



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

BRUNO CAMPOS GONZAGA

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NOS IMPOSTOS SOBRE
CONSUMO E SUA INFLUÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO**

**JOÃO PESSOA
2023
BRUNO CAMPOS GONZAGA**

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO E SUA INFLUÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientadora: Ms^a Giorggia Petrucce
Lacerda e Silva Abrantes

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

G642p Gonzaga, Bruno Campos.

O Princípio da Seletividade Tributária e sua
Influência sobre os bens de consumo / Bruno Campos
Gonzaga. - João Pessoa, 2023.
49 f. : il.

Orientação: Giorggia Petrucce Lacerda e Silva
Abrantes.

TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Princípio da Seletividade. 2. Impostos sobre
Consumo. 3. Essencialidade. 4. Temas de repercussão
geral. 5. Reforma tributária. I. Abrantes, Giorggia
Petrucce Lacerda e Silva. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

BRUNO CAMPOS GONZAGA

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NOS IMPOSTOS SOBRE
CONSUMO E SUA INFLUÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientadora: Ms^a Giorggia Petrucce
Lacerda e Silva Abrantes

DATA DA APROVAÇÃO: 30 DE MAIO DE 2023

BANCA EXAMINADORA:



**Prof.ª Msª GIORGGIA PETRUCCE LACERDA E SILVA ABRANTES
(ORIENTADORA)**



**Prof. Drª. MARCIA GLEBYANE MACIEL QUIRINO
(AVALIADOR)**



**Prof. Drª. LENILMA CRISTINA SENA DE FIGUEIREDO MEIRELLES
(AVALIADORA)**

RESUMO

O Princípio da Seletividade está expresso nas redações do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sendo que o princípio da seletividade para IPI está descrito no Código tributário Nacional e na constituição Federal de 1988 e o princípio da seletividade sobre o ICMS somente prevista na Constituição Federal, sendo utilizado o critério da Essencialidade como parâmetro para a classificação seletiva. Sobre tal princípio, buscou-se definir o princípio, bem como entender a sua aplicação, bem como os limites. Buscou-se entender a relação entre os poderes, principalmente o Executivo e o Judiciário, buscando entender o controle que ambos realizam sobre o princípio, através das diversas interações promovidas pelo Supremo Tribunal Federal através das repercussões gerais. Por fim, foi realizada a análise da presença do Princípio da Seletividade e da Essencialidade perante as principais propostas de reforma tributária.

Palavras-chave: Princípio da Seletividade, Impostos sobre Consumo, Essencialidade, Temas de repercussão geral, Reforma tributária.

ABSTRACT

The Principle of Selectivity is expressed in the wording of the Tax on Industrialized Products (IPI) and on the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS), and the principle of selectivity for IPI is described in the National Tax Code and in the Federal Constitution of 1988 and the principle of selectivity over ICMS only provided for in the Federal Constitution, using the Essentiality criterion as a parameter for selective classification. On this principle, we sought to define the principle, as well as understand its application, as well as the limits. We sought to understand the relationship between the powers, mainly the Executive and the Judiciary, seeking to understand the control that both carry out over the principle, through the various interactions promoted by the Federal Supreme Court through the general repercussions of the presence of the Principle of Selectivity and Essentiality in the main tax reform proposals.

Key-words: Principle of Selectivity, Consumption Taxes, Essentiality, General Repercussion Theme, Tax Reform.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Gráfico contendo a carga tributária bruta dividida entre impostos.

Figura 2 - Gráfico de porcentagem de gasto familiar com impostos por percentil de renda.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Comparação entre a seletividade presente nas PECs 45/2019 e 110/2019

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – CONSTITUIÇÃO FEDERAL

CTN - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

PEC - PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 SELETIVIDADE E SEUS ASPECTOS	11
2.1 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E SUA ORIGEM NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	11
2.2 - Princípio da Seletividade e o Princípio da Capacidade Contributiva	13
2.3 - O Princípio da Seletividade, os impostos indiretos sobre consumo e sua regressividade.....	16
3 SELETIVIDADE E A RELAÇÃO ENTRE OS PODERES.....	20
3.1 TEMA 080 - MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI PARA O AÇÚCAR: A PERMISSÃO DA UTILIZAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE NO IPI.....	21
3.2 TEMA 080 - MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI PARA O AÇÚCAR: A SUBJETIVIDADE DA ESSENCIALIDADE, E OS LIMITES LEGAIS DOS ATOS DISCRICIONÁRIOS DO EXECUTIVO.....	23
3.3 TEMA 501 - ALÍQUOTA DE IPI SOBRE O PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE EMBALAGENS PARA ACONDICIONAMENTO DE ÁGUA MINERAL.....	26
3.4 TEMA 502 - INCIDÊNCIA DE IPI SOBRE BACALHAU SECO E SALGADO	27
3.5 TEMA 745 - ALCANCE DO ART. 155, §2, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PREVÊ A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE AO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS - A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE É OBRIGATÓRIA NO ICMS?	28
3.6 LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022 - QUANDO O EXECUTIVO IMPÕE A ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE PELOS ESTADOS	34
4 SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA	36
4.1 MOMENTO ATUAL DAS DIVERSAS PROPOSTAS	36
4.2 DA ANÁLISE DAS PROPOSTAS	37

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar e discutir o princípio da seletividade, abordando suas principais questões, fundamentos teóricos e implicações práticas. O tema em questão desperta grande interesse e relevância no âmbito do direito tributário, trazendo à tona discussões e debates que envolvem diversos aspectos jurídicos, econômicos e sociais, uma vez a presença de julgamentos recentes sobre o tema e o surgimento da Lei Complementar 194 de 2022, a qual possui em seu fundamento a essencialidade e a aplicação da seletividade de maneira obrigatória para todos os estados.

A seletividade, como princípio constitucional, estabelece que os impostos devem ter alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade dos produtos. Tal princípio visa promover a justiça fiscal, buscando equilibrar a tributação de forma mais adequada, considerando as peculiaridades e impactos econômicos e sociais de cada produto. O problema surge a partir do ponto onde o que é essencial é um conceito que não é fixo no espaço e no tempo, ou seja, em épocas diferentes ou em locais diferentes o conceito de o que é essencial muda.

Dessa forma, surgem algumas hipóteses, desde a total possibilidade dos poderes executivos federal e estaduais agirem como bem entenderem frente a aplicação do Princípio da Seletividade, bem como a existência de um controle externo aos poderes executivos, principalmente baseados no poder judiciário.

Primariamente, buscou-se entender o que seria o Princípio da Seletividade e

Para isso, serão explorados os limites e desafios da aplicação da seletividade no contexto brasileiro. Questões como a definição dos critérios de essencialidade, os critérios para fixação das alíquotas e a harmonização do princípio com outros princípios constitucionais serão abordadas de forma crítica e reflexiva. Além disso, serão verificadas as principais jurisprudências as quais possuíam influência fundamental da interpretação do princípio da seletividade no nosso ordenamento jurídico.

Por fim, buscou-se observar a presença do princípio da seletividade quanto às principais reformas tributárias atualmente em tramitação, visto a relevância atual do tema e a grande prioridade a qual possui para o sistema político e econômico brasileiro.

Para fundamentar a análise, serão consultadas obras de renomados autores e juristas, assim como legislação e jurisprudência pertinentes. Será realizada uma pesquisa bibliográfica e documental abrangente, buscando embasamento teórico consistente e atualizado.

Dessa forma, o trabalho tem como propósito contribuir para o aprofundamento e a compreensão do princípio da seletividade, oferecendo reflexões e subsídios para debates e possíveis soluções relacionadas à sua aplicação e interpretação. Espera-se que os resultados desta pesquisa possam contribuir para o enriquecimento do debate jurídico e para a efetivação de um sistema tributário mais justo e equilibrado.

2 SELETIVIDADE E SEUS ASPECTOS

2.1 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E SUA ORIGEM NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O Princípio da seletividade está expresso nas redações do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sendo que o princípio da seletividade para IPI está descrito no Código tributário Nacional e na constituição Federal de 1988 e o princípio da seletividade sobre o ICMS somente prevista na Constituição Federal.

Em relação ao que significa o princípio da seletividade, a lei é silente quanto a denominação do princípio, apesar da redação estabelecer que o imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (Art. 153, §3º, I, CF)¹ no caso do IPI e sobre o ICMS o princípio se torna opcional, possuindo a redação de “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”(Art. 155, §2º, III, CF)².

Primeiramente devemos observar a origem das palavras para entender o conceito de seletividade tributária.

A palavra “Seletividade” significa “Caráter ou qualidade de seletivo”³, sendo “Seletivo” uma referência a “Seleção”⁴. O significado de “seleção” é “Ato ou efeito de selecionar ou escolher; escolha criteriosa e fundamentada; selecionamento.”⁵ Dessa forma, observamos que apenas a seletividade não é o suficiente para constituir um mandamento, uma vez que, faz parte do ato de selecionar um critério e um fundamento.

O fundamento escolhido pelos legisladores do CTN e da CF é o da essencialidade. Explicando a origem da palavra “essencialidade”, o significado é de

¹BRASIL. **Constituição Federal**: Constituição Federal. Brasília, DF: Planalto, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 18 mai. 2023

²Ibid.

³SELETIVIDADE. In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português.São Paulo: Melhoramentos, 2015.

⁴SELETIVO. In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português.São Paulo: Melhoramentos, 2015.

⁵SELEÇÃO. In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português.São Paulo: Melhoramentos, 2015.

“qualidade ou estado do que é essencial”⁶, sendo a palavra “essência” tendo três possíveis sentidos⁷:

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.”

A partir destas definições, entende-se, de forma literal, que a Seletividade Tributária significa selecionar os itens conforme a sua importância ou necessidade para os cidadãos brasileiros.

Quanto à doutrina, segue citação de Sasha Coêlho⁸ com a finalidade de tentar entender o significado da seletividade tributária.

O IPI deve ser obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade do produto, porque assim o determina a Constituição em seu art. 153, § 3º, I.2 Isso significa que o ônus econômico a ser suportado pelo consumidor final em razão de sua incidência deve ser nulo ou, quando muito, bastante reduzido no tocante a produtos considerados essenciais em nossa sociedade e, ao revés, deve ser sensivelmente elevado na hipótese de o bem ser classificado dentre os luxuosos ou supérfluos. Um exemplo prático: remédios com pouco IPI e pote de escargot com muito IPI. Não é difícil perceber, desse modo, que a seletividade vem do próprio princípio da justiça.

Como podemos perceber, o princípio da seletividade busca tributar os produtos mais supérfluos, ou seja, os consumidos em maior quantidade pela população com maior poder aquisitivo, os ricos, quem pode pagar mais; como por exemplo o caviar, e tributar com valores menores os itens mais essenciais para a vida da maioria da população brasileira, os consumidores de renda familiar mais baixa.

No Brasil, a história do princípio da seletividade tem origem na Constituição de 1946⁹, que estabelecia no § 1º do art. 15 a necessidade de se adotar alíquotas diferenciadas para os produtos considerados essenciais, visando proteger o poder aquisitivo da população, conforme redação a seguir: “§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

⁶ESSENCIALIDADE. In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português. São Paulo: Melhoramentos, 2015.

⁷ESSÊNCIA In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português. São Paulo: Melhoramentos, 2015.

⁸COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2022. E-book, p. 273.

⁹BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 18 mai. 2023

Com a promulgação da Constituição de 1988, o princípio da seletividade foi reafirmado, e ganhou ainda mais importância na tributação de bens de consumo. O artigo 153 da Constituição Federal estabelece que compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados (IPI), adotando alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos.

A seletividade do IPI é regulamentada pela Lei nº 4.502/1964¹⁰, que define as alíquotas do imposto em função da classificação dos produtos em três categorias: essenciais, semi-essenciais e não essenciais. Produtos considerados essenciais, como alimentos básicos, medicamentos e livros, possuem alíquotas menores, enquanto produtos considerados supérfluos, como cigarros e bebidas alcoólicas, possuem alíquotas maiores.

Além disso, a seletividade também se aplica ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), conforme previsto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a adotarem alíquotas diferenciadas em função da essencialidade dos produtos.

Assim, a história do princípio da seletividade no Brasil é marcada por sua incorporação à Constituição Federal e sua regulamentação por meio de leis e normas específicas que buscam estabelecer um sistema tributário mais justo e equitativo, priorizando a tributação de produtos considerados supérfluos e mantendo alíquotas menores para produtos essenciais à população.

2.2 - Princípio da Seletividade e o Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva é um princípio que está previsto no §1º do art. 145 da CF, o qual possui esta redação:

§ 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.**
(grifo nosso)

A partir disso, o Princípio da Capacidade Contributiva irradia pelo sistema tributário brasileiro, tentando graduar os impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte. Um exemplo é a Tabela do Imposto de Renda de Pessoas Físicas,

¹⁰BRASIL. **Lei no 4.502, de 30 de Novembro de 1964.** Brasília, 30 nov. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm. Acesso em: 18 mai. 2023.

onde, conforme a faixa de renda é aumentada, as alíquotas dos impostos também aumentam.

Porém, aqui reside uma das críticas ao Princípio da Seletividade e a sua relação com o princípio da capacidade contributiva.

Sasha Coêlho tece críticas relevantes quanto ao princípio da seletividade¹¹:

Conforme registrado, esta essencialidade deve estar voltada às necessidades do consumidor final; é a sua capacidade contributiva a objetivada pelo princípio. Na maior parte das vezes, contudo, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade. É o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros. Trata-se de um imposto arcaico, que provavelmente se transformará um dia em ICMS interestadual, nesse caso com vantagem para a sociedade, pois o ICMS estadual incidirá apenas sobre as operações internas de cada Estado. Será a única maneira de conciliar o ICMS com a federação. O ICMS é nacional, mas é da competência do Estado-Membro.

A partir desta crítica, podemos perceber que Sasha Coêlho defende que o IPI acabe se tornando parte do ICMS. É um questionamento pertinente com relação à seletividade e um dos motivos pelos quais se pretende a unificação dos tributos prevista na Reforma Tributária e a criação do IVA¹².

Seguindo neste ponto, observa-se que o Princípio da Seletividade não é totalmente ligado ao Princípio da Capacidade Contributiva. Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi explicam o distanciamento dos princípios¹³:

Entretanto, nem sempre é possível distinguir a capacidade econômica do contribuinte, tornando pessoal o imposto, ou seja, fazendo graduar o encargo tributário segundo a capacidade demonstrada por cada um. Por isso, o art. 145, § 1.º, proclama: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado (...)”. A pessoalidade, sempre que possível, a que se refere o art. 145, § 1.º, não é norma permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. E quando será impossível?

[...]

Não podendo conhecer os consumidores, em escala de milhões, o legislador, olhos postos no princípio da capacidade contributiva, ao utilizar o princípio da seletividade, grava menos com o IPI os artigos essenciais. Justiça imperfeita, mas ainda justiça, pois José compra açúcar tanto quanto Simonsen, pelo mesmo preço pagando o mesmo IPI agregado ao preço. Em compensação, José não compra caviar mais tributado. Em suma, açúcar é essencial para todos em todo o território nacional. Para os pobres, principalmente para eles, em qualquer região do país, o preço do açúcar é essencial. Para que o preço

¹¹ COÊLHO, op. cit., p.238.

¹² Para mais informações sobre a reforma tributária, consulte o capítulo 4 e seguintes.

¹³ BALEEIRO; DERZI, op. cit., p 759

seja menor, o IPI deve ter alíquota zero (isenção). Aí a serventia do princípio da seletividade.

A partir da citação de Baleeiro e Derzi, podemos perceber que a seletividade é uma tentativa de aplicar a capacidade contributiva nos bens, tentando aplicar alíquotas mais altas para itens de consumo de pessoas mais ricas. A imperfeição ocorre a partir do ponto onde o rico e o pobre pagam o mesmo imposto com relação ao mesmo item, mesmo possuindo capacidades contributivas diferentes. Como no exemplo de José e Simonsen, onde ambos pagam a mesma alíquota de IPI para o açúcar, mas José não pagaria um IPI maior pelo caviar.

Há ainda a perspectiva libertária, na qual Eduardo Tavares apresenta em seu livro¹⁴, onde se entende que o princípio da seletividade não possui relação com o princípio da capacidade contributiva, mas sim com o princípio da igualdade, fazendo com que os itens mais essenciais sejam de acesso à todos os cidadãos. A maior crítica libertária se apresenta em dois pontos:

1. Na suposição estatal de quais itens seriam supérfluos ou necessários;
2. A suposição de que somente os ricos utilizam itens supérfluos e que os mais pobres somente utilizam itens não supérfluos.

Por fim, a perspectiva libertária entende que o princípio da seletividade diminui a liberdade de ações do ser humano, fazendo com que ele não compre itens “supérfluos” em detrimento de itens necessários, ou seja, impede o pobre de comer caviar.

Apesar de todas essas perspectivas divergentes, todas possuem algo em comum: o Princípio da Seletividade surge da tentativa do Estado em tributar os itens mais consumidos por pessoas mais ricas e menos os consumidos por pessoas mais pobres, com exceção às justificativas extrafiscais de tributação, as quais serão devidamente explicadas no próximo tópico.

¹⁴ TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da Seletividade e Essencialidade Tributária: Uma perspectiva libertária**. 1.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, passim.

2.3 - O Princípio da Seletividade, os impostos indiretos sobre consumo e sua regressividade

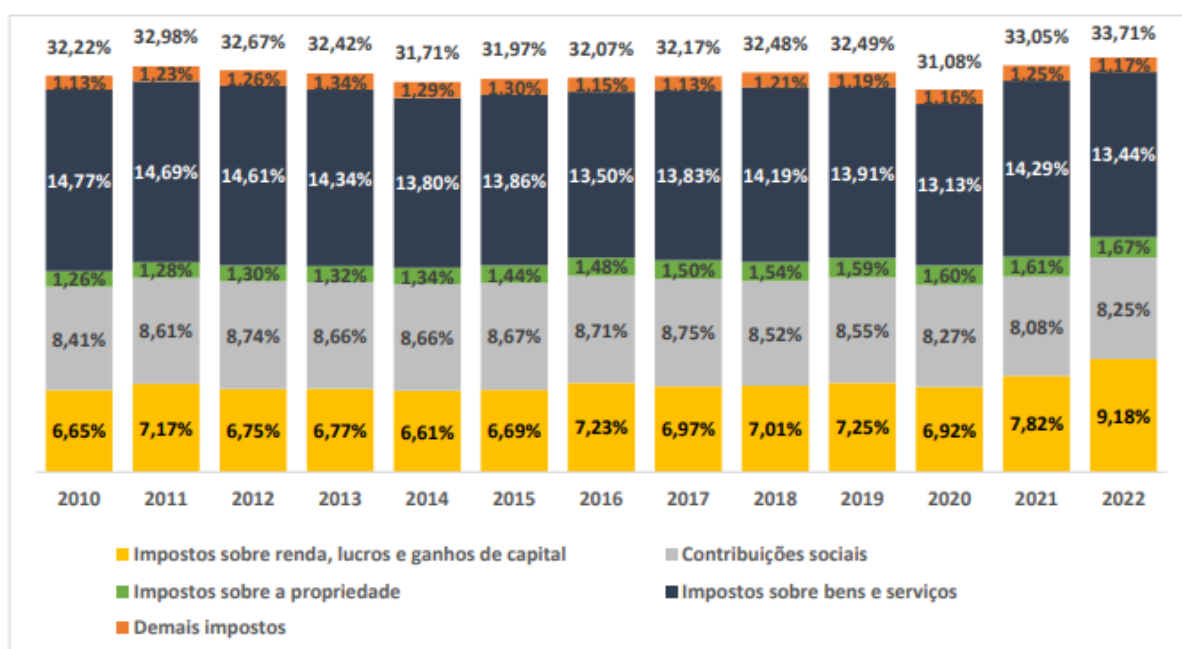
Anualmente o Ministério da Fazenda Nacional produz relatórios sobre as arrecadações anuais dos impostos. Abaixo, podemos observar a divisão da carga tributária no Brasil(FIGURA 1).

FIGURA 1 - ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA

Gráfico 2 – Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – 2010/2022

Dados em: % PIB

Fonte: STN



FONTE: TESOURO NACIONAL(2023, p. 7)

A partir deste ponto, podemos observar a classificação dos impostos no Brasil em 5 tipos:

1. Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital: sobre este estão inclusos os Impostos de Renda, sendo eles os de pessoas físicas, retidos na fonte e jurídicas, e a Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL);
2. Impostos sobre a propriedade: aqui estão inclusos os impostos sobre propriedade urbana e rural (IPTU e ITR), o imposto *causa mortis* e doação (ITCMD ou ITCD) e os impostos sobre veículos automotores (IPVA);
3. As contribuições sociais: sendo elas o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), as contribuições previdenciárias, dentre elas o regime geral e o regime

próprio(RGPS e RPPS), e para o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP).

4. **Impostos sobre bens e serviços:** sobre os quais incluem as contribuições para o financiamento da seguridade social (COFINS), para os programas de integração social (PIS) de Intervenção no Domínio Econômico(CIDE) e o custeio de serviço de iluminação pública; Ainda estão inclusos os impostos sobre operações financeiras (IOF), **sobre produtos industrializados (IPI)**, **sobre circulação de mercadorias e serviços(ICMS)** e sobre serviços (ISS)

Dentre todos, podemos verificar que os impostos sobre os quais o princípio da seletividade é aplicada são classificados como impostos sobre bens e serviços, os quais são responsáveis pela maior parte da arrecadação de impostos nacionais, conforme gráfico acima apresentado. Somente o IPI e o ICMS correspondem à respectivamente 0,59%¹⁵ e 6,98%¹⁶ de toda a carga tributária brasileira do ano de 2022, a qual foi de 33,71% no respectivo ano¹⁷.

Uma característica principal dos impostos sobre bens e serviços é que eles são considerados impostos indiretos, ou seja, os contribuintes dos impostos de fato são diferentes dos contribuintes de direito, e isso é de suma importância para o trabalho. Aliomar Baleeiro e Mizabel Derzi, ao falar sobre a restituição de impostos indevidos e o art. 166 do CTN, explica a transferência de responsabilidade do imposto¹⁸:

O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado. Para não alongar essa verdade, reporto-me às lições de G. Jèze (Cours de Science de Finances, p. 398-399), que uma das mais recentes obras eleva ao título de maior financista da França neste século. À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data venia, de que sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de iure para o contribuinte de facto.

Ou seja, podemos perceber que apesar da definição econômica dada pela doutrina, não é totalmente certo afirmar que apenas o contribuinte de fato arca com

¹⁵ TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2022**. 2023. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589
Acesso em: 18 mai. 2023, p. 8

¹⁶ Ibid, p. 9.

¹⁷ Ibid, p. 7.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**: ctn comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, E-book, p. 1827

os impostos indiretos. O IPI e o ICMS são impostos indiretos. Porém, existe um problema claro sobre os impostos indiretos chamado de regressividade.

Considerando que, segundo Leandro Paulsen¹⁹, a progressividade é uma técnica de tributação, onde se define as alíquotas de um imposto conforme uma escala na qual se verifique a capacidade contributiva do contribuinte. O imposto de renda é um exemplo de imposto progressivo, onde a alíquota para o pagamento do imposto começa em 7,5% e as alíquotas são maiores conforme a renda, aumentando para 15%, 22,5% e até 27,5%.

Quando consideramos os impostos indiretos, o que se observa é um fenômeno contrário à progressividade, chamado de regressividade, onde as pessoas que possuem menor capacidade contributiva pagam fatias maiores de imposto em relação a sua renda.

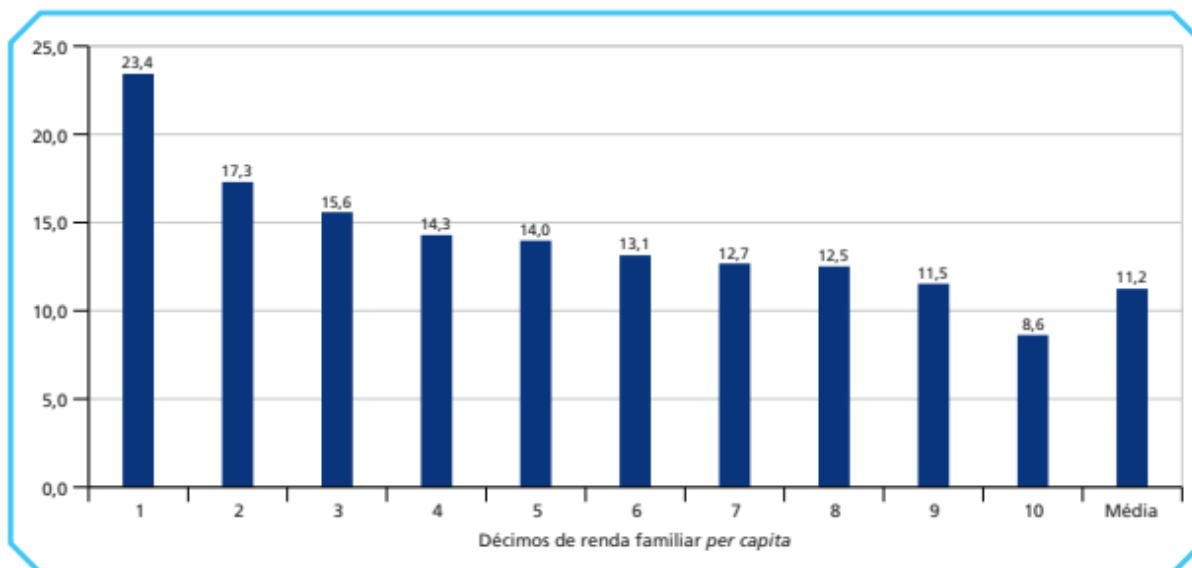
Uma pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada²⁰ apontou que para as famílias 10% mais pobres os impostos indiretos representavam 23,4% da renda mensal, reduzindo progressivamente até 8,6% para as famílias 10% mais ricas, conforme gráfico abaixo (FIGURA 2):

¹⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627185. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 21 mai. 2023.

²⁰ IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; CORNELIO, Felipe Moraes; PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TONON, Marcelo Resende. **TEXTO PARA DISCUSSÃO 2823 - TRIBUTAÇÃO INDIRETA: ALÍQUOTAS EFETIVAS E INCIDÊNCIA SOBRE AS FAMÍLIAS**. Brasília: Ipea, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/tributacao-indireta-aliquotas-efetivas-e-incidencia-sobre-as-familias>. Acesso em: 18 mai. 2023

FIGURA 2 - GASTO FAMILIAR COM IMPOSTOS SOBRE CONSUMO



FONTE: IPEA; CORNELIO; PALOMO; SILVEIRA; TONON (2022, p. 24)

O princípio da seletividade procura justamente reduzir a regressividade dos impostos sobre consumo, com a aplicação de alíquotas reduzidas para os itens mais consumidos pelas classes mais pobres e buscar tributar mais os itens mais consumidos pelas classes mais ricas. A regressividade que já é observável mesmo com a aplicação do princípio da seletividade seria pior ainda sem a aplicação deste princípio.

Por fim, apesar das críticas realizadas ao princípio da seletividade, ele se faz necessário para reduzir a regressividade do sistema de impostos brasileiro, o qual é majoritariamente constituído de impostos sobre bens e serviços.

3 SELETIVIDADE E A RELAÇÃO ENTRE OS PODERES

Neste ponto, serão avaliadas as principais interações entre os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, avaliando as decisões tomadas pelos tribunais superiores, as quais mostram os pontos de vistas do Superior Tribunal de Justiça(STJ) e do Supremo Tribunal Federal(STF), bem como a intervenção da União sobre a aplicação do princípio da seletividade para os estados através da Lei Complementar nº 194/2022.

Para a pesquisa jurisprudencial, foram feitas consultas aos *sites* do STJ e do STF, em busca de acórdãos os quais representam o pensamento de cada tribunal. Essa pesquisa foi realizada utilizando-se a palavra “seletividade” na pesquisa de jurisprudência de cada *site* e foram avaliados apenas os que versavam sobre os temas relacionados apenas com os impostos os quais possuem previsão constitucional literal, o IPI e o ICMS.

Sobre a jurisprudência do STJ, pouco foi discutido lá, uma vez o caráter constitucional da matéria. Tal discussão foi realizada no AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 689.628 - PE (2015/0006785-0), sobre qual possui a ementa²¹:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. IPI. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. ACÓRDÃO FUNDAMENTADO EM PRECEITOS CONSTITUCIONAIS. INVIABILIDADE DE DISCUSSÃO EM RECURSO ESPECIAL.

1. No que se refere à alegada afronta ao disposto no art. 535, inciso II, do CPC, verifico que o julgado recorrido não padece de omissão, porquanto decidiu fundamentadamente a questão trazida à sua análise, não podendo ser considerado nulo tão somente porque contrário aos interesses da parte.
2. Da leitura dos autos verifico que, muito embora tenham sido citados dispositivos infraconstitucionais, a matéria foi dirimida sob enfoque eminentemente constitucional. Descabe, pois, a esta Corte examinar a questão, porquanto reverter o julgado significa usurpar competência do STF.
3. Agravo Regimental não provido.

A maior parte das outras jurisprudências as quais possuem relação com o princípio da seletividade apenas versou-se sobre o direito formal, ou seja, a parte processual da matéria. Sobre tais decisões, apenas fora constituído o tema 430 do

²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 689.628 Pernambuco**. Brasília, 27 out. 2015. p. 1. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=53174563&num_registro=201500067850&data=20151117&tipo=5&formato=PDF Acesso em: 18 mai. 2023.

STJ, o qual aplica a súmula 266 do STF possuindo a redação²² “Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.”

Dessa forma, não há muitas jurisprudências sobre a seletividade proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, uma vez que lá apenas foram discutidas a parte formal da matéria, ao invés da parte material, por ter caráter constitucional.

Sobre a jurisprudência do STF, através da pesquisa jurisprudencial, observamos diversos temas de repercussão geral, os quais serão expostos abaixo.

Inicialmente identificamos uma tendência do STF de convalidar os atos realizados pelos estados e municípios na fixação das alíquotas. Porém, a partir do tema 745, identificamos pela primeira vez uma intervenção do STF na fixação das alíquotas dos produtos.

3.1 TEMA 080 - MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI PARA O AÇÚCAR: A PERMISSÃO DA UTILIZAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE NO IPI

O tema 080 foi julgado a partir do *leading case* do Recurso Especial 592.145-SP, resultando na seguinte tese de repercussão geral²³:

“Surge constitucional, sob o ângulo do caráter seletivo, em função da essencialidade do produto e do tratamento isonômico, o artigo 2º da Lei nº 8.393/1991, a revelar alíquota máxima de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de 18%, assegurada isenção, quanto aos contribuintes situados na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, e autorização para redução de até 50% da alíquota, presentes contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro”

Dessa forma, o STF decidiu que a União pode aplicar a extrafiscalidade no IPI. Mas para isso devemos entender o que seria extrafiscalidade e a sua relação com a seletividade.

²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 689.628 Pernambuco**. Brasília, 27 out. 2015. p. 1. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1119872. Acesso em 18 mai. 2023.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.145 São Paulo**. Brasília, 27 out. 2015. p. 69. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274800&prcID=2635752#>. Acesso em: 18 mai. 2023.

A seletividade é importante para garantir que a carga tributária seja mais justa e equitativa, protegendo os mais pobres e reduzindo a carga tributária sobre bens essenciais, conforme toda discussão já realizada nos capítulos anteriores.

Já a extrafiscalidade, segundo Ricardo Alexandre, é “o uso dos impostos para interferir numa situação social ou econômica”²⁴. A extrafiscalidade pode ser aplicada de diversas formas, como a concessão de benefícios fiscais, a criação de alíquotas diferenciadas de impostos e a concessão de isenções ou incentivos fiscais para investimentos em determinados setores da economia.

A relação entre seletividade e extrafiscalidade é estreita, pois ambas visam utilizar os impostos como instrumento de política fiscal para promover objetivos econômicos e sociais. A seletividade pode ser utilizada como forma de garantir que os impostos sejam mais justos e equitativos, enquanto a extrafiscalidade pode ser utilizada como forma de incentivar ou desestimular determinados comportamentos.

Em resumo, a seletividade e a extrafiscalidade são conceitos fundamentais no sistema tributário brasileiro e estão intimamente relacionados. Ambas visam utilizar os impostos como instrumento de política fiscal para promover objetivos econômicos e sociais, sendo a seletividade importante para garantir a justiça fiscal e a extrafiscalidade importante para incentivar comportamentos positivos para a sociedade e o meio ambiente.

Quando observamos o caso concreto do Resp 592.145-SP, observamos claramente que os ministros do STF deixam claro o caráter extrafiscal do imposto. O Ministro Luiz Fux, cujo voto foi um dos vencedores, detalha e mostra as características da aplicação da extrafiscalidade no caso concreto.

Na análise do mérito do recurso, Fux afirma que não somente os impostos seletivos, mas todos os impostos de certa forma possuem uma função extrafiscal²⁵. Afirma também que a função extrafiscal dos impostos surge a partir da integração do modelo de Estado Fiscal Liberal e o Estado Social²⁶, fazendo com que todo imposto

²⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodvim, 2021. p. 121.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2015, op. cit, p. 30.

²⁶ Sobre este trecho em específico, entendo que a maioria dos países, como o Brasil, apresentam algumas características de ambos os modelos. Podemos pegar um exemplo a Constituição, na qual apresenta diversos deveres sociais herdados das teorias de Bem-Estar, bem como a presença de certa liberalidade quando da instituição de uma ordem econômica baseada na livre iniciativa presente no art. 170 da Constituição.

não tenha apenas caráter arrecadatório, mas sim com a finalidade de promoção das políticas públicas de cunho social, econômico, ambiental e dentre outros²⁷.

Fux afirma também que o legislador originário constitucional atribuiu o caráter extrafiscal no IPI quando da criação da excepcionalidade da alteração das alíquotas pelo poder executivo presente no §1º do Art 153 da CF²⁸.

No caso em concreto, a Lei 8393/91 foi uma lei que aumentou a alíquota do açúcar de zero para 18%, mantendo zeradas as contribuições sobre saídas de açúcar nas regiões de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e a possibilidade de redução das alíquotas de IPI em 50% referentes ao açúcar produzido nos estados do Rio de Janeiro e de Espírito Santo²⁹.

Por fim atesta a finalidade extrafiscal da lei 8393/91, mostrando que não houve irregularidades quanto à finalidade da lei, conforme trecho abaixo³⁰:

Portanto, pelo que se vê, não há desvio de finalidade algum no aumento da alíquota do IPI pela Lei nº 8.393/91, e Decretos regulamentadores posteriores, bem como nas hipóteses de desoneração nela previstas, e sim, a utilização do IPI com a finalidade extrafiscal de equalização de custos da produção do açúcar a nível nacional, respeitando as diferenças entre as regiões e entre os diferentes Estados de uma mesma região, em relação ao setor sucroalcooleiro(sic).

Assim, o STF consolida o entendimento que se pode utilizar da extrafiscalidade para a fixação das alíquotas dos impostos seletivos, trazendo nova função aos impostos seletivos por essencialidade.

Observa-se que podemos entender a extrafiscalidade como a tributação de produtos que “deve-se evitar consumir”, ou seja, pela perspectiva da literalidade, a aplicação da seletividade se daria justamente por entender que certos produtos possuem caráter de totalmente não essenciais para a população, assim sendo tributados de forma majorada.

Outro ponto seria a aplicação de políticas públicas, onde entende-se que a intervenção estatal através da extrafiscalidade significa uma necessidade para a população brasileira, na qual incentiva ou desincentiva comportamentos os quais são compatíveis com as políticas públicas e fiscais do país.

²⁷ Ibid., loc. cit.

²⁸ Ibid., p. 31.

²⁹ Ibid., p. 32.

³⁰ Ibid., p. 35.

3.2 TEMA 080 - MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI PARA O AÇÚCAR: A SUBJETIVIDADE DA ESSENCIALIDADE, E OS LIMITES LEGAIS DOS ATOS DISCRICIONÁRIOS DO EXECUTIVO

A essencialidade, como explicado anteriormente, é um conceito que está relacionado com a seletividade dos impostos, que consiste em aplicar diferentes alíquotas de impostos de acordo com a essencialidade dos bens e serviços. No entanto, a definição do que é essencial ou não pode ser subjetiva e gerar controvérsias. Por isso, a legislação tributária estabelece limites legais para os atos discricionários do executivo em relação à essencialidade.

A essencialidade é um conceito subjetivo, pois depende das necessidades e prioridades de cada indivíduo e da sociedade em geral, assim como discutido anteriormente. Por exemplo, um bem pode ser considerado essencial para uma pessoa, mas supérfluo para outra. Além disso, as necessidades e prioridades da sociedade também podem mudar ao longo do tempo. O Ministro Marco Aurélio, logo ao terminar o resumo da demanda, afirma dentre outras coisas a presença de pessoas ilustres quanto ao Direito Tributário, bem como realiza um comentário sobre a essencialidade do açúcar³¹:

Se pudesse definir a essencialidade ou não do açúcar, sob o ângulo médico, e tomasse por base os diabéticos, diria não haver a essencialidade. Ao contrário, é um produto desprezível para os diabéticos. Mas a apreciação que devo fazer é jurídica, ante o disposto na Constituição Federal.

Marco Aurélio Greco no livro “Comentários à constituição do Brasil” alerta para a dinamicidade da essencialidade dos produtos conforme o tempo e o espaço, conforme trecho abaixo³²:

A essencialidade, portanto, tem caráter dinâmico e situacional. Dinâmico, pois a variável tempo pode afetar o grau de essencialidade (o que era objeto de luxo no passado pode tornar-se essencial no futuro); situacional, pois a variável espaço pode interferir no grau de essencialidade em função das condições ou hábitos locais. Assim, por exemplo, a farinha de mandioca tem maior grau de essencialidade em algumas regiões do País do que a farinha de trigo.

³¹ Ibid., p. 7.

³² GRECO, Marco Aurélio, in: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1694

Estes exemplos mostram de forma clara que a definição do que é essencial ou não pode ser subjetiva e gerar controvérsias.

A legislação tributária estabelece limites legais para os atos discricionários do executivo em relação à essencialidade. Isso significa que o executivo não pode simplesmente definir arbitrariamente quais bens e serviços são essenciais e aplicar alíquotas de impostos diferenciadas. O executivo deve seguir critérios objetivos e estabelecidos em lei para definir a essencialidade dos bens e serviços, sendo esses critérios estabelecidos na CF, no CTN e na Lei 4.502/64.

Dessa forma, os atos discricionários do executivo em relação à essencialidade estão limitados pelos critérios objetivos estabelecidos em lei e pelos limites legais das alíquotas de impostos que podem ser aplicadas aos bens e serviços considerados essenciais. Isso garante a transparência e a justiça na aplicação dos impostos e evita arbitrariedades por parte do poder executivo.

Em resumo, a subjetividade da essencialidade pode gerar controvérsias na definição dos bens e serviços essenciais, mas a legislação tributária estabelece limites legais para os atos discricionários do executivo em relação à essencialidade. Esses limites garantem a transparência e a justiça na aplicação dos impostos e evitam arbitrariedades por parte do poder executivo.

O princípio da seletividade é aplicado ao imposto como um imperativo constitucional, que busca tributar produtos de forma diferenciada de acordo com sua essencialidade e impacto social. A Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) apresenta diversas alíquotas, que são aplicadas sobre a base de cálculo do valor da operação.

Trazendo mais explicações, apresentamos uma citação do livro de Sacha Coêlho³³:

Quem fixa a base de cálculo do IPI é o legislador, mas as alíquotas do imposto são fixadas pelo Executivo, dentro dos limites fixados em lei, por atos administrativos, conforme vimos ao tratar do princípio da legalidade da tributação. A licença concedida pela Constituição e pelo CTN, contudo, baseia-se na política industrial e não no princípio da seletividade. Alegou-se que o Poder Executivo, para ajustar a política industrial do país, deveria, livremente, poder alterar as alíquotas do imposto, sem a prévia licença do Poder Legislativo, afetando, assim, a inteireza dos princípios da legalidade e da anterioridade da tributação.”

³³ COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 27 mar. 2023.

Apesar de toda essa discussão, quando observamos o caso concreto, ainda observamos algumas alíquotas questionáveis em relação a certos produtos na TIPI. Um exemplo claro é a alíquota do caviar, um produto o qual pode chegar ao valor de 2,5 mil euros³⁴, a qual está atualmente em 3,25%³⁵, em comparação à produtos de beleza os quais são costumeiramente utilizados na sociedade, como xampu, condicionador e desodorante, onde todos possuem alíquota de 4,55%³⁶ e perfumes com alíquotas de 27,3%³⁷.

Observando todos esses elementos, observamos que, normalmente, o executivo aplica no IPI alíquotas razoáveis, excetuando-se alguns exemplos como o citado acima. Quanto à atuação do STF, reiteradamente o tribunal decidiu que a intervenção nas taxas seletivas somente se daria em caráter excepcional e em flagrante inconstitucionalidade.

3.3 TEMA 501 - ALÍQUOTA DE IPI SOBRE O PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE EMBALAGENS PARA ACONDICIONAMENTO DE ÁGUA MINERAL

O tema 501 foi resolvido através do RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.314 PERNAMBUCO, gerando o seguinte tema de repercussão geral: "É constitucional a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrações, garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais"³⁸.

Aqui mostramos a possibilidade de diferentes alíquotas para partes diferentes de um mesmo item. Conforme o entendimento do STF, deve-se fazer a diferenciação do item de sua embalagem, como no exemplo citado. Apesar de a água ser de caráter essencial para o ser humano, o plástico que envolve a água pode não possuir direito à mesma essencialidade que a água possui³⁹.

³⁴BAND. **Por que caviar é tão caro? Entenda como a iguaria é produzida.** Disponível em: <<https://receitas.band.uol.com.br/noticias/por-que-caviar-e-tao-carro-entenda-como-a-iguaria-e-produzida-16573998>>. Acesso em: 18 maio. 2023.

³⁵ BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI)** Receita Federal. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso em: 18 mai. 2023, p. 56.

³⁶ Ibid., p. 164.

³⁷ Ibid., p. 163.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 606.314 Pernambuco**. Brasília, 11 mai. 2021. p. 36. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756429191&prcID=3800862#>. Acesso em: 18 mai. 2023.

³⁹ Ibid., passim.

Neste voto, foi citado o Ministro Joaquim Barbosa, no voto proferido no Recurso Extraordinário 429.306/PR⁴⁰, mostrando que, mesmo que a atividade final seja de primeira necessidade, no caso o serviço de saúde, o poder público ainda poderá onerar as operações ou os produtos para a sua finalidade, Conforme trecho retirado do voto citado⁴¹:

“Por fim, não há violação do dever fundamental de prestação de serviços de saúde. O princípio da seletividade impõe que o poder público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto. Isto não significa haver imunidade, ainda que as operações ou os bens sejam essenciais ao ser humano. Em especial há que ser considerado o princípio da capacidade contributiva, da concorrência e da livre iniciativa, considerando o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais.”

Com isso, entende-se que para a aplicação da seletividade, não se leva em conta apenas a atividade final para qual a operação ou o produto servirá, mas também outros princípios os quais estão dentro da Constituição, como o da Capacidade Contributiva.

3.4 TEMA 502 - INCIDÊNCIA DE IPI SOBRE BACALHAU SECO E SALGADO

O tema 502, o qual foi utilizado como *leading case* o Recurso Extraordinário 627.280 Rio de Janeiro foi resolvido utilizando a seguinte tese: "É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à incidência de IPI sobre o bacalhau seco e salgado oriundo de país signatário do GATT"⁴².

Apesar de aparentemente a resolução do tema não apresentar menção ao princípio da seletividade, ou mesmo a essencialidade, ao observar o voto do MIN. ROBERTO BARROSO podemos observar um fragmento quanto a aplicação do princípio da seletividade a interferência do Supremo Tribunal Federal nos casos concretos⁴³.

Além disso, não compete a esta SUPREMA CORTE adentrar no mérito do Fisco quanto à essencialidade, ou não, dos bens tributados pelo IPI e a graduação da respectiva alíquota, exceto em hipóteses de flagrante

⁴⁰ Ibid., p. 16.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 429.306 Paraná**. Brasília, 01 fev. 2011. p. 8. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpweb/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620482>. Acesso em: 18 mai. 2023.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 627.280 Rio de Janeiro**. Brasília, 18 mar. 2022. p. 26. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpweb/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759903454&prcID=3920968#>. Acesso em: 18 mai. 2023.

⁴³ Ibid., p. 24

inconstitucionalidade - o que não é o caso dos autos, sob pena de atuar como legislado(sic) positivo, o que ensejaria violação ao princípio da separação dos poderes.

Com isso, temos mais uma ocasião onde a atuação do Supremo é de convalidar os atos do executivo quanto à essencialidade. Porém, a seguir veremos um caso onde o STF indica a inconstitucionalidade de alíquotas, mostrando a mudança de paradigma das ações do tribunal.

3.5 TEMA 745 - ALCANCE DO ART. 155, §2, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PREVÊ A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE AO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS - A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE É OBRIGATÓRIA NO ICMS?

O tema 745, o qual foi utilizado como *leading case* o RECURSO EXTRAORDINÁRIO 714.139 SANTA CATARINA, resultou na seguinte tese de repercussão geral⁴⁴:

“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”

Com o tema 745, pela primeira vez observamos o Supremo Tribunal Federal interferindo na alíquota de produtos. Surpreendentemente não foi no IPI, onde o executivo é obrigado a aplicar o princípio da seletividade, mas sim no ICMS, onde há a “faculdade” de aplicação desse princípio. O tema adentrou em uma das grandes discussões doutrinárias acerca da seletividade.

O princípio da seletividade é vinculado ao ICMS na redação do artigo 155, §2º, inciso III da CF. Essa respectiva vinculação assim se apresenta:

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:
 [...]
 III – **poderá ser seletivo**, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (grifo nosso)

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 714.139 Santa Catarina**. Brasília, 18 mar. 2021. p. 157. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759903454&prcID=3920968#>. Acesso em: 18 mai. 2023.

Ao observar a redação da lei exposta acima, podemos ver claramente a expressão “poderá ser seletivo”. A palavra “poderá” está relacionada à palavra poder, que não caracteriza uma imposição, mas uma possibilidade de que tal coisa aconteça⁴⁵.

A partir desta redação, muitos manuais como Ricardo Alexandre⁴⁶, Luciano Amaro⁴⁷, bem como doutrinas de anos anteriores, afirmavam apenas que o ICMS poderia ser aplicado de maneira optativa.

Outras doutrinas, como a de Gabriel Quintanilha⁴⁸, afirmavam que a seletividade pela essencialidade deveria ser observada caso os estados decidissem utilizar alíquotas diferenciadas nas suas operações.

Ainda há uma hipótese mais restritiva, defendida por Aliomar Baleeiro e Mizabel Derzi⁴⁹ e Adolpho Bergamini⁵⁰ de que, em consonância com os princípios constitucionais, a seletividade pela essencialidade do ICMS é obrigatória, mesmo o texto constitucional aparentando que é uma faculdade dos estados.

Passando para a análise do acórdão do RE 714139 / SC, o Ministro Marco Aurélio, relator do processo, inicia seu voto expondo as normas as quais serão examinadas, sendo elas o artigo 19 da lei 10.297/96 e seus incisos, onde se estabelecem as alíquotas internas do ICMS no estado de Santa Catarina e o artigo 155, §2º, inciso III da CF⁵¹.

Ele relata também que o legislador do estado de Santa Catarina optou pela adoção de alíquotas diferenciadas de ICMS, aplicando a alíquota de 17% para as operações gerais, uma alíquota especial de 12% para o consumo de energia elétrica para consumo domiciliar de até 150 quilowatts e de 500 quilowatts para produtores rurais e cooperativas rurais e enquadrando o restante dos casos de uso da energia

⁴⁵ PODERÁ", in **Dicionário Priberam da Língua Portuguesa**, 2021. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/poderá>. Acesso em: 18 mai. 2023.

⁴⁶ ALEXANDRE, Ricardo. Op. Cit., p. 759

⁴⁷ AMARO, Luciano da S. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em: 16 mai. 2023. p. 69

⁴⁸ QUINTANILHA, Gabriel S. **Manual de Direito Tributário. Volume Único**. São Paulo: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559647804. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647804/>. Acesso em: 16 mai. 2023. p. 111

⁴⁹ BALEEIRO; DERZI, op. cit., p. 977.

⁵⁰ BERGAMINI, Adolpho. **Curso de Tributos Indiretos: Volume I ICMS**. Brasil: Revista dos Tribunais, 2020. p. 18.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2021, **Recurso Extraordinário 714.139 Santa Catarina**. op. cit., p. 14 - 15.

elétrica e os serviços de telecomunicações no patamar de 25%, a mesma utilizada para produtos supérfluos⁵².

Para demonstrar que a energia elétrica e os serviços de comunicações são bens essenciais, inicialmente passou a demonstrar que esses serviços se tornaram de competência da União, conforme o artigo 21, incisos XI e XII, alínea “b”; bem como a presença desses itens como atividades essenciais presentes nos incisos I e VII do artigo 10 da Lei nº 7.883/1989, a qual se versa sobre o direito de greve⁵³.

Também se afirma a grande amplitude da presença desses serviços, sendo 99,8% das residências com energia elétrica e 98,2% da população brasileira com acesso à telefone e internet móvel⁵⁴. Citou-se também a pandemia do covid-19 para afirmar com mais precisão a importância dos serviços de comunicação⁵⁵.

Além disso, afirmou que esses serviços possuem demanda predominantemente inelástica, ou seja, são indispensáveis uma vez que não possuem substitutos para tais itens⁵⁶.

Por fim, afirma que uma onerosidade da energia elétrica e dos serviços de comunicação na mesma alíquota de itens supérfluos é incompatível com o que é disposto nos artigos 1º e 3º da CF, citando especificamente o desenvolvimento nacional e a dignidade da pessoa humana⁵⁷.

Discordando de parte dos argumentos apresentados anteriormente, o Ministro Alexandre de Moraes entende que a fixação de alíquotas diferenciadas de energia está de sintonia com a CF⁵⁸.

No seu voto, o Ministro Alexandre de Moraes apresenta, além do artigo 19 da lei 10.297/96 e o artigo 155 da CF citados anteriormente pelo Ministro Marco Aurélio, ele apresenta também o artigo 150, inciso II, o qual dispõe sobre o princípio da isonomia⁵⁹.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

⁵² Ibid., p. 16.

⁵³ Ibid., loc. cit.

⁵⁴ Ibid., p. 17.

⁵⁵ Ibid., loc. cit.

⁵⁶ Ibid., loc. cit.

⁵⁷ Ibid., loc. cit.

⁵⁸ Ibid., p. 22 et seq.

⁵⁹ Ibid., p. 35

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Para o Ministro Alexandre de Moraes, somente o princípio da isonomia não é justificativa para a redução da alíquota do imposto sobre a energia, uma vez que a disposição das alíquotas de energia do estado de Santa Catarina buscou duas coisas. 1) Buscou onerar os contribuintes os quais possui maior poder aquisitivo, respeitando assim o princípio da capacidade contributiva; 2) buscou desestimular o desperdício de energia elétrica, fazendo com que haja uma redução do consumo e evitar possíveis racionamentos de energia, assim aplicando efeitos extrafiscais.⁶⁰

Após, surge o voto do Ministro Dias Toffoli⁶¹, onde buscou contextualizar historicamente o IPI, o ICMS, os diplomas legais que traziam desonerações da energia elétrica e dos serviços de comunicação e o princípio da seletividade a partir da Constituição de 1934⁶².

Em uma breve análise, foi afirmado que em diversas constituições foram presentes diplomas legais que visassem garantir a desoneração de impostos dos itens os quais seriam o mínimo necessário para viver, porém tais legislações eram de difícil aplicação, uma vez a dificuldade de definir o que é o “mínimo necessário”.⁶³

Quanto à formação em específico do que viria a ser o ICMS, a seletividade foi apresentada de forma opcional visando que os estados legislassem conforme a situação de seu estado, assim definindo em caráter infraconstitucional os produtos de primeira necessidade e graduando as alíquotas conforme a essencialidade dos produtos, uma vez que o antigo ICM contava com alíquotas únicas para seus produtos⁶⁴. Ainda foi cogitada uma emenda com o objetivo de impedir que institui impostos sobre produtos de primeira necessidade os quais seriam definidos em lei, o que foi vetado pois entendeu-se que a aplicação do princípio da seletividade já cumpriria o propósito de desonerar os produtos de maior necessidade considerando a realidade de cada estado⁶⁵.

⁶⁰ Esta parte foi discutida no capítulo: “3.1.1 - Extrafiscalidade”.

⁶¹ Ibid., p. 57 - 67

⁶² Ibid., p. 58 - 62

⁶³ Esta parte foi discutida no capítulo: “3.1.2 A SUBJETIVIDADE DA ESSENCIALIDADE, E OS LIMITES LEGAIS DOS ATOS DISCRICIONÁRIOS DO EXECUTIVO”.

⁶⁴ Ibid., p. 64 - 67

⁶⁵ Ibid., p. 65 - 67

Relembrou também que, apesar do caráter extrafiscal do ICMS, o imposto também possui características fiscais, assim não se podendo reduzir as alíquotas de produtos de primeira necessidade em virtude de um orçamento público limitado⁶⁶.

Em relação a combinação de outros elementos com a seletividade além das características dos produtos ou serviços, afirmou-se que a finalidade e o público alvo do produto podem ser motivo para a diferenciação das alíquotas de um certo produto, mesmo sendo produtos semelhantes.

Em exemplo se utilizou do julgado do REsp nº 1.087.925/PR. O caso era de um contribuinte que produzia alimentos para gatos e cachorros, mas que classificava seus itens como preparações com finalidade de fornecer ao animal todos os nutrientes necessários para uma alimentação equilibrada (alimentos compostos completos), assim sujeitando esses itens à uma alíquota zero⁶⁷.

No julgamento, o Ministro Teori Zavascki discorreu que a classificação do produto não deve apenas levar em conta as características do produto, mas sim a sua distinção. Entendeu-se que, mesmo que os produtos sejam semelhantes, um produto destinado à alimentação de animais para consumo deve ser onerado de forma diferente do que um alimento para animais de estimação, visto que presume-se que as pessoas que possuem animais domésticos possuem condições financeiras melhores que trabalhadores rurais os quais utilizam os alimentos para manter a sua fonte de renda e ainda desonerar os consumidores dos produtos rurais⁶⁸.

Quanto à obrigatoriedade da observância da seletividade para o ICMS, o Ministro Toffoli entendeu pela obrigatoriedade do critério da essencialidade caso o legislador estadual optasse pela adoção de alíquotas seletivas, assim solucionando a questão doutrinária que permeava a questão.

O Ministro afirma que, apesar da CF trazer a seletividade como optativa aos estados, por outro lado deixou evidente a necessidade da avaliação ponderada das particularidades de cada bem ou serviço com relação à essencialidade, a capacidade econômica do contribuinte final, a finalidade do bem ou serviço e, no fim, a justiça fiscal, buscando uma menor regressividade deste imposto indireto⁶⁹.

Em decorrência de todas as questões apresentadas, o Ministro Dias Toffoli, em concordância com o relator do processo, o Ministro Marco Aurélio, entendeu que a

⁶⁶ Ibid., p. 69

⁶⁷ Ibid., loc. cit.

⁶⁸ Ibid., p. 69 - 70

⁶⁹ Ibid., p. 71 - 73

energia elétrica é um bem de primeira necessidade, e ainda vai além do que foi apresentado pelos ministros anteriores, entende que **a energia elétrica é um bem de primeira necessidade para todos os consumidores, independentemente da classe do consumidor**⁷⁰. Justificando tal entendimento, o Ministro cita novamente o alcance da energia elétrica nos domicílios do país e cita o apagão que aconteceu no Amapá como exemplo de como a falta de energia gera consequências graves em qualquer ocasião e para qualquer consumidor⁷¹.

Sobre a incidência de alíquotas para o consumo de energia inferiores às operações em geral⁷², como os previstos no artigo 19, inciso III, da Lei 10.297/1996, o ministro entendeu que, apesar das alíquotas reduzidas para certos grupos, o que é chamado de seletividade positiva⁷³, essa redução do ICMS afeta um grupo muito pequeno de pessoas em relação ao grupo pelo qual recairá uma alíquota de energia igual a de produtos supérfluos, violando a seletividade negativa⁷⁴.

O Ministro Gilmar Mendes proferiu voto acompanhando a divergência apontada pelo Ministro Alexandre de Moraes.

Em síntese, o ministro Gilmar entende que a forma como as alíquotas para o fornecimento de energia elétrica no estado de Santa Catarina foram definidos estão de acordo com o panorama constitucional⁷⁵. O ministro afirma que além da própria seletividade, devem-se observar outros princípios, como o da capacidade contributiva e o da isonomia. Afirma também que o critério de consumo de energia foi utilizado como elemento a caracterizar a capacidade contributiva, conforme o julgamento do Recurso Extraordinário 573.675, assim entendendo pela constitucionalidade das alíquotas praticadas pelo estado de Santa Catarina⁷⁶.

Apesar dos apontamentos realizados, os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes acabaram sendo voto vencido no tema, reconhecendo que é inconstitucional a alíquota de ICMS sobre energia elétrica acima das operações em geral⁷⁷.

⁷⁰ Ibid., p. 73 - 80

⁷¹ Ibid., p. 76

⁷² Ibid., p. 77 - 80

⁷³ A seletividade positiva é a adoção de alíquotas reduzidas para bens de primeira necessidade ou visando um público alvo de menor poder financeiro.

⁷⁴ Em contraste à seletividade positiva, a seletividade negativa é a não adoção de alíquotas exorbitantes para itens essenciais.

⁷⁵ Ibid., 97 et seq.

⁷⁶ Ibid., 110 - 118.

⁷⁷ Ibid., 139 - 142.

Quanto à modulação de efeitos, os efeitos da decisão foram modulados para o ano de criação dos novos planos plurianuais, ou seja, a partir de 2024.⁷⁸

3.6 LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022 - QUANDO O EXECUTIVO IMPÕE A ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE PELOS ESTADOS

A Lei Complementar nº 194/22 foi aprovada em 23 de junho de 2022, visando estabelecer de forma nacional a exigência de observação da essencialidade em relação aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, aos serviços de comunicações e ao transporte público⁷⁹.

Tal exigência foi realizada através da inclusão de incisos no CTN e na Lei Kandir, os quais reconheceram a essencialidade dos produtos, ordenou a diminuição do ICMS sobre estes produtos à alíquota de operações gerais e vedou o aumento do ICMS destes produtos, e na Lei Complementar nº 192/22, sobre qual versou sobre a compensação da união frente à drástica diminuição da arrecadação dos estados⁸⁰.

Em decorrência dessa lei, ocorreu dois movimentos: o da procuradoria da União para tornar inconstitucionais todas as alíquotas que não respeessem a lei e o das procuradorias dos estados, os quais requisitaram medidas cautelares suspendendo partes da LC 194/22 ou pedidos de inconstitucionalidade da lei.

Em decorrência da ADPF 984, a qual era destinada aos estados que insistiam em não diminuir as alíquotas ao limite disciplinado em lei, bem como da ADI 7191, a qual pedia a inconstitucionalidade da LC 194/22, resultou em um acordo entre os estados e a União⁸¹. Esse acordo definiu dentre as medidas mais relevantes para esse estudo:

⁷⁸ Ibid., 159

⁷⁹ BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 194, DE 23 DE JUNHO DE 2022: Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017.** Brasília, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 18 mai. 2023.

⁸⁰ Ibid

⁸¹ Brasil, Supremo Tribunal Federal. **Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.195 Distrito Federal.** Brasília, 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=766432946&prclID=6434957#>. Acesso em 18 mai. 2023

- 1) O reconhecimento do CONFAZ como o órgão responsável para implementar a alíquota monofásica e uniforme do ICMS dos combustíveis;
- 2) O encaminhamento de proposta pela União para revogar o artigo 18-A do CTN, a alínea “b” do inciso V do artigo 3º e os parágrafos 4º e 5º do artigo 6º da LC 192 e do inciso III do §1º do artigo 32-A da Lei Kandir;
- 3) Celebração do convênio para adoção do ICMS monofásico e uniforme, com exceção da gasolina;
- 4) O reconhecimento da essencialidade do Diesel, GLP e gás natural;

Porém, mesmo com o acordo realizado, ainda não possuímos certeza de o que poderá advir, uma vez que no acordo realizado estabeleceu uma comissão para estudar os desdobramentos da desoneração da transmissão de energia elétrica, principalmente os relacionados ao TUST/TUSD, bem como para revisar os critérios de apuração da perda de arrecadação do ICMS⁸².

Trata-se de um momento onde se necessita cautela para avaliar os impactos das desonerações da LC 194/22, face também a um momento de alta inflação, taxa de juros alta, sofrendo ainda os reflexos da pandemia do covid-19 e no momento de instabilidade que não aflige somente o Brasil mas o mundo.

⁸² Ibid, p 3 - 5

4 SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA

4.1 MOMENTO ATUAL DAS DIVERSAS PROPOSTAS

Eleito em 2022, o atual presidente Luiz Inácio Lula da Silva trouxe, dentre outras promessas de campanha, a proposta de reforma tributária⁸³, onde busca-se a simplificação tributária. Não é surpresa para nenhum brasileiro a complexidade do sistema tributário nacional. Segundo o Complexity Tax Index⁸⁴, o Brasil possui o sistema tributário mais complexo entre todos os 69 países estudados.

Assim, entende-se todos os adjetivos os quais mostram a dificuldade de se pagar impostos no Brasil. Então, a reforma tributária seria um caminho para diminuir essa dificuldade. E não é de hoje que se tenta fazer uma reforma tributária.

Desde a constituinte houve diversos planos para simplificar a tributação nacional. Ainda em 1987, foi apresentado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) a criação do IVA, o qual reuniria o ICMS e o ISS.

Em 1995 foi apresentada a PEC 175, no qual se criaria o IVA, o qual reuniria o ICMS e o ISS, bem como a criação do Imposto sobre vendas à varejo - IVV, para extinguir de vez o ISS.

Em 2008 foi apresentada a PEC 233, a qual previa um IVA federal substituindo a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Relativa à Atividade de Importação ou Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e seus Derivados e Álcool Combustível(CIDE-Combustíveis) e a Contribuição Social do Salário-Educação. Também previa a unificação do ICMS.

⁸³ G1. **As promessas de Lula.** Disponível em: <<https://especiais.g1.globo.com/politica/2023/as-promessas-de-lula/#/100-dias>>. Acesso em: 22 maio. 2023.

⁸⁴ **Tax Complexity Index.** Disponível em: <<https://www.taxcomplexity.org/>>. Acesso em: 22 maio. 2023.

Porém, por pressões dos diversos atores políticos, como estados, municípios e outras entidades civis, nenhum dos projetos apresentados foram aprovados, assim mantendo a divisão dos impostos conforme a aprovada na CF desde 1988.

Contudo, é sabida a confusão e o custo de se manter um sistema tributário complexo como o brasileiro. Exatamente por isso, novamente, a proposta de reforma tributária surge como importante fator para destravar a economia brasileira e reduzir os custos de pagamento dos impostos.

Para resolver este problema, atualmente surgem três soluções⁸⁵ as quais foram propostas no legislativo: a PEC 45/2019⁸⁶, 110/2019⁸⁷. Entre críticas e soluções, apresentaremos brevemente elas e mostraremos como a seletividade seria inclusa sobre elas.

4.2 DA ANÁLISE DAS PROPOSTAS

Atualmente as propostas mais radicais de reforma tributária são as 45/2019 e 110/2019. Elas serão analisadas juntas uma vez que o escopo de unificação dos impostos é comum às duas propostas. Para fins de análise, utilizamos para a PEC 45/2019 o substitutivo da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária e para a PEC 110/2019 o substitutivo apresentado pelo Senador Roberto Rocha.

Abaixo está a apresentação comparada do “imposto seletivo” presentes nas duas propostas:

TABELA 1 - COMPARATIVO SOBRE O IMPOSTO SELETIVO PRESENTE NA PEC 45/2019 E 110/2019

PEC 45/2019	PEC 110/2019
“Art. 153. (...) VIII – importação, produção ou	“Art. 153. (...) VIII – produção, importação ou

⁸⁵ Foram escolhidos estes projetos uma vez que outros projetos de reforma não modificam o IPI e o ICMS, os impostos de caráter seletivo conforme a CF/88.

⁸⁶BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autor: Baleia Rossi - MDB/SP. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 18 mai. 2023.

⁸⁷BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Emenda Constitucional nº110, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em: 18 mai. 2023.

comercialização, nos termos de lei complementar, de: a) cigarros e outros produtos do fumo, derivados ou não do tabaco; b) bebidas alcoólicas; e c) outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII. (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: (...) V – não incidirá sobre produtos tributados pelo imposto de que trata o inciso VIII. (...) § 6º O imposto previsto no inciso VIII: I – poderá ter alíquotas: a) específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem; b) diferenciadas em função do produto; II – não incidirá na exportação, assegurada a devolução do imposto que a onerar; III – não integrará sua própria base de cálculo; IV – poderá ter hipóteses em que incidirá uma única vez.”	comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII. (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: (...) V – não incidirá concomitantemente sobre bens tributados pelo imposto de que trata o inciso VIII. (...) § 6º O imposto previsto no inciso VIII: I – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; II – integrará a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V; III – não incidirá sobre as exportações.”
---	--

Perceba que em ambos os casos não mais se fala em “seletividade em função da essencialidade do produto” conforme as redações do artigo 153, §3º, inciso I e do artigo 155, §2º, Inciso III, ambos da CF, mas de “produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, se tornando um imposto extrafiscal por excelência.

Assim, caso uma das reformas seja aprovada, teremos aqui o fim da seletividade pela essencialidade dos produtos, uma vez que, excetuando os produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, todos os produtos apresentarão a mesma alíquota.

A única forma de compensação prevista nas duas legislações para as famílias de baixa renda é o chamado *cashback*.

Previsto no art. 152-A, § 2º da PEC 45/2019 e no art. 156-A, §8º, inciso III, o *cashback* seria a devolução de valores gastos para o pagamento de impostos para as famílias de baixa renda. Tal proposta possui um exemplo já em execução no Brasil, o projeto mais conhecido como Devolve ICMS do Rio Grande do Sul⁸⁸.

O Devolve ICMS é um projeto do Rio Grande do Sul disciplinado pelo Decreto Nº 56.145/2021⁸⁹. Entre os requisitos para concessão estão o cadastro no CadÚnico, renda de três salários mínimos por família ou meio salário mínimo per capita e ser beneficiário no Bolsa Família ou ter um membro da família cadastrado no ensino médio da rede pública do estado⁹⁰.

Bernard Appy⁹¹apresentou a proposta de *cashback* como um instrumento de distribuição de renda com “efeito distributivo mais positivo do que isenções para todos”⁹², bem como a possibilidade de cadastro e distribuição dos valores através do mesmo sistema do Bolsa Família e do CadÚnico.

⁸⁸ RIO GRANDE DO SUL, Secretaria da Fazenda. **O que é o Devolve ICMS**. Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/o-que-e-o-devolve-icms>. Acesso em: 19 mai. 2022.

⁸⁹ RIO GRANDE DO SUL. **Decreto 56.145 de 20 de outubro de 2021**. Institui o programa DEVOLVE ICMS. Porto Alegre, 2021. Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/upload/arquivos/202110/21140447-doe-21-10-2021-decreto-n-56-145-de-20-de-outubro-de-2021.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2023

⁹⁰ Ibid., p. 1 - 2.

⁹¹ Secretário do Ministro da Fazenda e diretor do Centro de Cidadania Fiscal, o qual foi idealizador da PEC 45/2019

⁹² GRUPO DE TRABALHO SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. **Apresentação das propostas de reforma tributária(PECs 45 e 110/19) - 08/03/2023**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67187>. Acesso em 19 mai. 2023

Sobre o sistema ainda pairam dúvidas, principalmente quanto à operação e quanto a sistemática e justificação de quem seria e quais seriam os valores os quais seriam devolvidos aos cidadãos de baixa renda.

O modelo de *cashback* como o único elemento de regressividade dos impostos previstos nas reformas 45 e 110 trazem preocupações aos tributaristas. Tathiane Piscitelli, professora da Fundação Getúlio Vargas e tributarista brasileira, elenca diversos pontos críticos sobre a adoção de alíquotas únicas e a não observação do princípio da seletividade⁹³.

Inicialmente, Tathiane afirma que a não adoção de alíquotas diferenciadas para os bens essenciais não está adequada aos princípios constitucionais da construção de uma sociedade “livre, justa e solidária” conforme emana o artigo 3º da CF.

Surgem também as dúvidas quanto à efetivação da medida. Segundo Tathiane:

Além disso, haveria muitos problemas práticos na efetivação da medida: apenas os beneficiários de programas de distribuição de renda receberiam a devolução? Como lidar com a diferença de renda per capita nas diversas regiões do país? Qual seria a periodicidade da atualização do piso de remuneração daqueles que receberiam o IBS de volta, considerando a inflação? A devolução seria imediata? Em caso negativo, os valores seriam corrigidos pela inflação? E, ainda, qual a fonte orçamentária respectiva? Sem isso, o contribuinte mais pobre corre o risco de levar um passa-moleque do Estado: “pague mais agora pelo arroz, o feijão e o açúcar; um dia a gente te devolve alguma coisa”.

Além das dúvidas quanto à operação do sistema de *cashback*, ela afirma que os princípios da CF também deveriam ser aplicados à tributação sobre o consumo. Conforme trecho abaixo⁹⁴:

(...)devemos olhar para ele sob o ponto de vista que a Constituição de 1988 adotou: a seletividade necessária da tributação do consumo é índice irrefutável da incorporação dos ditames de justiça em todo o sistema tributário nacional. Além disso, a adoção de benefícios tributários para bens essenciais é também forma de mitigar a regressividade econômica inerente a essa base tributária.

Apesar das críticas, infelizmente não sabemos se os legisladores irão incluir outros sistemas para facilitar o acesso dos itens essenciais. Trata-se de um tema em discussão e que ainda possui a possibilidade da inclusão de novas hipóteses de isenção ou redução das alíquotas através de Lei Complementar ou até mesmo de Emenda Constitucional.

⁹³PISCITELLI, Tathiane. Seletividade tributária como imposição constitucional. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/coluna/seletividade-tributaria-como-imposicao-constitucional.ghtml>>. Acesso em: 21 maio. 2023.

⁹⁴ Ibid.

Por fim, muito se falou sobre a utilidade do Princípio da Seletividade com a finalidade de reduzir a regressividade dos impostos sobre consumo e garantir uma melhor aplicação da capacidade contributiva. O sistema de cashback é um bom sistema, mas é preocupante que esse seja o único sistema de regressividade previsto nas reformas tributárias. Serão necessários mais estudos para entender as consequências da unificação das alíquotas e o fim da seletividade como conhecemos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste trabalho, foi possível analisar e compreender a importância e a relevância do princípio da seletividade no contexto do direito tributário brasileiro. A seletividade, como um dos princípios fundamentais do sistema tributário, busca estabelecer uma tributação mais justa e equilibrada, levando em consideração a essencialidade dos produtos e serviços.

A evolução histórica do princípio da seletividade revela a sua construção gradual ao longo dos anos, desde a sua primeira aparição na Constituição Federal de 1946 até sua consolidação na Constituição Federal de 1988. No entanto, é importante ressaltar que a aplicação desse princípio enfrenta desafios e limites que demandam reflexão e análise criteriosa.

Durante o desenvolvimento do trabalho, foram explorados os diferentes aspectos que envolvem a seletividade, como a definição dos critérios de essencialidade, a fixação das alíquotas e a harmonização com outros princípios constitucionais. Dessa forma, conseguimos entender que a aplicação do Princípio da Seletividade busca tributar de forma maior os produtos consumidos pela classe mais rica. Porém constatamos que mesmo com a aplicação do princípio da seletividade, os impostos sobre consumo são altamente regressivos, atingindo de maneira maior os mais pobres em detrimento dos mais ricos, efeito o qual é reduzido pelo Princípio da Seletividade.

Diante das análises realizadas, é possível concluir que o princípio da seletividade é essencial para a construção de um sistema tributário mais justo e equitativo. Quanto a sua aplicação, verificamos que existem poucas falhas na aplicação do princípio da seletividade no IPI, bem como a interferência do STF para a correta aplicação do princípio da seletividade no ICMS sobre a energia elétrica e sobre os serviços de comunicação bem como a atuação legislativa para o reconhecimento da essencialidade dos combustíveis.

Ao final, buscou-se analisar a presença do princípio da seletividade nas reformas tributárias as quais estão em tramitação no Congresso Nacional, uma vez a movimentação política e social na qual existe hoje para a aprovação da reforma e a necessidade de observar o que pode ser o futuro sistema brasileiro de impostos sobre consumo. Sobre a reforma, percebeu-se que a essencialidade não mais é parâmetro

para a seletividade dos produtos, sendo apenas aplicada a seletividade para produtos que fazem mal para a vida humana e para o meio ambiente.

Por fim, é importante ressaltar a relevância contínua do estudo e aprofundamento desse princípio, tanto no campo teórico quanto no prático. A pesquisa e o debate sobre a seletividade são fundamentais para o aprimoramento do sistema tributário e para a busca por uma justiça fiscal mais efetiva. Hoje enfrentamos o desafio da reforma tributária, a qual deve ser o maior desafio tributário desde a construção da Constituição Federal em 1988. Esse estudo está longe de exaurir o tema e ainda apresenta novos desafios a serem enfrentados, através de diversas pesquisas, não apenas jurídicas, mas sim econômicas e sociais sobre o princípio da seletividade.

Assim, esperamos que este trabalho possa contribuir para a ampliação do conhecimento sobre o princípio da seletividade e suas implicações, estimulando a discussão acadêmica e jurídica em prol de um sistema tributário mais justo e eficiente.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Constituição Federal**: Constituição Federal. Brasília, DF: Planalto, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 18 mai. 2023
- SELETIVIDADE. In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português. São Paulo: Melhoramentos, 2015.
- SELETIVO. In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português. São Paulo: Melhoramentos, 2015.
- SELETIVO. In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português. São Paulo: Melhoramentos, 2015.
- SELEÇÃO. In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português. São Paulo: Melhoramentos, 2015.
- ESSENCIALIDADE. In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português. São Paulo: Melhoramentos, 2015.
- ESSÊNCIA In: MICHAELIS, Dicionário Online de Português. São Paulo: Melhoramentos, 2015.
- COELHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2022. E-book, p. 273.
- BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 18 mai. 2023
- BRASIL. **Lei no 4.502, de 30 de Novembro de 1964**. Brasília, 30 nov. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm. Acesso em: 18 mai. 2023.
- TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2022**. 2023. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 18 mai. 2023, p. 8
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**: ctn comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, E-book, p. 1827
- TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da Seletividade e Essencialidade Tributária**: Uma perspectiva libertária. 1.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, passim.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627185. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 21 mai. 2023.
- IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; CORNELIO, Felipe Moraes; PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TONON, Marcelo Resende. **TEXTO PARA DISCUSSÃO 2823 - TRIBUTAÇÃO INDIRETA: ALÍQUOTAS EFETIVAS E INCIDÊNCIA SOBRE AS FAMÍLIAS**. Brasília: Ipea, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/tributacao-indireta-aliquotas-efetivas-e-incidencia-sobre-as-familias>. Acesso em: 18 mai. 2023
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 689.628 Pernambuco**. Brasília, 27 out. 2015. p. 1. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=53174563&num_registro=201500067850&data=20151117&tipo=5&formato=PDF Acesso em: 18 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.145 São Paulo**. Brasília, 27 out. 2015. p. 69. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274800&prclD=2635752#>. Acesso em: 18 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.145 São Paulo**. Brasília, 27 out. 2015. p. 69. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274800&prclD=2635752#>. Acesso em: 18 mai. 2023.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodvim, 2021. p. 121.

GRECO, Marco Aurélio, in: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1694

BAND. **Por que caviar é tão caro? Entenda como a iguaria é produzida**.

Disponível em: <<https://receitas.band.uol.com.br/noticias/por-que-caviar-e-tao-caro-entenda-como-a-iguaria-e-produzida-16573998>>. Acesso em: 18 maio. 2023.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI)** Receita Federal. 2023. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso em: 18 mai. 2023, p. 56.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 606.314**

Pernambuco. Brasília, 11 mai. 2021. p. 36. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756429191&prclD=3800862#>. Acesso em: 18 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 429.306 Paraná**. Brasília, 01 fev. 2011. p. 8. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620482>. Acesso em: 18 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 627.280 Rio de Janeiro**. Brasília, 18 mar. 2022. p. 26. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759903454&prclD=3920968#>. Acesso em: 18 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 714.139 Santa Catarina**. Brasília, 18 mar. 2021. p. 157. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759903454&prclD=3920968#>. Acesso em: 18 mai. 2023.

PODERÁ", in **Dicionário Priberam da Língua Portuguesa**, 2021. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/poderá>. Acesso em: 18 mai. 2023.

AMARO, Luciano da S. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. *E-book*. ISBN 9786555592993. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em: 16 mai. 2023. p. 69

QUINTANILHA, Gabriel S. **Manual de Direito Tributário. Volume Único**. São Paulo: Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559647804. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647804/>. Acesso em: 16 mai. 2023. p. 111

BERGAMINI, Adolpho. **Curso de Tributos Indiretos: Volume I ICMS**. Brasil: Revista dos Tribunais, 2020. p. 18.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 194, DE 23 DE JUNHO DE 2022: Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017.** Brasília, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 18 mai. 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.195 Distrito Federal.** Brasília, 2023. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=766432946&prcid=6434957#>. Acesso em 18 mai. 2023

G1. **As promessas de Lula.** Disponível em:

<<https://especiais.g1.globo.com/politica/2023/as-promessas-de-lula/#!/100-dias>>. Acesso em: 22 maio. 2023.

Tax Complexity Index. Disponível em: <<https://www.taxcomplexity.org/>>. Acesso em: 22 maio. 2023

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45, de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autor: Baleia Rossi - MDB/SP. Disponível em:

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 18 mai. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Emenda Constitucional nº110, de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:

<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em: 18 mai. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Emenda Constitucional nº46, de 2022.**

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155612>>. Acesso em: 18 mai. 2023.

RIO GRANDE DO SUL, Secretaria da Fazenda. **O que é o Devolve ICMS.**

Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/o-que-e-o-devolve-icms>. Acesso em: 19 mai. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto 56.145 de 20 de outubro de 2021.** Institui o programa DEVOLVE ICMS. Porto Alegre, 2021. Disponível em:

<https://www.devolveicms.rs.gov.br/upload/arquivos/202110/21140447-doe-21-10-2021-decreto-n-56-145-de-20-de-outubro-de-2021.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2023

GRUPO DE TRABALHO SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Apresentação das propostas de reforma tributária(PECs 45 e 110/19) -

08/03/2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67187>. Acesso em 19 mai. 2023

PISCITELLI, Tathiane. **Seletividade tributária como imposição constitucional.**

Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/coluna/seletividade-tributaria-como-imposicao-constitucional.html>>. Acesso em: 21 maio. 2023.