu estabelecer os critérios dissociativos a fim de pontuar as premissas a partir das quais é possível diferenciar os conceitos de regra e princípio. Analisaremos duas das principais correntes doutrinárias que se propuseram a examinar as distinções entre regras e princípios, a partir do proposto pelo autor.

A primeira corrente é a que propõe a chamada distinção fraca³⁴, tratando dos princípios como normas com elevado grau de abstração e generalidade, enquanto as regras trariam pouco grau de abstração e generalidade, ou nenhum. De modo que, em decorrência dessa concepção

³³ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 70

³⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 78

para a aplicação dos princípios seria exigido um elevado grau de subjetividade por parte do legislador. Frente à aplicação das regras, não haveria nenhum grau de influência do intérprete.

Em relação à segunda corrente, esta propõe a chamada distinção forte e é fundamentada nas bases dos teóricos DWORKIN e ALEXYS. Eles sugerem que a distinção entre os princípios e as regras consistem no modo de aplicação e no modo de solução das antinomias. A corrente discorre sobre o fato de as regras serem aplicadas mediante subsunção, através do confronto do fato com o preceito normativo, enquanto os princípios seriam aplicados através da ponderação.

Ainda, quanto ao modo de solução de antinomias, o conflito entre as regras ocorreria no plano abstrato, implicando a declaração de invalidade de uma das normas envolvidas. De outro modo, o conflito entre princípios ocorreria no plano concreto, e não implicaria a declaração de invalidade de um dos princípios, apenas incorreria no estabelecimento de uma norma de predomínio no plano concreto³⁵.

Em decorrência da compreensão trazida por essa segunda corrente que se depreende a concepção de que descumprir um princípio é mais gravoso do que descumprir uma regra. Todavia, descumprir uma regra é mais grave do que descumprir um princípio. Tal confusão decorre do fato de a que a distinção entre regras e princípios trazida por essa corrente doutrinária ultrapassa os limites da disputa terminológica, ou seja, essa corrente permite atribuir uma consequência específica para a aplicação das normas³⁶.

Voltando a analisar a seletividade por essa perspectiva, fica evidente que a seletividade disposta no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição se adequa ao conceito de regra, e não ao de princípio. O artigo dispõe sobre a aplicação da seletividade em função da essencialidade, isto é, outorga ao legislador a opção de introduzir a alíquota seletiva, determinando a classificação das mercadorias e serviços, para os casos de adoção da seletividade em função da essencialidade³⁷.

³⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 78

³⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 80

³⁷ BAINY, Alexandre Feliciano. A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS). 105 f. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012. p.36

1.3 Em que medida é obrigatória a seletividade no ICMS?

O ICMS possui uma legislação extensa, sendo um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Envolve as disposições constitucionais, nos artigos 155, inciso II e os §§ 2º e 5º, além de Resoluções do Senado que podem estabelecer alíquotas máximas e mínimas para determinadas mercadorias e serviços, e casos em que compete à lei complementar disciplinar esse tributo³⁸. Diz respeito ainda a convênios entre os Estados (convênios celebrados no âmbito do CONFAZ), quando trata de benefícios fiscais, a legislações estaduais que visam a instituir o tributo em seus Estados e, eventuais outros atos normativos que possam vir a regular a sua correta aplicação³⁹.

Ademais, o ICMS possui um caráter por vezes regressivo, considerando que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente em razão da riqueza patrimonial do contribuinte, ou seja, considerando a capacidade econômica do contribuinte o tributo sobre o consumo representa parcelas diferentes do patrimônio de contribuintes com faixas patrimoniais distintas. Essa característica ocorre, em especial, nos tributos indiretos, como é o caso do ICMS, que é cobrado através de uma sistemática em que o encargo financeiro é repassado para o consumidor final, uma vez que o tributo integra o preço da mercadoria ou serviço.⁴⁰

Com base no disposto no texto constitucional, artigo 155, § 2º, inciso III, surge a divergência acerca da efetivação da regra da seletividade, uma vez que o dispositivo utiliza a palavra “poderá” em relação à aplicação seletividade em função da essencialidade, conforme veremos:

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

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

III - **poderá** ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
(grifou-se)

³⁸BRASIL, Constituição Federal 1988, artigo 155, S 2º, XII e Lei Complementar n87/1996

³⁹PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 599.

⁴⁰KRIEGER, Aline Frimm, ICMS e Regressividade Tributária, Alternativas para uma tributação mais justa: Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p.105.

Como mencionado, a partir da promulgação da Constituição de 1988, com a instituição do ICMS, o texto constitucional ampliou a competência dos Estados, permitindo aos legisladores estaduais fixarem alíquotas seletivas em função da essencialidade. De forma que ficou outorgado ao legislador estadual a observância do critério da essencialidade para a adequação das alíquotas incidentes sobre as mercadorias e serviços de acordo com suas ponderações, fossem eles necessários ou supérfluos.

No decurso desse trabalho pudemos analisar a liberdade concedida ao legislador estadual, de forma a concluirmos que o grau de discricionariedade a disposição do legislador no momento em que este exerce o dever de interpretação da norma está atrelado a observância do critério da essencialidade.

Assim, caso a seletividade seja adotada, ou seja, sejam estabelecidas alíquotas variadas para o ICMS, o único critério para graduação das alíquotas é a essencialidade, uma vez que a observância deste é obrigatória. Dessa maneira, uma vez constatada a adoção da seletividade pelos Estado e verificada a existência de alíquotas variadas para o ICMS, é obrigatória a adoção do critério da essencialidade como balizador da seletividade⁴¹. Nessa linha, a seletividade poderia ser considerada facultativa, se o legislador estadual optasse por não estipular alíquotas diversas, trabalhando com uma alíquota una.

Contudo, existem posições doutrinárias que, diante do disposto no artigo 155, § 2º, inciso III, discutirão se essa norma não deveria ter caráter cogente de observância obrigatória. De forma que o “poderá” terá juridicamente o poder imperativo de um “deverá”. Nessa linha, CARRAZZA⁴² segue defendendo que adotar a alíquota seletiva no caso do ICMS é obrigatório e não há a possibilidade de manutenção do ICMS com alíquota uniforme.

Por isso, o “poderá” terá o sentido de “deverá” não em simples convergência de sentido, mas em decorrência do poder-dever que se impõe ao legislador ordinário. O dever da interpretação sistemática que se faz do texto constitucional. Assim, assume a concepção do obrigatório, ao invés do permitido, de modo que a obrigatoriedade da regra guarda relação com

⁴¹ Diante dos casos listados no artigo 155, § 2º, inciso XII, letra g da Constituição que tratam sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais que devem observar a deliberação dos Estados para sua concessão, não há que se falar em observância obrigatória da essencialidade, visto sua finalidade econômica.

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.p. 458.

as garantias do mínimo existencial e da capacidade contributiva, já que a oneração demasiada pelo tributo inviabilizaria o acesso às mercadorias e serviços por parte dos consumidores mais carentes.

Tomando a análise do “poderá” pela perspectiva de uma leitura sistemática do texto constitucional e considerando as garantias e os princípios com os quais a seletividade se relaciona, perderia seu sentido ao considerar o “poderá” apenas como faculdade, apresentando-se sem sentido e função. De forma que, em se tratando de um imposto estadual incidente sobre operações mercantis e prestação de serviços, onerando mercadorias e serviços essenciais, a seletividade somente existiria quando o legislador viesse na liberdade de sua vontade e consciência aplicá-la na legislação estadual.⁴³

É controverso o histórico legislativo estadual em relação à aplicação da seletividade, demonstrando que são raras as vezes em que o legislador observou a essencialidade, diante da aplicação das alíquotas seletivas. Conforme examinaremos, embora o legislador tenha aplicado alíquotas seletivas em relação ao tributo, ele deixou de seguir a essencialidade das mercadorias e serviços. Como exemplo a ser utilizado em um dos casos estudados nesse trabalho, veremos que o legislador estadual, enquadrando o serviço de energia elétrica como mercadoria, fixa a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), da mesma maneira que outras mercadorias supérfluas⁴⁴.

Por conseguinte, nos casos em que não há a observância da essencialidade para aplicação de alíquotas seletivas, onerando mercadorias e serviços essenciais com alíquotas mais gravosas, como é o caso da tributação de energia elétrica pela alíquota das mercadorias supérfluas, virá ensejar o caráter regressivo do ICMS. Desse modo, considerando que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente em razão da riqueza patrimonial do contribuinte e, que temos como produtos essenciais aqueles que pessoas de menor renda não podem prescindir, a seletividade torna-se o único instrumento hábil a corrigir o efeito da regressividade.

⁴³ FUSO, Rafael Correa. **Seletividade Tributária**. Dissertação (Mestrado). 233 f. São Paulo: Pontifca Universidade Católica de São Paulo, 2006. p 140.

⁴⁴ Ver a exemplo as Leis: Lei estadual 10.297/1996 de Santa Catarina; Lei Estadual 7.014/1996 da Bahia; Lei Estadual nº 2.657/1996 do Rio de Janeiro.

1.3.1 A regressividade no ICMS

No Brasil a característica regressiva do sistema tributário é decorrente especialmente dos tributos indiretos, por consequência de suas elevadas cargas tributárias estarem embutidas no preço final do produto ou serviço e serem repassadas ao contribuinte final, ficando a cargo dos tributos como o ICMS, o ISS e o IPI. A legislação tributária brasileira possui maior representatividade nos tributos incidentes sobre o consumo, de forma que a tributação indireta ganha mais força, refletindo, contudo, no traço regressivo do sistema tributário⁴⁵.

Vemos a legislação aplicando alíquotas demasiado onerosas aos insumos de primeira necessidade, como pão, café, arroz, e energia elétrica, que tem sido qualificada como mercadoria, tributada em conjunto com esses outros produtos pelo ICMS, que, em alguns Estados, terá a alíquota incidente de 25% (vinte e cinco por cento)⁴⁶.

Em decorrência disso, o maior ônus tributário será dos consumidores com menor renda, uma vez que, a maior parcela dos seus rendimentos será empregada no consumo de produtos de primeira necessidade tributados de forma onerosa, onde o custo é repassado ao consumidor, de forma que a renda do consumidor acaba por se comprometer com a manutenção de suas necessidades básicas.⁴⁷

É assim que fica clara a relação da capacidade contributiva para o suporte do exercício da tributação, não bastando mera aferição da capacidade econômica do contribuinte. Pois há que ser identificada a capacidade de suportar a tributação, de forma a manter o seu acesso ao mínimo existencial.

Nesse sentido, LODI⁴⁸ leciona que a aplicação da proporcionalidade nos tributos incidentes sobre bens de consumo popular, como gêneros alimentícios de primeira necessidade, acaba tendo efeito regressivo, pois retira mais das classes menos favorecidas do que das classes

⁴⁵ KRIEGER, Aline Frimm. ICMS e Regressividade Tributária, Alternativas para uma tributação mais justa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p.105.

⁴⁶ Lei Estadual Santa Catarina

⁴⁷ DERZI, Misabel. Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). Revista Jurídica da Presidência, v. 16, n. 108, p. 39-64, 2014.p.59.

⁴⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributos – Teoria Geral e Espécies. Niterói: Impetus, 2013.p.28.

mais favorecidas, em vista do que tem o contribuinte de suportar pela integração do tributo ao preço final do produto, não se resguardando o mínimo existencial.

Consequentemente, nesse cenário em que há a predominância da tributação sobre consumo, de forma a ensejar o caráter regressivo do tributo, como tributo indireto, suscitará ainda maior apelo à aplicação correta da seletividade em função da essencialidade.

Isso porque, se a seletividade é uma regra que possui direta relação com a manutenção das garantias fundamentais abarcadas pela dignidade da pessoa humana, com base no acesso ao mínimo existencial, a aplicação de alíquotas seletivas em virtude da essencialidade da mercadoria ou serviço é imperativa.

1.3.2 Capacidade contributiva

A Constituição determina que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, com a finalidade de respeitar nos termos da lei, os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte⁴⁹.

O caráter pessoal tem relação com a disponibilidade, com ter seu cálculo determinado conforme as peculiaridades inerentes a cada contribuinte, ou seja, refere-se à pessoalidade. Já, no que confere à graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte, diz respeito a como o imposto deverá variar para mais ou para menos, segundo a capacidade do contribuinte de dispor de recursos econômicos sem que prejudique o seu mínimo existencial. Conforme SEGUNDO⁵⁰ discorrerá, estamos diante do que se consagrou o princípio da capacidade contributiva.

Contudo, cumpre salientar que o “sempre que possível” termo referido no disposto do artigo 145, § 1º da Constituição, não quer dizer que o atendimento aos princípios citados – pessoalidade e capacidade contributiva – dependam da vontade do legislador ou do intérprete, ou ainda dependam da situação econômica ou política. Devendo considerar que as diretrizes

⁴⁹ BRASIL, Constituição Federal 1988, artigo 145, § 1º.

⁵⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2019. p.146.

dispostas no texto constitucional devem ser aplicadas com o máximo de efetividade à luz das demais regras e princípios do ordenamento jurídico.

Dessa maneira, a capacidade contributiva constituiria não só em um critério de justiça fiscal, sendo capaz de fundamentar um tratamento tributário diferenciado de modo que promova a isonomia, e não atuar como violador desse princípio. Figuraria, nas palavras de PAULSEN⁵¹, um princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

Um desdobramento direto desse princípio seria o entendimento de que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza, evitando, assim, a tributação regressiva que onera os mais carentes.

O princípio da capacidade contributiva também se projeta, no entender de PAULSEN⁵², nas situações extremas, de pobreza ou de muita riqueza. Impondo de um lado que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para patamares tributários confiscatórios.

Assim, COSTA⁵³ vai discorrer sobre a relação da capacidade contributiva com outros princípios constitucionais, como é o caso da igualdade. Ou ainda da isonomia, que para a autora, será o pano de fundo para a própria capacidade contributiva, resumindo esses princípios nos pilares do Estado de Direito. Nesse sentido, a autora virá reputar o mínimo vital como intocável, referindo-se à tributação deste.

COELHO⁵⁴ discorre acerca de uma concepção da capacidade contributiva, na qual defende que, apesar de os tributos seletivos como o IPI e o ICMS, em sua natureza extrafiscal, destinarem-se aos fins para os quais se propõe, não se desvinculam da regra da seletividade completamente.

⁵¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p.99

⁵² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p 100

⁵³ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 04ª edição, São Paulo: Malheiros. 2012. p. 20.

⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p 122.

Então, a capacidade contributiva será, em conjunto com a igualdade e a vedação ao confisco, um meio de controle político e jurisdicional da tributação. De forma que, embora não se reconheça a capacidade contributiva como exatamente alinhada ao caráter extrafiscal do tributo, discorre o autor que não poderá ser deixada de lado quando da concretização da extrafiscalidade.

Por fim, cumpre trazer uma última contemplação da capacidade contributiva pela perspectiva da seletividade. Perspectiva que parte da premissa de que a seletividade pretende identificar os produtos mais essenciais à subsistência humana, e terá dessa forma, o condão de garantir que produtos essenciais tenha alíquotas menores em relação aos supérfluos, assegurando o acesso aos produtos essenciais pelas camadas sociais menos favorecidas.

Apesar disso, ao tomar essa análise relacionando-a à capacidade contributiva, podemos presumir que produtos essenciais são consumidos por uma questão de subsistência, sendo o seu consumo manutenção do mínimo existencial. Dessa maneira, no consumo de gêneros mais essenciais, a capacidade contributiva demonstrada é reduzida, uma vez que não há escolha para o contribuinte nesse caso, sua renda é destinada ao consumo desses produtos essenciais, que por sua vez se prestarão a mera satisfação do mínimo existencial⁵⁵.

Diante disso, é importante refletir sobre a não aplicação da seletividade em função da essencialidade como obstáculo à manutenção de uma tributação igualitária. Ou seja, a não observância da essencialidade ao instituir alíquota seletiva da mercadoria ou serviço, ignorando a necessidade de graduação das alíquotas do ICMS em função da essencialidade, seria uma grave restrição à manutenção do mínimo existencial.

1.3.3 A garantia ao mínimo existencial

O Estado Democrático de Direito é inaugurado a partir do desenvolvimento do princípio da dignidade da pessoa humana que foi consolidado direito fundamental, pelas Constituições alicerçadas nesse princípio. Assim, o princípio da dignidade da pessoa humana se constituiu

⁵⁵ HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. Rev. SJRJ, Rio de Janeiro, v. 21, n 39, p. 83-94, abril.2014.

um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, ao lado da soberania, da cidadania e dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa⁵⁶.

Na base dessa descrição que é o Estado Democrático de Direito estão as Disposições da Declaração Universal dos Direitos do Homem – DUDH (1948), e a chamada “cláusula democrática”, presente na União Europeia, no Mercosul e na Organização dos Estados Americanos⁵⁷.

O Estado Democrático de Direito tem o preceito de conciliar o Estado Social em virtude das mudanças no paradigma social e jurídico decorrentes do momento histórico em que insurgirá, na forma democrática, devendo atuar de maneira a garantir os direitos fundamentais e sociais.

A diretriz fundamental do Estado Democrático de Direito, a dignidade humana, reflete em outros preceitos constitucionais, como o direito à vida⁵⁸. Deste decorre entender que a ordem econômica, por sua vez, fundada na valorização do trabalho humano, tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os preceitos da justiça social⁵⁹. E por isso é necessário assegurar que o exercício da tributação seja condicionado aos princípios do nosso ordenamento jurídico.

TORRES⁶⁰ leciona no mesmo sentido de que da dignidade humana derivam outros direitos fundamentais, os direitos sociais e econômicos. Nesse sentido, conclui-se que é devido à natureza de princípio fundamental que se possibilita que a dignidade humana se irradie por toda a Constituição e envolva o ordenamento jurídico.

Consequência direta da aplicação do princípio da dignidade humana à tributação é a necessária observância da capacidade contributiva da pessoa física no que confere a vedação da tributação ao mínimo vital. Isso acontece em virtude do condicionamento da tributação aos

⁵⁶ BRASIL, Constituição Federal da República do Brasil, 1988, artigo 1º, inciso III.

⁵⁷ RANIERI, Nina Beatriz Stocco. Teoria do Estado: do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito. São Paulo: Manole, 2013.p 199.

⁵⁸ BRASIL, Constituição Federal da República do Brasil, 1988, artigo 5º, caput.

⁵⁹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p.70.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O Direito ao Mínimo Existencial. Rio de Janeiro: Renovar 2009.p. 152.

princípios fundamentais, instituindo-se um norte de maneira a limitar e orientar exercício da tributação.

A tributação do mínimo vital se caracteriza pela cobrança de tributo ao contribuinte que não revela capacidade contributiva, dispondo apenas do indispensável à sua subsistência, de modo que exercer a tributação a esse contribuinte, confrontaria a efetivação do princípio da dignidade humana. Daí entende-se que o homem não poderá ser privado por força da tributação do mínimo necessário à conservação de uma vida saudável.⁶¹

Nessa linha, PAULSEN⁶² discorre sobre o papel do legislador ordinário no sentido da preservação do mínimo vital, ao atuar estabelecendo uma faixa de rendimentos tributáveis pelo IRPF e determinando que a tributação atua progressivamente, sem que onere demasiadamente ou que impeça o acesso a bens indispensáveis a uma vida digna.

Contudo, a essencialidade analisada por esse trabalho não deve ser interpretada estritamente como sendo um meio para garantir somente as necessidades biológicas do contribuinte, devendo satisfazer um mínimo existencial⁶³. Considerando que o mínimo existencial é conceito mais amplo que o mínimo vital, não se reduzindo à mera garantia de subsistência. De forma a considerar a garantia mínima de acesso a bens culturais e a inserção na vida social, como uma condição inafastável do princípio da dignidade humana.

Cumpra assim esclarecer a conceituação de mínimo existencial, verificando não se tratar de um princípio jurídico nem de um valor, mas, nas palavras de TORRES⁶⁴, o conteúdo essencial dos direitos fundamentais. De modo que, segundo esse autor, o conceito estaria impregnado pelos valores e princípios dos mais relevantes.

Por conseguinte, o mínimo existencial não é um valor, uma vez que não possui generalidade e abstração como as ideias de liberdade, justiça e igualdade. Tampouco é o mínimo existencial um princípio jurídico, não havendo que se falar nas características dos princípios,

⁶¹ PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. Dignidade da pessoa humana: Mínimo existencial e limites à tributação no Estado democrático de direito. Curitiba: Juruá, 2008. p. 148.

⁶² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p 292.

⁶³ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p.. 326

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O Direito ao Mínimo Existencial. Rio de Janeiro: Renovar 2009.p. 83.

como a ponderação. Com efeito, o mínimo existencial não pode ser ponderado e tem sua validade expressa pela sua natureza essencial dos direitos fundamentais⁶⁵.

Segundo TORRES⁶⁶, o mínimo existencial se convalida e se legitima nos próprios princípios fundamentais do Estado Democrático de Direitos, de mesma forma que a dignidade humana, determinada como fundamento constitucional por diversos textos normativos da legislação nacional⁶⁷ e internacional⁶⁸. Isso porque, com a mudança do paradigma trazido pelo Estado Democrático de Direito, houve também mudança na percepção da dignidade, de forma que dela passam a irradiar não só os direitos fundamentais, mas também os sociais.

Dessa maneira, a partir do momento em que o princípio da dignidade humana passa a ser garantido pelo Estado Democrático de Direito, toda a sua estrutura deve ser direcionada para viabilizar o seu papel maior, como forma de assegurar os direitos fundamentais e sociais.

Nesse cenário, TIPKE⁶⁹ afirma que a correta arrecadação de tributos e sua adequada destinação podem assegurar a efetividade da dignidade humana, como instrumento do próprio Estado Democrático de Direito.

Diante do exposto, fica claro que ao proclamar a dignidade humana como um dos fundamentos do Estado Brasileiro, este deverá tê-la como meta permanente, de forma a ser um elemento norteador de toda a política nacional, principalmente no que tange aos direitos fundamentais e sociais.

1.4 O mínimo existencial no ordenamento jurídico brasileiro

Diante do exposto, traçados os necessários contornos para compreensão da seletividade como sendo obrigatória e compreendendo a regra da seletividade em função da seletividade como um mecanismo de implementação do mínimo existencial no âmbito tributário, cumpre localizar em nosso ordenamento as disposições que conferem validade ao mínimo existencial.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O Direito ao Mínimo Existencial. Rio de Janeiro: Renovar 2009.p. 84.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O Direito ao Mínimo Existencial. Rio de Janeiro: Renovar 2009.p. 83.

⁶⁷ BRASIL, Constituição Federal da Republica do Brasil, artigo 1º, 1988.

⁶⁸ PORTUGAL, Constituição da República Portuguesa, artigo 1º, 1976.

⁶⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. p.26

A Constituição de 1988 consagrou a dignidade humana⁷⁰ como pilar central da ordem jurídica brasileira tendo em vista a concepção de valorização da pessoa humana como razão fundamental do Estado Democrático de Direito. De forma que, conforme mencionado anteriormente, foi elevada à categoria de princípio fundamental.

Nesse sentido, diante do princípio da dignidade humana que veio fundamentar o Estado Brasileiro – pelo Estado Democrático de Direito –, para que ocorra sua concretização, é necessária a efetivação dos direitos sociais e fundamentais, convalidando o mínimo existencial como núcleo da dignidade da pessoa humana.

O mínimo existencial pode ter sua proteção positiva tanto quanto negativa, pode ser protegido por parte da ideia dos mínimos sociais, pelas prestações sociais positivas, como por parte do mínimo não imponible, diante da imunidade tributária do mínimo existencial ou através de desonerações pelo critério da capacidade contributiva.

Assim, na história constitucional brasileira encontramos previsão sobre um mínimo existencial nas Constituições de 1946⁷¹ e de 1967⁷² de forma expressa, além da sua presença implícita nos princípios constitucionais que o fundamentam.

Na Constituição de 1988 não está expressamente disposto o comando do mínimo existencial, todavia, pode ser extraído do texto constitucional, bem como dos princípios constitucionais. Nesse sentido, podemos entender que, já que baseada nos pilares da dignidade humana, a Constituição que proclama como objetivos fundamentais o desenvolvimento humano e econômico, visa a tutelar o mínimo existencial.

Dessa maneira, embora não se verifique de forma clara disposições que consagrem o mínimo existencial, podemos extrair tais contornos através de passagens do texto constitucional

⁷⁰ BRASIL, Constituição de 1988, artigo 1º, “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: inciso III: a dignidade da pessoa humana”

⁷¹ BRASIL, Constituição de 1946, artigo 15, parágrafo 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.”

⁷² BRASIL, Constituição de 1967, redação da Emenda nº 1 de 1969, proclama que o “ensino primário é obrigatório a todos, dos sete aos quatorze anos, e gratuito nos estabelecimentos oficiais (Artigo 176, parágrafo 3º, inciso III)

e de princípios que regem a Constituição. Assim como o texto constitucional ao proclamar os objetivos fundamentais da República em seu artigo 3º⁷³ estaria se referindo à garantia do mínimo existencial.

Ainda para TORRES, as disposições no artigo 5º que preveem a defesa de direitos⁷⁴ independente do pagamento de taxas, o direito de petição dirigida aos poderes públicos e obtenção de certidões, seriam exemplos de disposições necessárias à garantia do mínimo existencial.

Também discorre o autor sobre a garantia de assistência médica preventiva⁷⁵, o atendimento gratuito nos hospitais do governo, a assistência social⁷⁶ gratuita e o ensino público gratuito e obrigatório⁷⁷.

Verificamos que a Constituição prevê imunidades que podem ser entendidas como uma expressão da proteção do mínimo existencial, como uma atuação negativa do Estado, no sentido de limitar o poder de tributar, ou seja, de limitar a atuação estatal com a finalidade de obrigar a entrega das prestações estatais relacionadas aos direitos sociais⁷⁸.

Quanto à legislação infraconstitucional, o mínimo existencial tem as suas primeiras confirmações somente no ano de 1993, com a Lei nº 8.742/1993⁷⁹, que regulamenta a organização da Assistência Social.

⁷³ BRASIL, Constituição de 1988, artigo 3º. “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, III erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

⁷⁴ BRASIL, Constituição de 1988, artigo 5º. “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes, XXXIV são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas”.

⁷⁵ BRASIL, Constituição de 1988, artigo 198 “As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: (Vide ADPF 672)”

⁷⁶ BRASIL, Constituição de 1988, artigo 203 “A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos, I: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice

⁷⁷ BRASIL, Constituição de 1988, artigo 206 “O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;

⁷⁸ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Mínimo existencial e limites imanentes à tributação na Constituição Federal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 140, p. 270-288.

⁷⁹ BRASIL, Lei 8.742/1993, artigo 1º: “A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18742.htm. Acesso em 19 abr. 2021.

No que se refere à seletividade, EMERIQUE⁸⁰ vem discorrer acerca do seu papel na proteção do mínimo existencial, evidenciando a finalidade que a seletividade possui do tratamento mais brando ou de impedir a cobrança de determinado tributo para beneficiar o consumidor final de determinado produto essencial, que, por vezes, não terá escolha em relação ao consumo da mercadoria ou serviço.

Nesse sentido, a seletividade em função da essencialidade tem o atributo de proteger o mínimo vital em relação às garantias constitucionalmente tuteladas, principalmente a diminuição de alíquotas dos produtos essenciais que pertencem à cesta básica ou aos serviços essenciais como o fornecimento de energia elétrica⁸¹, comunicação, água e transporte.

1.5 A essencialidade como critério para seletividade

A Constituição impõe a essencialidade como critério único para aplicação da seletividade, como já mencionado anteriormente, diante do artigo 155, § 2º, inciso III, de forma que a essencialidade será único critério a ser reconhecido pela Constituição para aplicação da seletividade. Assim, a essencialidade dos produtos é a única possibilidade pela qual poderá o legislador estadual graduar a alíquota seletiva do ICMS.

Por isso, investigar a relação constitucional entre a seletividade e a essencialidade, de modo a estabelecer de qual forma o critério da essencialidade é aplicado para graduar a alíquota do ICMS. Vale dizer, é preciso entender o grau de comparação entre as mercadorias e serviços tributados, de forma que se faça claro o emprego do critério da essencialidade e fundamente a seletividade da alíquota.

Nesse sentido, a comparação entre mercadorias e serviços tributados precisa ser mediada pelo critério da essencialidade, recaindo a menor alíquota às mercadorias e serviços que são considerados essenciais e, a maior alíquota aos considerados supérfluos, ou sobre determinadas mercadorias e serviços cujo consumo, em razão do caráter extrafiscal do tributo, necessite ser desestimulado.

⁸⁰ EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. O princípio da igualdade e o mínimo existencial: O tratamento no Sistema Constitucional. In: BOTALO, Eduardo Domingues (coord.). Direito Tributário – Homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Quartier Latin, 2005.p. 298.

⁸¹ Embora classificada como mercadoria por parte da legislação ordinária.

Diante desse entendimento, CARRAZZA⁸² defende, por exemplo, que as operações com gênero de primeira necessidade e as prestações de serviço – de transporte ou de comunicação – de massa, deveriam ser desoneradas do tributo.

O conceito de essencialidade não é disposto de forma expressa pela Constituição, em decorrência da variação do conceito do que é essencial em razão do espaço e do tempo. Com isso, consagra-se determinada liberdade ao legislador estadual que, ao determinar a alíquota incidente quanto à mercadoria ou serviço, deverá observar a sua natureza e finalidade, de modo a mensurar o grau de essencialidade, indicando os bens essenciais e os bens supérfluos.

Conforme visto ao longo deste trabalho, após a instituição da competência estadual pela Constituição de 1988, os Estados passaram adotar alíquotas seletivas para o ICMS, sem, contudo, respeitar o critério constitucional da essencialidade. Isso se refletiu em percentuais demasiadamente altos em itens de maior essencialidade, como a energia elétrica, que, qualificada como mercadoria, sujeita-se a alíquota de 25 (vinte e cinco) a 30% (trinta por cento) em alguns Estados, enquanto os bens gerais são tributados com a alíquota média de 17% (dezessete por cento).

Ocorre assim, para que se percorra o caminho para a efetivação da regra da seletividade, nos deparamos com a liberdade outorgada ao legislador estadual para que, ao legislar, interprete a essencialidade em seu tempo e espaço. No entanto, essa liberdade não é absoluta, há limite à discricionariedade, tratando-se em verdade, do dever de interpretação⁸³.

Faz-se aqui necessário distinguir o sentido de discricionariedade e interpretação, no caminho que percorreu GRAU⁸⁴, quando traz a crítica aos “conceitos jurídicos indeterminados”, indicando que, em verdade, a problemática consiste nas expressões e não nos conceitos. Estabelecendo que conceitos indeterminados não existem e a indeterminação, por sua vez, consta nos termos. Concluindo que, a discricionariedade consistiria na autorização da escolha entre alternativas igualmente justas na perspectiva do direito. Enquanto a interpretação

⁸² CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.p 459.

⁸³ GRAU, Eros Roberto. O Direito posto e o direito pressuposto. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.p.178

⁸⁴ GRAU, Eros Roberto. O Direito posto e o direito pressuposto. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.p. 201

consistiria na atribuição de sentido às expressões utilizadas pelo texto constitucional, em que apenas uma única justa solução é viável.

Na interpretação da essencialidade, não deve esta ser interpretada estritamente para abarcar apenas as necessidades biológicas, devendo abranger também as necessidades de um padrão mínimo, segundo TILBERY⁸⁵, e de modo a satisfazer o mínimo existencial⁸⁶.

Embora não exista expressa disposição sobre o conceito de essencialidade na Constituição, há evidentes contornos para a sua definição no texto constitucional, como é o caso da definição do salário mínimo⁸⁷, como base para que seja concebido um parâmetro do essencial, ao nosso tempo.

Nesse cenário, pode-se discutir se não seria a essencialidade um instrumento hábil a moderar o efeito regressivo do ICMS em nosso sistema tributário, diante da já mencionada capacidade de atuar em sintonia com o princípio da igualdade, de forma que a regra da seletividade vem a converter-se em uma maneira de tratar diferentemente pessoas em situações distintas, fomentando a isonomia.

Ainda, há que considerar a essencialidade como um elemento identificador do mínimo existencial, já que revela a necessidade de satisfazer uma condição elementar, de modo que o bem supérfluo não poderia ser considerado como mínimo vital.

Discorre VALADÃO⁸⁸ sobre o papel dos impostos para consumo frente à proteção mínima pela aferição da essencialidade da mercadoria ou serviço, de forma que a essencialidade evidenciará a existência ou não de capacidade contributiva. Nesse sentido, tratando-se de mercadorias ou serviços essenciais e elementares para a existência das pessoas, serão

⁸⁵ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 2969-3058

⁸⁶ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da Essencialidade na Tributação. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Porto Alegre: FESDT, n. 3, p.135-155, 2009. p.149

⁸⁷ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 239, 2015. p. 45.

⁸⁸ VALADÃO, Alexander Roberto Alves. O mínimo existencial e as espécies tributárias. Tese (Doutorado). 347 f. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2008.p.320.

considerados expressões do mínimo vital, de modo que a correta tributação a ser implementada se daria na razão direta de sua superfluidade e inversa na sua essencialidade.

Ocorre que, a doutrina majoritária discute se a facultativa seria apenas a opção do legislador de instituir a alíquota seletiva, ou seja, a faculdade consistiria na aplicação ou não a seletividade. Dessa forma, verificando que optou o legislador em instituir alíquotas diversas para a incidência do ICMS, a observância da essencialidade seria obrigatória. Caso contrário, não haveria sentido na positivação da regra da seletividade em função da essencialidade, deixando a mera discricionariedade do legislador estadual a graduação das alíquotas às mercadorias e serviços específicos⁸⁹.

De outro lado, há quem compreenda a texto constitucional pela sua leitura sistemática, de forma a ler o “poderá” do disposto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição, pela sua conotação imperativa, como “deverá”⁹⁰. Considerando assim, obrigatória a aplicação da regra da seletividade, de forma a resguardar as garantias constitucionais, amparando na capacidade contributiva o mínimo existencial, de modo a garantir a isonomia.

Dessa maneira, é evidente que o legislador estadual ao disciplinar o ICMS deveria observar primariamente o critério da essencialidade para efetiva aplicação da seletividade, minorando a alíquota incidente às mercadorias e serviços essenciais e majorando as alíquotas incidentes sobre mercadorias e serviços supérfluos, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.p. 410

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.p.104 a 106

2. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE NO ICMS

2.1 Com base na jurisprudência

O capítulo anterior buscou analisar o conteúdo normativo da regra da seletividade em função da essencialidade no ICMS, a fim de traçar objetivamente os limites normativos para a sua aplicação. A partir dessa análise pretende-se buscar na jurisprudência do Tribunal Superior de Justiça e do Supremo Tribunal Federal como a seletividade tem sido tratada pelo Judiciário nos casos em que o controle do Poder Judiciário foi provocado, como é o caso do RE nº 714.139, Tema 745, a qual suscita o entendimento acerca da aplicação da seletividade ao ICMS, nos casos envolvendo energia elétrica e telecomunicações, e nos casos dos produtos da cesta básica, analisados pela perspectiva da essencialidade.

2.1.1 Análise da tributação sobre a energia elétrica

O conceito de essencialidade não foi definido pela Constituição já que o essencial pode variar no tempo e no espaço. Entretanto, a essencialidade tende a garantir um padrão mínimo de vida. Por isso, em virtude dessa variação que pode acometer o conceito de essencialidade, caberá ao Judiciário⁹¹ o controle da aplicação da seletividade em função da essencialidade quando verificada a incorreta aplicação dessa regra.

Abordaremos como a jurisprudência tem tratado a seletividade em função da essencialidade aplicada ao ICMS, a fim de analisarmos a facultatividade ou a obrigatoriedade de sua aplicação nos casos em que foi provocado o controle do Judiciário, no que diz respeito à incidência do ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações.

Assim, encontramos disposição legislativa acerca dos serviços considerados essenciais na Lei nº 7.783/1989, que dispõem sobre um rol dos serviços essenciais com uma definição ampla no artigo 10: o serviço de água e o tratamento de esgoto; produção e distribuição de energia elétrica; gás e combustíveis, entre outros.

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.p. 463.

Em legislação recente, em virtude do estado de calamidade pública decretado em decorrência da pandemia do Covid 19, a Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 8.769/2020, que versa sobre a proibição da interrupção de serviços essenciais em decorrência da inadimplência dos seus usuários, conceituou quais seriam os serviços essenciais: o serviço de água e tratamento de esgoto, gás e energia elétrica.⁹²

A seletividade em função da essencialidade na incidência do ICMS sobre energia elétrica tem há muito suscitado o controle pelo Judiciário de normas infraconstitucionais. Não por outra razão o Tribunal do Estado do Rio de Janeiro, em 2006, firmou o entendimento pela inconstitucionalidade do artigo 14, inciso VI, item 2, e inciso VIII, item 7, do Decreto Estadual nº 27.427/2000, na Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005⁹³.

Nesse caso, foi impetrado mandado de segurança com o objetivo de reduzir a alíquota de ICMS cobrada nas faturas de energia elétrica e telecomunicações no Estado do Rio de Janeiro, diante da aplicação da alíquota de 25% sobre esses serviços. O Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro defendeu, por unanimidade, “a necessidade de a maior alíquota ser relativa às mercadorias supérfluas e suntuosas, entre as quais não se enquadram os serviços de energia elétrica e de telecomunicações, que, ao contrário senso, são considerados de essencial importância à sociedade”, declarando a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso VI, item 2, e inciso VIII, item 7, do Decreto Estadual nº 27.427/2000, com base na ofensa à regra da seletividade⁹⁴.

Esse Tribunal reafirmou a sua posição quanto ao tema na Arguição de Inconstitucionalidade nº 21/2008⁹⁵ em face do artigo 14, inciso VI, alínea “b”, da Lei nº 2.657/1996, do Estado do Rio de Janeiro, cuja redação foi dada pela Lei nº 4.683/2005, que fixou a alíquota máxima de ICMS sobre as operações com energia elétrica em 35%.

O pedido, nesse caso, foi fundamentado na decisão adotada no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005. Com base neste, a Relatora da Arguição de

⁹² BRASIL, Lei nº 8769 de 23 de março de 2020.

⁹³ Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005, Rel. Des. ROBERTO WIDER - Julgamento: 27/03/2006, ÓRGÃO ESPECIAL.

⁹⁴ BRASIL, Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005, Rel. Des. ROBERTO WIDER, excerto do voto proferido.

⁹⁵ BRASI, Arguição de Inconstitucionalidade nº 21/2008, Rel. Des. JOSE MOTA FILHO – Julgamento: 20/10/2008, ÓRGÃO ESPECIAL

Inconstitucionalidade nº 21/2008 deferiu a liminar e declarou a adequação da alíquota incidente sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações no percentual de 18%. O Estado, porém, insurgiu-se contra a decisão recorrendo por meio de um agravo regimental, uma vez que as alíquotas aplicáveis estariam previstas no artigo 14, inciso VI, alínea “b”, e inciso VIII, alínea “g”, da Lei Estadual nº 2.657/1996.

Nesse cenário, a Câmara reconheceu indícios de que o artigo 14, VI, alínea “b” e VIII, alínea “g”, da Lei nº 2.657/1996 do Estado do Rio de Janeiro, teria conteúdo idêntico artigo 14, VI, item 2 e VIII, item 7, do Decreto Estadual nº 27.427/2000. O Tribunal assim decidiu pela inconstitucionalidade do artigo em razão dos mesmos vícios indicados antes quanto ao Decreto Estadual nº 27.427/2000. Isto é, procurou-se assegurar o critério da essencialidade para aplicação da seletividade, de acordo com o artigo 155, § 2º, III, da Constituição.

Nesse sentido cabe destaque ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, interposto contra lei do Estado de Santa Catarina que estabeleceu alíquota de 25% para os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações. A recorrente questiona o acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, com fundamento em ofensa à seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados pelo imposto estadual, alinhado com o disposto no artigo 155, § 2º, III, da Constituição.

O artigo mencionado traz a previsão sobre a necessária observância da essencialidade nos casos em que forem adotadas a sistemática seletiva de tributação, ou seja, naqueles casos em que o legislador estabeleceu a incidência de diferentes alíquotas, nesses casos, obrigatoriamente o critério de graduação entre as alíquotas será a essencialidade.

O julgamento do RE nº 714.134, Tema 745, foi iniciado pelo plenário em fevereiro de 2021, e será realizado em ambiente virtual em decorrência da situação de excepcionalidade causada pela pandemia do Novo Corona Vírus. O voto proferido pelo Ministro Relator Marco Aurélio, no sentido de dar parcial provimento ao recurso, foi no sentido de reconhecer o direito do contribuinte ao recolhimento do ICMS incidente sobre a alíquota de energia elétrica e telecomunicações, considerando a alíquota de 17%, conforme previsto na Lei do Estado de Santa Catarina nº 10.297/1996, propondo como tese de repercussão geral, um texto sintético que ressalta o papel da regra da seletividade em função da essencialidade, observando que ferem

a constitucionalidade, alíquotas que superiores à média das operações em geral, considerando essencialidade das mercadorias e serviços⁹⁶.

Ainda em seu voto o Ministro Marco Aurélio ao analisar a divergência suscitada, confirmou a tese de que o legislador estadual previu alíquotas diferenciadas do ICMS, prevendo a alíquota de 25% aos bens supérfluos, enquanto as operações em geral ficaram sujeitas à alíquota de 17%. Nesse cenário, o legislador estadual ao adotar alíquotas diferenciadas do ICMS, não poderia se utilizar de outro critério, senão, o da aplicação da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Por seus feitos, as citadas decisões⁹⁷ têm destaque por reconhecerem a seletividade como sendo uma regra voltada às mercadorias e serviços pelas suas finalidades, amparando a sua aplicação em relação à essencialidade do produto. Em se tratando da energia elétrica, como uma mercadoria essencial e de ampla utilização, foram acertadas as decisões ao determinarem a minoração da alíquota aplicada.

Isso ocorre porque, diante da essencialidade da energia elétrica, a regra da essencialidade é garantia para correta graduação das alíquotas seletivas, jamais podendo ser tributada pela alíquota máxima. Tendo a seletividade no Estado Democrático de Direito o condão de garantir o acesso da população ao mínimo existencial.

2.1.2 Análise da tributação sobre a cesta básica

O Decreto-Lei nº 399, de 30 de abril de 1938, foi responsável por regulamentar o salário mínimo⁹⁸ no Brasil e também trouxe a previsão do percentual do salário mínimo a ser gasto com a alimentação pelo trabalhador brasileiro. A Cesta Básica Nacional, por sua vez, é composta por treze produtos fixos e os seus pormenores como quantidade e eventuais modificações foram diferenciadas por região, conforme o entendimento acerca de sua essencialidade.

⁹⁶ Tese proposta pelo Ministro Relator, RE 714.139: “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”.

⁹⁷ BRASIL, Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005, Rel. Des. ROBERTO WIDER; BRASI, Arguição de Inconstitucionalidade nº 21/2008, Rel. Des. JOSE MOTA FILHO

⁹⁸ BRASIL, Decreto-lei nº 399, de 30 de abril de 1938, artigo 2º.

Nesse cenário, os Estados e o Distrito Federal estabeleceram regras para a incidência do tributo, assim, a concessão de incentivos fiscais deve observar a Lei Complementar nº 24/75.

Em virtude da característica regressiva do Sistema Tributário Nacional, é necessária a adoção de políticas fiscais redistributivas como forma de compensação tributária em decorrência da elevada carga tributária incidente sobre o consumo em nosso sistema tributário, o que onera desproporcionalmente as pessoas com menor renda de forma que a desoneração da cesta básica terá caráter redistributivo.

Desse modo, é importante clarear o tratamento concedido pela legislação aos produtos que integram a cesta básica, que por meio do Convênio ICMS nº 128/1994⁹⁹, instituído pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, com base na Lei Complementar nº 24/1975 que visa a regulamentar as concessões de isenções do ICMS, instituiu a carga mínima tributária de 7% (sete por cento) sobre as saídas de mercadorias que compõem a cesta básica.

Isso é possível por meio da aplicação da seletividade em função da essencialidade, de forma que é possibilitado ao legislador estabelecer alíquotas diferenciadas considerando a essencialidade da mercadoria. Contudo, o fundamento para o exercício do instrumento da seletividade, como meio de garantir a diferenciação de alíquotas em função da essencialidade dos produtos, é a manutenção do mínimo existencial e a tutela da dignidade humana.

Como visto, o critério para a aplicação da seletividade deve ser a essencialidade. No caso dos produtos da cesta básica, as alíquotas serão seletivas em função da essencialidade desses itens. A lista de produtos da cesta básica, porém, tem variações regionais, de acordo com o que se entende por essencial. Por exemplo, no Estado do Mato Grosso, a carne de jacaré é integrante do rol de produtos da cesta básica, constante na Lei Complementar Estadual nº 631/2019¹⁰⁰.

A citada lista também é passível de alteração no tempo, como recentemente aconteceu no Estado do Rio de Janeiro, pela edição da Lei Estadual nº 7484/2016¹⁰¹, incluindo a água mineral no rol de alimentos da cesta básica.

⁹⁹ BRASIL. Convênio ICMS 128/1994. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Disponível em:

¹⁰⁰ BRASIL, Lei Complementar nº 631/2019, do Estado do Mato Grosso

¹⁰¹ BRASIL, Lei nº 7484 de 08/11/2016

Tal é a importância do tratamento tributário conferido aos produtos da cesta básica, que esse exemplo tem sido adotado como parâmetro de essencialidade em outras pretensões no Judiciário, como foi o caso do Agravo em Recurso Especial nº 1.566.084¹⁰², pelo qual se pretende a submissão das operações de distribuição de medicamento ao mesmo regime jurídico aplicado aos produtos da cesta básica. Esse recurso foi desprovido pelo Superior Tribunal de Justiça.

É importante, referente à essencialidade no caso dos medicamentos, voltar ao conceito da essencialidade para mostrar que, em se tratando de medicamentos, teremos outra conceituação para o conceito de essencialidade¹⁰³, utilizada pela Organização Mundial de Saúde. De acordo com esta, utilizam-se os critérios de prioridade segundo a relevância dos medicamentos à saúde pública.

Por conseguinte, parece claro o tratamento a ser concedido aos medicamentos, no que se refere a seletividade. Uma vez que há a necessidade de graduar a alíquota em consonância com a sua essencialidade, contudo, é necessário ainda considerar que, há uma essencialidade intrínseca a própria categoria, apta a discriminar entre os produtos quais são passíveis de maior necessidade de serem colocados à disposição da população, por questões estratégicas de saúde pública.

Nesse sentido, cumpre observar que no caso da tributação do IPI sobre os medicamentos, sua alíquota é estipulada em 0% para a maioria dos medicamentos, conforme consta na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados prevista no Decreto Federal nº 8.950 de 29 de dezembro de 2016¹⁰⁴.

Não há dúvidas, portanto, de que, reconhecer o caráter essencial dos medicamentos e graduar a incidência de ICMS por meio do princípio da seletividade, garantindo o acesso da

¹⁰² STJ - AREsp: 1566084 GO 2019/0241845-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 02/04/2020

¹⁰³ LUIZA, V.L.; Bermudez, J. A. Z. Acesso a medicamentos: conceitos e polêmicas. In: Oliveira, M. A.; Zepeda Bermudez J. A.; Esher, A. Acceso a medicamentos: derecho fundamental, papel del Estado. Rio de Janeiro: Fiocruz; 2004. Disponível em <fiocruz/opas/oms>. Acesso em 16 de mar. 2021. p. 45-67

¹⁰⁴ Brasil. Presidência da República. Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Diário Oficial da União. 12 Dez 2016

população a essas mercadorias é meio de satisfação ao mínimo existencial, bem como, de efetivar o direito constitucional à saúde.

Ainda, no que se refere à aferição da capacidade contributiva e do acesso ao mínimo existencial frente ao acesso aos produtos da cesta básica, que alguns autores defendem a isenção do ICMS no caso dos produtos da cesta básica, como instrumento de justiça fiscal¹⁰⁵.

O Estado do Rio de Janeiro esteve alinhado a essa perspectiva pela Lei nº 3.188/1999¹⁰⁶, a qual previa a isenção do recolhimento de ICMS sobre as operações envolvendo os produtos da cesta básica promovidas por estabelecimentos varejistas diretamente ao consumidor. Contudo, o Decreto nº 46.523/2018¹⁰⁷ veio a revogar a isenção, instituindo a alíquota de 7% sobre os produtos da cesta básica.

Não obstante, resta evidente a importância do tratamento concedido aos produtos da cesta básica com a desoneração da tributação do ICMS e minoração da incidência do tributo para 7% por meio do Convênio ICMS nº 128/1994 em nível nacional. Como esse caso de desoneração de alíquota se tornou um emblemático exemplo insurgindo como parâmetro da essencialidade aplicada no caso das operações envolvendo medicamento. Evidenciando-se um tratamento que se aproxima ao regime adotado à desoneração da cesta básica.

Além disso, vimos que, para que efetivas correções sejam concretizadas em nosso sistema tributário, contendo o seu caráter regressivo, a seletividade precisa ser imperativa nos casos envolvendo produtos e serviços essenciais. Uma vez que, ainda que se entenda a regra da seletividade por não obrigatória, o legislador estadual, ao exercer a interpretação da regra constitucional e instituir a alíquota seletiva, deverá obrigatoriamente observar o critério da seletividade em função da essencialidade.

2.2 Nas propostas de reforma tributária

O Sistema Tributário Nacional há muito tem sido objeto de críticas devido à sua complexidade e elevada carga tributária. A reforma tributária também não é tema inédito.

¹⁰⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária, 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 45.

¹⁰⁶ RIO DE JANEIRO. Lei 3188/99 do Estado do Rio de Janeiro.

¹⁰⁷ RIO DE JANEIRO. Decreto 46.523/2013 do Estado do Rio de Janeiro.

Foram várias as propostas de reforma até chegarmos às propostas de emenda constitucional que tramitam atualmente no Congresso Nacional.

Historicamente tivemos propostas de reforma tributária enviadas ao Congresso Nacional por dois presidentes eleitos, a Proposta de Emenda Constitucional nº 175/1995¹⁰⁸, enviada pelo governo FHC, com foco no ICMS. Não tendo, todavia, aprovação na Câmara dos Deputados até o final do governo de Fernando Henrique Cardoso. Nesse cenário, resultou na Emenda Constitucional nº 12/1996¹⁰⁹ que criou a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira.

Em 2003, no Governo Lula, foi enviada a Proposta de Emenda Constitucional nº 41¹¹⁰ ao Congresso Nacional, aprovada pela Câmara dos Deputados, mas não foi aprovada pelo Senado. Desdobrou-se, contudo, na Emenda Constitucional nº 42/2003, responsável pelo fatiamento da CIDE-combustíveis para Estados e Municípios, bem como instituiu a desoneração do ICMS incidente sobre a operação de exportações.

Na segunda parte do Governo Lula, em 2008, o Executivo enviou uma segunda proposta, a PEC nº 233/2008¹¹¹, apensada à PEC nº 21/2007¹¹², aprovada pela comissão especial, sem lograr êxito em sua aprovação até o final de seu governo.

A partir desse breve apanhado histórico vimos que não é nova a pretensão de modernizar o Sistema Tributário Nacional, com o argumento da simplificação e da desburocratização. Com base nisso, pretendemos analisar como as recentes Propostas de Emenda Constitucional pretendem comportar a regra da seletividade em função da essencialidade na concretização de suas reformas em se tratando da incidência do ICMS.

¹⁰⁸ BRASIL, Proposta de Emenda Constitucional nº 175/1995.

¹⁰⁹ BRASIL, Emenda Constitucional nº 12, de 15 de agosto de 1996.

¹¹⁰ BRASIL, Proposta de Emenda Constitucional nº 41/2003.

¹¹¹ BRASIL, Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008.

¹¹² BRASIL, Proposta de Emenda Constitucional nº 21/2007.

2.2.1 A seletividade na Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019

A Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019¹¹³, apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi, que segue para a comissão especial, traz a pretensão de desburocratizar o atual sistema tributário, por meio da simplificação da tributação e gestão fiscal das empresas, com foco nos tributos sobre mercadorias e serviços. A referida proposta tem seus argumentos fundamentados em um estudo realizado pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCiF.

O texto da PEC nº 45/2019 apresenta uma proposta de unificação de cinco tributos, quais sejam, IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS, unificados pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A proposta procura se alinhar à simplicidade, transparência, neutralidade e isonomia¹¹⁴. Há além da criação do IBS, cuja finalidade é a centralizar arrecadação das alíquotas sobre o consumo no país, a criação de um segundo imposto, um imposto seletivo, com caráter extrafiscal.

Assim, diante da unificação proposta, a competência passará a ser da União, sendo o tributo instituído por Lei Complementar, com repartição da receita tributária entre os três entes federativos. Podendo os Estados e os Municípios alterarem uniformemente a alíquota singular para todos os produtos e serviços.

A base de cálculo do IBS será a operação de venda ou a prestação de serviço, e, em função da unificação da alíquota incidente tanto ao produto quanto ao serviço, não há como individualizar a alíquota, o que será chamado de alíquota singular. O IBS também incidirá sobre bens intangíveis como marcas, patentes, direitos autorais e locações de bens, ampliando a sua base de cálculo.

É importante ainda nos atermos aos princípios que a PEC nº 45/2019 revela quanto ao IBS. Consagrando o princípio da isonomia, esta não se preocupa com a efetivação desse princípio, seja em função da equidade, como veremos a frente, seja em relação à regra da seletividade em função da essencialidade, a fim de concretizar a isonomia pretendida.

¹¹³ BRASIL, Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019.

¹¹⁴ Centro de Cidadania Fiscal. Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Versão 2.2, julho de 2019.

Há menção única ao termo seletivo, ao se referir à intenção de se utilizar do caráter extrafiscal ao imposto dito seletivo¹¹⁵, para desestimular o consumo sobre determinados bens, como cigarro e bebidas alcoólicas. Nesse sentido, não há no texto da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 fundamentos que embasem a aplicação da seletividade pelo seu caráter extrafiscal, como instrumento de alcance das garantias fundamentais.

Como vemos, a menção à seletividade é esvaziada de qualquer critério, não dispondo quanto à essencialidade dos produtos e serviços, longe de podermos supor qualquer referência à capacidade contributiva do contribuinte. Isso é evidenciado pela instituição da alíquota singular do IBS, que será constituída pela soma correspondente à alíquota total do imposto de cada ente.

Assim, nos Estados a alíquota será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas ao ICMS, e, nos Municípios, ao ISS. De modo que há que se questionar em que momento da instituição dessa alíquota singular haveria a ponderação da essencialidade produto ou do serviço a ser tributo.

Igual preocupação é necessária em relação aos benefícios fiscais, que hoje são aprovados por convênios entre todos os Estados, como é o caso da desoneração da incidência do ICMS sobre os produtos da cesta básica no Convênio ICMS nº 128/1994¹¹⁶, e no texto da PEC nº 45/2019 encontram-se vedadas as concessões desses benefícios. O texto traz nesse sentido, a pretensão de devolução do imposto recolhido por contribuintes de baixa renda, por meio de programas redistributivos, deixando margem para que a lei complementar os defina.

Dessa forma, só se confirma que as pretensões relacionadas à equidade no Sistema Tributário Nacional são vagas, uma vez que é contraditório falar em impostos seletivos – nos termos da PEC nº 45/2019 – alçando a finalidade extrafiscal do tributo e, ao mesmo tempo e em sentido contrário, vedar a concessão de benefícios fiscais.

Esvazia-se o sentido da seletividade, enquanto abarcada pelo critério da essencialidade, não se preocupando com a essencialidade dos serviços e produtos tributados, e esquecendo de ponderar em qualquer momento a capacidade contributiva do contribuinte.

¹¹⁵ BRASIL, Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019.

¹¹⁶BRASIL, Convênio ICMS 128/1994.

Diante disso, é necessário olhar com cautela para a questão aqui colocada. A essencialidade é, conforme exposto no decorrer desse trabalho, o critério constitucionalmente determinado para aplicação da seletividade. Contudo, a essencialidade não é, como bem sabemos, protegida como cláusula pétrea, podendo ser objeto de Emenda Constitucional.

Por conseguinte, a sensibilidade da questão está na possibilidade da constituição de um novo critério pela reforma tributária, que não seja viável enquanto instrumento tributário apto a efetiva manutenção do acesso ao mínimo existencial. O que temos que prevenir é a supressão de um critério socialmente válido e juridicamente aceito por um critério vago e cuja razoabilidade não possa ser aferida.

Nesse cenário, o texto da PEC nº 45/2019 vem esclarecer que os tributos sobre o consumo, como o IBS e os “IVA’s” em geral, devem ter como função essencial a arrecadação, não sendo instrumentos adequados para o alcance de outros objetivos de políticas públicas. Admitindo, contudo, o efeito regressivo da tributação sobre o consumo, propõe-se um modelo “em que grande parte do imposto pago pelas famílias mais pobres seja devolvido através de mecanismo de transferência de renda”.

Dessa forma, vemos o problemático tratamento concedido pelo texto da proposta à seletividade em função da essencialidade como instrumento tributário apto à manutenção da dignidade humana, por meio do acesso ao mínimo existencial. De modo que o texto despreza critérios constitucionais, o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, as vias de manutenção do mínimo existencial.

Questiona-se, logo, em que medida políticas redistributivas seriam eficazes diante do afastamento da regra da seletividade em função da essencialidade, da supressão da mensuração da capacidade contributiva, como ferramentas possíveis a manutenção dos direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito.

2.2.2 A seletividade na Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019

O texto da Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019¹¹⁷ foi elaborado pelo Senado Federal, com o mesmo objetivo que a PEC nº 45/2019 e com conteúdo similar à PEC nº 293/2004¹¹⁸ da Câmara dos Deputados, e teve como relator o Deputado Luiz Carlos Hauly, visando à simplificação do atual modelo do nosso sistema tributário.

Com base no texto da proposta, pretende-se a substituição de nove tributos, o IPI, IOF, PIS/PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS. Haveria a implementação de uma alíquota padrão do imposto, instituída por lei complementar.

Em relação à alíquota padrão, o texto faz uma relativização quanto à diferenciação da alíquota para determinados bens ou serviços, mas ressalta a sua aplicação uniforme em todo o território nacional, ou seja, a proposta almeja a criação de um IBS nos parâmetros de um IVA.

Ainda em relação ao IBS tratado na PEC nº 110/2019, segundo o texto da proposta, esse tributo teria uma alíquota padrão, não incidiria sobre a movimentação ou transmissão financeira, e sobre prestação de rádio difusão sonora e de sons, e imagens de recepção livre e gratuita, o produto da arrecadação pertenceria ao Estado de destino e teria tributação favorecida por uma lista restrita de produtos.

No tocante ao critério a ser adotado para os produtos de tributação favorecida, podemos dizer que o texto ainda é vago nesse sentido. Mas cumpre dizer que o necessário critério a ser adotado deverá ser um critério valorado conforme sua validade social e jurídica, mas também conforme sua aplicação à manutenção da dignidade humana, não devendo corroborar com o esvaziamento da seletividade tal qual visto nos textos da reforma tributária.

Assim, conforme o critério atualmente disposto para aplicação da seletividade no texto constitucional que é a essencialidade, a essencialidade dos produtos permite a minoração das alíquotas, de forma a contemplar o mínimo existencial. Lembrando o que falou LACOMBE¹¹⁹

¹¹⁷BRASIL, Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019.

¹¹⁸BRASIL, Proposta de Emenda Constitucional nº 293/2004.

¹¹⁹ LACOMBE, Américo Masset. Apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 159.

sobre os critérios a serem ponderados por presunções, tais presunções somente se tornam legítimas se fixadas por critérios razoáveis.

A controvérsia fica ainda mais evidente quando tomamos a perspectiva da seletividade em função da essencialidade, partindo dos impostos que estão sendo suprimidos e unificados, de forma que a seletividade presente no IPI e no ICMS deveria ser intrínseca ao novo IBS, e não extrínseca, como faz supor a criação de um novo “imposto seletivo”.

Em relação aos benefícios fiscais, a proposta do Senado Federal vem permitir a concessão de benefícios por meio de lei complementar, nas operações que envolvem alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação infantil, ensino fundamental, médio, superior e educação profissional. Em contraste com o disposto no texto da PEC nº 45/2019, é possível identificar maior preocupação com a regulamentação e os impactos dos benefícios fiscais, sobretudo, nas áreas essenciais.

O imposto seletivo que também é previsto no texto da PEC nº 110/2019, com incidência sobre energia, telecomunicações, veículos e derivados de petróleo e do tabaco, é devido sobre importações, possui alíquotas diferenciadas, não incide sobre exportações, não poderá ter alíquota superior à do IBS, possui incidência monofásica e não integrará a base de cálculo do IBS.

O texto adota previsão sobre a implementação de projetos de devolução de impostos recolhidos por contribuintes de baixa renda, conjugando políticas redistributivas às isenções com a finalidade de alcançar a justiça fiscal. É importante que a proposta que vise à modernização do nosso sistema tributário não viabilize somente a simplificação da gestão empresarial, afastando princípios inerentes à consolidação da justiça tributária.

Vale ressaltar que o imposto seletivo descrito no texto da PEC nº 110/2019 não guarda nenhuma relação com a essencialidade do produto, conforme constitucionalmente disposto, ou seja, não visa a promover o mínimo existencial nem está fundamentado na dignidade humana.

Dessa maneira, há que se discutir a plausibilidade de um critério razoável a servir como norteador da seletividade em novo modelo tributário pós reforma, servindo o critério da

essencialidade como base fundamental, de forma a não ser suprimido, concluindo ser controverso afirmar a preocupação da proposta com a correção de um sistema tributário desigual e regressivo, quando suprimida a essencialidade em seu teor.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou analisar os conceitos da seletividade e da essencialidade aplicados ao ICMS pela perspectiva da manutenção do mínimo existencial. Como destacado ao longo do texto, a presente análise buscou trabalhar de forma a esclarecer a necessidade de superar o entendimento adotado em relação a leitura do artigo 155, inciso III, da Constituição, confirmando a necessidade de adotar a seletividade enquanto obrigatória no ICMS.

A análise do conceito da seletividade permitiu a compreensão de que o imposto seletivo é aquele que se utilizando de um critério de seleção, graduará de acordo com esse critério as alíquotas incidentes sobre a base tributada por aquele imposto. Nesse cenário, verificamos que, no ICMS, o critério estabelecido pela Constituição é a essencialidade.

Trouxemos que a Constituição de 1988 consagrou a dignidade humana como pilar da ordem jurídica brasileira, tendo em vista a valorização da pessoa humana. Trata-se de razão fundamental do Estado Democrático de Direito. De forma que a dignidade humana deve ser o princípio norteador de todo o ordenamento jurídico brasileiro, impondo a promoção dos direitos e garantias fundamentais.

No que diz respeito ao conceito de essencialidade, contemplamos que deve ser interpretado de forma mais ampla, abarcando os produtos e os serviços básicos à integração do cidadão à sociedade, considerando um padrão mínimo da vida digna, de acordo com os parâmetros constitucionalmente estabelecidos.

A análise da essencialidade pela perspectiva do mínimo vital também permitiu verificar que, quando aplicada aos tributos sobre consumos, terá papel importante na proteção ao mínimo existencial, de modo que evidenciará a existência ou não de capacidade contributiva. Assim, ao tratarmos de mercadorias ou serviços essenciais e elementares para a existência das pessoas, poderá ser considerada a essencialidade uma expressão do mínimo vital.

O trabalho ainda se dispôs a analisar a natureza jurídica da norma da seletividade, de forma a identificar se a norma consistiria em uma regra ou um princípio. Uma conclusão importante, pela perspectiva adotada por ÁVILA, é a de que a norma da seletividade que permite

a graduação da alíquota em função da essencialidade das mercadorias e serviços quando incidente o ICMS é, em verdade, uma regra.

Por conseguinte, evidenciado que a seletividade em função da essencialidade no ICMS e no IPI, se trata em verdade de uma regra e não de um princípio como muitos supõem, fica claro que possui maior rigidez na sua aplicação, dependendo dessa maneira, de justificativas suficientes para fundamentar sua não aplicação.

Desse modo, com o intuito de demonstrar que o verbo “poderá”, no artigo 155, inciso III, da Constituição, terá o sentido de “deverá” em decorrência do poder/dever que se impõe ao legislador ordinário, analisamos os fundamentos para evidenciar o dever da interpretação sistemática que se faz do texto constitucional. Assim, a seletividade assume o sentido de obrigatória, ao invés de permitida, de modo garantir o mínimo existencial.

Demonstrou-se como a majoritária tributação com base no consumo acarreta a regressividade do Sistema Tributário Nacional, de maneira que o ônus tributário fica a cargo dos consumidores com menor renda. Isto ocorre porque a maior parcela dos rendimentos da população com menor renda será empregada no consumo de produtos de primeira necessidade tributados de forma onerosa, de forma que a renda desses consumidores acaba por se comprometer em grande parte com a manutenção de suas necessidades básicas.

Nesse sentido, dada a direta relação que a regra da seletividade possui com a manutenção das garantias fundamentais abarcadas pela dignidade da pessoa humana, com base no mínimo existencial, a aplicação de alíquotas seletivas em virtude da essencialidade da mercadoria ou serviço se mostra imperativa.

Uma conclusão importante obtida no decorrer do trabalho foi acerca da concepção da isonomia, como sendo o pano de fundo para a própria capacidade contributiva, resumindo em princípios basilares do Estado de Direito. Nesse sentido, foi possível concluir o mínimo vital como intocável.

Para a viabilização do mínimo vital, o legislador ordinário deverá se pautar no princípio da igualdade, a capacidade contributiva, que juntos com a vedação ao confisco podem no controle a tributação. Por conseguinte, embora não se reconheça a capacidade contributiva

como exatamente alinhada ao caráter extrafiscal do tributo, não poderá ser deixada de lado quando da concretização da extrafiscalidade.

Concluimos que a tributação deve ser norteadada pelos princípios fundamentais do nosso ordenamento jurídico, sendo um norte que limita e orienta o exercício da tributação. Logo, a capacidade contributiva deve ser elemento norteador do Estado brasileiro.

O critério constitucionalmente estabelecido para aplicação da seletividade é a essencialidade, conforme disposto no artigo 155, § 2º, inciso III da Constituição, de forma que a essencialidade é o único critério reconhecido pela Constituição para a aplicação da seletividade. Assim, a essencialidade das mercadorias é a única possibilidade pela qual o legislador estadual pode graduar a alíquota seletiva do ICMS.

Ainda, diante do disposto acerca da essencialidade, foi possível vislumbrar que nos casos envolvendo mercadorias ou serviços essenciais para a vida das pessoas, a essencialidade será considerada expressão do mínimo vital, de modo que tributação deve ser implementada na razão direta de sua superfluidade e inversa de sua essencialidade.

Dessa forma, pretendeu-se demonstrar como tem o legislador ordinário aplicado a seletividade em função da essencialidade pela análise de casos emblemáticos, nos quais os contribuintes suscitaram o controle do Judiciário sobre a correta aplicação da regra. Com efeito, analisamos os casos envolvendo a seletividade no âmbito da prestação do serviço de energia elétrica e no caso das mercadorias da cesta básica.

Diante da espera do julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, interposto contra lei do Estado de Santa Catarina que estabeleceu alíquota de 25% para os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações, demonstramos o voto desse relator propõe, como tese de repercussão geral, um texto sintético que ressalta o papel da regra da seletividade em função da essencialidade, observando que ferem a Constituição as alíquotas superiores à média das devidas quanto às operações em geral, considerando a essencialidade das mercadorias e serviços envolvidos.

O voto do relator confirmou a tese de que o legislador estadual previu alíquotas diferenciadas do ICMS, estabelecendo a alíquota de 25% aos bens supérfluos, enquanto as

operações em geral ficaram sujeitas à alíquota de 17%. Nesse cenário, o legislador estadual, ao adotar alíquotas diferenciadas do ICMS, não poderia se utilizar de outro critério, senão o da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Nessa análise, pelo escopo das mercadorias essenciais da cesta básica, esclarecemos que o tratamento concedido pela legislação aos produtos que integram a cesta básica é conferido por meio do Convênio ICMS nº 128/1994, instituído pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, com base na Lei Complementar nº 24/1975, que visa a regulamentar as concessões de isenções do ICMS e instituiu a alíquota de 7% (sete por cento) sobre as saídas dessas mercadorias.

Diante disso, pelo exposto, no presente trabalho diante dos conceitos, fica clara a importância do tratamento tributário conferido aos produtos da cesta básica por meio da aplicação da seletividade em função da essencialidade, como meio para resguardar o mínimo existencial.

A importância do tratamento tributário concedido às mercadorias da cesta básica com base na essencialidade tem seu reflexo no ornamento jurídico brasileiro, vindo a ser suscitada como precedente o Agravo em Recurso Especial nº 1.566.084, no qual se pretende a submissão das operações de distribuição de medicamento ao mesmo regime jurídico aplicado aos produtos da cesta básica.

Não resta dúvidas, portanto, de que, reconhecer o caráter essencial dos medicamentos e graduar a incidência de ICMS por meio do princípio da seletividade, garantindo o acesso da população a essas mercadorias é meio de satisfação ao mínimo existencial, bem como, é meio de efetivar o direito constitucional à saúde.

Por fim, o trabalho buscou analisar o tratamento da seletividade nos textos das propostas de emenda constitucional encaminhados ao Congresso Nacional. Assim, foram investigadas as PECs nºs 45/2019 e 110/2019, e como os seus textos se posicionam frente à seletividade em função da essencialidade, no sentido da unificação dos tributos e da reforma tributária proposta.

Nesse cenário, na Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, há menção única ao termo “seletivo”, ao se referir à intenção de se utilizar do caráter extrafiscal do imposto dito

seletivo para desestimular o consumo sobre determinados bens, como cigarros e bebidas alcoólicas. Nesse sentido, não há no texto dessa proposta de emenda constitucional fundamentos que embasem a aplicação da seletividade pelo seu caráter extrafiscal, como instrumento de alcance das garantias fundamentais.

Enquanto o texto da PEC nº 110/2019 faz menção a um imposto “seletivo” com incidência sobre energia, telecomunicações, veículos e derivados de petróleo e do tabaco, com a possibilidade de alíquotas diferenciadas, não incidência sobre exportações, não podendo ter alíquota superior à do IBS, sendo de incidência monofásica e por fim, não integrará a base de cálculo do IBS.

Com efeito, o imposto seletivo descrito no texto da PEC nº 110/2019 não guarda nenhuma relação com a essencialidade do produto, critério constitucionalmente disposto, não visa a promover a manutenção do mínimo existencial nem está de alguma forma fundamentada na dignidade humana.

Cumprindo ressaltar que o necessário critério a ser adotado, deverá ser um critério valorado conforme sua validade social e jurídica, mas também conforme sua aplicação à manutenção da dignidade humana, não devendo corroborar com o esvaziamento da seletividade em função da essencialidade, tal qual visto nos textos das Propostas de Emenda Constitucional apresentadas até o momento.

Diante do exposto, este trabalho pretendeu examinar os fundamentos da seletividade, como também, os casos envolvendo a análise concreta da aplicação da seletividade em função da essencialidade, a fim de compreender a problemática da concepção facultativa da seletividade no ICMS.

Isso porque, pelos fundamentos aqui trabalhados, a seletividade em função da essencialidade tem o atributo de proteger o mínimo existencial com relação as garantias constitucionalmente dispostas, devendo ser de aplicação obrigatória quando diante da tributação de mercadorias ou serviços essenciais pelo ICMS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ÁVILA, Humberto **Sistema constitucional tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto **Teoria da igualdade tributária**, 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ÁVILA, Humberto **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)**. 105 f. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- Centro de Cidadania Fiscal. Nota Técnica: **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em 15 mar. 2021.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da Essencialidade na Tributação. In: **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário**. Porto Alegre: FESDT, n. 3, p.135-155, 2009.
- DERZI, Misabel. Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, v. 16, n. 108, p. 39-64, 2014.
- EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. O princípio da igualdade e o mínimo existencial: O tratamento no Sistema Constitucional. In: BOTALO, Eduardo Domingues (coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

- FUSO, Rafael Correa. **Seletividade Tributária**. Dissertação (Mestrado). 233 f. São Paulo: Pontifica Universidade Católica de São Paulo, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. **O Direito posto e o direito pressuposto**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- HACK, Érico. **Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo**. Rev. SJRJ, Rio de Janeiro, v. 21, n 39, p. 83-94, abril.2014.
- KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e Regressividade Tributária, Alternativas para uma tributação mais justa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- LACOMBE, Américo Masset. *Apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- LUIZA, V.L.; Bermudez, J. A. Z. Acesso a medicamentos: conceitos e polêmicas. In: Oliveira, M. A.; Zepeda Bermudez J. A.; Esher, A. **Acceso a medicamentos: derecho fundamental, papel del Estado**. Rio de Janeiro: Fiocruz; 2004. Disponível em <fiocruz/opas/oms>. Acesso em 16 de mar. 2021.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 239, 2015.
- MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Mínimo existencial e limites imanentes à tributação na Constituição Federal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 140, p. 270-288, 2019.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Constituição de 1988: a seletividade em função da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 10, p. 2967-2968, 1990.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011.
- PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: Mínimo existencial e limites à tributação no Estado democrático de direito**. Curitiba: Juruá, 2008.
- KRIEGER, Aline Frimm, **ICMS e Regressividade Tributária, Alternativas para uma tributação mais justa**: Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- RANIERI, Nina Beatriz Stocco. **Teoria do Estado: do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Manole, 2013.

- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos – Teoria Geral e Espécies**. Niterói: Impetus, 2013.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 10, p. 2969-3058, 1990.
- TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (colab.). **Estudos tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
- TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). **Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. v. 1. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar 2009.
- VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. Tese (Doutorado). 347 f. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2008.
- VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.