

**XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO
CONPEDI BUENOS AIRES –
ARGENTINA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

EDGAR GASTÓN JACOBS FLORES FILHO

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Edgar Gastón Jacobs Flores Filho; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-805-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Derecho, Democracia, Desarrollo y Integración

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XII Encontro Internacional do CONPEDI Buenos Aires – Argentina (2: 2023 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BUENOS AIRES – ARGENTINA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos num evento internacional de pós graduação, desta feita na terra de nossos irmãos argentinos; repetindo o sucesso consagrado em Santiago do Chile em 2022. Buenos Airas. Com seus famosos restaurantes de parrilha e e admirável acervo arquitetônico servindo como pano de fundo para muita discussão e aprendizado. Coincidentemente o período da conagração acadêmico se desenrolou às vésperas do 1º turno da eleição presidencial argentina onde mais uma vez - após 40 (quarenta) anos de retorno após período de arbítrio -a democracia se mostraria com toda sua pujança sem embargo da disputa polarizada. De nossa parte, o GT de tributário revelou-se surpreendente sobretudo por conta da tramitação da reforma tributária (PEC n.º 45), no âmbito do Senado Federal, após perpassar e ser aprovada, com pequenos ajustes na proposta original na Câmara de Deputados. Não se vê, na seara tributária, tão considerável tentativa de alteração de mudança na tributação sobre o consumo há décadas. Tal fato ocorre justamente pelos múltiplos interesses envolvidos numa verdadeira disputa teórica entre quem ganharia com a reformulação pretendida (setor da indústria e comércio) e quem perderia (setor de serviços). No mais, mesmo o equilíbrio e pacto federativo deveria ser repensado se vingada a modificação de competências com a supressão de impostos e contribuições paralela à inovação do que se denominou imposto sobre valor agregado partilhado entre União, Estados e Municípios. Os trabalhos mais uma vez se mostraram à altura da profícua e sempre crescente pesquisa em direito tributário no Brasil. Boa leitura a todos!

SELETIVIDADE, CAPACIDADE ECONÔMICA E JUSTIÇA FISCAL: REVISÃO INDICATIVA DOS REFERENCIAIS TEÓRICOS E DO ESTADO DA ARTE PARA SUBSIDIAR O DEBATE NA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CONSUMO NO BRASIL

SELECTIVITY, ECONOMIC CAPACITY AND TAX JUSTICE: AN INDICATIVE REVIEW OF THEORETICAL REFERENCES AND THE STATE OF THE ART TO SUPPORT THE DEBATE IN THE TAXATION OF CONSUMPTION TAX IN BRAZIL

**Daniel Hissa Maia
Saulo De Oliveira Pinto Coelho**

Resumo

Este paper se propõe a discorrer sobre os referenciais teóricos que respaldam as premissas da seletividade tributária, sob o contexto da capacidade econômica, da cidadania e da justiça fiscal, a fim de fomentar um debate na tributação sobre o consumo no Brasil, tendo como recorte o ICMS. Neste objetivo, procede com uma pesquisa bibliométrica de trabalhos acadêmicos nas plataformas “SciELO”, “Google Acadêmico” e “BDTD”, que tiveram menção ao tema em análise, vindo a selecionar, por amostragem, dez destas produções científicas, as quais são discorridas de forma resumida, com vistas a expor uma revisão indicativa do “estado da arte” sobre o assunto. Como resultado, consolida as conclusões dos trabalhos analisados, a fim de propor uma melhor aplicação da seletividade, a considerar que os seus efeitos positivos em direção a uma tributação mais progressiva e justa, em que pese os impostos sobre o consumo serem marcadamente regressivos. Além disso, introduz a possibilidade de novas trilhas a serem percorridas para o aprimoramento do tema, diante do atual momento de uma reforma tributária sobre o consumo.

Palavras-chave: Seletividade, Justiça fiscal, Cidadania fiscal, Capacidade econômica, Icms

Abstract/Resumen/Résumé

This paper proposes to discuss the theoretical references that support the assumptions of tax selectivity, under the context of economic capacity, citizenship and tax justice, in order to foster a debate on taxation on consumption in Brazil, with a focus on the ICMS. In this objective, it proceeds with a bibliometric research of academic works on the platforms "SciELO", "Google Academic" and "BDTD", which had mention of the subject under analysis, selecting, by sampling, ten of these scientific productions, which are discussed in a summarized way, with a view to exposing an indicative review of the “state of the art” on the subject. As a result, it consolidates the conclusions of the works analyzed, in order to propose a better application of selectivity, considering its positive effects towards a more progressive

and fair taxation, despite the fact that taxes on consumption are markedly regressive. In addition, it introduces the possibility of new paths to be taken to improve the subject, given the current moment of a tax reform on consumption.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Selectivity, Tax justice, Tax citizenship, Economic capacity, Icms

1. Introdução

A política tributária de um Estado é elemento substantivo na equação que nivela (ou desnivela) as desigualdades sociais e regionais. Com efeito, não adiantaria dispormos de um sistema ideal de gasto público progressivo se, concomitante a isso, existisse um sistema tributário regressivo, o que resultaria apenas na manutenção do *status quo* social.

Nesta ideia, frequentemente, se registra a concepção de que a tributação indireta está associada invariavelmente aos seus efeitos regressivos e, portanto, sempre injustos sob o prisma da capacidade econômica, e os exemplos não são poucos na literatura e até facilmente demonstráveis. A explicação desse fenômeno decorre do fato de que, no orçamento de uma pessoa de baixa renda, as despesas com consumo representam uma percentagem maior de sua renda global, quando comparado ao de uma pessoa mais afortunada (Tilbery *apud* Rubens Gomes de Sousa, 1990, p. 2.995-2.996).

Contudo, se aceitarmos o pressuposto de que todo tributo incide sobre a riqueza, ao final, concluiremos que a tributação, seja ela direta ou indireta, precisam ser igualmente pensadas no sentido da busca pela progressividade, mas se diferencial na origem: no primeiro caso, surge concomitantemente com o fenômeno jurídico-tributário da “renda adquirida” e, no segundo, da “renda consumida”. No caso da tributação sobre a renda-consumida, ainda que juridicamente falando trata-se de tributar a capacidade de consumo, logo, também a riqueza, em termos econômicos, sabe-se que as diferentes faixas de renda comprometem diferentes percentuais da renda com o consumo, tornando necessária a análise cuidadosa da questão, posto que tendem a uma regressividade, mais que a tributação sobre a renda.

Além disso, distinguem-se também em técnicas para a concretização da igualdade tributária; no primeiro caso, a progressividade dar-se-á em razão da renda (quanto mais renda, maior a as alíquotas aplicáveis), e no segundo caso, com esteio na seletividade tributária, em razão de essencialidade dos bens e serviços tributados (quanto mais essencial, menor as alíquotas incidentes). Aqui também é necessário uma análise mais cuidadosa da tributação sobre o consumo, posto que a essencialidade dos bens deve ser pensada na sua relação com as condições socioeconômicas.

Necessita também de ser balizado a aplicação do princípio da seletividade com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, bem como as suas implicações no financiamento das políticas estatais: a solidariedade no custeio das despesas públicas para o alcance dos objetivos constitucionais e a progressividade do sistema de arrecadação e gasto público.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal em instituir o ICMS, um dos principais tributos sobre o consumo no sistema brasileiro, e tornou facultativo a aplicação da seletividade ao imposto, levando em consideração a essencialidade das mercadorias e dos serviços prestados (art. 155, inciso II, e §2º, inciso III).

Isto dito, a aplicação da seletividade fiscal na tributação do ICMS, balizando-se pelo prisma da isonomia tributária e da capacidade contributiva, é a delimitação mais específica do tema proposto nesse estudo científico.

Ainda que a reforma tributária em franca tramitação no Congresso Nacional venha e extinguir o ICMS, essa análise ainda se faz altamente relevante: a uma, porque trata-se de análise que pode servir de base para pensar esse problemática na tributação sobre o consumo, em geral; a duas, porque a iminente reforma contará com longo período de vacância e de transição, ensejando um período de muitos anos em que a dogmática da seletividade incidente sobre o ICMS ainda se fará relevante na gestão fazendária e na jurisdição tributária.

Neste contexto, parte-se do questionamento a respeito de uma melhor aplicação a seletividade na tributação do ICMS, considerando a progressividade como um macro-princípio que não pode ser descurado na análise da seletividade fiscal.

Ao se buscar, nas plataformas discriminadas abaixo, pelo termo genérico: “seletividade e ICMS”, encontraram-se os seguintes resultados bibliométricos.

1) No buscador da plataforma “SciELO”¹, sob o filtro “todos os índices” encontrou-se um trabalho acadêmico referente à seletividade fiscal de medicamentos.

2) No “Google Acadêmico”², sem utilizar qualquer filtragem (ou “em qualquer lugar do artigo”), porém em relação a 6 (seis) anos atrás (2018-2023), registraram-se diversos trabalhos acadêmicos, totalizando o montante expressivo de 3.640 trabalhos. Porém, ao utilizar a filtragem específica “no título do artigo”, encontraram-se apenas 14 resultados.

3) Na plataforma “Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações” – BDTD³, ao se pesquisar pela filtragem genérica, surgiram-se 62 resultados; porém, quando se especifica o filtro para somente o que constar no título, surgem seis pesquisas.

Como resultado decorrente desta pesquisa bibliométrica, este *paper* sintetiza as discussões que pautam o estado da arte dos estudos existentes sobre o tema, pautando-se em dez destes 21 trabalho localizados (tendo em vista o critério de saturação, ou seja, uma vez

¹ Fonte: SCIELO disponível em <https://www.scielo.br/> Acesso em: 22/02/2023.

² Fonte: Google Scholar disponível em https://scholar.google.com.br/schhp?hl=pt-BR&lr=lang_pt&as_sdt=0,5 Acesso em: 22/02/2023.

³ Fonte: Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações – BDTD disponível em <<http://bdtb.ibict.br/vufind/>> Acesso em 27/02/2023.

analisados, tais dez trabalhos – amostra – representam plenamente o conteúdo dos trabalhos sobre o tema, expressando indicativamente o estado da arte ; e responde ao seguinte problema-pesquisa: o que se produziu sobre a seletividade tributária em relação à incidência do ICMS e qual o tratamento teórico e dogmático merece atenção, no aprimoramento do tema?

Como dito, trata-se de tema que, em que pese o potencial de ser total ou parcialmente superado por meio da Reforma Tributária brasileira em curso, ainda merece atenção, posto que a vacância das alterações a serem implementadas pela reforma e o longo prazo previsto para a transição dos modelos tributários, faz com que a questão do ICMS ainda mereça aprimoramentos, de como se alcançar um desenho mais calibrado e menos regressivo da incidência da seletividade nessa espécie tributária.

Como consequência, a implementação adequada do princípio da seletividade fiscal, quando este é aplicado a um tributo regressivo, como é o caso do ICMS, pode potencialmente conduzir à promoção da justiça (ou ao menos à redução da injustiça fiscal) e à redução das desigualdades; sendo que o alcance dessas finalidades não deve ser encarado somente sob o aspecto individualista⁴ ou apenas pela qualificadora da mercadoria em si (se o bem é essencial ou não)⁵. Isto porquanto há de se perquirir “quem” deve ser destinatário desses fins sociais e, com isso, ponderar a importância entre a arrecadação tributária e o alcance da justiça fiscal.

2. Cidadania fiscal: o custo dos direitos e o dever de pagar tributos

O dever de pagar tributos é um favor a si mesmo, como cidadão e elemento de uma coletividade que lhe oferece uma estrutura para que sua sobrevivência seja harmônica, livre e satisfatória: assim, pagar tributos é o preço deste sistema (ABRAHAM; 2018, p. 63).

Nabais (2002, p. 02) assevera que os direitos e os deveres devem ser colocados em mesmo plano constitucional. Contudo, a doutrina do segundo pós-guerra teve, em particular, um verdadeiro desprezo aos deveres, situação que escancara “a idade dos direitos” (NABAIS, 2002, p. 02).

O desprezo pelos deveres advém de duas causas: i) a conjuntura político-social do 2º pós-guerra, e ii) o regresso a uma restrita visão liberal (NABAIS, 2002, p. 03). No primeiro caso, a preocupação dominante em estabelecer instituições constitucionais fortes no que diz

⁴ Eduardo Sobral Tavares (2016, p. 198) trabalha a tese que somente seria possível de ser enxergada a verdadeira seletividade sob perspectiva individualista-subjetiva, tendo como norte a teoria libertária da escola austríaca de economia.

⁵ Guilherme Melo Rossini (2017, p. 215-216) argumenta ainda a ideia de verificar a seletividade em relação à elasticidade-preço da demanda, em função da distribuição do ônus da carga tributária.

respeito à proteção de direitos e liberdades fundamentais, para extirpar o passado autoritário, dominado por deveres, como nos regimes ocorridos na Alemanha nos anos 40, bem como no Brasil nos anos 80 (NABAIS, 2002, p. 03).

A segunda causa reside na retomada do ideário liberal que está presente na omissão de deveres nos tratados da União Europeia. Tanto o Tratado de Maastrich como a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, não há referência aos deveres dos cidadãos europeus, não obstante a cidadania implicar tanto em direitos como em deveres (NABAIS, 2002, p. 04).

Nabais (2002, p. 05) assevera existir um verdadeiro “fundamentalismo” do lado dos direitos fundamentais que dominou as constituições e a dogmática constitucional. Assim, entende os deveres fundamentais como uma categoria autônoma do direito que, assim como os direitos fundamentais, com este polariza, tais como o lado ativo e o lado passivo, haja vista que o indivíduo deve ser entendido como um ser livre e responsável (NABAIS, 2002, p. 05).

Na perspectiva histórica, a evolução dos direitos fundamentais se forma em conjunto com a evolução dos deveres fundamentais. Da época liberal, quando surgem os deveres da defesa da pátria e de pagar impostos; da revolução democrática, da qual surge o dever de participação política; dos Estados sociais, do qual surgem os deveres econômicos sociais e culturais; até os deveres ecológicos. (NABAIS, 2002, p. 06).

Cabe uma importante consideração nessa ideia: enquanto os direitos fundamentais são objeto de reconhecimento por parte da legislação positiva, os deveres fundamentais só seriam aqueles que o legislador constituinte haja estabelecido expressamente ou implicitamente, o que significa dizer que esta categoria só pode ser por assim concebida, caso estejam previstas numa Constituição de um país (NABAIS, 2002, p. 7-8).

Ou seja, não há outros deveres fundamentais que não estejam previstos na Constituição. Eles se caracterizam sob um certo paralelismo com os direitos fundamentais, por serem figuras passivas (rivalizam, portanto, com os direitos que são posições ativas); autônomos, subjetivos, individuais, universais e permanentes (NABAIS, 2002, p. 8).

Aduz Nabais (2002, p. 11) que o Estado moderno está ancorado nos deveres fundamentais que são custos em sentido extenso ou suportes de funcionamento da comunidade cuja organização visa um determinado nível de direitos: sejam eles clássicos ou os modernos, como os direitos sociais. Em sentido estrito, existem os custos financeiros públicos, mais precisamente o dever de pagar impostos⁶.

⁶ Em linha com esse pensamento, Francisco Tavares e Gustavo Silva (2020, p. 4), em artigo “A ciência política brasileira diante do novo regime Fiscal: para uma agenda de pesquisas sobre democracia e Austeridade”

Vale parafrasear a sua célebre frase que ilustra todo o encadeamento do pensamento de Nabais: “os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual.” (NABAIS, 2002, p. 11).

No mesmo sentido, porém sob uma perspectiva política, Tavares e Silva (2020; p. 8-9) atribui, à disponibilidade orçamentária e à arrecadação fiscal, elemento substantivo da democracia, definindo, inclusive, seus termos e os limites. Em síntese, a incapacidade financeira do Estado leva a incapacidade de alcance das escolhas públicas.

Essa incapacidade faz diminuir a confiança nas instituições democráticas, tendenciando as ações humanas para condutas transgressivas e para apatia eleitoral (TAVARES; SILVA, 2020, p. 14-15)

Conclui Nabais (2002, p. 11) que “todos os direitos têm custos”.

Nesses termos, equivocam-se os libertários ou anarquistas para quem a realização dos direitos negativos, consistidos na propriedade e na liberdade contratual, teriam apenas custos privados e não comunitários. Não há a menor base real na separação tradicional entre direitos negativos e positivos, do ponto de vista do suporte financeiro, visto que os direitos e liberdades clássicas são também positivos, a menos que se trate de meras promessas sem a necessidade de proteção das autoridades públicas (NABAIS, 2002, p. 12).

Nabais (2002, p. 13) argumenta que a razão dessa visão libertária reside na ideia de que, nos direitos sociais (ou positivos), há uma individualização que torna os custos visíveis de quem os suporta; ao passo que as liberdades negativas se materializam nas despesas do estado, não sendo individualizáveis, por serem custos gerais. Com isso, se chegou à conclusão errônea de que inexistem custos financeiros nestes casos.

Paulsen (2017, p. 21) comenta que a tributação é instrumento para consecução dos objetivos sociais. Sem ela, não há como conceber a liberdade de expressão, o direito à intimidade da vida privada, a livre iniciativa e a gama de direitos sociais e, portanto, não há direito sem Estado nem Estado sem tributo. Ademais, explica que a tributação é inafastável, porém, deve-se dar de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado a cada momento histórico (PAULSEN, 2017, p. 22-23).

No mesmo sentido, Abraham (2018, p. 63) explica que o tributo, atualmente, passa a ser visto como o “preço da liberdade” – por ser um custo originado do pacto social do cidadão

referenciam autores da sociologia fiscal, tal como Nobeit Elias para quem o monopólio da tributação é atributo indiscernível do Estado moderno.

e do Estado, em que o primeiro cede parcela do seu patrimônio em favor do segundo, a fim de ter uma existência digna e satisfatória em sociedade.

Nesse diapasão, do pacto estabelecido na Constituição Federal/88, extrai-se o forte apelo de solidariedade contra a redução das desigualdades, a busca pela justiça e a liberdade, compreendendo objetivos fundamentais da república (art. 3º, incisos I e III), mediante, inclusive, a positivação constitucional de direitos negativos e positivos, com a correspondente face oculta dos direitos: o pagamento de tributos.

Porém, é importante completar o pensamento acima. Silveira (2020; p. 78), ao mencionar os estudos de Kirkegaard e Kolb, em que se procurou responder: o que promove mais redistribuição? Gastos ou tributos? Obteve como resposta, dados os efeitos antes e depois da ação do Estado, a de que os tributos mais impactam nesse objetivo, sendo, portanto, o melhor instrumento para reduzir as desigualdades.

Contudo, em sendo o Estado brasileiro marcado com tributos fortemente regressivos, ainda que o cenário dos gastos estatais fosse proporcionais ou progressivos (que não é), mesmo assim, restaria prejudicada o alcance dos objetivos constitucionais (SILVEIRA, 2020; p. 79), e assim o próprio ideário constituído no pacto de 88.

Com consequência, a diminuição da regressividade, a justa distribuição do ônus da carga tributária, e nesse sentido, os seus meios de concretização por intermédio da seletividade, da progressividade e da capacidade econômica, servem como instrumentos para que o Estado cumpra os seus fins e o pacto ganhe realidade.

3. Capacidade contributiva, progressividade e seletividade tributária como meios para concretização da justiça fiscal e alcance dos objetivos constitucionais.

Como meios para promoção da Justiça fiscal, erigem-se os princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade. Sobretudo, pelo fato de serem os tributos os instrumentos de financiamento dos objetivos constitucionais e os meios para os fins distributivos de um Estado Social e Democrático.

Derzi (2018, p. 2222) aduz que a capacidade econômica do contribuinte é um dos critérios (inclusive, o mais relevante) de comparação para se dizer se um sistema é justo ou não. São justos aqueles em que as pessoas com mesma capacidade tiveram um tratamento igual. Com efeito, a ideia de igualdade pressupõe os termos comparativos (DERZI *apud* TIPKE, 2018, p. 2224).

Meyer-Pflug e Neves (2012; p. 58) explicam que a origem dos princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade tributária decorrem da isonomia tributária e da proporcionalidade. A progressividade ocorreria quando se variam as alíquotas dos tributos, conforme a alteração da base de cálculo, tornando a exação fiscal maior na medida em que a base de cálculo aumenta.

A capacidade contributiva é a riqueza passível a ser tributada, ou seja, é o requisito da própria tributação. Todos esses princípios estão em sintonia com a preservação do mínimo existencial e a diminuição das desigualdades regionais e dão origem às limitações do poder de tributar, bem como ao princípio da solidariedade (Meyer-Pflug e Neves; 2012; p. 58).

Segundo (2012, p. 120) aduz que, na lição de Aristóteles, Duguit e Ruy Barbosa, a igualdade residiria em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, e a isonomia estaria constituída como princípio tributário insculpido no art. 150, inciso II, da CF/88, em que proíbe a atribuição de tratamento tributário diferente a contribuintes que estejam em situação equivalente.

O critério de discriminação, no âmbito tributário, reputa definido pela capacidade contributiva (SEGUNDO, 2012, p. 121). Atenta-se que o autor utiliza a capacidade contributiva como um critério de discriminação; o que, de certo modo, acaba por afastar a ideia de princípio, uma vez que seria um “meio” para se buscar a isonomia e não um fim a ser alcançado⁷.

Segundo (2012, p. 121) explica que a igualdade, por si só, é uma ideia vazia de conteúdo prático que necessita, portanto, do estabelecimento de certos critérios para surtir efeito. Surge, portanto, o problema que antecede a aplicação do princípio da igualdade: qual é o critério a ser utilizado?

Ávila (2021, p. 42-43) explica que, para realizar a igualdade, há de ser ter uma relação entre determinados elementos: i) sujeito, ii) medida de comparação, iii) elemento indicativo da medida de comparação e iv) finalidade da comparação. Aduz, nesse sentido, que sempre que se comparam sujeitos distintos, estes devem ser comparados em razão de uma medida que serve a uma finalidade.

Portanto, primeiro deve-se propor a entender qual o fim a ser alcançado.

O que quer dizer com isso é que se o fim, por exemplo, é permitir a igualdade entre os sexos, o critério adequado não seria a renda, mas o gênero (homem e mulher). De igual modo,

⁷ Esse afastamento do princípio é explicado pela ideia, constante na Teoria Geral do Direito de Alexy, de que princípios, conceitualmente, são fins a serem alcançados, e não meios, posto que esses remetem à aplicação de técnicas para concretização dos princípios. Contudo, o presente *paper* trata da capacidade contributiva como princípio, vez que é majoritária a aceitação assim pela dogmática jurídica.

se o fim é a igualdade racial, o critério adequado é a raça, e não mais o gênero ou a renda. Conclui, deste modo, que a capacidade econômica é uma medida aplicável especificamente à isonomia tributária, de modo que um sujeito que recebe um salário de R\$ 20.000,00 deve pagar uma quantia maior de imposto de renda do que aquele que recebe R\$ 2.000,00 (SEGUNDO, 2012, p. 121).

De forma conceitual, Derzi (2018, p. 2226-2227) explica que a capacidade contributiva é aquela que se encontra após a dedução dos gastos necessários à aquisição de rendas e patrimônios. Para Segundo (2012, p. 123), vincula-se, portanto, à progressividade da tributação em relação a renda ou o patrimônio (ou seja, o aumento da renda com a consequente aumento da tributação), o que é coerente com a isonomia, em face da chamada utilidade marginal da riqueza.

Destaca-se que a progressividade tributária encontra esteio na Constituição, em seu art. 145, §1º.

Como se percebe, essa forma de mensurar a tributação restringe a eficácia do princípio somente aos tributos que incidam sobre a renda e/ou patrimônio, para qual se operacionalizaria de modo pleno.

Isto porquanto a tributação proporcional ao consumo impossibilita aferir, diretamente, a renda do consumidor. Exemplificando, se considerar que a capacidade seja a do vendedor, e não do consumidor⁸, a existência de um maior volume de vendas não significa, por si só, uma maior capacidade. Pelo contrário, quanto mais volume, menor a margem de lucro⁹, o que numa tributação maior sob o volume de vendas seria inadequado, posto que restaria inadequada a realização do princípio da capacidade contributiva (SEGUNDO, 2012, p. 123).

Ávila (2012, p. 227) destaca que a capacidade contributiva, para a posição majoritária¹⁰ da doutrina, não deve ser levada a efeito na tributação indireta, uma vez que existe a progressividade em razão da renda. O autor, porém, destaca que surge uma divergência quando se constata que a progressividade é uma técnica como consequência do princípio da capacidade contributiva que decorre do alcance do fim da igualdade, motivo pelo qual deve ser aplicado a todos os impostos.

⁸ Importa, antes de efetuar a consideração sobre qual a capacidade contributiva a ser considerada na tributação indireta, entender como esse mercado atuará com base na elasticidade-preço demanda.

⁹ Destaca-se certa ressalva na argumentação do exemplo, posto que o maior volume de vendas, normalmente, implica no aumento da margem de lucro, advinda do barateamento dos custos, sobretudo, os fixos. Nesse sentido, o exemplo parece mais servir a situações excepcionais em que o volume diminui a margem de lucro.

¹⁰ “A capacidade contributiva exige a consideração dos aspectos pessoais do contribuinte, já a seletividade veda tal consideração, uma vez que somente permite a consideração da essencialidade das mercadorias ou serviços. Diante disso, torna-se inviável sustentar que a essencialidade decorra da capacidade contributiva, pois é com ela incompatível” (Denés *apud* Bainy, 2020, p. 40).

Nessa digressão, Ávila (2012, p. 228) explica que a igualdade se vincula às decisões constitucionais valorativas que determinam medidas para o tratamento isonômico, bem como para justificação de tratamento desiguais. Nesses termos, a Constituição prevê os fins estatais que servem de parâmetros, pelos quais devem ser feitos a luz do juízo comparativo da isonomia. E por outro lado, a Carta Magna institui finalidades comparativas com as quais devem também ser efetuados juízos comparativos, a exemplo dos instrumentos da política econômica ou da finalidade social, os quais podem funcionar como juízos para aplicação da igualdade.

Todos esses fins podem justificar tratamentos desiguais na tributação. Ou seja, de um lado, há normas indutoras que estimulam comportamentos por meio da tributação; de outro, há normas distributivas que buscam corrigir o bem-estar das pessoas. Daí o que se atribui a multidimensionalidade da capacidade contributiva, na lição de VOGEL e WALDHOFF (ÁVILA, 2012, p. 228).

Em sua argumentação, Ávila quer dizer que o princípio constitucional da isonomia, cuja capacidade contributiva estaria comprometida com esse fim, irriga todo sistema jurídico-tributário. Como consequência, a igualdade deve nortear a tributação, seja ela direta ou sob o consumo, como fito de alcance dos objetivos constitucionais, o que implica na medição da capacidade econômica como meio lícito para concretização da isonomia fiscal.

Nesse elo, inevitavelmente, unem-se capacidade contributiva à seletividade e à progressividade objetivando a eficácia da igualdade constitucional.

Em relação aos tributos indiretos, conforme Abraham (2018, p. 124), atribui-se a técnica da seletividade fiscal, cujo objetivo é adequar a alíquota à essencialidade do bem, agravando a exação sob os produtos de consumo restrito ou desnecessário (CARVALHO, 2019, p. 411).

Tilbery (1990, p. 2.984) aponta que a tributação sobre o consumo, na verdade, é uma outra forma de expressão para se tributar conforme a renda ou capacidade contributiva. Nessa esteira, explica que a tributação “*ad persona*” busca abranger a renda global do sujeito (como, por exemplo, o Imposto de Renda), ao passo que, sobre consumo, busca a renda despendida na transação com produtos.

Em conclusão, aduz que a seletividade poderia, inclusive, ser compreendida também, para os impostos diretos, como uma forma de isentar uma determinada faixa de renda que seja compatível com o consumo indispensável de produtos, ou pela isenção ou gradação de alíquotas incidentes sobre os produtos indispensáveis (TILBERY, 1990, p. 2.984), tomando a seletividade na ideia de efeito progressivo sobre a renda.

Seja pela via da tributação indireta ou direta, a renda sempre será o objeto de incidência de carga fiscal, vez que, enquanto esta forma de se tributar busca as receitas do sujeito, aquela busca a renda consumida, em outras palavras, as despesas do indivíduo tributado.

De todo o modo, a capacidade de contribuir é o fator para distribuição progressiva do ônus tributário tanto para a despesa, quanto a receita, posto que são todos signos distintivos de riqueza.

Assumindo um prisma diferente, ao referenciar a ideia de Adam Smith, Tilbery (1990, p. 2.986) salienta que o Estado, quando encontra dificuldades em tributar a riqueza de forma direta, na proporção da capacidade econômica, busca a imposição sobre a despesa, na forma de tributação das mercadorias de consumo.

Inclusive, pelo aspecto da equidade, é preferível tributar aquilo que as pessoas retiram do produto nacional do que aquilo que elas acrescentam. Assim, a faixa alcançável pelos impostos indiretos seria o excedente de gastos, após satisfeitas as necessidades básicas do indivíduo (TILBERY, 1990, p. 2.987-2.990).

Nesse argumento, expõe-se a necessidade de tributação indireta como uma forma de garantir a própria praticabilidade, inclusive, do respeito à capacidade contributiva dos tributos e, nesses termos, a existência de um sistema tributário progressivo, a considerar a dificuldade em buscar e identificar as rendas dos sujeitos-contribuintes, bem como o efeito econômico perverso de se tributar de forma direta, ao desincentivar a produção¹¹: “naquilo que elas acrescentam” ao PIB.

Na Constituição, o art. 153, inciso IV, §3º, inciso I, em relação ao Imposto sob Produtos Industrializados – IPI, e o art. 155, §2º, inciso III, no que tange ao ICMS, preveem da seletividade; neste último caso, apenas de forma facultativa. Em relação ao imbricamento dos impostos indiretos com a capacidade contributiva, o Supremo Tribunal Federal - STF validou a relação como expõe, por exemplo, os fundamentos presentes no precedente vinculativo judicial exposto no RE n. 714.139/SC - Tema n. 745¹² sobre o tema do ICMS e energia elétrica.

O mesmo se dá em relação as taxas – tributos com características marcadamente proporcionais. Em que pese o princípio da equivalência, no qual o valor da taxa deve cumprir

¹¹ É oportuno mencionar que os estudos econômicos sobre efeito marginal do aumento da alíquota sobre a renda individual das pessoas ajudam nessa compreensão, por intermédio dos impostos diretos.

¹² 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. (STF)

com os custos da prestação do serviço acobertado, a utilização da capacidade contributiva pode incidir também nessa espécie tributária, a fim de que haja amplo acesso aos seus usuários¹³.

Ou seja, a calibração na tributação seletiva incidente sobre o consumo de bens necessários e/ou supérfluos tem forte correspondência com o princípio da capacidade contributiva, da progressividade e da isonomia tributária, além de possuir efeitos microeconômicos que possibilitam uma menor interferência na regra da equidade econômica entre incentivos de consumo e de produção.

Deste modo, a compreensão minuciosa dos fundamentos e dos conceitos envolvidos na seletividade tributária, bem como a sua evolução histórica no Direito constitucional brasileiro, servirá de anteparo para melhor compreensão do instituto.

4. Evolução da seletividade no direito constitucional brasileiro

Godoy (2020, p. 130 e 132) aduz ser Rui Barbosa um dos pioneiros a utilizar os conceitos tributários como seletividade, capacidade contributiva e extrafiscalidade. Nesse diapasão, Rui se preocupava em tributar a produção de álcool, tal qual se apresentava na Europa, apontando especial atenção aos países como Bélgica, Alemanha, França, Inglaterra, Noruega e Itália.

Em sua argumentação, Rui aduzia que ser o álcool um dos produtos nacionais que não contribuía para a receita pública, em que pese seu consumo não ser de primeira necessidade ao homem (o que pode se chamar de supérfluo), e que o aumento do seu preço, como consequência, geraria um benefício social, na medida em que restringiria o seu abuso odioso e funesto. Seu critério também incluía o fumo (GODOY, 2020, p. 130).

Fundamentalmente, a seletividade tributária advém, no plano constitucional, com a positivação expressa do princípio da capacidade contributiva. Tilbery (1990, p. 3016) assevera que a tributação conforme a capacidade contributiva, e como consequência o critério da essencialidade, constou expressamente na Constituição Federal de 1946, em seu art. 202.

¹³ “Y, por otro, se debe hacer notar nuevamente que los tributos causales, aunque orientados por el principio de equivalência, no tienen porqué ceñirse a éste de manera absoluta, siendo no sólo admisible sino también debido constitucionalmente (al menos en nuestro sistema: art.31.e CE) um certa graduación del gravamen em función de critérios de capacidade económica. Como consecuencia se podría llegar a producir um certo efecto redistributivo – como se verá más adelante -, pero de alcance restringido al círculo de obligados a satisfacer tales gravámenes.” (ESTEVAN, 2002, p. 138)

Tilbery (1990, p. 3.019 e 3.020) explica, porém, que o princípio da capacidade contributiva não foi transposto para a Constituição de 1967. Sua omissão, contudo, não lhe retirava o seu vigor, posto que era justificado pela ideia na isonomia prevista na Carta de 67.

Porém, ainda na Constituição de 1946, o art. 15, §1º, estabeleceu-se a forma prática de aplicação do princípio da capacidade contributiva, mediante a isenção do imposto sobre o consumo (este de competência da União à época), para os artigos que a Lei classificasse como indispensáveis à dignidade da pessoa, dando a surgir a seletividade tributária. Posteriormente, com a EC n. 18/65, em seu art. 11, parágrafo único, introduziu-se expressamente a seletividade na tributação do imposto sobre produtos industrializados, em função da essencialidade dos bens, de modo a legislação tributária dar o tratamento de alíquotas diferenciadas de acordo com a necessidade (TILBERY, 1990, p. 3.020-3.022).

Desta Emenda Constitucional, a seletividade fiscal foi positivada mais adiante com a EC n. 1 de 1969, no art. 21, §3º, bem como no nosso Código Tributário Nacional - CTN, art. 48 (TILBERY, 1990, p. 3.022).

Atualmente, além da previsão no CTN, a seletividade encontra-se reproduzida nos arts. 153, inciso IV, §3º, inciso I, e 155, inciso II, §2, inciso III, da Constituição Federal de 1988, sem olvidar sua decorrência implícita, em primeiro plano, na capacidade contributiva e, em segundo, na isonomia tributária, ambas previstas constitucionalmente nos arts. 145, §1º e 5º, *caput*, respectivamente.

5. Necessidade vs desnecessidade ao consumo humano

A seletividade emerge como critério tributário que objetiva adequar a tributação. Com efeito, o tributo deverá variar conforme a importância da coisa para o sujeito, com vistas a permitir a satisfazer suas necessidades básicas ou agravar, de forma mais intensa, os produtos desnecessários ou de consumo restrito (CARVALHO, 2019, p. 441).

Godoy (p. 108-109) explica que Amaro Cavalcanti cogitou uma classificação, que hoje se encontra em desuso, a respeito dos impostos protetores e moralizadores. Este último impediria o consumo de bens nocivos aos bons costumes: incluindo os artigos de luxo, fumo e bebidas alcóolicas, o que corresponde, atualmente, ao critério de tributação seletiva.

Bens ditos, por assim dizer, como desnecessários ou de consumo inconveniente ou de valores inacessíveis para a população em geral.

Observe que critério leva, invariavelmente, a uma reflexão a respeito do que é necessário e desnecessário ao ser humano, qualificações essas que, por sua vez, são flexíveis ao longo da

história e variáveis de acordo com o pensamento social e com a necessidade econômica, em um dado tempo da sociedade.

Assim, a filosofia busca traduzir o pensamento dentro do seu tempo.

Os filósofos antigos, como Sócrates, consideravam a felicidade como uma virtude que residia na negação das necessidades humanas, a fim de que não nos tornemos “escravos do mundo”. Com Aristóteles, o pensamento fora abrandado, no sentido de considerar a existência de coisas necessárias e supérfluas ao ser humano (TILBERY, 1990, p. 2.974).

Platão aduzia que a alma, antes de habitar a terra, vivia no mundo das ideias, em que a realidade era plena. Ao encarnar, a alma perdia grande parte da plenitude das ideias. O sábio, assim, seria aquele que se lembra dessa vida passada (MASCARO, 2018, p. 53-54).

Residia, nesses filósofos, uma ideia de desapego aos bens terrenos, de modo que as necessidades eram vistas como uma espécie de debilidade moral.

Por outro lado, o Epicuro compreendia a vida como uma busca pelo prazer. Distinguia as necessidades em três espécies: **i)** as naturais, que seriam aquelas imprescindíveis ao ser humano; **ii)** as convencionais e **iii)** as imaginárias, que deveriam ser limitadas, posto que não são importantes à vida natural, motivo pelo qual deveriam ser satisfeitas na medida do possível (TILBERY, 1990, p. 2.975-2.976).

“(…) Dentre os desejos, há os que são naturais e os que são inúteis; dentre os naturais, há uns que são necessários e outros, apenas naturais; dentre os necessários, há alguns que são fundamentais para a felicidade, outros, para o bem-estar corporal, outros, ainda, para a própria vida.” (MASCARO *apud* Epicuro, 2018, p. 92-93)

Séculos depois de história, o contratualista Rousseau apregoava as desvantagens da civilização, quando em comparação com a vida dos homens selvagens. Em sua argumentação, o homem, ao inventar novos bens de consumo, subjugou-o em novas necessidades, ao mesmo tempo em que estabeleceu a desigualdade entre eles. Advogava pela imposição de tributos pesados sobre os bens de luxo (TILBERY, 1990, p. 2.976).

Rousseau acreditava que a civilização era culpada pela degeneração moral do homem natural. Em sociedade, o homem dá mais importância ao luxo, cria necessidades artificiais, tornando-os escravos de caprichos (MASCARO, 2018, p. 186).

Kant apontava o nexos entre a desigualdade e a diversificação da produção manufatureira, o qual introduzia, além de produtos indispensáveis, o consumo de artigos de luxo também nas camadas menos favorecidas, em detrimento da satisfação de suas necessidades (TILBERY, 1990, p. 2.977).

Percebe-se, em todos eles, a ideia de que há uma relação entre a cultura (a vida em sociedade, a sociedade industrial etc.) e relações de necessidade da sociedade para o consumo.

Tilbery (1990, p. 2.979), ao mencionar os estudos do economista Jonh Kenneth Galbrith, efetuados em 1959, aduz a existência, na sociedade industrial, de necessidades naturais própria dos indivíduos, sendo estas urgentes, e aquelas que se revelam pelos valores oriundos da produção, que não se revestem dessa mesma urgência. Nesse sentido, estas seriam artificiais, posto que eram estimuladas pela atividade empresarial, com vistas a promoção de vendas.

Como exemplo, a necessidade de consumir alimentos é contrastada com a necessidade de consumir bens estéticos para alcançar um padrão de beleza criado pela própria indústria de cosméticos com o *marketing* empresarial.

Em outro modo de pensar, Calmon (2020, p. 410) traz um tipo de questionamento a respeito sobre a dificuldade de se estabelecer o que seria bens supérfluos e bens necessários. Exemplifica então que o carro em si não seria é um bem supérfluo, no entanto, uma Mercedes poderia sê-lo, demonstrando a existência de uma relatividade dentro de uma mesma categoria de bens (no caso, o veículo).

Tilbery (1990, p. 2.980) assinala ainda a presença de uma necessidade coletiva (e não apenas individual como normalmente se identificava), dentro do seio de uma determinada estrutura social e econômica. Nesses termos, cita o período da guerra-fria para qual a corrida industrial era prioridade dos governos tanto para os Estados Unidos como para a União Soviética, de modo que os produtos manufaturados eram tidos como bens necessários ao coletivo e objeto de diversos incentivos.

Conclui, nesse viés, que as necessidades também poderiam ser coletivas ou públicas, fazendo parte de um regime político, num determinado contexto histórico-social. Com efeito, a tributação, além de um esteio para a promoção da produção de determinados bens necessários à coletividade, servia como fonte arrecadatória para o financiamento desses mesmos bens (TILBERY, 1990, p. 2.981-2.982).

Funcionam, portanto, os mecanismos da arrecadação (receita tributária) e financiamento (despesa públicas) como mola propulsora do atendimento às necessidades coletivas de uma sociedade.

Nessa leitura, Silveira (2020, p. 316) destaca a existência de uma saída dos estudos da tributação, de uma conotação voltada ao patrimônio dos contribuintes, para direcioná-la ao público-financeiro, aonde se buscam os impactos não apenas na relação entre fisco-

contribuinte, mas na relevância ao Estado e nas funções da tributação como instrumento para atingimento dos valores estatais.

Com isso, essencialidade possui duas óticas: as necessidades individuais dos contribuintes e as necessidades coletivas da sociedade, incluindo ainda o do próprio ente Estado. Ou seja, será também essencial o bem que se aproxime dos objetivos e valores constitucionalmente previstos (SCHOUERI, 2005, p. 301 e 325).

6. Seletividade em função da essencialidade (indispensabilidade ou necessidade) dos bens e limitações na sua aplicação

Há de ter em conta que a “seletividade” é uma discriminação que se dá a alguma coisa, a fim de que um determinado objeto tenha um tratamento jurídico distinto dos demais¹⁴ (na maioria das vezes, benéfico). Por sua vez, “essencialidade” como critério de aplicação da seletividade pode ser atribuído como um qualificativo dado aos bens e serviços, no sentido de ser “indispensável”¹⁵ ou “necessários aos indivíduos”.

“Indispensabilidade” é atributo irredutível, superlativo, não se admite graduação em termos de importância ou comparação a outros bens, ligado, portanto, a necessidades estritamente biológicas. De outro modo, a “necessidade” (secundária) comporta graduação, levando-se em conta o critério de sua utilidade, estando ligado ao bem-estar da vida social (TILBERY, 1990, p. 2.991).

Dito de um outro modo, sobre os bens essenciais, podem ser construídos critérios qualificativos e quantitativos.

A utilidade reside na capacidade dos bens em satisfazer as necessidades de um sujeito, o que, além da característica dos bens em si, varia na proporção da quantidade consumida. Ressalta-se assim a Teoria da Utilidade Marginal, da Economia, que indica que a satisfação de um bem decresce, na medida em que uma unidade a mais desse bem não torna uma satisfação maior do que o acréscimo anterior – critério quantitativo (TILBERY, 1990, p. 2.992).

No Direito Tributário, é muito intuitivo deduzir que a tributação deve buscar agravar na medida em que a utilidade de um bem decresce em nível de satisfação ao sujeito, visto que esse bem se encontra, no limite, cada vez mais supérfluo. Um dos exemplos clássicos é a unidade

¹⁴ Não apenas restrito a uma forma de tributação: por exemplo, a CF/88 atribui o caráter seletivo na distribuição dos benefícios da seguridade social – *ex vi* do art. 194, inciso III, levando-se assim em conta aspectos da vida rural e urbana, condições sociais dos beneficiários, dentre outros critérios.

¹⁵ Tilbery entende o termo “indispensabilidade” como a essencialidade em seu sentido estrito, o qual pertence somente a classe de bens ligadas às necessidades biológicas.

monetária, quanto mais dinheiro um indivíduo possui e ganha, menor é a satisfação dele em relação aos acréscimos de mais unidades monetárias, o que também pode ser traduzido na ideia de tributação conforme a capacidade contributiva, pelo menos sobre o ponto de vista econômico.

Posto em perspectiva, é de se notabilizar que a seletividade, em que pese o Direito Tributário ter subordinada apenas aos tributos incidentes sobre o consumo, Buissa e Bevilacqua (2017, p-122-123) aduzem ser a tributação sobre o consumo não incidente apenas sobre produto em si, mas sobre a renda consumida pelo agente.

Segundo (2012, p. 123) ainda ressalta um outro aspecto da seletividade tributária: a sua extrafiscalidade. E nesses termos, serviria como forma de alcance da proteção ao meio ambiente, à ordem econômica e à saúde, fins autônomos à arrecadação tributária.

7. Da revisão indicativa dos trabalhos acadêmicos nas plataformas.

Na busca nas plataformas de pesquisas acadêmicas “SciELO”, “Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações - BDTD” e “Google Acadêmico”, descrevem-se sinteticamente dez trabalhos a respeito da temática “seletividade e ICMS”.

Fonseca e Faria (2020) aduzem que o Poder Judiciário deve controlar os atos normativos com conceito jurídicos indeterminados, como é o caso da seletividade, assumindo um papel ativo do judiciário na concretização do direito. Em igual sentido, Sampaio (2021) reconhece o caráter de bem essencial da energia elétrica, estabelecendo a premissa de que a seletividade é um imperativo constitucional, chegando a concluir que o Estado do Pará desrespeita o princípio ao estabelecer alíquota superior aplicável à tributação do ICMS sobre a energia elétrica.

Alho (2021) dispõe sobre os conceitos atrelados à seletividade, bem como a capacidade contributiva e extrafiscalidade, na sua relação com energia elétrica. Aborda a questão debatida RE n. 714.139/SC, do STF, e trabalha no sentido de demonstrar que, para o caso da energia elétrica, há desrespeito à seletividade constitucional.

Creão (2018) estabelece uma conexão entre as noções da teoria de Jonh Rawls e Amartya Sen, para definir o que seria o “mínimo existencial”. Conecta tais ideias à energia elétrica, ICMS e seletividade, tendo como objeto de análise o tributo no Estado do Pará. Efetua a leitura que o Estado aplica a progressividade do ICMS, porém deixa de aplicar a seletividade, arguindo soluções que levem estas considerações, tal como aumento do limite máximo da faixa

de isenção e criação de mais faixas diferenciadas de consumo para a aplicação de alíquotas progressivas ou base de cálculos reduzidas.

Fuso (2006) analisa as acepções semânticas dadas à “seletividade tributária” aplicável ao ICMS, IPI e IPTU, bem como seu direcionamento mandamental aos poderes constituídos (Judiciário, Executivo e Legislativo). Por outro lado, Tavares (2016) aborda a seletividade tributária sob a ótica do libertarianismo da escola austríaca de economia, empreendendo a ideia de que a concepção de supérfluo ou essencial só poderia ser dita pelo sujeito-indivíduo-consumidor e não, a priori, pelo legislador.

Danilevicz (2008) associa a aplicação da seletividade em função da essencialidade como proteção ao mínimo existencial, sob o amparo da dignidade da pessoa humana. Já Rossini (2017) faz um intercâmbio científico entre economia e direito, de modo que a norma jurídica não fuja dos círculos do positivismo jurídico, porém enfrente a questão da repercussão econômica dos tributos. Nesse trabalho, traz à tona a ideia da economia de que o encargo do tributo indireto repercute, conforme a elasticidade-preço da demanda entre consumidores e produtores e conclui que a seletividade deve ser interpretada conforme o tipo de mercado envolvido.

Silva (2015) analisa a extrafiscalidade do ICMS sobre as funções i) distributiva; ii) alocativa; e iii) estabilizadora. Expõe que a seletividade seria princípio obrigatório no ICMS e que deveria buscar tanto quanto possível a capacidade econômica do consumidor. Aduz que legislação do ICMS (dos estados do sudeste) viola diversos axiomas protegidos pelo ordenamento jurídico, passível de tutela jurisdicional.

Michelli (2019) aborda a falta de aplicação do princípio da seletividade, no âmbito do ICMS, no acesso aos medicamentos pela população, dando como consequência o desrespeito à capacidade de pagamento dos cidadãos.

Ou seja, os trabalhos acadêmicos abordam questões atinentes à necessidade de controle da aplicação da seletividade, diretamente e ativamente, pelo Poder Judiciário, registram a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre ao assunto, relaciona aspectos da análise-econômica da tributação do ICMS, inclusive dentro de um viés libertário, bem como procede com a análise da essencialidade em relação a produtos específicos, tais como energia elétrica e medicamentos.

Verifica-se, porém, a necessidade de trabalhos que trate da relação entre a tributação do ICMS, sob ótica da seletividade, com o financiamento das políticas públicas: a relação entre receita pública x despesa pública como norte das pesquisas. Nesse sentido, constata-se a carência de abordagem de soluções práticas que concilie a arrecadação tributária, marcadamente regressiva, com o sistema progressivo, o acesso aos direitos dados aos cidadãos e o financiamento desses direitos (o custo dos direitos).

8. Considerações finais

Seja assinalando a seletividade como um princípio geral da tributação em direção ao justo fiscal; ou como um preceito aplicável à tributação, na forma de uma técnica de progressão de alíquotas, a verdade é que o instituto dialoga com outros temas maiores do Direito.

De um jeito simples, pode-se conceituar a seletividade, na explicação de Schoueri (2012, p. 177), como própria de tributos sobre o consumo no qual sua alíquota deve variar conforme a essencialidade dos bens. Nesses termos, a doutrina entende que, na seletividade, o tributo recai na razão inversa de sua necessidade popular e na razão direta de sua superfluidade (SCHOUERI, 2012, p. 465).

Vê-se, portanto, que seletividade, progressividade, essencialidade e superfluidade são categorias que se imbricam, com a finalidade de levar a efeito uma determinada forma de tributação mais ou menos gravosa nos impostos indiretos, de acordo com caracterização do objeto submetido à incidência fiscal.

Para compreender essas categorias, bem como seus fundamentos, basilares para a fundamentação, põe-se imprescindível entender o conteúdo das necessidades, as limitações dessa tributação e a inserção da seletividade em sua perspectiva social, em que se revela, de um lado, o dever de pagar tributos e de outro o custo do próprio da promoção e garantias dos direitos e objetivos constitucionais.

Isto dito, a concretização da Justiça fiscal (capacidade contributiva, progressividade e seletividade) passa pela correta calibragem da tributação sobre o consumo, de modo a garantir que o foco da seletividade nessa modelagem tributária seja a redução de desigualdades e o acesso facilitado da população (sobretudo a de menor renda) aos bens essenciais, bem como a oneração fiscal dos bens supérfluos e luxuosos, assim como daqueles bens e serviços que possuam externalidades negativas socialmente indesejáveis, sejam considerando a saúde, seja considerando o bem estar, seja considerando o meio ambiente. Trata-se de impingir uma cultura

tributária que leve a sério a questão da modelagem da seletividade nos impostos sobre o consumo, para que vença o real interesse público, mais que as pressões dos grupos de poder.

Referências:

ÁVILA, Humberto. **Teoria de Igualdade Tributária**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ALHO NETO, J. de S. (2021). **Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica**. Revista Direito Tributário Atual, (39), 201–225. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/334>. Acesso em 27 de mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 745**. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>>. Acesso em: 15 fev. 2023.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores**. Interesse Público - Ip, Belo Horizonte, v. 19, n. 104, p. 121-141, jul/ago. 2017.

CALMON, Sacha Navarro Coelho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30º ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CREÃO, Alexandre Brazão. **A Progressividade e seletividade do ICMS na energia elétrica no Pará ante a consideração do mínimo existencial**. Orientadora: Maria Stela Campos da Silva. 2018. 72 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Instituto de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Pará, Belém, 2018. Disponível em: <https://bdm.ufpa.br:8443/jspui/handle/prefix/3256>.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J.. **A essencialidade como princípio constitucional à tributação: sua aplicação pela seletividade**. 2008. 14 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Constituição Federal Comentada / Alexandre de Moraes ... [et al.]; [organização Equipe Forense]**. – 1. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del tributo en el Estado Social y democrático de Derecho**. Volume 125 de Cuadernos y Debates. Madrid/ES: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FUSO, Rafael Correia. **Seletividade tributária**. 2006. 233 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **História do direito tributário brasileiro: dos pais fundadores ao código tributário nacional**. – Brasília: UniCEUB, 2020.

MASCARO, Alysson Leandro. **Filosofia do Direito**. – 6ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

MEYER-PFLUG. Samanta Ribeiro; NEVES. Mariana Barboza Baeta. **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar / Amaral, Antônio Carlos Rodrigues do (...)** [et al.]. Organizadores Ives Gandra Martins Filho e Ricardo Castilho - Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MICHELLI, Leticia D’Aiuto de Moraes Ferreira. **A carga tributária do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços: a aplicação do princípio da seletividade nos**

medicamentos. 2019. 156 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Saúde Pública) - Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, 2019.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** Revista da Advocacia Geral da União, Ano 01, N. 01, Mar-Jun/2002. Brasília: AGU, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

ROSSINI, Guilherme Melo. **Subsídios econômicos na hermenêutica tributária: da retórica intuitivista às considerações elasticidade-preço para o efetivo controle da seletividade.** Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba 2017.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEGUNDO. Hugo de Brito Machado. **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar** / Amaral, Antônio Carlos Rodrigues do (...) [et al.]. Organizadores Ives Gandra Martins Filho e Ricardo Castilho - Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

SILVA, Rafael Vega Possebon da. **A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988.** 2015. 191 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho. **O Direito Financeiro e a redução das desigualdades.** São Paulo: Ed. D'Plácido, 2020.

TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária.** 2016. 244 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica; Direi) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

TAVARES, Francisco; SILVA, Gustavo. **A Ciência Política Diante do Novo Regime Fiscal: Para uma Agenda de Pesquisas sobre Democracia e Austeridade.** DADOS, Rio de Janeiro, vol. 63(2): e20180320, 2020.

TILBERY, H. (1990). **O conceito de essencialidade como critério de tributação.** Revista Direito Tributário Atual, (10), 2969–3035. recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/rdta/article/view/2002>. Acesso em: 10 fev. 2023.