

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

**A aplicação do princípio da seletividade no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e
Serviços: Tema 745 (RE nº 714.139)**

MARIA EDUARDA DA SILVA LEITE MENDES

Rio de Janeiro/RJ,

2022

MARIA EDUARDA DA SILVA LEITE MENDES

**A aplicação do princípio da seletividade no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e
Serviços: Tema 745 (RE nº 714.139)**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha**.

Rio de Janeiro

2022

FICHA CATALOGRÁFICA BIBLIOTECA DA FND/UFRJ

CIP - Catalogação na Publicação

d538a da Silva Leite Mendes, Maria Eduarda
A aplicação do princípio da seletividade no
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços:
Tema 745 (RE nº 714.139) / Maria Eduarda da Silva
Leite Mendes. -- Rio de Janeiro, 2022.
58 f.

Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. ICMS. 2. Princípio da seletividade. 3.
Aplicação. I. Andrade da Cunha, Thadeu, orient. II.
Titulo.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

**A aplicação do princípio da seletividade no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e
Serviços: Tema 745 (RE nº 714.139)**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha**.

Data da Aprovação: __/__/2022.

Banca Examinadora:

THADEU ANDRADE DA CUNHA - Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro/RJ,

2022

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
CAPÍTULO I – O PRINCÍPIO SELETIVIDADE DO ICMS: CONTEXTO HISTÓRICO E NORMATIVO	8
1.1. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO NAS CONSTITUIÇÕES FEDERAIS ANTERIORES À 1988	8
1.2. O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	12
1.3. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE: CONCEITO	16
1.4.O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E A OBRIGATORIEDADE DA ADOÇÃO.	20
1.5. O PRINCÍPIO SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.....	21
1.6. RELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	24
1.7. CONCEITO DE ESSENCIALIDADE.....	31
1.8. ESSENCIALIDADE: COMO ESTABELECEER A ESSENCIALIDADE DE UM PRODUTO OU SERVIÇO?.....	35
CAPÍTULO II – ESTUDO DO CASO CONCRETO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 714.139/SC	38
2.1. CONTROLE JUDICIAL DA SELETIVIDADE	38
2.2. RESUMO DO CASO	40
2.3. VOTOS VENCEDORES	43
2.4. VOTOS VENCIDOS.....	49
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, em seu artigo art. 155, § 2º, III, autoriza que o imposto sobre circulação de bens e serviços seja seletivo em função da essencialidade do produto ou serviço, antes admitida apenas ao IPI.

Nesse sentido, os estados passaram a adotar alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade, estabelecendo, em sua maioria, três alíquotas: a primeira, de 7 a 12% para produtos básicos, comumente alimentícios; a segunda, entre 17 e 18% aplicáveis às mercadorias em geral; e a terceira, com alíquotas de aproximadamente 25%, podendo chegar até a casa dos 30%, para os produtos considerados supérfluos, bem como energia elétrica, telecomunicações e combustíveis.

No estado de Minas Gerais, por exemplo, a energia elétrica para uso residencial era tributada na ordem dos 30%, ao passo que a gasolina estava sujeita à alíquota de 29%, óleo diesel a 15%, bebidas alcoólicas a 30%, cerveja alcoólica a 18%, alimentos industrializados, calçados, roupas, medicamentos a 18%, automóveis a 12%, materiais de construção a 12% e granitos e mármore a 7%.

O mesmo ocorria no estado de Santa Catarina, no qual o legislador aplicava a alíquota de 25% para o ICMS-energia elétrica, enquanto brinquedos, joias e fogos de artifício eram enquadrados na alíquota geral de 17%.

Em razão disso, muitos contribuintes passaram a acionar o Poder Judiciário para que verificasse, no caso concreto, a aplicação da norma de seletividade prevista no texto constitucional, como no Recurso Extraordinário nº 714.139, que será analisado nesse trabalho.

Nesse sentido, pretende-se mediante pesquisa bibliográfica, examinar o entendimento da doutrina referenciada acerca do princípio da seletividade e sua aplicação.

No segundo capítulo, o presente trabalho propõe-se a analisar os votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 714.139, caso paradigmático no qual o Supremo Tribunal Federal decidiu que a alíquota de ICMS incidente sobre as operações de energia e comunicações não pode ser superior a alíquota geral, bem

como firmou entendimento acerca dos limites e conceitos basilares para aplicação do princípio da seletividade pelos legisladores.

Ao final, na conclusão, passe-se a análise e comparação entre o entendimento da doutrina referenciada em contraponto à posição do Supremo no julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139. Pretende-se, por meio deste, verificar as possíveis divergências entre a bibliografia referenciada e o julgamento da Corte.

CAPÍTULO I – O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO ICMS: CONTEXTO HISTÓRICO E NORMATIVO

1.1. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO NAS CONSTITUIÇÕES FEDERAIS ANTERIORES À 1988

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal – ICMS, como conhecemos atualmente, origina-se no Imposto sobre Vendas e Consignações, instituído pelo artigo 8^o da Constituição de 1934, segundo o qual competiria aos Estados a cobrança do imposto sobre as operações realizadas pelo comércio e indústria. O texto constitucional previa, ainda, que a alíquota do imposto seria uniforme, ou seja, não sofreria diferenciação devido à espécie, qualidade, procedência ou destinação.

O dispositivo foi mantido integralmente na carta de 1937, em seu artigo 23², que, assim como texto constitucional anterior, dispões expressamente acerca da uniformidade do IVC.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1946, em seu artigo 19³, inovou quanto às cartas anteriores, visto que, em que pese tenha mantido a redação dos dispositivos anteriores quanto à incidência do IVC, não previu, em seu parágrafo único, a vedação de diferenciação em razão da espécie dos produtos, conservando, no entanto, a uniformidade no tocante à procedência ou destino. Visto que o dispositivo não previa mais a vedação, autores como Aliomar Baleeiro, entendem que a alíquota do IVC, na vigência da carta de 1946, poderia ser diferenciada em razão da espécie do produto:

¹ Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

² Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d: (Redação dada pela Lei Constitucional nº 3, de 1940)

I - a decretação de impostos sobre:

e) exportação de mercadoria de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados qualquer adicionais;

§ 1º - O imposto de venda será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos.

³ Art. 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:

IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

§ 5º - O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.

No regime da Constituição de 1946, sempre nos pareceu que o IVC poderia ser discriminado por espécie de mercadoria, não obstante a respeitável opinião em contrário de Pontes de Miranda e de R. Gomes Sousa. Favoravelmente a essa discriminação, manifestaram-se Temístocles Cavalcanti (Constituição, vol. I, p. 301) e Ulhôa Canto. Além do argumento a contrário sensu, os Anais da Constituinte demonstram que, após vivos debates, foi eliminada a palavra espécie, no expresse propósito de permitir-se o tratamento diferencial segundo a essencialidade da mercadoria (Ver documentação em Baleeiro, Limitações, cit., 5ª ed., 1977). Essa tese foi consagrada pela Súmula n.º 117⁴.

A Carta Magna de 1967, por seu turno, extinguiu o Imposto sobre Vendas e Consignações, e instituiu o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, mantendo, no entanto, a uniformidade, de modo que uma mesma alíquota deveria incidir sobre todos os produtos⁵.

Quanto às mudanças na substituição do IVC pelo ICM, Aliomar Baleeiro⁶, pontuou que praticamente não ocorreram:

O imposto estadual do art. 23, II, da Constituição Federal sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, realizadas por “produtores industriais e comerciantes”, nada mais é do que o imposto sobre vendas e consignações das Constituições de 1934, 1937 e 1946. A extensão a outros negócios, além da compra e venda já era admitida pela jurisprudência.

Há duas alterações quanto ao ICM, no entanto, que merecem destaque. A primeira delas é que, tal como ocorreu nas cartas de 1934 e 1937, o dispositivo constitucional passou a prever, expressamente, a vedação de “discriminação por espécie de mercadoria, de sorte que a alíquota deverá ser uniforme para todos os artigos, sejam de primeira necessidade, sejam de luxo”.

⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. e. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 210.

⁵ Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968) (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967)

⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. e. Rio de Janeiro: Forense, 2018, [s.p.].

A segunda, notadamente mais relevante, é a previsão do parágrafo 6º do artigo 24⁷, segundo qual os estados isentariam produtos e mercadorias tidos como de “*primeira necessidade*”, vedando, no entanto, a diferenciação quanto aos sujeitos das operações. Cumpre pontuar que tal regramento não constitui, ainda, espécie de seletividade, tão somente exoneração para garantia e proteção do mínimo existencial.

A carta de 1967⁸, por sua vez, manteve a alíquota uniforme para todas as mercadorias internas e interestaduais. No entanto, restringiu a possibilidade de concessão de isenção pelos estados, exigindo convênio interestadual para que estes concedessem as isenções de produtos e mercadorias de primeira necessidade.

Nesse ponto, cabe realizar breve digressão acerca da fiscalidade e extrafiscalidade dos tributos. A fiscalidade traduz-se nos tributos enquanto fonte arrecadatória. Nesse sentido, o tributo com função fiscal é aquele cujo objetivo precípua é obtenção de recursos para abastecimento dos cofres públicos. Cumpre pontuar que todos os tributos possuem caráter fiscal

Por sua vez, a função extrafiscal constata-se quando o tributo possui finalidades outras, que não apenas a obtenção de receitas. Nesse sentido, consubstancia-se no emprego do tributo para consecução de fins não arrecadatórios, incentivadores ou inibidores de condutas ou materialização de princípios e valores constitucionalmente protegidos.

Segundo a ministra do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa, vários instrumentos podem ser utilizados para conferir função extrafiscal a determinado tributo,

⁷ Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

§ 6º - Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967).

⁸ Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

dentre eles a técnicas da progressividade e da regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção e outros incentivos fiscais⁹.

Destaca-se, no entanto, que não há que se falar em tributo puramente fiscal ou extrafiscal, tão somente na prevalência de uma das funções, conforme ensinamento do jurista Paulo Barros de Carvalho:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

Em razão da uniformidade da alíquota e da restrição para concessão de isenções imposta pela carta de 1967, parte da doutrina entende que o ICM foi um imposto precipuamente fiscal, com fim arrecadatório. Nesse sentido, o jurista Roque Antonio Carraza dispõe:

O antigo ICM era um imposto uniforme, vale dizer, tinha as mesmas alíquotas, para todas as mercadorias. Só podia, pois, ser utilizado como instrumento de fiscalidade, carreando dinheiro aos cofres públicos, para que o Estado pudesse fazer frente às suas necessidades básicas¹⁰.

Encerrada a breve digressão acerca do caráter extrafiscal do ICM, o novo regime constitucional, por meio da Carta Magna de 1988, não apenas substituiu o ICM pelo Imposto de Circulação sobre Bens e Produtos, como autorizou que os estados diferenciassem suas alíquotas em razão da essencialidade das mercadorias e serviços tributados.

Nesse sentido, a constituição de 1988, pela primeira vez, ampliou a seletividade em função da essencialidade às alíquotas de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.

Em razão disso, a próxima subseção abordará o ICMS na Constituição Federal de 1988.

⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, [s.p.].

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 104.

1.2. O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988, por meio do artigo 155, II, delegou competência aos Estados e ao Distrito Federal para que estes, no âmbito da sua jurisdição, um novo imposto, que reuniria em apenas um único tributo o antigo ICM e vários outros impostos de competência da União. O novo imposto denominado Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ficou conhecido, devido à sua extensão, pela sigla: ICMS.

Cumpra pontuar que, em que pese a Constituição tenha atribuído competência aos Estados para instituição do imposto, o ICMS é o tributo com a maior disciplina constitucional¹¹. Sua extensa legislação percorre, além do texto constitucional, em seu artigo 155, inciso II, §§ 2º a 5º; as Resoluções do Senado, que dispõem sobre as alíquotas máximas e mínimas; lei complementar, que busca uniformizar o tributo no âmbito nacional, bem como convênios entre os estados (Convênios Confaz), por meio do qual são concedidos ou revogados isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros, e, finalmente, as leis estaduais instituidoras do ICMS em cada um dos Estados.

Ressalta-se que, em que pese estadual, o ICMS possui feição nacional, razão pela qual o regramento robusto e uniforme existente. Pretende-se, assim, evitar aplicações divergentes do texto constitucional pelos legisladores estaduais. A robustez decorre de outro fator, econômico, visto que o imposto é a principal fonte arrecadatória dos estados membros, cabendo-lhe, dessa forma, aos legisladores estaduais tão somente instituí-lo.

¹¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

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

Ademais, o novo regime constitucional ampliou a competência tributária do Estados-membros. Logo, o novo imposto passou a incidir sobre várias bases econômicas, de modo a reunir diferentes impostos sob a mesma chancela. Nas palavras do jurista Leandro Paulsen¹²:

Cabe-nos ter em conta, em primeiro lugar, que temos diversas bases econômicas sob o mesmo título e, por vezes, com fundamento constitucional próprio: • operações de circulação de mercadorias; • operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; • prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; • prestações de serviços de comunicação; • importação de bens e mercadorias; • importação de serviços.

De pronto, podemos perceber que a norma de competência apresenta materialidades de natureza distinta, permitindo a cobrança de impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro. É dizer, o ICMS, no que diz respeito ao “S” da sua sigla, é um imposto sobre a prestação de serviços também, embora só incida relativamente àqueles expressamente apontados: “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações”.

Nesse sentido, o ICMS incide sobre: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestação de serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A CF anterior já previa a hipótese de incidência sobre as operações de circulação de mercadorias. Por “operações” têm-se os negócios jurídicos, “circulação” a transferência da titularidade e “mercadoria” o bem objeto de comércio. Logo, a sobredita circulação não é meramente física, mas, sim, a movimentação econômica.

Sobre o tema o Supremo Tribunal Federal decidiu que¹³:

O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo ‘mercadoria’, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e esse não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem.

A não incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão somente, deslocamento de mercadoria de um

¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 272.

¹³ STF. **Agravo de Instrumento nº 131.941-1/SP**. Relator Ministro Marco Aurélio. DJ, Seção I – SI, de 19.04.1991.

estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto

Quanto aos demais contornos constitucionais do ICMS, cumpre ressaltar que se trata de um imposto multifásico, incidindo sobre todas as etapas da cadeia produtiva. Ademais, o ônus é suportado pelo consumidor final, sendo, assim, um imposto indireto. Resta configurado o fenômeno da translação tributária, no qual o valor do tributo é alocado no preço da mercadoria e do serviço, de modo que o contribuinte de jure transfere o ônus ao contribuinte de fato – o consumidor final, adquirente da mercadoria ou do serviço, conforme lição da Regina Helena Costa. Sobre o tema, Luis Eduardo Shoueri pontua¹⁴:

A tributação indireta sobre o consumo consiste, assim, na incidência jurídica em uma ou mais fases da cadeia econômica, compreendida aquela incidência como tentativa de alcançar a capacidade contributiva que se manifestará in concreto no momento do consumo. É a renda atingida no momento de seu consumo.

Nessa esteira, tendo em vista ônus é repassado ao consumidor final, a Constituição determina que o ICMS será não cumulativo e poderá ser seletivo em função da essencialidade da mercadoria ou serviço.

A redação do artigo 144, § 2º, I, CR, determina que o ICMS “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Nessa toada, o ICMS é orientado pela sistemática da compensação de crédito. Nas palavras da ministra Regina Helena Costa¹⁵:

O imposto devido na operação mercantil ou na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação anterior representará um crédito a ser deduzido da quantia de imposto a pagar nas operações mercantis e prestações de serviços subsequentes.

Evita-se, assim, por meio da não cumulatividade, a tributação em efeito cascata, que poderia onerar de forma desproporcional os preços repassados ao consumidor final, desestimulando, inclusive, o consumo pelos contribuintes de menor poder aquisitivo.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, [s.p.].

Ainda, para Regina Helena da Costa¹⁶, a não cumulatividade seria

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

Na mesma linha entende Eduardo Schoueri¹⁷:

Já a tributação plurifásica não cumulativa implica que a cada etapa considere-se a tributação já ocorrida em transações anteriores, recolhendo-se, a cada transação, apenas o plus incidente sobre o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga tributária suportada pelo consumidor reflita a manifestação de capacidade contributiva que ele manifesta no ato do consumo.

Ressalta-se, ainda, que a não cumulatividade é uma manifestação da escolha constitucional pela neutralidade do ICMS. Por meio da neutralidade, pretende-se evitar que os tributos provoquem distorções no mercado como, por exemplo, a alteração da oferta e demanda. Para Schoueri, a neutralidade¹⁸

A Neutralidade Tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à Livre Concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado. Em termos práticos, a Neutralidade Tributária significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal. Sendo mandamento de otimização, deve-se buscar, ao máximo possível, igualar a carga tributária de situações similares.

Nesse sentido, para Leonardo Buissa¹⁹, a não cumulatividade do ICMS, ao tributar somente o valor agregado de cada etapa da circulação do bem ou serviço, torna indiferente, para fins de competitividade e formação de preço, o tamanho da cadeia e o número de operações realizadas. Tal regra permite, assim, que o agente econômico concorra em igualdade de condições, o que favorece a livre concorrência.. Ainda, Shoueri²⁰

Por outro lado, ainda no campo tributário, importa mencionar que a adoção de tributos cumulativos não se harmoniza com o Princípio da Livre Concorrência. A tributação cumulativa implica custo tributário mais elevado para a

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, [s.p.].

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

¹⁹ FREITAS, Leonardo Buissa. **Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, [s.p.].

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

produção/distribuição horizontalizada, incentivando uma verticalização da produção.

Afinal, em um processo horizontal, que implica uma série de transações independentes para a confecção e distribuição de um produto, gera-se, em cada transação isolada uma tributação que, em um sistema cumulativo, vai sendo agregada ao custo do produto. Podendo o agente econômico, por outro lado, verticalizar a produção e distribuição, i.e., concentrando-se na mesma pessoa os processos produtivos/distributivos, inexistirá a referida série de transações independentes, não havendo tributação. Em consequência, tem-se, no tributo cumulativo, maior custo tributário para as empresas que não têm condições de concentrar etapas do processo produtivo/distributivo.

Sobre o tema, vale citar a lição de Jakob que, tratando do imposto sobre vendas alemão, explica, com base no princípio da livre concorrência, a necessidade da não cumulatividade: “O sistema hodierno do Imposto sobre Vendas, com desconto do imposto pago anteriormente, é sinal da neutralidade da concorrência: dentro da corrente empresarial, o Imposto sobre Vendas não é fator de custo; no nível final, há sempre a mesma carga tributária.

Conforme ensinamentos de Schoueri, não há tributo totalmente neutro, a neutralidade implica tão somente na garantia de um ambiente de igualdade de condições competitivas. Por sua vez, para Lázaro Reis e Lucas Bevilacqua, a neutralidade garante que a tributação possa servir como instrumento de incentivo nos planos de desenvolvimento implementados pelo Poder Público. No entanto, os autores ressaltam que, o incentivo, consubstanciado, por exemplo não pode gerar desequilíbrios concorrenciais.

Ademais, o texto constitucional autoriza que o ICMS seja seletivo. Por seletiva temos a tributação:

feita de sorte a que ônus tributários diferentes sejam impostos a produtos ou serviços também diferentes, a partir de determinado critério. Trata-se de estabelecer distinções entre os objetos a serem tributados, de sorte a onerá-los de maneira diferente a partir de um parâmetro previamente eleito²¹.

1.3. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE: CONCEITO

Em que pese seja muito útil a definição lexical da palavra seletividade – “Caráter ou qualidade de seletivo” - ou até mesmo do termo seletivo – “Relativo à seleção” – ou seleção “Ato ou efeito de selecionar ou escolher; escolha criteriosa e fundamentada; selecionamento” -, mais proveitosa e fidedigna é conceituação jurídica, visto o alto grau de abstratividade das definições lexicais acima.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

Nessa toada, para Paulsen, a seletividade é uma técnica tributária por meio da qual são distinguidos bens, produtos ou mercadorias de acordo com a sua natureza ou finalidade. Para o autor:

Dentre as técnicas para a tributação conforme a capacidade contributiva de cada pessoa está a previsão de alíquotas conforme a natureza ou a finalidade dos bens, produtos ou mercadorias. Selecionar é distinguir, separar, escolher. A seletividade implica múltiplos tratamentos tributários, adequados a cada objeto²².

Ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado), sendo que o critério para tal seletividade é dado pelo próprio constituinte: o grau de essencialidade do produto²³.

No mesmo sentido entende Hugo de Brito Machado Segundo, ressaltando, ainda, que no ordenamento jurídico brasileiro, a princípio, qualquer tributo pode ser seletivo, sendo necessário, no entanto, que o critério utilizado para distinguir as alíquotas esteja em conformidade com a Constituição Federal “seja por ser aquele por ela determinado, seja por não entrar em choque com outros objetivos ou parâmetros por ela indicados”²⁴.

Diz-se *seletiva* a tributação feita de sorte a que ônus tributários diferentes sejam impostos a produtos ou serviços também diferentes, a partir de determinado critério. Trata-se de estabelecer distinções entre os objetos a serem tributados, de sorte a onerá-los de maneira diferente a partir de um parâmetro previamente eleito²⁵.

Seletivo é o mesmo que selecionar, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que onerar diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens em razão de certos critérios²⁶.

Por sua vez, Regina Helena Costa²⁷ considera que “do mesmo modo que no IPI, a seletividade do imposto significa que a lei procederá a discriminações de tratamento estabelecidas em função da essencialidade da mercadoria e do serviço para o consumidor”.

²² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 307.

²³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 310.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, [s.p.].

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 155, 2008.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 155, 2008.

²⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, [s.p.].

Cumpra pontuar, que o instituto da seletividade surgiu no direito pátrio na Constituição de 1967²⁸, o qual estabeleceu que o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) seria seletivo. Nesse sentido, ao comentar o artigo 22, Aliomar Baleeiro declara que a “seletividade quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciada”²⁹.

Por sua vez, Regiane Binhara Estutilio esclarece que a seletividade é “uma técnica tributária, uma maneira para onerar menos os bens e serviços essenciais em relação aos demais bens e serviços”³⁰.

Nessa toada, em linha com o entendimento dos autores supracitados, a seletividade é uma técnica tributária por meio do qual o legislador varia a carga de tributária de mercadorias ou produtos em razão de determinado critério posto.

Quanto à forma, em que pese parte da doutrina entenda se a seletividade se materializa somente mediante a variação de alíquotas, Roque Antonio Carrazza entende que pode ser alcançada de outras formas, como, por exemplo, mediante a variação da base de cálculo.

A seletividade no ICMS poderá ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais etc. Também as resoluções do Senado que fixam as alíquotas mínimas e máximas do ICMS poderão

²⁸ Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - propriedade territorial, rural;

IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; [\(Vide Lei nº 5.279, de 1967\)](#)

V - produtos industrializados;

VI - operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

§ 1º - O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 2º - É facultado ao Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os n.ºs I, II e VI, a fim de ajustá-los aos objetivos da política Cambial e de comércio exterior, ou de política monetária.

§ 3º - A lei poderá destinar a receita dos impostos referidos nos itens II e VI à formação de reservas monetárias.

§ 4º - O imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. e. Rio de Janeiro: Forense, 2018, [s.p.].

³⁰ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 110.

perfeitamente ser seletivas em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços. É com a adoção do mecanismo de variação de alíquotas, porém, que a seletividade no ICMS torna-se mais facilmente alcançável. As alíquotas deste imposto devem, pois, ser, o quanto possível, discriminadas por espécie de mercadoria ou serviço³¹.

Na mesma linha entende Regina Helena Costa, segundo qual a seletividade pode ser “obtida quer pela *diferenciação* ou *progressividade de alíquotas*, quer por *variações de base de cálculo*, ou, ainda, pela *instituição de incentivos fiscais*. A técnica mais utilizada, em razão de sua eficácia, tem sido a diferenciação de alíquotas.”³².

Por base de cálculos, temos o montante sobre a qual incidirá o tributo, desse modo, a partir deste é calculado o valor a ser pago pelo contribuinte. Para Hugo de Brito Machado Segundo é

a grandeza econômica sobre a qual o valor devido a título de tributo, quando não é fixado diretamente pela lei, deverá ser, em cada caso, calculado. A base de cálculo consiste, em rigor, na dimensão econômica da situação que configura a hipótese de incidência da norma tributária. Assim, por exemplo, se a norma tributária tem por hipótese de incidência a propriedade imobiliária urbana, a base de cálculo do tributo será o valor do imóvel. Sem a hipótese de incidência é a aquisição da disponibilidade de renda e proventos de qualquer natureza, a base de cálculo do tributo assim instituído deverá ser o montante da renda, e assim por diante. Deve haver, necessariamente, essa relação, sob pena de desnaturação do tributo: um imposto sobre a propriedade imobiliária que seja calculado sobre o valor dos automóveis de um contribuinte será um imposto sobre a propriedade de automóveis, disfarçado de imposto sobre a propriedade imobiliária. É importante ter isso em mente, notadamente no que tange às taxas, não raro instituídas como impostos disfarçados, apesar da proibição – meramente didática – prevista no art. 145, parágrafo segundo, da CF/88.³³

Alíquota, por sua vez, é o percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo para fins de apuração do tributo. Conforme Hugo Brito Machado Segundo,

Alíquota, a seu turno, é a parcela da base de cálculo a ser tomada, na quantificação do valor devido. Exemplificando, se a norma tributária incide sobre a aquisição de renda, tendo o montante da renda como base de cálculo, a alíquota será o percentual dessa renda a ser colhido, a título de tributo. As alíquotas são geralmente estabelecidas em termos percentuais, dizendo-se, nesse caso, que são *ad valorem*. Pode ocorrer, porém, de se instituírem alíquotas *específicas*, assim entendidas aquelas que tomam como parâmetro outro elemento da hipótese de incidência que não seu aspecto econômico. É o que acontece quando o tributo toma como critério o peso, ou o volume do produto a ser tributado, algo que eventualmente se verifica com tributos incidentes sobre algumas bebidas, sendo devidos por quantias variáveis a partir do litro de bebida vendido, e não por seu valor (v.g., R\$ 2,00 por cada litro

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 120.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, [s.p.].

³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, [s.p.].

de cerveja vendido). Embora previstas no CTN, e empregadas em relação a certos tributos com função marcadamente extrafiscal, as alíquotas específicas podem ser consideradas contrárias ao princípio da capacidade contributiva, configurando forma oblíqua de instituição de “pautas fiscais”, sendo, assim, de validade duvidosa³⁴.

Logo, temos que a seletividade é uma de técnica tributária por meio do qual o legislador varia a carga de tributária de mercadorias ou produtos. Para parte da doutrina a seletividade se concretizaria apenas pela variação das alíquotas Roque Antonio Carranza e Regina Helena Costa entendem que a seletividade pode ocorrer por meio de outros instrumentos, como a diminuição da base de cálculo e incentivos fiscais.

1.4. O PRINCÍPIO SELETIVIDADE DO ICMS E A OBRIGATORIEDADE DA ADOÇÃO

Conforme demonstrado na contextualização histórica, a seletividade, até a Constituição de 1988 era restrita ao IPI. Os dois impostos - IPI e ICMS - possuem semelhanças, quais sejam: ambos incidem sobre o consumo (produção e circulação de produtos e serviços), são não cumulativos e indiretos.

Ocorre que a Constituição utilizou comandos diferentes ao tratar do princípio da seletividade. Enquanto no IPI, a carta magna dispõe que o imposto “*será*” seletivo em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I), no caso do ICMS, o legislador constitucional empregou o termo “*poderá*”. Nesse sentido, o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, III).

Em que pese autores, como Roque Antonio Carranza, atribuem à norma da seletividade prevista para o ICMS a mesma taxatividade e obrigatoriedade prevista para o IPI, uma vez que “*poderá* equivale juridicamente a um *peremptório deverá*”³⁵ juristas como Leandro Paulsen³⁶, Hugo de Brito Machado³⁷ e Sacha Calmon Navarro³⁸ (bem como parte significativa da doutrina³⁹) entendem pela facultatividade da adoção do ICMS pelos estados-membros, em

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, [s.p.].

³⁵

³⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020, [s.p.] .

³⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Editora Atlas Ltda, 2018, [s.p.]

³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 326

³⁹ Exemplos: Ives Gandra da Silva Martins (**Princípios constitucionais tributários**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias v. 18. São Paulo, 1993, p. 14); Ruy Barbosa Nogueira (**Curso**

oposição à obrigatoriedade prevista para o IPI devido ao emprego do termo “deverá” pela constituição.

Os dois primeiros autores pontuam, no entanto, que, em que pese a seletividade seja facultativa, caso adotada, deverá se dar em função da essencialidade, de modo que a essencialidade, essa sim, seria de observância obrigatória, tanto no IPI, quanto no ICMS.

“A Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, ou a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.”

Nessa toada, temos que, embora não seja concesso, parte considerável da doutrina referenciada entende pela facultatividade da adoção da seletividade no ICMS. Estudada a obrigatoriedade do ICMS, passa-se a analisar a relação da seletividade do ICMS e a extrafiscalidade.

1.5. O PRINCÍPIO SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE

A previsão do § 2º, do artigo 155, da CF, que autoriza a seletividade no ICMS, suscita outra análise, sua influência na fiscalidade ou extrafiscalidade do imposto. Em que pese breve digressão realizada anteriormente, resta necessário aprofundar o estudo na função fiscal e extrafiscal dos tributos.

Cumprir pontuar, preliminarmente, que, para Eduardo Schoueri, tal classificação não se adequa a realidade fática, visto que “todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Por isso mesmo, normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo.”⁴⁰.

No entanto, o mesmo autor, entende que, no caso de alguns tributos, o legislador privilegiou a utilização de normas indutoras de conduta (extrafiscais).

de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 133); e Regina Helena Costa (**Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 94).

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

Entretanto, não há como deixar de ver que o constituinte encontrou em alguns tributos federais veículos propícios para a introdução de normas indutoras, dispensando-os da rigidez do princípio da anterioridade e flexibilizando a legalidade, de tal modo que o governo federal pode, nos limites da lei, a qualquer momento modificar sua alíquota, com efeito imediato. Tal é o caso dos impostos sobre comércio exterior e do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários. O Imposto sobre Produtos Industrializados, antes inserido nesse rol, hoje deve observar o intervalo mínimo de 90 dias para seu aumento.⁴¹

Para Diego Bomfim, a importância de se caracterizar a extrafiscalidade está em identificar normas com intuito diferente da simples arrecadação.

A importância na identificação da extrafiscalidade está, então, fundamentalmente vinculada à existência de normas que possuem finalidades diferentes da simples arrecadação de fundos, servindo como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico e social. Um exemplo pode esclarecer o que se está argumentando. Para tanto, basta imaginar concessão de isenção no âmbito de qualquer tributo. Diante desse quadro, há compatibilidade da medida com o texto constitucional? A resposta só pode ser dada se perquirida a finalidade da medida normativa, quando cabe ao intérprete verificar, por exemplo, se a isenção concedida se encontra amparada em uma finalidade constitucionalmente prevista.⁴²

Logo, a extrafiscalidade confere a um tributo funções afins da arrecadatória, mediante a introdução de normas indutoras de conduta. No entanto, Bomfim reforça que indução de comportamento é somente uma das funções da extrafiscalidade, de modo que a finalidade pretendida não é a indução em si, mas a consecução de fins constitucionais perseguidos⁴³.

De modo diametralmente oposto, a chamada função extrafiscal modaliza a tributação para induzir (estimular ou desestimular) comportamentos humanos, mas esta é apenas a sua função. A finalidade potencialmente pretendida pela extrafiscalidade não equivale à sua função (induzir comportamentos). É através do exercício da função (indução comportamental) que uma tributação extrafiscal pode alcançar seus fins.

Os fins que podem ser eleitos quando da instituição das normas tributárias extrafiscais, todavia, não estão ao alcance livre do legislador. Estes fins são prescritos pelo próprio direito positivo, sendo certo que, no caso do direito brasileiro, foram todos eles definidos pelo texto constitucional.⁴⁴

Para Bomfim, enquanto as normas tributárias fiscais visam a distribuição dos encargos entre os contribuintes de forma igualitária, as normas extrafiscais pretendem a consecução de

⁴¹ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado – Direito). Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014, [s.p.].

⁴² BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado – Direito). Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014, [s.p.].

⁴³ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado – Direito). Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014, [s.p.].

⁴⁴ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado – Direito). Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014, [s.p.].

finalidades constitucionais afins, nesse sentido, o autor diferencia os fins das normas fiscais e extrafiscais em interno e externo.

Dentro deste contexto, é fácil perceber que as normas tributárias fiscais, para fins de diferenciação entre os contribuintes, levam em consideração características vinculadas ao próprio sujeito passivo, tais como sua capacidade contributiva no caso dos impostos, enquanto as normas tributárias extrafiscais diferenciam os contribuintes em vista de finalidades que lhe são alheias, como, por exemplo, reduzir as desigualdades entre as diferentes regiões do país mediante a concessão de incentivos fiscais. Fala-se, então, na diferença entre fins internos (no caso das normas tributárias fiscais) e fins externos (no caso das normas tributárias extrafiscais). No primeiro caso, a norma diferencia em vista de características próprias dos contribuintes, afastando-se deste tipo de ponderação quando a finalidade não é distribuir igualmente a carga tributária entre os contribuintes, mas realizar fins externos, passando a caracterizar-se, de modo amplo, como uma norma tributária extrafiscal⁴⁵.

Nessa esteira, a tributação passa a operar, por meio das normas tributárias extrafiscais, como instrumento de atuação estatal no domínio econômico e social. Bonfim propõe, ainda, um método de interpretação baseado na finalidade do aplicador da norma jurídica, de modo que, apenas mediante investigação da finalidade normativa seria possível concluir se uma norma é fiscal ou extrafiscal⁴⁶.

Na mesma linha entende Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, segundo qual “para caracterizar a extrafiscalidade não é suficiente que a imposição interfira com o comportamento, mas sim que haja uma razão jurídica para tal influência”⁴⁷.

Bonfim entende, ainda, que a avaliação jurídica da norma jurídica extrafiscal parte da análise da adequação da norma, que “assim será considerada sempre que potencialmente for capaz de alcançar o fim para o qual foi instituída”⁴⁸.

No tocante à seletividade, em que pese alguns autores entendam pela extrafiscalidade na norma, liderados por Carrazza, parte da doutrina, aqui referenciada, entende que não se poderia atribuir feição extrafiscal à seletividade, uma vez que a sua finalidade precípua seria

⁴⁵ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado – Direito). Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014, [s.p.].

⁴⁶ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado – Direito). Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014, [s.p.].

⁴⁷ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado – Direito). Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014, [s.p.].

⁴⁸ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado – Direito). Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014, [s.p.].

de distribuição dos encargos entre os contribuintes de forma igualitária, caráter marcadamente fiscal⁴⁹.

Nesse sentido, Marciano Seabra Godoi entende que a seletividade é um “expediente para dividir com justiça o ônus da tributação, segundo a presumida capacidade econômica dos consumidores, de modo a exigir mais de uns e menos de outros. Isso é fiscalidade pura e simples.”⁵⁰

Leonardo Buissa Freitas, por sua vez, reconhece que a fiscalidade é função predominante da seletividade, o autor ressalta, no entanto, que poderia ser imputada alguma extrafiscalidade em sentido lato à seletividade, porém, ficaria prejudicado o caráter de norma tributária indutora.

“A capacidade contributiva, princípio fundamental do sistema tributário pátrio e informador da seletividade conforme a essencialidade deve estar sempre presente. Assim, ou está presente porque a seletividade se revela predominantemente com função fiscal, garantidora da igualdade imprescindível à consecução da justiça fiscal, num contraponto à regressividade inerente à tributação sobre o consumo, ou está presente na função extrafiscal da seletividade que demanda o exercício da ponderação entre a capacidade contributiva e os princípios da ordem econômica no afã de realizar o teste de constitucionalidade, apurando se determinada medida extrafiscal se coaduna ou não com a igualdade.”⁵¹

Uma vez definida a função fiscal da norma da seletividade a partir do entendimento da produção bibliográfica utilizada, passa-se a tratar da capacidade tributária e seletividade a seguir.

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 104.

⁵⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos – estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

⁵¹ FREITAS, Leonardo Buissa. **Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, [s.p.].

1.6. RELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme visto na seção anterior, as normas tributárias podem ser fiscais ou extrafiscais. Enquanto as normas tributárias extrafiscais visam a consecução de fins alheios à arrecadação, as normas tributárias fiscais objetivam a distribuição dos encargos entre os contribuintes de forma igualitária. Parte da doutrina entende que essa distribuição deveria se basear na capacidade contributiva do consumidor.

A capacidade contributiva encontra-se positivada no texto constitucional⁵². Em breves linhas, para Schoueri, os custos do Estado não devem ser suportados por todos os contribuintes igualmente, sem qualquer distinção em razão da situação econômica, sob pena de ofensa à justiça fiscal. Nesse sentido, a instituição dos tributos deve, necessariamente, ser orientada pela capacidade contributiva do contribuinte⁵³.

Nessa mesma linha, entende Paulsen, segundo qual a capacidade contributiva decorre da premissa básica de que o “Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza”⁵⁴.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado Segundo entende que a personalidade mencionada pelo texto constitucional “significa ser calculado, ou ter o seu montante determinado, conforme as peculiaridades e características inerentes a cada contribuinte.”⁵⁵ Por sua vez, para o autor, o “graduado conforme a capacidade econômica” traduz-se em: “o imposto deverá variar (ser maior, ou menor) conforme a capacidade do contribuinte de dispor de recursos

⁵² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, [s.p.].

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, [s.p.].

econômicos. É o que se conhece por ‘princípio da capacidade contributiva’, ou seja, a aptidão para contribuir com o sustento do Estado.”⁵⁶

Para Schoueri, a capacidade contributiva decorre dos valores da justiça e solidariedade, visto que “a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade”⁵⁷.

Esse é o mesmo entendimento do autor Helenilson Cunha Campos, segundo qual

(...) é preciso reconhecer, no dever tributário, um novo fundamento e uma diferente dimensão, derivados da afirmação positiva do princípio da capacidade contributiva e de toda a carga normativa que tal princípio carrega.

Os valores ‘solidariedade’ e ‘justiça’, encarnados no princípio da capacidade contributiva, são fundamentais não somente para a compreensão desse princípio, como da própria relação jurídico-tributária. O princípio da capacidade contributiva permite um novo enfoque para a relação Estado (como sujeito ativo da relação jurídico-tributária) e indivíduo (como sujeito passivo daquela relação).

A busca de uma sociedade justa e solidária, fundamento do poder impositivo tributário, permite visualizar a imposição tributária não apenas do ponto de vista do Estado, como exercício de um poder constitucionalmente atribuído, sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva”⁵⁸

Tendo em vista que o meio de aferição da capacidade contributiva do contribuinte é sua capacidade econômica, Paulsen entende que “possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva pressupõe, evidentemente, que tenha como hipótese de incidência situação efetivamente reveladora de tal capacidade”⁵⁹.

Nesse sentido, um dos principais exemplos de tributo cuja graduação se dá conforme a capacidade contributiva do contribuinte é o imposto de renda, uma vez que a hipótese de incidência é a renda e proventos de qualquer natureza. Trata-se, assim, de um imposto direto, visto que “implica carga tributária a ser suportada pelo contribuinte de direito, assim entendido

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, [s.p.].

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

⁵⁸ PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 105.

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, [s.p.]

aquele que por lei é colocado no polo passivo da relação jurídico-tributária enquanto devedor”⁶⁰.

No caso do imposto de renda e outros impostos diretos, a capacidade contributiva se materializa por meio da progressividade de alíquotas, ou seja, a alíquota aumenta conforme a base de cálculo.⁶¹

Por sua vez, Regina Helena Costa entende que no tributo indireto “observa-se o fenômeno da repercussão tributária ou translação econômica do tributo, segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final”⁶².

Nesse sentido, nestes tributos, há um repasse do ônus tributário por todos os elos cadeia até chegar ao contribuinte final – ou de fato –, aquele que efetivamente suportará a carga do imposto. A translação tributária foi autorizada pelo texto constitucional nos impostos sobre consumo, como IPI e ICMS.

Uma vez que o texto constitucional autoriza o repasse do ônus tributário para o contribuinte final, Schoueri entende que há um risco de regressividade, ou seja, que contribuintes com menor capacidade econômica recolham mais imposto se comparados aos contribuintes com capacidade maior, visto que

o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte. Uma pessoa de poucos recursos destinará a totalidade de sua renda ao consumo (e, portanto, toda a sua renda será alcançada pela tributação do consumo), enquanto aquele de maiores posses terá boa parte de sua renda vertida em investimento (e, portanto, não atingida, pelo menos imediatamente, pelo imposto sobre consumo)⁶³.

Logo, para o autor, os tributos, como o ICMS, não incidem sobre o produto em si, mas sobre a renda do contribuinte manifestada no ato de consumo:

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, [s.p.]

⁶¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, [s.p.]

⁶² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, [s.p.].

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

É comum imaginar-se que um tributo incide sobre um produto. Afinal, é no ato do consumo que se dá a tributação e a alíquota e base de cálculo se fixam a partir do produto e seu preço. Essa aproximação, conquanto simples, não é satisfatória. De um ponto de vista econômico, o que se busca não é o valor do produto, mas a renda do consumidor.

Pois bem: considerem-se, agora, consumidores com faixa de renda diversa. É intuitivo que pessoas de baixa renda consomem, no próprio mês, tudo o que recebem; quanto maior a renda, maior o percentual desta que poderá ser destinado à poupança. Uma pessoa de altíssima renda, mesmo que consuma muito mais que aqueles de renda mais baixa, ainda assim terá baixo percentual de sua renda destinado ao consumo. Ou seja: para uma pessoa que receba um salário mínimo, por exemplo, possivelmente terá a totalidade de sua renda empregada no consumo. Se admitirmos que a tributação do consumo seja de 20%, então se dirá que 20% da renda dessa pessoa foi destinada ao pagamento de tributos.

Considere-se, agora, uma pessoa com renda de 100 salários mínimos. É razoável admitir que seu padrão de gastos seja muito mais elevado. Digamos que 50 salários mínimos sejam seu gasto mensal. Se a alíquota do imposto permanece em 20%, então se dirá que o imposto será de 20% sobre 50 salários mínimos (consumidos), o que equivale a 10% de sua renda total de 100 salários mínimos. Ou seja: no exemplo, o contribuinte com 1 salário mínimo destinou 20% de sua renda ao pagamento de impostos, enquanto o outro, que ganha 100 salários mínimos, destinou 10% de sua renda ao mesmo fim. Aí se evidencia o caráter regressivo da tributação do consumo⁶⁴.

Nessa toada, como visto anteriormente, a regressividade do imposto sobre o consumo viola o princípio da capacidade contributiva, razão pela qual parcela da doutrina entende que a seletividade seria uma forma de efetivar os princípios da capacidade contributiva e igualdade nos impostos indiretos, visto que não seria possível aplicá-los de modo direto, como ocorre no imposto de renda⁶⁵.

Para Schoueri, por meio da seletividade, com o estabelecimento de alíquotas diferenciadas, seria possível corrigir ou, ao menos, amenizar o efeito da regressividade. O autor, pontua, no entanto, que para que a seletividade cumpra esse papel precisa “assegurar que bens consumidos por famílias de baixa renda sejam tributados a alíquotas mais baixas que aqueles cujo consumo se dá, primordialmente, por pessoas de maiores posses.”⁶⁶.

A forma de garantir que os bens consumidos por famílias de baixa renda tenham uma carga tributária menor é por meio do critério da essencialidade, que, segundo o autor, “enquanto critério para a fixação dos tributos sobre o consumo, ganha nova perspectiva: o

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

⁶⁵

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir.”

67.

Nessa mesma linha entende Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, afirmando que, desde que os bens e serviços de primeira necessidade tenham sua carga tributária diminuída, não haveria qualquer óbice à elevação do ônus sobre os produtos considerados de luxo ou supérfluos. Veja-se:

A boa doutrina ensina que, nos sistemas jurídicos em que se consagra o princípio da igualdade e da capacidade econômica, a seletividade impõe-se. É que nos impostos que repercutem no consumidor, como é o caso do ICMS, tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operações de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo (que afinal é quem suporta o encargo tributário). Aliás, explica Moschetti, com olhos postos na Constituição italiana, a qual também consagra o princípio da capacidade contributiva, que a seletividade é obrigatória sobre os bens ou serviços de primeira necessidade. A necessidade obriga. O consumidor é constrangido à aquisição dos gêneros necessários à manutenção da vida, inexistindo nisto nenhuma liberdade de consumo (Ver MOSCHETTI, *Il principio della Capacità Contributiva*, cit., Padova, Ed. Cedam, 1973, p. 209).

Desde que a lei isente os gêneros de primeira necessidade (pois, no tocante a eles, não há liberdade de escolha), não existe empecilho constitucional em que se eleve substancialmente a carga tributária que caia sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos. Os efeitos são de mera redução de mercado e do campo de abrangência dos consumidores, mas a seletividade está longe de se impor no ICMS brasileiro, que deveria atuar com alíquotas graduadas (reduzidas, médias ou elevadas), à moda do IVA europeu, em cumprimento aos ditames da Constituição⁶⁸.

Marciano Seabra de Godoi ratifica que “o dever de diferenciar entre ausência e presença de capacidade contributiva está no âmago do conteúdo normativo do princípio (da seletividade)”⁶⁹.

Por seu turno, Humberto Ávila discorda do entendimento que a seletividade seria um desdobramento da capacidade contributiva. Para o autor, em verdade, está seria “a concretização tributária da igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro da dignidade humana⁷⁰”, de modo que a capacidade contributiva do contribuinte somente seria constatada

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. e. Rio de Janeiro: Forense, 2018, [s.p.].

⁶⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos – estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, [s.p.].

“depois que ele já gastou com a satisfação da sua existência mínima e da sua família e com a manutenção ativa da fonte produtora de seus rendimentos”.

Nesse sentido, a seletividade se alicerçaria em outros parâmetros normativos constitucionais relativos ao dever do Estado de “estimular a obtenção de bens que sejam necessários à proteção da dignidade humana”⁷¹, tendo por fundamento principiológico o princípio da capacidade contributiva e igualdade.

Em que pese alguns autores, como Avila, critiquem a ideia de seletividade enquanto desdobramento da capacidade contributiva, em verdade, por meio da seletividade é possível verificar a capacidade econômica do contribuinte nos impostos indiretos, não pelo consumo dos bens e serviços tidos como essenciais, mas sim dos produtos supérfluos ou de luxo, que, ao serem consumidos, demonstram maior capacidade econômica.

Isto porque, conforme exposto anteriormente, nos impostos indiretos a capacidade contributiva a ser aferida não é a do contribuinte direto, mas sim do contribuinte de fato, que é o consumidor do bem ou serviço, tendo sido esse o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da constitucionalidade da substituição tributária. Tendo em vista que o consumidor final é o contribuinte de fato do tributo, a capacidade contributiva do ICMS estaria relacionada a este.

Não há fala-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte final, o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada⁷².

Estabelecido que a seletividade relaciona-se com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, sendo forma de concretização destes nos impostos indiretos, bem com fim de corrigir ou atenuar o fenômeno da regressividade e que, para tanto, é preciso utilizar como critério a essencialidade, a fim de que produtos e serviços consumidos pelas camadas com menos capacidade econômica sejam menos tributados, trataremos a seguir da essencialidade.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, [s.p].

⁷² STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.702/RS. Min. Relator André Mendonça.

1.7. CONCEITO DE ESSENCIALIDADE

Em que pese, novamente, seja muito útil a definição lexical da palavra essencialidade – “Qualidade ou estado do que é essencial.” - ou até mesmo do termo essencial – “1. Que constitui a parte necessária de algo; indispensável. 2. Que existe como parte inerente de algo ou de alguém. 3. Que é a parte mais importante em alguma coisa; fundamental.”; -, mais proveitosa e fidedigna é conceituação jurídica.

Nesse sentido, Eduardo Schoueri esclarece que a essencialidade proposta no texto constitucional não é conceito determinado, em verdade, trata-se de conceito aberto “podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural”.⁷³

Na mesma linha entende Ruy Barbosa Nogueira, segundo qual

Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; “os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc. também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais”; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade.⁷⁴

Nessa esteira, Schoueri propõe uma abordagem do conceito de essencialidade a partir de duas perspectivas: individual (necessidade dos contribuintes) e coletiva. Para o autor, por meio da perspectiva coletiva de essencialidade, garante-se a concretização dos objetivos e valores constitucionais.

Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de ‘erradicar a pobreza e a marginalização’ (artigo 3o, III, da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de ‘garantir o desenvolvimento nacional’ (artigo 3o, II).⁷⁵

Por sua vez, o conceito de essencialidade proposto por Humberto Ávila coaduna com a perspectiva coletiva proposta por Schoueri

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

⁷⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Bushatsky, 1971, p. 90.

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

‘Essencial’ significa algo que é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem.⁷⁶

Em consonância com os outros autores, Regiane Binhara Esturilio entende por essencial aqueles produtos ou serviços necessários a garantia de direitos básicos constitucionais, desse modo, mais do que um mínimo existencial, essencial seria um mínimo à garantia de uma vida digna.

(...) interpretando-se sistematicamente a Constituição pode-se afirmar que essencial é a qualidade de um produto, mercadoria e/ou serviço de ser indispensável à satisfação de uma ou várias categorias de necessidades como moradia (equivalente à denominada habitação – artigo 15 da CF/1946); alimentação; educação; saúde (antes restrita ao denominado tratamento médico – artigo 15 da CF/1946); lazer; vestuário; higiene; transporte; trabalho e segurança. Os dois últimos, embora expressos como direitos sociais (artigo 6º), não estão incluídos no salário mínimo (artigo 7º, inciso IV), que se espera seja suficiente ao custeio das despesas com todos os itens referidos.⁷⁷

Nesse sentido, o conceito de essencialidade proposto pelos autores perpassa três pontos: (i) produtos e serviços, (ii) necessários/indispensáveis (iii) a garantia de uma vida digna e concretização dos desígnios constitucionais.

Por sua vez, Herny Tilbery, em sua análise da essencialidade na tributação, entende por produtos e serviços essenciais aqueles que fazem parte um padrão mínimo de vida digna, de modo que “vincula-se a um ‘padrão mínimo de vida’, não devendo ninguém ficar abaixo de tal padrão, o qual, evidentemente, varia conforme época e lugar”⁷⁸. Complementa:

O conceito da ‘essencialidade’ não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria. Conseqüentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais, variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia)⁷⁹.

⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, [s.p.].

⁷⁷ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 130.

⁷⁸ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.) **Estudos Tributários**: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, s.d., p. 307-348 (342).

⁷⁹ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.) **Estudos Tributários**: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, s.d., p. 307-348 (342).

Logo, temos, em contraponto aos produtos e serviços tidos por essenciais, os produtos supérfluos ou de luxo. Dentro desses dois extremos (essencial e supérfluo), o legislador distribui o ônus tributário, estabelecendo alíquotas maiores ou menores a depender da proximidade do produto ou serviço com uma das extremidades.

Para Henry Tilbery, o critério para graduação das alíquotas seria a utilidade, tendo em vista que, por ser termo superlativo, a essencialidade não poderia ter graduações:

O termo essencialidade no sentido de “indispensabilidade” é, conceitualmente, um superlativo, não admitindo, de rigor, graduação comparativa. Quando procuramos estabelecer para diversos bens uma escala de acordo com o grau de intensidade das necessidades, que esses bens satisfazem, estamos aplicando critério da “utilidade” (não da “essencialidade” no estrito sentido da palavra)⁸⁰.

Por seu turno, Rosane Danilevicz entende que a essencialidade pode ser graduada,

considerando que a essencialidade pode ser graduada, o ônus tributário poderá não existir em sendo o caso de tributação sobre bens e serviços absolutamente essenciais às necessidades primárias da população, ou ser fixada em escala ascendente, variando para mais na proporção da menor utilidade social dos mesmos. Portanto, a alíquota varia em razão inversa da utilidade do bem⁸¹.

Entendimento acompanhado por Ricardo Lobo Torres, segundo qual “a essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social”⁸². Nesse sentido:

quando se tratar de bens necessários a sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional⁸³.

Cumprido pontuar que, para Tilbery, o que é essencial, ou seja, necessário ou indispensável, varia de acordo com o tempo e espaço da sociedade. Trata-se, portanto, de

⁸⁰ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.) **Estudos Tributários**: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, s.d., p. 307-348 (342).

⁸¹ DANILEVICZ, Rosane. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 3, pp. 229-245, jan./jun., 2009.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 333.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 333.

conceito mutável, que acompanha a evolução das necessidades de determinada sociedade, conforme abaixo:

No presente contexto prevalece a segunda das significações retromencionadas, isto é, ‘essencialidade’ como sinônimo de “necessidade”, “indispensabilidade”. A avaliação de bens como ‘necessários’ ou como ‘supérfluos’, muda sensivelmente assim no espaço como no tempo; principalmente se acentuam as exigências com o progresso da civilização e da tecnologia. A conceituação das necessidades humanas depende – além de fatores externos, temporários, como a época, o ambiente – também da perspectiva das diversas ciências⁸⁴.

Nessa linha, entende Ricardo Torres que:

A noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar. Certos artigos de indústria podem ter conotação de bens de luxo na fase inicial de sua produção, mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre⁸⁵.

Cumprir pontuar que, ainda no século XIX, o filósofo Adam Smith, já diferenciava os artigos de luxo e necessidade com base não apenas na sua indispensabilidade para as classes menos abastadas, mas também nos códigos de costume de cada época e local. Nesse sentido, para o autor, os produtos de necessidade não seriam somente aqueles vitais para manutenção, “mas também tudo aquilo sem o qual, por força do costume do país, é indigno passarem pessoas respeitáveis, mesmo da classe mais baixa”⁸⁶.

Por meio do exemplo dos trajes de linho, Smith pontua que, como o linho não existia no período da Grécia e Roma antiga, uma camisa de linho não poderia ser um artigo necessário naquele período, entretanto, era indispensável para um trabalhador europeu no século XVIII, que mesmo possuindo baixo poder aquisitivo, caso não trajasse uma camisa de linho, seria visto como malvestido⁸⁷ pela sociedade local da época.

⁸⁴ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.) **Estudos Tributários**: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, s.d., p. 307-348 (342).

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**: atualizado até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC. Rio de Janeiro: Processo, 2018, [s.p.]

⁸⁶ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 322.

⁸⁷ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 322.

No tocante ao exemplo do sapato de couro, Smith separa a utilização por países da Europa no século XVIII: na Inglaterra, tratava-se de produto necessário para ambos os sexos; na Escócia, era utilizado apenas pelos homens, por sua vez, na França, o sapato de couro não era calçado por nenhum dos dois gêneros, sendo substituído pelos sapatos de madeira.

Assim, o autor entende por bens essenciais:

Por artigos de necessidade entendo, pois, não somente as coisas que por natureza são necessárias para a camada mais baixa da população, mas também as que o são em virtude de leis correntes da decência. Todas as demais coisas eu as denomino artigos de luxo, sem com este termo pretender lançar a mínima censura a quem deles faz uso moderado. Denomino artigos de luxo, por exemplo, a cerveja e a cerveja inglesa (sic), na Grã-Bretanha, e o vinho, mesmo nos países produtores desse artigo. Uma pessoa de qualquer classe, sem merecer nenhuma censura, pode abster-se totalmente dessas bebidas. Por natureza, elas não são necessárias para o sustento da vida e nem o costume faz com que em parte alguma seja indigno viver sem elas.⁸⁸

Definido o conceito de essencialidade a partir do entendimento doutrinário citado – bens e serviços indispensáveis, sem os quais não se poderia ter uma vida digna em determinado local e período – passa-se a analisar se a essencialidade deve considerar apenas o produto em si ou outros elementos.

1.8. ESSENCIALIDADE: COMO ESTABELECEER A ESSENCIALIDADE DE UM PRODUTO OU SERVIÇO?

Estabelecido o conceito de essencialidade, cumpre verificar se a essencialidade é critério objetivo (aferida a partir do produto) ou subjetivo (com foco no contribuinte).

Schoueri entende que “o constituinte foi preciso com relação ao critério a partir do qual as alíquotas podem variar: deve-se examinar o produto (no caso do IPI) ou a mercadoria ou serviço (para o ICMS), decidindo sobre sua essencialidade. O foco é no produto, não no contribuinte.”⁸⁹.

Assim, não parece acertado que um mesmo produto tenha alíquotas diversas, conforme a região em que seja industrializado. Embora seja verdadeiro que a União pode conferir tratamento diferenciado entre as diversas regiões do País, como

⁸⁸ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 322.

⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 301.

ferramenta para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico (artigo 151, I, da Constituição Federal), a seletividade não é ferramenta adequada, já que ela se vincula à essencialidade do produto. Por isso é criticável que o açúcar tenha alíquota diversa, conforme seja produzido em região mais ou menos desenvolvida. O parágrafo único do artigo 2o da Lei n. 8.393/91 permitia que o Poder Executivo reduzisse em 50% a alíquota do IPI nas saídas para o mercado interno promovidas por contribuintes do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, além das isenções asseguradas a fabricantes nas regiões da SUDENE e SUDAM. Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, examinando este tratamento diferenciado, deu-o por constitucional.⁹⁰

Por sua vez, Regiane Binhara Esturilio entende que a essencialidade é igual para todos, de modo que deve ser objetiva, baseada apenas nas características gerais do produto. As características pessoais do contribuinte, para autora, não teriam que ser consideradas pelo legislador quando do estabelecimento dos produtos e serviços essenciais:

num determinado momento e local, aquilo que é essencial simplesmente o é, devendo ser indiferente para a legislação e a administração a condição pessoal daquele que suportará o ônus financeiro do encargo tributário, pois a essencialidade é igual para todos, é objetiva, independente das capacidades contributivas de cada um individualmente, merecendo receber a classificação como “essencial” a partir do ponto de vista da generalidade.⁹¹

Mesmo entendimento mantém Adolpho Bergamini, segundo qual na seletividade do ICMS pouca importa os critérios extrínsecos aos produtos ou serviços, uma vez que a seletividade decorre exclusivamente das características do produto⁹².

Por sua vez, Frederico Seabra de Moura, quanto à essencialidade no IPI, entende que, por ser critério constitucional, é inevitável, de modo que a condição financeira do consumidor – se rico ou pobre – ou a quantidade adquirida, seria irrelevante para fins de definição da essencialidade de um produto, uma vez que não alterariam a natureza do bem ou serviço, que sempre seria essencial.

O IPI varia em função da essencialidade do produto, e nada mais. É critério constitucional e, portanto, inescapável. Ao legislador do IPI não importa se quem vai consumir açúcar é rico ou pobre. A essencialidade desse produto para o consumo diário das pessoas – ricas ou pobres – determina que sobre ele incida uma alíquota baixa, ou mesmo nula. Sob esse mesmo raciocínio, pouco importa se quem consome. O IPI varia em função da essencialidade do produto, e nada mais. É critério constitucional e, portanto, inescapável. Ao legislador do IPI não importa se quem

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 301.

⁹¹ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 113.

⁹² BERGAMINI, Adolpho. O ICMS, o princípio da seletividade, os serviços de comunicação e o fornecimento de energia elétrica. In: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; e FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (coord.). **Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário**. São Paulo: MP, 2010, p. 65.

vai consumir açúcar é rico ou pobre. A essencialidade desse produto para o consumo diário das pessoas – ricas ou pobres – determina que sobre ele incida uma alíquota baixa, ou mesmo nula. Sob esse mesmo raciocínio, pouco importa se quem consome⁹³.

Na mesma linha entende Hugo de Brito Machado Segundo, segundo qual,

a essencialidade das mercadorias tributadas pelo ICMS é aferida objetivamente, e não em face do consumidor ou da quantidade consumida. Afinal, pão, leite e ovos, se adquiridos por uma família de baixa renda apenas para consumo próprio, ou se adquiridos em larga quantidade para um magnata, para a realização de um banquete, ou ainda se comprados por um orfanato, também em grande quantidade, para suprir dezenas de menores órfãos, serão tributados exatamente da mesma forma.⁹⁴

Nesse sentido, parte considerável da doutrina, ora referenciada, entende que o princípio da seletividade deve ser aplicado em função da essencialidade, nos termos do texto constitucional, e que, se ao estabelecer a essencialidade de um produto ou serviço, o legislador deve considerar apenas as características materiais deste.

O próximo capítulo abordará os votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Leading Case RE 714.139, caso de repercussão geral, na qual a Corte consolidou seu entendimento sobre a aplicação da regra da seletividade em função da essencialidade no ICMS.

⁹³ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. A seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 11, p. 93-119, 2006.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 155, 2008.

CAPÍTULO II – ESTUDO DO CASO CONCRETO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 714.139/SC

2.1. CONTROLE JUDICIAL DA SELETIVIDADE

Nesse capítulo será abordado o Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, tema repercussão geral nº 745⁹⁵. No entanto, antes de adentrar no caso concreto, cabe, inicialmente, realizar uma análise da possibilidade de controle judicial do princípio da seletividade.

Há duas correntes sobre a possibilidade de utilização da via judicial para controle do princípio de seletividade estabelecida pelos legisladores estaduais. Nesse sentido, a primeira, entende pela impossibilidade e a segunda, pela competência do judiciário de validar, por meio de critérios técnicos e sociais, se foi atendido o critério da essencialidade.

A corrente que entende pela impossibilidade alega que, por se tratar de matéria discricionária e de competência exclusiva do poder legislativo estadual, o controle judicial violaria a separação dos poderes (artigo 2º da constituição federal). Nesse sentido, em análise sobre essa primeira corrente, André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta, afirmam que:

Parte da doutrina e a jurisprudência (ainda) majoritária defendem a impossibilidade de controle de seletividade pelo Poder Judiciário. Afirmam eles que a previsão constitucional do princípio da seletividade é mera diretriz política, direcionada ao legislador no momento de definir a carga tributária incidente sobre cada produto e serviço.

Sob esse prisma, o magistrado que, arrimado na violação ao princípio em comento, elimina a tributação (por inconstitucionalidade) ou escolhe a alíquota mais adequada a ser aplicada para um produto está legislando de forma positiva. E, ao fazê-lo, o Poder Judiciário invade a competência do Poder Legislativo e do Poder Executivo, violando a separação entre os três.

Para os adeptos dessa corrente ainda dominante, o legislador estipula as alíquotas dos impostos de maneira discricionária, mediante juízo de conveniência e oportunidade, cujo controle é vedado ao Poder Judiciário. Afinal, nessa tarefa, levam-se em consideração diversos fatores, como de ordem política, econômica e industrial – e não só o princípio da seletividade.⁹⁶

Por sua vez, a segunda corrente entende que, em razão do princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da Constituição), seria dever do Poder Judiciário verificar se o

⁹⁵ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

⁹⁶ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. *In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcances. Belo Horizonte: Fórum, 2017, pp. 31-48.

legislador “procedeu conforme a princípio da seletividade”. Assim, esclarece André Mendes Moreira e Thelson Barros:

“O entendimento permissivo da intervenção do Poder Judiciário afirma que o princípio da seletividade não se destina apenas ao legislador, mas também ao contribuinte. Ele, além de diretriz política a ser observada no momento de definição das alíquotas incidentes sobre cada produto, é uma garantia.

Ademais, a efetivação do princípio da seletividade é uma obrigação do estado brasileiro, que engloba tanto os Poderes Executivo e Legislativo quanto o Judiciário. Assim, este último possui não apenas o poder, sim o dever de zelar pela sua aplicação por meio da correção de equívocos perpetrados pelos demais Poderes na fixação das alíquotas.

Outrossim, o controle jurisdicional é possível, sem caracterizar desrespeito às competências dos Poderes Legislativo e Executivo pelo Poder Judiciário, porque a essencialidade possui um conteúdo mínimo. Trata-se de conceito cujos parâmetros são dados pelo próprio ordenamento jurídico, notadamente pela Constituição.”⁹⁷

Cumprir pontuar, ainda, que, para essa corrente, há um conteúdo mínimo de essencialidade que “limita a liberdade do legislador na estipulação”, assim, o Poder Judiciário “quando for provocado, aprendendo o conteúdo mínimo dado pelo sistema nacional, pode verificar se o legislador dele retirou bens necessários, nele inseriu bens supérfluos ou procedeu conforme o princípio da seletividade”. Conclui-se que, no julgamento do RE nº 714.139, o Supremo adotou a segunda corrente.

⁹⁷ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. *In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcances. Belo Horizonte: Fórum, 2017, pp. 31-48.

2.2. RESUMO DO CASO

Em 2010 grande rede varejista brasileira – Lojas Americanas S.A. – impetrou Mandando de Segurança contestando alíquotas de ICMS do estado de Santa Catarina, notadamente a alíquota aplicada aos serviços de energia elétrica e telecomunicações no Estado.

Com fundamento em suposta violação do princípio da seletividade, tendo em vista que a Lei Estadual n. 10.297, de 1996, instituía alíquota de 25% no ICMS incidente sobre energia elétrica, enquanto, a alíquota geral do estado era de 17%, a rede varejista pleiteou que fosse assegurado seu direito líquido e certo de recolher o ICMS incidente sobre os serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica pela alíquota de 17%, bem como repetição de indébito. Argumentou o contribuinte que:

A referida lei, ao definir a alíquota aplicável aos serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica, não considera o critério da essencialidade prevista na Carta Magna como fato preponderante para a fixação da gradação do ônus tributário, pelo contrário, utiliza critério dissociado na importância social do produto ou serviço.

(...)

A igualdade de tratamento tem que ser observada dentro da própria sistemática de apuração do imposto, que no caso dos autos está sendo desrespeitada, já que a Impetrante está sendo submetida à tributação mais onerosa pela utilização de um serviço essencial e vital ao desenvolvimento de sua atividade de comércio varejista. Aliás, os serviços de comunicação e fornecimento de energia não são essenciais só para a Impetrante, mas para todas as pessoas físicas e jurídicas, contribuintes ou não do ICMS. São molas mestras deste mundo globalizado, não podendo sofrer diferenciação no campo da tributação para servirem de instrumento de arrecadação⁹⁸.

Por sua vez, a Procuradoria-Geral do Estado de Santa Catarina argui pela impossibilidade do pedido, tendo vista que, caso aceito, o Poder Judiciário estaria atuando como legislador positivo, em clara violação ao princípio da separação dos poderes. Alegou a PGE, ainda, que não haveria qualquer vício no estabelecimento de alíquota majorada, tendo em vista se tratar de ato discricionário do poder legislativo e executivo, o qual poderia ou não se submeter à regra da seletividade, visto que facultativa.

⁹⁸ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

A segurança pleiteada foi denegada em primeira e segunda instância, em ambas as decisões a fundamentação teve por base os argumentos aventados pela Procuradoria catarinense. Ademais, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina ainda reconheceu que a alíquota de ICMS majorada teria caráter extrafiscal, de modo que visaria diminuir o desperdício e evitar interrupções na distribuição.

Ambas as instâncias entenderam pela ausência de afronta à seletividade, uma vez que esta visaria fomentar a igualdade tributária e a capacidade contributiva. Nesse sentido, a previsão de alíquotas menores (12%) para consumidores residências de até 150kWh e para produtores e cooperativas rurais que consumissem até 500kWh bastaria para consecução dos princípios da igualdade e capacidade contributiva. Ademais, a essencialidade do serviço, para o Poder Judiciário catarinense, estaria restrita a determinados consumidores – consumidores de baixo consumo ou localizados em zonas rurais. Veja-se a ementa do acórdão:

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. ALÍQUOTA DE ICMS (25%). ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE, EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO (ART. 155 § 2º, III). INOCORRÊNCIA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO. A Constituição Federal dispõe que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III – grifei). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º, I, da CF – grifei). Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão “poderá ser seletivo”. No entanto, há que reconhecer que é determinação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão “deverá ser seletivo”, reservada apenas ao IPI. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos. Para que o pleito formulado pelo impetrante pudesse ser apreciado pelo Judiciário, seria necessário que, por algum meio de prova, o interessado demonstrasse peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional. Mais: essa prova, no caso do Mandado de Segurança, deveria ser pré-constituída. A seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério de comparação. Embora seja inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada. (RMS 28.227/GO, Relator Ministro Herman Benjamin.)

Em 2013, a Impetrante interpôs Recurso Extraordinário com base nas alíneas “a” e “c” do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal⁹⁹. Por sua vez, em 2014, o plenário do

⁹⁹ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: II - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

STF, a pedido do relator do Ministro Relator Marco Aurélio Mello, admitiu a repercussão geral do tema.

Finalmente, em Sessão Virtual ocorrida de 12/11/2021 a 22/11/2021, o Plenário do STF, por maioria, acompanhando o voto do Ministro Relator, deu parcial provimento ao Recurso Extraordinário, para “reformando o acórdão recorrido, deferir a ordem e reconhecer o direito da impetrante ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação, considerada a alíquota geral de 17%, conforme previsto na Lei estadual nº 10.297/1996, salientando que os requisitos concernentes à restituição e compensação tributária situam-se no âmbito infraconstitucional”, tendo sido fixada a tese: “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 aos das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços”¹⁰⁰. Foram vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Roberto Barroso.

O Tribunal modulou os efeitos da decisão, estipulando que produza efeitos somente a partir do exercício financeiro de 2024 e firmou a seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade.

1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço.

2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa.

3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

¹⁰⁰ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade.

4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateu a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional.

5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

6. Recurso extraordinário parcialmente provido.

7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21).¹⁰¹

Contextualizado o caso, passa-se a análise dos votos vencedores (Ministro Relator Marco Aurélio e Dias Toffoli – redator do acórdão) e vencidos. Por meio desta pretende-se verificar qual o entendimento do Supremo acerca da aplicação do princípio da seletividade. Nesse sentido, os principais aspectos abordados pelos ministros serão analisados em separado, bem como comparados com base nos conceitos e considerações expostos anteriormente.

2.3. VOTOS VENCEDORES

Foram vencedores em seus votos o Ministro Relator Marco Aurélio e o Ministro Dias Toffoli, que redigiu a ementa do acórdão e propôs modulação dos efeitos.

O Ministro Relator, em um voto sintético, entendeu pela ausência de obrigatoriedade da regra da seletividade na instituição do ICMS pelos legisladores estaduais. No entanto, “a facultatividade do método não significa inexistir, no preceito, núcleo essencial a ser preservado quando evocado pelo legislador ordinário.” Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio admitiu o controle judicial “a fim de garantir o respeito ao figurino constitucional”, em uma clara alteração de entendimento da Corte quanto à possibilidade de controle judicial do princípio de seletividade.

O Ministro Relator reforçou que

¹⁰¹ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

(...) adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade. Surge a contrariedade à Constituição Federal, uma vez inequívoco tratar-se de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade.¹⁰²

Tendo em vista a perspectiva coletiva da essencialidade proposta por Schoueri, o Ministro Marco Aurélio entendeu que

(...) desvirtuamento da técnica da seletividade, considerada a maior onerosidade sobre bens de primeira necessidade, não se compatibiliza com os fundamentos e objetivos contidos no texto constitucional, a teor dos artigos 1º e 3º, seja sob o ângulo da dignidade da pessoa humana, seja sob a óptica do desenvolvimento nacional.¹⁰³

Finalmente, sem reconhecer a seletividade enquanto manifestação da capacidade contributiva nos impostos indiretos, mas entendendo que em um imposto indireto, como o ICMS, afere-se a capacidade do contributiva “a partir do consumidor dos bens e serviços, na condição de contribuinte de fato, uma vez ser a ele atribuído o ônus fiscal”, julgou improcedente a alegada incompatibilidade, com o princípio da isonomia, da fixação de alíquotas menores para consumidores residenciais e produtores ou cooperativos rurais.

Por sua vez, o Ministro Dias Toffoli, no voto mais extenso proferido, ressaltou que os termos “seletivo” e “essencialidade” são cláusulas abertas “as quais podem ser trabalhadas pelo legislador ordinário com certo grau de liberdade, sem macular, contudo, o conteúdo mínimo de tais expressões”, bem como que “o texto constitucional não determina qual técnica tributária deve ser utilizada para se efetivar a seletividade em questão”¹⁰⁴.

Acompanhando o entendimento do Ministro Relator, Dias Toffoli, entendeu pela ausência de obrigatoriedade da regra da seletividade, visto que a utilização do verbo “poderá” no caso da seletividade no ICMS, em contraponto ao “será seletivo” do IPI, indicaria a “diferença de intenção do constituinte no tratamento desses tributos”.

Quanto ao IPI, o verbo do qual se valeu o constituinte mostra a obrigatoriedade na adoção da seletividade. O verbo poder, por outro lado, indica ter permissão ou autorização para algo (no caso, se adotar a seletividade no ICMS)¹⁰⁵.

¹⁰² STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹⁰³ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹⁰⁴ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹⁰⁵ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

Em posicionamento similar ao do Ministro Marco Aurelio, o Toffoli, pontuou, que, “uma vez adotada a seletividade no ICMS, o critério dessa seletividade deve ser o da essencialidade da mercadoria ou do serviço”¹⁰⁶, no entanto, para o Ministro, deveria haver uma ponderação

criterosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade (necessidade de consumo) com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo¹⁰⁷.

Assim, diverge do entendimento de que a seletividade seria objetiva e geral/abstrata, de modo que a alíquota de um produto poderia ser seletiva em razão da destinação do bem, do consumidor ou de outros elementos, desde que conjugados com a essencialidade. Por sua vez, o Ministro entente por “essencialidade” a necessidade de consumo aferida a partir das características do produto ou serviço.

Para o Ministro, a eficácia da seletividade teria dois aspectos: um positivo e o outro negativo. O aspecto negativo seria a essencialidade – necessidade de consumo baseada nas características objetivas do produto ou serviço -, por sua vez, a eficácia positiva, “outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto”¹⁰⁸. Assim, “o estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa.”¹⁰⁹. Veja-se:

Esse novo quadro constitucional, a meu ver, certamente deveria induzir modificações substanciais no desenho legal que havia a respeito da tributação das operações com energia elétrica e dos serviços de comunicação, cujas medidas eram mais voltadas à aplicação da seletividade para as pessoas (capacidade contributiva) e menos para a essencialidade do bem ou serviço. Isso é, em razão da força normativa da Constituição e à luz do contexto normativo até então existente, julgo que o estado que adote a seletividade no imposto em questão terá de conferir maior efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa, em comparação com aquela existente no desenho legal anterior ao advento da Carta cidadã¹¹⁰.

¹⁰⁶ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹⁰⁷ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹⁰⁸ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹⁰⁹ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹¹⁰ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

Dias Toffoli utiliza como exemplo a isenção prevista no Decreto-lei nº 739/38, de tamancos de até certo preço para venda no varejo (art. 7º, item 10, a) e, posteriormente, na Lei nº 494/48, por meio do qual foram isentos os calçados populares com preço que não excedesse determinados patamares, como tamancos de até vinte cruzeiros. Nesse sentido, para o Ministro

O caso dos tamancos é bastante esclarecedor quanto ao ponto. Como se sabe, todos os tamancos têm a mesma característica intrínseca, isto é, todos eles consistem em calçados, em peça do vestuário que protege e calça os pés. Não obstante isso, apenas os tamancos populares, isto é, os tamancos vendidos até certo preço, gozaram de isenção ao imposto de consumo (predecessor do IPI, como se viu). Como se vê, houve ponderação das características intrínsecas ao item mencionado com a capacidade econômica do consumidor final e, ao cabo, com a justiça fiscal. É razoável dizer que os tamancos mais baratos eram comprados por quem detinha pouca capacidade econômica e, portanto, pouca possibilidade de contribuir para o financiamento das despesas estatais. Por outro lado, os tamancos mais caros eram adquiridos por quem podia gastar com itens de maior qualidade ou luxuosos e, assim, contribuir com mais intensidade para aquele financiamento¹¹¹.

O Ministro cita ainda caso no qual “o Superior Tribunal de Justiça (STJ) apontou a necessidade de se atentar para a destinação ou o fim a que se presta um produto, para efeito de verificação de sua essencialidade”. Trata-se de decisão proferida no REsp nº 1.087.925/PR, no qual o contribuinte opõe-se ao enquadramento, na tabela do IPI, dos produtos por ela produzidos. Enquanto para o fisco os produtos equivaliam a alimentos para cães e gatos, sujeitos à alíquota de 10%, para o contribuinte, tratavam-se de “preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos alimentos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibradas (alimentos compostos completos)”¹¹², ficando, assim, sujeitos à alíquota zero.

No julgamento, o Ministro Teori Zavascki entendeu que “mais do que as qualidades intrínsecas e a composição do produto, devem ser consideradas, para fins de seu enquadramento e fixação de sua alíquota, a sua destinação, o fim que se presta”¹¹³. Assim, para o Ministro, as pessoas que mantêm animais domésticos, possuem, presumivelmente, razoáveis condições financeiras, enquanto a situação daqueles que promovem a manutenção da produção de bovinos, equinos, suínos e aves é diferente, uma vez que as preparações alimentares se destinam “à promoção de uma atividade econômica que propicia renda a trabalhadores rurais e alimentação para coletividade”¹¹⁴. Nessa toada, o tratamento tributário

¹¹¹ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹¹² STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹¹³ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹¹⁴ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

diferente para as preparações estaria fundamentado “a fim de fomentar a atividade produtiva, promover maior renda aos trabalhadores rurais e, é claro, desonerar a população consumidora na compra de carnes, mantimentos esses tão essenciais para a manutenção da vida”¹¹⁵.

Tornando ao voto do Ministro Dias Toffoli, no tocante à seletividade do serviço de energia elétrica, entendeu o ministro que “tratando-se de energia elétrica, a essencialidade do bem independe da classe na qual se encontra o consumidor”¹¹⁶, de modo que não existiria razão para que a alíquota do ICMS sobre a energia elétrica fosse maior que a aquela incidente sobre as operações em geral, “seja qual for seu consumidor ou mesmo o nível de consumo”¹¹⁷. Assim, “em outros termos, tenho, para mim, que a eficácia negativa da seletividade impede a cobrança, como regra, do ICMS sobre energia elétrica com alíquota superior àquele incidente sobre as operações em geral”¹¹⁸. Ainda,

Como visto, a essencialidade da energia elétrica independe da classe na qual se enquadra seu consumidor (ou o consumo) ou da quantidade de energia elétrica consumida. A adoção de medidas de desoneração como essas últimas, mas se mantendo a incidência, em nível elevado, do ICMS sobre energia elétrica como a regra, apenas camufla a ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade. Isso é, a observância da eficácia positiva da seletividade, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade¹¹⁹.

Para o Ministro, não seria suficiente a previsão de alíquota reduzida para (i) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150kWh e (ii) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500kWh mensais por produtor rural, uma vez que teria violado a eficácia negativa da seletividade – a essencialidade.

Ou seja, a lei catarinense, não obstante tenha observado a eficácia positiva da seletividade na cobrança do ICMS sobre energia elétrica com aquela alíquota de 12%, nas situações acima especificadas, violou a eficácia negativa do mesmo preceito ao estabelecer a incidência, como regra, do ICMS sobre energia elétrica com a elevada alíquota de 25%, a qual, aliás, onera os produtos supérfluos. Houve, portanto, ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade. Se assim não o fosse, reitero, bastaria o legislador conceder, por exemplo, um ou outro benefício fiscal de redução de alíquota sobre bens notoriamente essenciais para se ter como válida a fixação de alíquotas, para esses mesmos bens, superiores àquela incidente sobre as operações em geral – o que viola a negativa da seletividade –, sem que, excepcionalmente, outros elementos, tidos por razoáveis, sejam

¹¹⁵ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹¹⁶ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹¹⁷ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹¹⁸ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹¹⁹ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

ponderados, como ocorreu nos casos da tributação, pelo IPI, do açúcar e dos alimentos destinados a cães e gatos, já citados¹²⁰.

Nesse sentido, o Ministro também votou pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 10.297/96 ao fixar a alíquota de ICMS de 25% como regra para as operações com energia elétrica, enquanto a alíquota para operações em geral era de 17%.

Em análise aos votos vencedores, temos que ambos utilizaram o mesmo argumento para reconhecimento da incompatibilidade da alíquota majorada incidente sobre a energia elétrica com a regra da seletividade: a violação ao critério da essencialidade. No entanto, enquanto o Ministro Relator retirou o aspecto da capacidade contributiva, ou melhor, entendê-lo como algo “complementar” ou de “fora” da regra da seletividade, o Ministro Dias Toffoli em seu voto trilhou um caminho diferente, ao reconhecer que no estabelecimento da regra da seletividade, em que pese o legislador sempre tenha que considerar a necessidade de consumo aferida a partir das características do produto ou serviço (essencialidade), esta deve ser ponderada com outros aspectos, como a capacidade contributiva e a destinação do bem, de modo que, ao final, possa se atingir a justiça fiscal com a menor regressividade do imposto (eficácia positiva).

¹²⁰ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

2.4. VOTOS VENCIDOS

Foram vencidos em seus votos os Ministros Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes.

O Ministro Alexandre de Moraes, tal como o Ministro Relator, entendeu pela facultatividade de adoção da seletividade no ICMS. Quanto a seletividade da alíquota do ICMS sobre a energia elétrica, o Ministro entendeu que o legislador estadual, ao reconhecer a essencialidade da energia elétrica, considerou a capacidade econômica, acrescentando efeitos extrafiscais, a fim de:

a) aplicar alíquota reduzida (12%) aos consumidores que possuem menor capacidade econômica/contributiva, compensando-se com a aplicação de alíquota majorada (25%) para os consumidores considerados de maior poder econômico/contributivo; e b) estimular o consumo consciente e desestimular o desperdício dos consumidores de energia elétrica a fim de evitar escassez do serviço e/ou eventuais racionamentos”. Nesse sentido, o legislador teria aplicado “o princípio da seletividade do ICMS nas operações com energia elétrica em conjunto com o princípio da capacidade contributiva imprimindo-lhe efeitos extrafiscais, o que entendo estar em sintonia com a Constituição Federal¹²¹.

Logo, em entendimento similar ao do Ministro Dias Toffoli, Alexandre de Moraes reconheceu a possibilidade de aplicação da seletividade em conjunto com a capacidade econômica. O Ministro reforçou que o legislador deve considerar não apenas a essencialidade do bem, mas também o princípio da isonomia e da capacidade contributiva ao estabelecer as alíquotas seletivas.

em função da diversidade socioeconômica das diversas unidades da federação, não há como estabelecer um critério rígido para a seletividade/essencialidade dos bens sobre os quais incidem o ICMS.

Portanto, compete ao legislador tributário estadual levar em conta as necessidades e peculiaridades regionais, a fim de estabelecer as alíquotas do ICMS, considerando não apenas a essencialidade do bem em si mesma (como sustentado pela recorrente e por grande parte da doutrina), mas também o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, tendo em vista que se trata de princípios que devem orientar toda a tributação, servindo de norte ao legislador tributário bem como aos operadores de direito¹²².

Em razão de tudo quanto exposto, Alexandre de Moraes entendeu que a alíquota reduzida do imposto para o consumo residencial e de pequenos agricultores atendia o princípio da seletividade, de modo que o legislador não teria incorrido em qualquer violação

¹²¹ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹²² STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

constitucional ao estabelecer a alíquota de 25% para as operações de energia elétrica em geral, em verdade, por meio desta, teria imprimido caráter extrafiscal ao imposto a fim de “estimular a economia de energia pelos consumidores empresariais”¹²³.

Cumpra pontuar que entendimento do Ministro diverge dos Ministros Marco Aurelio e Dias Toffoli. Enquanto para Moraes seria possível adotar uma alíquota maior de energia elétrica para determinados consumidores, desde que com a redução da alíquota para os consumidores com menor capacidade econômica, para os Ministros supracitados, por se tratar a energia elétrica de bem essencial que independe da “classe na qual se encontra o consumidor (ou o consumo) ou quantidade de energia elétrica consumida”¹²⁴, a alíquota não poderia ser majorada, visto que na ponderação entre a capacidade econômica do contribuinte e a necessidade de consumo obtida a partir das características objetivas do serviço, deveria prevalecer a última, por ser bem essencial para todos os consumidores. Haveria assim, para o Ministro, no caso da energia elétrica, ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade.

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, seguindo os demais ministros, reforçou o caráter facultativo da regra da seletividade no ICMS

na aplicação do princípio da seletividade deve ser lido e interpretado à luz das normas gerais que regem o sistema tributário nacional e dos valores constitucionais positivados, especialmente os princípios da capacidade contributiva e da isonomia (...)

própria essencialidade concretiza a isonomia material no sistema tributário, uma vez que permite ao ente público diferenciar os produtos tributados a partir de sua natureza, evitando que aqueles forçosamente consumidos por todos sejam tributados no mesmo patamar dos bens supérfluos usualmente consumidos apenas por classes abastada.

Ou seja, a partir da diferenciação dos produtos alcançados pelo imposto, afasta-se a regressividade do sistema, com a consequente potencialização da isonomia material no sistema tributário¹²⁵.

O Ministro entendeu que a seletividade, enquanto “critério concretizador da isonomia material na tributação, não pode afastar as próprias premissas normativas de sua existência, especialmente o princípio da capacidade contributiva”.

Ao interpretar esse dispositivo, o Supremo Tribunal Federal tem consolidado o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva deve ser considerado na composição dos elementos de todos os impostos, e mesmo de outros tributos. (...)

¹²³ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹²⁴ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹²⁵ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

Portanto, a incidência do princípio da capacidade contributiva em todos os impostos impõe que na aplicação do critério da essencialidade sejam considerados outros fatores além daqueles atinentes à natureza do produto, ainda assim concretizadores da isonomia material e mesmo de outros valores constitucionais¹²⁶.

O Ministro pontuou, ainda, que a essencialidade consiste em conceito jurídico indeterminado, assim,

(...) embora seja possível dela extrair a premissa segundo a qual a alíquota deve variar conforme a natureza do produto, considerada sua indispensabilidade, resta amplo espaço de conformação ao legislador estadual, a quem foi delegada a possibilidade e diferenciar as alíquotas conforme as circunstâncias regionais.

(...)

E nesse espaço de relativa discricionariedade do ente tributante, há campo para, com o intuito de melhor delimitar o grau de essencialidade da mercadoria e alinhá-la à justiça fiscal, a incidência do princípio da capacidade contributiva e de outras normas de fundo constitucional, ou mesmo de fatores sócio-econômicos¹²⁷.

Tal como o Ministro Dias Toffoli, o Ministro Gilmar Mendes reconheceu a possibilidade de um determinado produto ser seletivo em razão de seu uso e destinação, desde que efetivamente “materialize princípios gerais do sistema tributário nacional, - como a capacidade contributiva e a isonomia”¹²⁸.

Portanto, o Ministro manteve o entendimento de Alexandre de Moraes, que o “legislador estadual, ao estipular as alíquotas diferenciadas de energia elétrica, não desconsiderou o critério da essencialidade, mas, sim, a ele agregou elementos que a um só tempo concretizam a capacidade contributiva e estimulam o uso racional da energia elétrica”¹²⁹.

Quanto à capacidade contributiva, verifica-se que se resguardou o consumidor residencial e o pequeno produtor rural, em detrimento de atividades econômicas de maior porte. Com isso, foi estabelecida relação entre o volume de energia elétrica consumido, considerada a sua destinação, e a capacidade econômica do contribuinte. Trata-se de parâmetro objetivo que efetivamente espelha a capacidade contributiva e restringe a regressividade do sistema, objetivo declarado da norma constitucional que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS¹³⁰.

Cumprе ressaltar, por fim, que em que pese as divergências entre votos vencedores e vencidos, temos que todos dos Ministros entenderam que i) a regra da seletividade no ICMS é facultativa; ii) a capacidade contributiva e igualdade conformam a seletividade, sendo as

¹²⁶ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹²⁷ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹²⁸ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹²⁹ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

¹³⁰ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

normas jurídicas da qual a seletiva extrai fundamento; iii) a finalidade da seletividade é distribuir o ônus tributário de modo a reduzir ou impedir a regressividade no imposto; iv) em razão disso, no estabelecimento das alíquotas diferenciadas de ICMS o legislador deve considerar, além da necessidade de consumo objetiva (essencialidade ou eficácia negativa), elementos externos, como a destinação do bem ou capacidade econômica do consumidor, desde que com fins de garantir a efetividade dos princípios da capacidade contributiva e igualdade, bem como da justiça fiscal.

O capítulo de fechamento do presente trabalho, a seguir, abordará o entendimento consolidado do Supremo em contraposição ao entendimento dos doutrinadores referenciados no primeiro capítulo.

CONCLUSÃO

O presente trabalho propõe-se a analisar o princípio da seletividade no ICMS sobre dois prismas: da produção doutrinária referenciada ao longo do texto e do entendimento dos ministros do Supremo Tribunal Federal. A pergunta central do trabalho, que foi formulada totalmente apenas ao final da pesquisa, concentra-se na indagação de como o princípio da seletividade deve ser aplicado, especialmente, se apenas em função da essencialidade ou conjugada com outros elementos, como a destinação do produto e o consumidor, para tanto, recorreu-se, como mencionado anteriormente, à pesquisa bibliográfica e ao entendimento do Supremo Tribunal Federal. Constatado que divergiam, o presente trabalho concentrou-se nas divergências, que serão apresentadas na presente seção.

Em sua estrutura, a monografia é dividida em dois capítulos. No primeiro, é traçada a posição bibliográfica que que, de um lado, firma os conceitos centrais acerca do princípio a partir da posição dos autores referenciados, bem como expõe o entendimento destes acerca de sua aplicação. O segundo capítulo concentra-se no posicionamento do Supremo acerca do tema, especificamente nos votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Dias Toffoli e Gilmar Mendes proferidos no julgamento do RE 714.139, que firmou o entendimento da corte.

Cumprir pontuar, inicialmente, que há pontos de convergência entre a produção bibliográfica pesquisada e a posição do Supremo. O primeiro deles é acerca da facultatividade da adoção do princípio na instituição do ICMS pelos legisladores estaduais. Ambos, doutrina e Supremo, entendem que o vocábulo “poderá” empregado pelo legislador constitucional confere uma faculdade e não uma obrigatoriedade ao legislador estadual.

No entanto, os autores referenciados e Ministros do Supremo discordam quanto do critério a ser utilizado para que a menor regressividade, bem como a igualdade e capacidade contributiva, sejam atingidos por meio da seletividade.

Em que pese concordem que, embora a seletividade seja facultativa, a essencialidade – necessidade de consumo aferida objetivamente a partir das características do produto - é de

observância obrigatória, o Supremo Tribunal Federal, em entendimento recente e divergente da doutrina ora citada, entendeu que não apenas esta ser considerada quando da aplicação da seletividade, mas também outros elementos, como a destinação do produto e o consumidor.

Assim, a posição da corte diverge do entendimento dos autores citados ao longo do presente trabalho, que entendem que o princípio da seletividade deve ser aplicado somente em função da essencialidade, conforme texto constitucional.

Uma vez que a essencialidade seria geral e igual para todos, determinada apenas pela necessidade de consumo aferida a partir das características gerais do produto, a destinação e o consumidor do produto, para os autores, não deveriam ser considerados na aplicação da regra da seletividade.

Por sua vez, o STF, em especial o Ministro Dias Toffoli¹³¹, entendeu quanto à “necessidade de se atentar para a destinação ou o fim a que se presta um produto”.

Uma conclusão possível, a partir da posição do Supremo, é que os estados poderiam estabelecer alíquotas diferentes para o mesmo produto, isso em função “da diversidade econômica das unidades da federação”, bem como “necessidades e peculiaridades regionais”.

Outra consequência é que um mesmo serviço, no mesmo estado, a depender do consumidor ou destinação, poderia ter uma alíquota diferente. Em um cenário como esse, determinado serviço “X” teria uma alíquota “y” até determinada faixa de consumo e uma alíquota “z” para os consumidores em geral, por exemplo.

Cumpra pontuar que a legislação do estado de Santa Catarina, impugnada no Leading Case 714.139, previa uma alíquota menor para consumidores residenciais, produtores e cooperativas, limitado a 150 Kw e 500 Kw, respectivamente. Já para os demais consumidores, a alíquota era de 25%. Por sua vez, o pedido principal do Mandado de Segurança que originou o RE 714.139 foi o reconhecimento de inconstitucionalidade de lei estadual que

¹³¹ STF. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Min. Relator Marco Aurélio.

estabelecia alíquota do ICMS-energia elétrica para os consumidores em geral superior a alíquota geral de 17%.

No caso acima, no entanto, o Supremo, em especial o Ministro Dias Toffoli, que passou a ser o relator do caso após a aposentaria do Ministro Marco Aurelio, bem como foi redator do acórdão, entendeu que, mesmo que fossem considerados outros elementos além da essencialidade da energia elétrica, como o consumidor ou o nível de consumo, ainda assim o Estado de Santa Catarina não poderia aplicar uma alíquota majorada para os demais contribuintes.

Logo, na ponderação entre essencialidade, consumidor e destinação, o Supremo entendeu que a essencialidade prevaleceria, por se tratar o fornecimento de energia elétrica de serviço essencial para todos os consumidores, inclusive para uma grande rede varejista, como o caso da recorrente, razão pela qual o legislador estadual não poderia adotar uma alíquota superior a alíquota geral. No entanto, a Corte entendeu pela constitucionalidade da alíquota reduzida de 12%, o que denominou “eficácia positiva da seletividade”.

Dessarte, temos que, em que pese a o entendimento da doutrina citada e a posição do Supremo convirjam em parte, divergem no tocante a forma como deve ser aplicado o princípio da seletividade. Enquanto a doutrina referenciada entende que deve se dar exclusivamente a partir da necessidade objetiva de consumo (essencialidade) (ou eficácia negativa da seletividade), o Supremo entende que deve haver uma ponderação, como, por exemplo, destinação e tipo de consumidor, (o que denomina de eficácia positiva da seletividade), apenas assim o legislador poderia alcançar a justiça fiscal pretendida pelo princípio da seletividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. e. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BAINY, Alexandre Feliciano. **A Seletividade em Função da Essencialidade no Imposto sobre a Circulação em Mercadorias e Serviços (ICMS)**. Tese (Mestrado – Direito). Faculdade de Direito da UFRS, Porto Alegre, 2012.

BERGAMINI, Adolpho. O ICMS, o princípio da seletividade, os serviços de comunicação e o fornecimento de energia elétrica. *In*: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; e FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (coord.). **Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário**. São Paulo: MP, 2010.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. Tese (Doutorado – Direito). Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DANILEVICZ, Rosane. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 3, pp. 229-245, jan./jun., 2009.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

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

GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. *In*: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos – estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 155, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Princípios constitucionais tributários**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias v. 18. São Paulo. MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcances**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, pp. 31-48.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. A seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 11, p. 93-119, 2006.

NETO, João de Souza Alho. **Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica**. Revista Direito Tributário Atual, 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Bushatsky, 1971

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

REIS, Lázaro; BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e seletividade. In: ALLEGRETTI, Ivan *et al.* (Org.). **Processo administrativo tributário no Distrito Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.) **Estudos Tributários: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, s.d., p. 307-348 (342).

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário: atualizado até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC**. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.