



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

HILAS RAMOS DE FREITAS

**A TÉCNICA DA SELETIVIDADE DO ICMS NO CONTEXTO
DO DEBATE SOBRE A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO**

Salvador
2023

HILAS RAMOS DE FREITAS

**A TÉCNICA DA SELETIVIDADE DO ICMS NO CONTEXTO
DO DEBATE SOBRE A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao curso de
graduação em Direito, Faculdade Baiana de
Direito, como requisito parcial para obtenção
do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Daniel Oitaven

Salvador
2023

TERMO DE APROVAÇÃO

HILAS RAMOS DE FREITAS

A TÉCNICA DA SELETIVIDADE DO ICMS NO CONTEXTO DO DEBATE SOBRE A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2023.

AGRADECIMENTOS

Existem pessoas especiais a quem eu poderia dedicar esse trabalho, várias tiveram um carinho, uma preocupação, uma atenção comigo nesse período; no entanto, fazendo justiça à conclusão de curso, queria tecer as minhas dedicatórias para algumas pessoas especiais. Em primeiro lugar, à Ludmila Teraoka, minha eterna confidente, a qual sempre foi um pilar emocional para mim, mesmo nos momentos mais difíceis, ela esteve comigo. Também um agradecimento a todos da Tax, em especial Daniel Oitaven e Alessandra Pearce, respectivamente meu orientador e coach da equipe, cujo primor técnico me deu grande parte dessa teoria. Destaco ainda, nestes dois, as palavras que me disseram, sem que soubessem, que era tudo que eu precisava ouvir. Para Chico, também, segurança da Faculdade, cuja alegria sempre deixava nossos dias mais leves e Tico Tavares, um dos caras mais incríveis e inteligentes que eu conheço. Chegando ao fim, uma dedicatória a três professores especiais, Marcus Seixas, Geovanne Peixoto e Mayana Sales, cada um com seus motivos. Mas, por mais uma vez, e apenas essa, aos meus pais. Sem eles eu não estaria aqui.

RESUMO

O presente trabalho monográfico visa entender a matriz tributária brasileira, a partir do reconhecimento de que há um problema quanto à proporcionalidade dos tributos. Essa proporcionalidade resulta em uma regressividade tributária, e, como consequência, há uma maior oneração das classes mais pobres de uma população. Conforme se vê, o trabalho busca, desde o início, identificar como se deu o surgimento dos impostos, e como surgiram os impostos indiretos, tal como a sua fixação no Brasil, através, e, principalmente, pelo ICMS. Diante desse contexto, há a apresentação de como o valor de tributo pago pelas diferentes classes econômicas implica em consequências diferentes para cada classe, podendo impossibilitar, nas classes mais baixas, a possibilidade de se adquirir um bem de primeira necessidade. Esses problemas são analisados sob a ótica da técnica da seletividade. Isto delimitado, pontua-se como a falta de efetivação da essencialidade é posta diante de um contexto de regressividade tributária.

Palavras-chave: ICMS, Técnica da Seletividade, Essencialidade, Regressividade, Imposto Sobre Consumo, Constituição Federal.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ICMS	Imposto Sobre A Circulação Mercadorias
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto Sobre Serviços
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
TIPI	Tabela de Incidência Sobre Produtos Industrializados
CF	Constituição Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE FIGURAS, GRÁFICOS E TABELAS

Imagem 01	Evolução Dos Aspectos Históricos Da Tributação
Gráfico 01	Nº De Cestas Básicas Que O Salário Mínimo Pode Comprar
Gráfico 02	Nº De Botijões De Gás (13kg) Que O Salário Mínimo Pode Comprar
Gráfico 03	Despesas De Consumo Das Famílias
Tabela 01	Salário Mínimo Nominal X Salário Mínimo Necessário
Tabela 02	Tabela Do Imposto De Renda Ano Base 2022
Tabela 03	Despesas Monetárias E Não Monetária Com A Alimentação Por Situação De Segurança Alimentar Existente No Domicílio, Segundo Os Tipos De Despesa. Período 2017-2018
Tabela 04	Despesa Monetária E Não Monetária Média Mensal Familiar Com Alimentação, Por Situação De Segurança Alimentar Existente No Domicílio, Segundo Os Tipos De Despesa Brasil – Período 2017-2018
Tabela 05	Despesa Monetária E Não Monetária Média Mensal Familiar Com Alimentação, Por Situação De Segurança Alimentar Existente No Domicílio, Segundo Os Tipos De Despesa Brasil – Período 2017-2018

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO, IMPOSTOS INDIRETOS E ICMS EM PERSPECTIVA HISTÓRICA.....	8
2.1 O VÍNCULO ENTRE O SURGIMENTO DA TRIBUTAÇÃO E A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ESTADO.....	9
2.2 DO SURGIMENTO DOS IMPOSTOS INDIRETOS.....	11
2.3 NOTAS HISTÓRICAS A RESPEITO DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO.....	21
2.4. O SURGIMENTO DO ICM E, POSTERIORMENTE, DO ICMS NO CONTEXTO DA HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	24
3 A TÉCNICA DA SELETIVIDADE DO ICMS NO CONTEXTO DO DEBATE SOBRE A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	28
3.1 TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO, REGRESSIVIDADE E FALTA DE PERCEPÇÃO DOS MECANISMOS DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA PELA POPULAÇÃO	29
4 O PRINCÍPIO DA TÉCNICA DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE.....	41
4.1 CONCEITO DA “TÉCNICA DA SELETIVIDADE.....	42
4.1.1 Seletividade, técnica ou princípio?.....	43
4.2 CONCEITO DA ESSENCIALIDADE	49
4.2.1 Tipos X Conceitos.....	50
4.2.2 Análise do voto de Min. Dias Toffoli no Tema 745.....	51
4.2.3 Análise do julgado do STJ sobre PET.....	56
4.2.4 Do conceito fundamental de mínimo existencial	57
4.2.5 Critérios de interpretação: necessidade, qualidade, utilidade	58

4.2.6 Da divergência da faculdade ou obrigatoriedade da seletividade.....	65
4.2.7 Da necessidade de utilização dos critérios interpretativos da essencialidade para diminuir a regressividade tributária	70
5 CONCLUSÃO.....	75
REFERÊNCIAS.....	76

INTRODUÇÃO

A presente monografia emergiu de um estudo em face do Recurso Extraordinário nº 714139/SC, em uma competição de tributário, mais precisamente o IV TAX MOOT brasileiro. Naquele momento, a necessidade de uma defesa pró fisco, culminada com a sustentação oral, fizeram com que a temática da seletividade aparecesse com um grau de importância ainda não disciplinado por outros autores e que levaram a pesquisas mais aprofundadas, que, finalmente, eclodiram nesse trabalho.

Como se observa, a seletividade é melhor explorada no IPI, em razão do seu caráter obrigatório. É também materialmente mais visível, haja vista a tabela do TIPI elencar diferentes alíquotas, configurando-as, através do seu grau de essencialidade. Ademais, a maturação dessa matéria no IPI possibilitou um nível maior de precedentes judiciais, fixando pontos interessantes para avaliação da seletividade e essencialidade.

Em comparação com o ICMS, a federalização dos impostos alimentou os entes federativos de competências próprias, de oportuno, entregando aos legisladores estaduais a possibilidade de se utilizar da seletividade ou não. Esse caráter discricionário teve, de forma contrária ao IPI, o ICMS fora do centro das discussões judiciais da seletividade e utilizando de forma errônea ou sequer se utilizando deste instituto.

De qualquer modo, a urgência de se entender a matéria para a apresentação no IV TAX MOOT levou à formulação do entendimento da finalidade do imposto, o que necessitou de uma análise do processo histórico de formação dos impostos, bem como da fixação do ICMS no Brasil. Essa análise histórica se deu a partir da formação do Estado e da tributação originária – que sequer tinha como base uma prestação pecuniária – até a atualidade.

Também foi necessária uma avaliação da matriz tributária brasileira, passando por pontos que englobassem uma análise de quem paga mais tributos, onde estão localizados os principais tributos, como esses tributos se comportam nas classes mais baixas e como a forma que se tributa é óbice direto à efetivação dos direitos, principalmente, da essencialidade.

Por fim, foi desenhada a Teoria da Seletividade com base nas posições doutrinárias existentes, com fulcro basilar em Fábio Canazaro e Leandro Paulsen, bem como na identificação, a partir dos critérios construídos pelos precedentes judiciais, dos critérios que qualificam e conseguem transparecer o que pode ser considerado essencial.

2 TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO, IMPOSTOS INDIRETOS E ICMS EM PERSPECTIVA HISTÓRICA

Neste capítulo, serão indicados os principais fatores que deram origem ao surgimento da tributação indireta, o que é uma condição para que possamos compreender, no capítulo posterior, por qual razão o ICMS, configurado enquanto um imposto indireto, é costumeiramente apontado como um dos tributos que mais contribuem para que o sistema tributário brasileiro seja regressivo, sem que seja identificado pelo contribuinte como tal.

No tópico 2.1, será descrito como a necessidade de organização administrativa do Estado resultou, paulatinamente, na institucionalização da tributação. No tópico 2.2, será explicado o surgimento da figura dos tributos indiretos. No tópico 2.3, será abordada historicamente a tributação do consumo. Finalmente, no tópico 2.4, tratar-se-á do surgimento do ICM e do ICMS no contexto da história da tributação no Brasil.

2.1 O VÍNCULO ENTRE O SURGIMENTO DA TRIBUTAÇÃO E A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ESTADO

Anterior à uma ideia de Estado, tributação ou qualquer relação que possa decorrer entre fisco e contribuinte, havia a concepção de sociedade como um elemento anterior à formação do Estado. Sua criação decorreu da evolução e conurbação de pequenos entes familiares, em prol do fortalecimento de suas comunidades, até a formação de uma sociedade.

Nesse espeque, cumpre trazer a visão de Paulo Bonavides¹, acerca da conceituação de sociedade, senão vejamos: é possível conceituar a sociedade como

¹BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. 57 p.

todo complexo de relações dos homens e seus semelhantes. Dessas relações, invariavelmente vão ocorrer disputas por poder, por relações, por dinheiro. Disputas essas que vão formar uma estrutura organizacional complexa que irá, aos poucos, se estabelecer de forma hierarquizada e com requintes de dominância. Há, aí, a natural formação de conglomerados administrativos que desempenham um papel de normatividade e pressupostos de controle para os demais. É dessa forma que se entende o Estado como uma consequência da sociedade. Isto é, a sociedade vem antes e o Estado vem depois, como vínculo jurídico-político entre os indivíduos que a integram.²

No entanto, nas diferentes formas de Estado, um elo sempre foi mantido, independentemente de sua carga ou de sua valoração; a tributação. O tributo, como irá ser demonstrado mais adiante, é, universalmente, a forma de controle das despesas estatais sobre seus dispêndios, fazendo parte das suas receitas originárias.

O Estado, como meio pretensamente legítimo de imposição da lei e da ordem, normatiza a vida social por meio de sua organização administrativa. Como se verá adiante, essa organização engloba formas de controle das receitas originárias do Estado. Ora, a manutenção do ente estatal e a materialização de seu poder fizeram surgir prestações pecuniárias, que dessas, como consequência, fez surgir um mecanismo de comunicação universal que serve de controle para os ganhos gerados por elas: a escrita.

Portanto, em paralelo, à estruturação de uma sociedade em torno do Estado, surgiu o conceito de tributo. Contudo, em sua concepção básica, o tributo não era pautado pela prestação pecuniária, ou seja, não se tinha no tributo, pelo menos em seu marco inicial, uma acepção econômica, ou talvez, uma ideia de bem produzido pelo trabalho ou esforço, com valor relevante. O tributo era, isso sim, uma espécie de sacrifício individual para o bem coletivo. Dito isso, a organização de Estado alinhava-se por completo com o contexto de arrecadação administrativa, tendo como base, em cima dessa, o dispêndio coletivo para financiamento de políticas públicas, financiamento de exércitos, constituição da sociedade feudal, enfim, contribuições à sociedade.

Ora, ninguém dispor-se-ia a arcar com algo, ainda que não econômico, vide não existir conceito preciso acerca desse tema, mas ninguém iria dispor de sua

² K A N T, Emmanuel. **Metaphysische Anfangsgruende der Naturwissenschaft** **Metaphysik der Sitten**. Hamburg, 1954.

energia em trabalhos pesados se não houvesse uma força maior ou fosse obrigado a fazê-lo.

Se não houvesse, por exemplo, um perigo de perda de propriedade ou então atos de violência de “sociedades” inimigas, não se justificaria um fortalecimento do Estado, muitas vezes pautados em figuras unas e absolutas, que fossem símbolo de força e segurança. O tributo, pois, ainda que plenamente questionável por seus contribuintes, era a concordância tácita com aquele modelo de exploração que o seguraria de violências ou conquistas.

Mas o que aconteceria se o Estado falhasse? A resposta mais simples é que o contribuinte morreria ou teria um fim indiscutivelmente trágico. Esse temor era suficiente para obrigar, nos marcos civilizatórios iniciais, as sociedades crescerem, economicamente e militarmente, que as demais, forçando contribuições de seus cidadãos. De oportuno, não se pode ignorar o fato de que não se fala de um Estado criado somente para se defender, vez que o crescimento daqueles entes familiares, de forma lógica, iria incitar uma necessidade de expansão da produção alimentícia, de terras e instrumentalização das operações. Justo pois, uma organização administrativa mais forte e, precisamente com o fim de manutenção do próprio Estado, com base no controle e satisfação do cumprimento das obrigações precisaria surgir.

O surgimento do Direito Tributário, pois, está relacionado à instituição de impostos para proteção daqueles entes familiares, tendo como base a força de terceiros. Assim, através do sacrifício individual de cada um, os habitantes de pequenas vilas poderiam se submeter à proteção de grupos mais fortes, que os lideravam, em troca dos tributos devidos.

A posteriori, na formação da sociedade europeia os tributos foram sendo, inicialmente e de forma gradual, aplicados às limitações territoriais de cada estado em desenvolvimento. No entanto, não há na história tributária um marco inicial que padronizou todas as espécies de tributo e em qual momento se desenvolveram. É fato que algumas das espécies irão ser trazidas aqui, para que se entenda, como finalidade deste trabalho, a idealização deste tributo. Assim, tem-se que, por exemplo, a prerrogativa do pedágio levou aos tributos de importação, exportação e trânsito a surgirem. Ademais, a conceituação de propriedade originou tributos sobre a terra, tanto a área a qual se destinava a produção e colheita, tanto a área de moradia.

Inclusive, na visão de Niall Ferguson³, o direito à propriedade foi um dos seis aplicativos – analogia que o autor utiliza para descrever as diferenças entre a civilização ocidental e oriental – que de fato possibilitou um crescimento e imperialização destas áreas.

Na linha dos contratualistas, o Estado era o meio de pôr fim à barbárie, sendo a dissociação entre um estado de natureza do homem e a sua emancipação e poder político em contraponto a esse estado. Assim, na visão de Thomas Hobbes, o homem seria o lobo do próprio homem e que somente a partir do contrato social, adquiriria um status civilizado. O Estado seria a monopolização da força, através da submissão legal de seus membros, aos comandos legais de ordem fiscal e jurídica.

No Estado moderno, a dominação se dá de forma normativa e legal-racional, burocrática, no sentido da elaboração das leis, estatutos e instruções legais, não somente no uso desmedido da força ou estruturas. Essa dominação se perfectibiliza através da cobrança de que todos os seus civis sigam sua lei, e para cada empreendimento que visarem criar, onerem-se com gêneros da espécie tributária.

Contudo, a tributação é muitas vezes ignorada do ponto de vista de instrumento de controle. Raramente se apregoa uma finalidade de controle da tributação por meio do Estado, no entanto, essa ausência de identificação, impede novos vieses acerca do papel de controle do Estado e suas manipulações comportamentais, indutoras ou não, em face dos contribuintes.

Em verdade, a tributação ganha um prisma especial nas concepções mais modernas de Estado, uma vez que na visão de Paulo Caliendo⁴, o Estado ultrapassa suas meras funções fiscais de arrecadação quando passa a se preocupar de forma mais positiva com aspectos sociais, quando a tributação passará a admitir uma forma de indução de comportamentos mais virtuosos ou desestimular comportamentos indevidos.

³ FERGUSON, Niall, **1964 -Civilização : Ocidente X Oriente / Niall Ferguson** ; tradução Janaína.Marcoantonio. - São Paulo : Planeta, 2012.Tradução de: Civilization : the west and the rest, p. 22.

⁴ CALIENDO, Paulo. **TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA: OS TRIBUTOS PODEM SER UTILIZADOS COMO INSTRUMENTOS DE INDUÇÃO ECONÔMICA? TAXATION AND ECONOMIC ORDER: A TAXES INCENTIVES AN EFFECTIVE ECONOMIC TOOL**.Rev. direitos fundam. democ., v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016, p.4.

Como será adiante demonstrado, exemplos da regulação da propriedade ou pelo menos o poder soberano diante desta, como a Dieta de Roncaglia, foram marcos basilares no campo do direito das coisas e soberania dos monarcas, ao passo que, de certa maneira, esse tratado influenciou tanto o desenvolvimento de novas formas de se entender os efeitos da tributação quanto o surgimento de alguns tributos, dentre os quais os impostos indiretos.

2.2 DO SURGIMENTO DOS IMPOSTOS INDIRETOS

No período relativo ao feudalismo e à Baixa Idade Média, as prestações devidas se limitavam muito mais ao uso do solo e devoção à igreja, como forma de tirar os proventos através do dízimo. Em raras ocasiões alguma relação econômica divergia do cotidiano e gerava uma nova realocação tributária. A principal por grande parte do tempo era em relação à propriedade. Todavia, o imposto sobre o pedágio e os impostos especiais e de importação e exportação vão se tornar primeiro objeto de estudo, da forma que se desenvolveram e estabeleceram. Isto porque, por divergir de um modelo tradicional, espelhado na configuração europeia feudal e ter como aspecto principal um marco de visualização de como se deu a origem de impostos indiretos, essas exações merecem destaque inicial.

Na Baixa Idade Média, o sistema de produção feudal dificilmente permitia a produção do excedente. Essa consequência era resultante do emprego das técnicas agrícolas utilizadas, que não possibilitavam uma produção eficiente. Neste passo, as relações econômicas eram restritas. A posteriori, com o desenvolvimento das cidades, houve uma mudança na forma da sociedade, o que particularmente, ajudava na criação de novas relações econômicas. No entanto, com o letárgico desenvolvimento das cidades, a forma de tributação se concentrava basicamente em contribuições ao senhor feudal, e a figura do pedágio.

É por isso que o estudo dos surgimentos dos impostos, inicialmente dar-se-á pela figura do pedágio, como de forma de demonstrar que as sociedades não permitiam uma mobilidade maior entre as circulações de mercadoria. Tal qual o pedágio, um imposto simples de compreender o seu surgimento, tendo em vista o exercício de soberania dos diversos senhores feudais que queriam achar mais uma forma de arrecadar.

A ideia do pedágio, em verdade, esculpiu-se na idônea e impositiva ideia de que viajantes, comerciantes ou terceiros, tinham que pagar para realizar a travessia em segurança, seja de pontes, estradas ou fronteiras. Ferdinand Grappenhaus identifica esse direito em sendo uma garantia real decorrente da lista de regalias de acordo com a Dieta de Roncaglia⁵, desta forma sendo um direito do imperador em impor essas restrições aos viajantes.

Na prática, esse imposto era cobrado e, conseqüentemente, embutido no valor do produto final, ao passo que as causas da tributação indireta são vistas desde os momentos mais anteriores da história, ainda que suas conseqüências não tenham sido contempladas desde seu surgimento. De qualquer sorte, esse conceito de tributo indireto pode ser entendido desde o início, como uma forma de onerar os consumidores por tributos cobrados ao longo do processo de transporte e estocagem daquele bem ou serviço. De início a sua cobrança era feita em espécie, a posteriori sendo modificada a uma base de cálculo em relação ao valor da mercadoria.

A partir destes conceitos iniciais, o fluxo econômico foi sendo controlado por exações de importação e exportação. Àquela época, não havia alguma figura ou bloco econômico que pudesse viabilizar a isenção fiscal para essas operações, havia somente o poder controlador dos soberanos para impor o exercício da sua soberania e limitar a entrada e saída de mercadorias, de forma a ser mais um meio de arrecadação.

As conseqüências dessas políticas fiscais não necessariamente foram uniformes, tendo variado de acordo com a localidade, mas, é possível mencionar alguns marcos históricos alcançados por estas políticas.

É perceptível que os preços das mercadorias dispararam em face desses impostos, mas seu ápice, segundo o autor, ocorreu na Alemanha, França e Inglaterra, quando da falta de uma unidade territorial as diversas províncias fracionadas cobravam para cada passagem um valor correspondente, elevando em três vezes o valor da mercadoria.

Assim, importações eram costumeiramente associadas a um mercado de certo luxo, o que, inicialmente, inviabilizou uma expansão do seu consumo, por

5 GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens - Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)** / Ferdinand H. M. Grapperhaus: traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019p,25.

consequências de certas práticas econômicas na Europa. A par disso, e tendo em vista as exportações serem tão onerosas. O mercado nacional deveria ser suficiente para se abastecer, pois caso não fosse, estaria fadado ao desabastecimento.

Todavia, devido à escassez de mercadorias, ocasionadas por esta “política” – abre aspas por ser um comportamento mais automático do exercício de soberania que uma consciência de política fiscal – alguns países como a França, optaram por prever algumas isenções para certas mercadorias que não de luxo, preferindo por onerar mais as exportações em relação às importações.

Como consequência, houve a percepção que o fluxo comercial de produtos entre entrantes⁶ e saídas poderiam ser regulados através destas políticas fiscais – por meio do pedágio. A França foi um dos principais motores na identificação das políticas fiscais, com o foco no protecionismo e estímulo da competição interna ante às externas.

Muito embora essa forma de tributação ficasse mais restrita à tributação dos produtos de luxo vendidos à nobreza, outros impostos não detinham a mesma sorte. A tributação da Europa medieval consistia basicamente em tributação sobre a renda. Essa tributação era uma forma mais violenta e eficaz de arrecadação de tributos, além de ter funcionado nos sistemas de vassalagem e suserania. Em termos de sustentação econômica, o soberano conseguia ter uma maior previsibilidade e controle a partir desse modelo, mas em contrapartida era um imposto de opressão, caracterizado por ser utilizado principalmente contra as camadas populares.

Acredita-se que essas formas, que conseqüentemente levavam a formas de opressão e confisco por parte das autoridades, sustentaram um imaginário de direito tributário como um instrumento de confisco e perpetuação de poder das classes opressoras. Há uma certa verdade nisso, mas o direito tributário possui importante função de sustentar o maquinário estatal e manutenção econômica das funções sociais desempenhadas por esta instituição.

Essa concepção, no entanto, era desvirtuada das práticas tributárias à época, haja vista que a modernidade utilizava dos tributos para basicamente realizar regalias

6 GRAPPERHAUS, Ferdinand H. **M.O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens - Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)** / Ferdinand H. M. Grapperhaus: traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019, p.30

da nobreza, em especial na França, e manter os exércitos ativos. O Estado, quando não concentrado em uma figura una e absoluta provia aos exércitos, que no momento de eclosão dos limites territoriais era bastante utilizado, os proventos necessários à sua manutenção.

Justamente por isso que a falência de alguns modelos de Estado, levaram a algumas revoluções. Esse ponto em específico é o momento a qual a revolução francesa se faz salutar. Como anteriormente dito, essa tributação direta não alcançava nobreza e clero, o que gerava questionamentos acerca da idoneidade do imposto, haja vista o contexto social que a França passava ser de constante revolta e insatisfação da classe ascendente, a burguesia, contra o regime absolutista da época.

É de se entender que se o panorama fiscal francês era de desagrado da população no geral, para a burguesia ainda detinha um “quê” de revoltante, haja vista contar com impostos pesados sobre sua atividade econômica, bem como enfrentar desabastecimentos regulares e vender para uma população que não detinha capacidade econômica para obter suas mercadorias. O cenário era desolador, a Burguesia sendo tributada enquanto pessoa física, a partir de seus proventos, e seus negócios sendo igualmente tributados. De forma antípoda, as demais classes, utilizavam-se dessas fontes de custeio para arcar com suas regalias.

Essa concepção de exploração da burguesia, vem de um momento anterior à própria revolução, pois, segundo o Autor, os impostos sobre consumo e faturamento foram provenientes do desenvolvimento das cidades. Por exemplo, quando grandes castelos e províncias da nobreza outorgavam direitos de construir muros, portões e fossos, cobravam pela segurança e “locação” dos estabelecimentos de pagamento em valor único ou contribuição anual, da participação nas vendas.

A própria nobreza poderia estar ligada as operações econômicas, mas era desvirtuoso, pelo pensamento da época, - antes de uma revolução burguesa – associar-se a atividades econômicas. Nestes termos, algumas figuras societárias e da administração pública foram surgindo, para dissociar a figura da nobreza castelar, do mercador, mas contar com suas explorações fiscais. É neste passo, que, destaca o Autor

Desse modo, a comunidade conseguia obter o direito de uso do moinho, do abatedouro, da cervejaria e da casa onde se faziam as pesagens e medições. E, como também os governos locais frequentemente ficavam sem dinheiro, alguém certamente da prefeitura - concebeu a ideia de aumentar os valores cobrados pelo uso do moinho e da cervejaria, pelo fornecimento de gado ao abatedouro e pela pesagem e medição dos produtos a estas sujeitos.(...) A

partir desse momento não encontrava mais fronteiras. Com o decurso do tempo, à medida que as tarifas eram elevadas, tornou-se cada vez mais duvidosa a natureza de prestação de serviços daquilo que era fornecido pelo governo. O comércio passou, então, a ocorrer fora do mercado; mais e mais artesãos se estabeleceram nas cidades, passando a vender seus produtos em lojas próprias

Acontece que, outros impostos indiretos surgiram desta relação entre partes, onde a razão do desenvolvimento da atividade mercantil conglomerava essas exações. Inicialmente, tais exações eram tratadas como impostos especiais sobre consumo; esses impostos não se caracterizavam por ser regra geral, apenas para quem detinha atividades específicas. Não eram regra geral e nem abarcavam todas as atividades, mas somente aquelas que precediam de uma necessidade de prestação ou locação de estabelecimento de outra parte ou razão outra.

Por exemplo, o governo inglês instituiu, em determinada ocasião, um tributo especial para vinhos da ilha de Creta⁷, tendo em vista esta ter estabelecido impostos de exportação mais altos do que o normal, para poder lucrar em cima das importações, principalmente as dos produtos ingleses. Em retaliação, os ingleses aumentaram as taxas em face de seus produtos, desestimulando seu consumo.

Dito isso, o surgimento desta forma de tributação provém de uma contrapartida entre partes, que podia ser o Estado ou por entes privados, que incorporavam ao valor final do produto os dispêndios daquela relação econômica. Inicialmente o Estado, pois este era responsável e “competente” para colher tributos, e em seguida sujeitos que eram muitas vezes outorgados a realizar a cobrança.

Como a prerrogativa de instituir tributos era proveniente das cidades, o poder de decisão sobre quem iria arcar com as exações também passava pelos crivos destes. Ao passo que clero e nobreza em muitas vezes eram isentos deste modal de tributação. De forma lógica, esse desequilíbrio suscitava uma sensação de revolta.

No entanto, em países como a França, ainda que clero e nobreza não contribuíssem para a tributação direta, os impostos especiais continham um elemento

⁷ GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens - Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)** / Ferdinand H. M. Grapperhaus: traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019, p.30.

de justiça fiscal, tendo em vista abranger os produtos que, como consumidores, eles não conseguiam evitar.⁸

Em suma, o que se percebe é que os impostos diretos (impostos sobre a renda e propriedade) não alcançavam clero e nobreza, esses eram incidentes sobre a burguesia ascendente e a população no geral. Em algumas localidades, em especial a França, os tributos especiais (incidentes sobre vinho, especiarias e artigos de luxo) alcançavam também o clero e a nobreza, o que comprova o pouco da universalidade dos impostos indiretos.

Há de se destacar que até o presente momento histórico suscitado, a concepção de Estado continua sendo pautada em um governo centralizado na figura do monarca. Ainda nesse momento, estudos, estatísticas e análises da disciplina tributária não são sequer maturados, o que implica em pouca razão acerca do papel do Estado e necessidade de tributação.

Dito isso, neste momento, entende-se que a tributação indireta surge da cumulação de tributos especiais, bem como os pedágios ultrapassados, que são embutidos no valor final das coisas. Inicialmente, e de forma bem preliminar, há algumas baixas noções sobre a influência destes impostos nas políticas fiscais que possam ser construídas, que como foram tratadas, suscitaram a diminuição das cargas tributárias.

Com o fim da idade média, e a partir da evolução do conceito do Estado, algumas relações econômicas foram sendo traçadas, certas políticas e incentivos do Estado, forçaram a descoberta de novas localidades e, portanto, novas relações econômicas e, mais uma vez, novos tributos a serem analisados. Intrinsecamente, o desenvolvimento mercantil, as novas relações de trabalho e consequente modo de produção, também trouxeram novas descobertas; curiosamente, diversos eventos importantes se deram pela política fiscal adotado. De forma sucinta, o aumento do comércio nas Índias, e os impostos de pedágio adotados pelas zonas limítrofes às Índias, fizeram com que Estados que detinham uma localização, geografia e conhecimentos científicos, lançassem-se ao mar, em busca de novas rotas. Nessa busca por inovação, novas colônias foram descobertas.

⁸ GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens - Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)** / Ferdinand H. M. Grapperhaus: traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019, p.38.

Por fim, para facilitar o desenvolvimento desse período de tributação, traz-se uma pequena imagem global de o que acontecia à época:

IMAGEM 01: Evolução dos aspectos históricos da tributação



FONTE: Elaborado pelo Autor

O que se percebe, por fim, é que a tributação esteve presente desde os primórdios do desenvolvimento das sociedades, antes ocupando um espaço de sacrifício individual para um bem coletivo, e somente depois ganhando uma acepção pecuniária. Vê-se que a partir da noção de território e soberania, seja de cidades-estados, seja de monarcas, o surgimento do pedágio esteve atrelado como uma forma de tributação indireta.

Após, com a evolução das práticas e interações de comércio, impostos sobre determinados produtos começaram a ser cobrados, inicialmente com um caráter especial e transitório. Todavia, com os benefícios de uma arrecadação sobre venda, foram cada vez mais utilizados. O imposto sobre o selo, ainda não tratado neste capítulo, foi a posteriori desenvolvido e contou como uma forma de oficialidade de documentos ou operações comerciais.

2.3 NOTAS HISTÓRICAS A RESPEITO DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Com a evolução dos modelos estatais, a tributação poderia possuir alguma finalidade em específico, da qual iria variar com as políticas fiscais almejadas. Com o

assente das revoluções burguesas e junção a um processo do liberalismo, os panoramas fiscais passaram a ter uma importância crucial para o desenvolvimento de estados nacionais.

Agora com a expansão do mercantilismo e início do desenvolvimento de uma cultura colonialista, os panoramas fiscais poderiam pautar-se na mínima onerosidade das contribuições internas dos contribuintes, focando nas formas de dominação externa, tal qual eram remetidos às épocas pré-estatais primárias.

Esse modelo predatório perpetuou-se principalmente nas colônias inglesas nos EUA e espanholas. O Brasil também teve em grande parte uma política predatória usada contra ele, no entanto, como o desenvolvimento das colônias brasileiras se deu de forma atípica, concomitantemente com a criação do reino do Brasil-Portugal e Algarves, a relação ficou mais complexa do que a pretendida a ser abordada neste capítulo e não será alvo de estudo neste presente trabalho.

Sabe-se que, em relação às colônias, das quais muitas eram exaustivamente exploradas, o sistema tributário era evidentemente mais pesado em relação às capitais. Essa prática era conscientemente feita para compelir o crescimento das colônias, com a evasão da moeda para as capitais. Esse crescimento compelido era utilizado como meio de adequar o desenvolvimento dela, com os interesses da capital.

Não só fiscalmente, mas em relação a insumos, as colônias eram quase sempre exploradas ao máximo, o que regurgitava na população local, eminentes insurreições pautadas no quadro fiscal insatisfatório. É claro, no entanto, que não eram somente os tributos que levavam à insurreição das colônias, mas a sensação de independência e desejo de superar a dominação normativa e política, acresciam o sentimento de insurreição que logo tomava parte das províncias.

Esse modelo colonial era fadado ao fracasso, isto é, fadado à emancipação das colônias em cidades independentes, visto que as práticas predatórias eram devidamente criadas para explorar ao máximo seus recursos, sem que houvesse um grande reinvestimento no crescimento delas. É então que a sensação de pertencimento à capital rapidamente se esvai. A partir daí, as estruturas normativas não mais eram seguidas por contribuintes das colônias e como reflexo, a tributação, que temo como seu pilar principal um sacrifício individual em prol do coletivo, não mais contempla um coletivo identificável, em sendo assim, aquela tributação perde o sentido.

Pegando um momento histórico como referência, por exemplo, deve-se rememorar o evento da Boston Tea Party, que foi culminado pelo excesso de exações de consumo associadas ao chá. Com o fim da guerra dos setes anos, os cofres britânicos estavam em estado alarmante, virtualmente sem dinheiro. Justo pois, como a colônia era exaustivamente explorada, a primeira alternativa, nesse sentido, era recorrer à colônia para reabastecer os cofres britânicos.

A ideia por trás desse imposto surge desde 1624, quando Johannes van de Broeck – oficial de finanças holandês – concebeu um novo tributo, incidente sobre documentos escritos, tais como contratos e títulos de dívida. A ideia foi tida como um sucesso e logo foi incorporada por outros Estados, como Espanha (1636), França (1673), Áustria (1686), Inglaterra (1694) dentre outros.

A medida pensada para o reabastecimento dos cofres britânicos, era adotar a lei dos selos para as colônias americanas em medidas parecidas com as que haviam sido citadas como abusivas e que motivaram insurreições. Entendendo que a colônia era fonte de renda principal, a capital instituía para os bens de consumo, a necessidade de circulação de selos, de forma a vincular ao valor do produto aquele valor dispendido pelo selo. O selo deveria estar estampado em todo documento que quisesse se considerar oficial, ao passo que no passar dos anos, era obrigado a estar estampado no papel.

Inicialmente esse imposto podia ser considerado apenas uma taxa de aplicação do selo, mas eventualmente passou a ter como base de cálculo o valor dos documentos negociados, como contratos de locação. A posteriori, acrescentou-se a sua função, exações de documentos governamentais, de forma que contraiu uma natureza comercial, sendo aplicado em alvarás e autorizações.

Assim, para determinados estabelecimentos funcionarem deveriam ter um selo específico delimitando a sua legalidade. O selo desenvolveu um comportamento positivo burocrático por parte dos governos. E era calculado de acordo com a finalidade de fiscalização. Por exemplo, até a lei dos selos ter sido derrubada por abuso no seu uso, ela funcionava como forma de controlar as edições das imprensas livres.⁹

9 GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens - Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)** / Ferdinand H. M. Grapperhaus: traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019,p.83.

Isso aconteceu mais precisamente, e inicialmente, na Inglaterra, quando é fixada em 1712 a incidência do selo sobre jornais. A lei do selo sobre papéis impressos, panfletos e publicidade. Novamente essa tendência se espalhou. No entanto era de certa forma uma tributação nociva, vez que sua carga incidente era tão onerosa que impossibilitava o desenvolvimento da imprensa livre. É uma forma, de tal modo, de censurar o aparecimento de novas imprensas.

Acrescenta-se ainda que mais de uma função foi incorporada a esse imposto, tendo, por exemplo, uma outra base de cálculo, sendo a de consumo de cervejas em bares, baralhos, dados, luvas, itens de vestuários no geral, enfim. O imposto, que inicialmente foi pensado como um em sendo uma taxa para reconhecimento da validade jurídica de operações comerciais ou outros negócios jurídicos, evoluiu para um modelo de imposto sobre o comércio e depois para o valor dos produtos em específico.

Era ao mesmo tempo, incidente à atividade econômica no geral, como se fosse um dever do empresário, e aos produtos, como se uma nota fiscal fosse; sendo calculado com base em métricas sobre seu volume, estocagem, quantidade ou consumo.

Evidentemente essa medida era aplicada para se ter um controle sobre a circulação das mercadorias e arrecadação com sua circulação, o que culminou na insurreição dos contribuintes. De certo modo, esses impostos sobre operação econômica podem ser comparados com o ICMS, no que tange sua forma de aplicação e sistemática aplicada.

Com o aumento das exações do selo, um movimento importante começa a eclodir. Percebia-se que o Estado buscava uma indução de comportamentos, limitando a imprensa livre a partir dos valores absurdos das exações cobradas. A sociedade, no entanto, em determinado momento fora tão atingida pela impossibilidade de desenvolvimento da imprensa, que começou movimentos para a liberação econômica da imprensa. Os governos, por sua vez, decretaram a redução das alíquotas. No entanto, repetiram essa política desastrosa nas colônias.

Com a adoção de um imposto que já havia sido totalmente contestado em outros países, o rebuliço nas colônias devido à tributação dos selos foi quase imediata, irritando a burguesia e configurando um evento preliminar às insurreições que levariam à independência dos EUA. Assim, vê-se que de forma clara, o objetivo principal das tributações na colônia, era basicamente de alimentar as capitais, encher

seus cofres, e limitar a autonomia e o crescimento das colônias. Neste ponto, percebe-se que quando o fim da tributação não é o fim almejado ou que perca o sentido coletivamente falando, aquela tributação deverá ser revista, sobre prejuízo de torna-se ineficaz ou gerar um panorama tão clamoroso de revolta, que seja obrigatoriamente modificada.

2.4 O SURGIMENTO DO ICM E, POSTERIORMENTE, DO ICMS NO CONTEXTO DA HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Por muito tempo o Estado se limitou à figura de seus governantes, crescendo, no entanto, com o desenvolvimento de ideias liberalistas, que promoveram uma quebra nos regimes absolutistas, visando uma readequação do poder. Anos mais tarde, o desenvolvimento social foi posto em prática, ensejando a readequação do Estado para um provedor de direitos sociais. Desenvolveu-se, como consequência, o Estado de bem-estar social.

A partir desta ótica, tem-se que os sistemas de tributação estariam, necessariamente, atrelados ao contexto no qual o Estado estivesse inserido. Assim, depreende-se que em um Estado absolutista, o regime de tributação era constituído de forma a manter as estruturas de poder hierárquicas. Essas formas foram abolidas posteriormente, mas a lógica do sistema tributário a partir da concepção política e governamental se manteve.

Nesta senda, com o desenvolvimento de um Welfare State, era estante que a modalidade de tributação era constituída para suprir mais que as necessidades arrecadatórias de um Estado, serviam como base para adoção das políticas sociais que serviriam como lastro a garantir o mínimo existencial. É desse modo, que Nathália Tavares discorre de forma similar. Vê-se que na visão autora os modelos de políticas estatais, estão vinculados às formas de aquisição de renda e de fonte de custeio, cumprindo a agenda política que o ente pretende executar; ao passo que Estados liberais visam onerar menos determinados setores da sociedade em virtude de uma política de intervenção mínima. Política diametralmente opostas daqueles que se

prezam a cumprir objetivos sociais para além dos considerados mínimos. Neste passo, apregoa Nathália Tavares: ¹⁰

Se no paradigma liberal de Estado o pagamento de tributos era realizado a viabilizar o funcionamento de um Estado Mínimo, que apenas teria o papel de garantir o direito inquestionável de propriedade, e de implementar para uma igualdade meramente formal, na letra da lei, no Estado Democrático de Direito, de desiderato social, o pagamento de tributos passou a ser considerado como uma ferramenta para a garantia não só de direitos individuais e para o funcionamento de um "Estado Mínimo", mas, também, para garantir direitos sociais e um Estado que seja responsável pela garantia desses direitos, em prol do bem comum.

Outras concepções mais liberais de Estado já preconizavam de formas diversas. Para elas, em verdade, o Estado deveria intervir cada vez menos, de forma a quase ser invisível. A visão do liberalismo que surgiu com Adam Smith, encontrou defensores que corroboravam com uma figura do Estado cada vez mais distante da sociedade, sendo um interventor casual, muito mais um regulador, é como prossegue Fabrício Augusto de Oliveira:

com a crise das ideias keynesiana, na década de 1980, e a transformação do capitalismo na etapa mais recente de seu desenvolvimento, retornaram as propostas de maiores restrições ao Estado, à política fiscal e à tributação. Como decorrência, negou-se novamente ao Estado a função de promover políticas de desenvolvimento econômico e social, sendo-lhe atribuída apenas a de garantir, por meio de uma gestão fiscal responsável, as condições requeridas, nessa nova perspectiva teórica, para a estabilidade macroeconômica¹¹

Isso significa que a tributação não deveria se preocupar com políticas redistributivas e nem provocar prejuízos para a competitividade da produção na economia globalizada. No meio disso, o processo de construção da política tributária brasileira seguia rumo não tão diferente do processo histórico. Antes da Constituição

¹⁰ TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. **Desigualdades sociais patrimoniais como a tributação pode reduzi-las?** /Nathalia de Andrade Medeiros Tavares. - Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2017,p.27.

¹¹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de.**Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária** | Fabrício Augusto de Oliveira - São Paulo: Editora Contracorrente, 2020,p.17.

Federal de 1988, o Brasil vinha evoluindo os modelos descentralizadores de tributação, tendo como marco a Proclamação da República, representando uma ruptura com o modelo anteriormente traçado, pautado na centralização na figura de um imperador.

No entanto, após a Proclamação da República, o que se viu foi uma centralização das competências tributárias na mão da União, não tendo os Estados voz ativa para controlar suas finanças de forma independente, gerando nítido desequilíbrio entre os entes federativos, causados pela concentração de poder na mão das oligarquias, principalmente no eixo Minas Gerais – São Paulo. Esse período ficou conhecido como República do Café com Leite.¹²

Nos anos que se seguiram, a tributação acompanhava o processo de desenvolvimento do Brasil, passando a incidir principalmente nas importações, pois o modelo comercial criado era principalmente pautado na exportação de insumos, principalmente café, impossibilitando um desestímulo as safras que tornavam o Brasil um principal exportador; Segundo Fabrício Augusto de Oliveira, quando cita Ricardo Versano:

[a] República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública.

Esse ponto era ressaltado quando se foi proposto uma sistemática de imposto sobre exportação, ainda nos anos posteriores à Proclamação da República, rapidamente sendo extinto por conta de seus vieses negativos nas operações econômicas internacionais, frente à baixa competitividade dos produtos nacionais aos internacionais.

Assim, estimulava-se o mercado interno, taxando em demasia as importações, mesmo que a base de produção brasileira fosse essencialmente agrária à época. Soma-se a esse fator que a carência de uma produção maior de insumos internos e produtos, bem como, a recente libertação dos povos escravizados, não deveriam compelir para um panorama de tributação em cima de produtos e serviços, haja vista

12 OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária** | Fabrício Augusto de Oliveira - São Paulo: Editora Contracorrente, 2020,p.20.

que não havia um estímulo à mão de obra, levando em conta que de 1888 a 1930 poucos avanços no campo prático para inserção da população negra marginalizada foram tomadas, dificultando o enriquecimento das populações marginalizadas e consequente ampliação das desigualdades. No entanto, essa modalidade já representava 1/3 do PIB brasileiro¹³.

Aliado a este fator, a demanda centralizada no campo, tornavam as relações de comércio menos volumosas, limitando-se a pequenas cadeias de produção, que, ainda que fossem tributáveis ou tributadas, pouco contribuía para o PIB, em relação com a tributação sobre as importações. Nesse prisma, percebe-se que a carga tributária era composta, em tese, de um viés extremamente indireto. As cargas tributárias diretas representavam menos que 7% da arrecadação tributária. O que, desde um primeiro momento, destaca uma ausência no comprometimento do governo brasileiro em lidar com uma justiça fiscal, ainda na visão do Autor:

De fato, no final do século XIX, enquanto a agricultura respondia por algo em torno de 40% do PIB, a participação das exportações alcançava mais de 20% na sua geração, garantindo divisas para o País cobrir suas necessidades de importações de bens e serviços. Os impostos que incidiam sobre as importações representavam mais de 60% das receitas do Império. Nesse contexto histórico e teórico, a função da tributação consistia precipuamente em prover o governo de recursos destinados para desempenhar suas limitadas atividades, inexistindo seu manejo como instrumento de política econômica voltado para outros objetivos.¹⁴

De outra vista, a industrialização tardou a acontecer, fortalecendo-se com a evasão do campo e de uma economia agrária, para uma situação emergente de urbanização, favorecendo a industrialização a partir dos anos 30. Ou seja, dentre 1888 e 1930, o sistema tributário não contou com mudanças relevantes, ainda era muito elencado à matriz de exportação e ausência de industrialização dos tecidos urbanos. Nos momentos posteriores a 1930, com os eventos globais que começaram a se deflagrar, a política brasileira sofreu uma rápida ruptura, e o mundo se afundava em uma crise.

¹³ OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária** | Fabrício Augusto de Oliveira - São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p.35.

¹⁴ OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária** | Fabrício Augusto de Oliveira - São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p.29.

Ao longo dos anos supracitados, a política brasileira foi ficando cada vez mais dependente das exações internas, tendo consignado a criação do ICM (Imposto sobre comércio) e IR de renda, ainda antes de 1920, como fruto de controlar as perdas resultantes da ausência de produtos, em face do contexto da guerra de 1914 a 1918. Tampouco os resultados foram eficazes a curto prazo, o que não obstou o estímulo no uso dos impostos internos, que dificilmente estavam atrelados às flutuações do mercado internacional.

A posteriori, com o avanço do processo de industrialização, os impostos sobre consumo foram novamente atraídos – antes, integravam a “taxa do selo” – mas agora possuíam contornos mais nítidos e provenientes do mercado industrial, de produção e comércio.

Tão logo, ainda antes da vigência da Constituição Federal de 1988, consolidasse o novo imposto sobre consumo, a partir da reforma tributária de 1967. O antigo ICM –Imposto de Circulação de Mercadorias, incidia de forma exclusiva em operações relativas à circulação de mercadorias de comerciantes, industriais e produtores, segundo Kiyoshi Harada.¹⁵

Ainda sim, a política tributária brasileira ainda possuía um enfoque na centralização das decisões, os serviços ainda ficavam sobre competência da União, nem aos municípios foi dado essa prerrogativa. Kiyoshi Harada ainda destaca que o ICMS sempre foi o imposto de maior importância no país, ao passo que em 2015, registrou uma arrecadação de 2 trilhões de reais.

Nas suas primeiras aparições, este não possuía de forma incipiente a seletividade como princípio, em verdade, expressamente uniformizava as alíquotas sobre mercadorias. Era, no entanto, um imposto simplificado, o que não significava que essa simplificação fosse positiva ao contribuinte.

O processo que culminou na instituição do ICMS é, dentre diversos pontos, um embate de competência, pois sabe-se que o ICMS é um imposto que possui receitas volumosas e que, uma vez concedido aos entes federativos, implicava em uma maior autonomia financeira, bem como significava descrever, legislativamente, suas

15 HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática** / Kiyoshi Harada. - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2019, p.3.

hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.¹⁶

À luz da constituição em vigor, o ICMS hospeda alguns “impostos” diferentes, é o que o torna tão eficaz à instrumentalidade e soberania dos Estados, já que este possui múltiplas incidências, por lógica, múltiplas formas de arrecadação para um mesmo imposto. Neste sentido, diferente das constituições anteriores, o referido imposto herdou da União, a competência de tributar as operações relativas a serviços intermunicipais. Ou seja, não somente a circulação de mercadoria foi tributada, mas os serviços que fugissem da competência municipal.

De igual modo, somente em 1988 ele foi tratado de forma mais minuciosa por parte do legislador brasileiro. Dessa vez o artigo 155, da CF/88, descrevia de forma clara, princípios incidentes para o referido imposto, em rol exaustivo que abarcava dentre tantas coisas, regras de incidência, não incidência, bem como alguns princípios e processos legislativos envolvendo o ICMS.

É dessa redação, com o fito de justiça social sobre um imposto indireto e de consumo, que é possível ver a pretensão do Estado brasileiro em ter natureza garantista e promover justiça fiscal. A partir do momento em que ele destaca que “o imposto será seletivo em função da sua essencialidade”, diferentemente das constituições anteriores que previam uma uniformidade das alíquotas, ele almeja, através do conceito de essencialidade, desonerar certos produtos e onerar outros mais.

De tal modo, os capítulos introdutórios deste presente trabalho trataram acerca da construção histórica da tributação, perfazendo o seu processo de intitulação da tributação como o esforço coletivo para manutenção de um ente de proteção até o surgimento dos tributos propriamente ditos e suas consequências como base das políticas fiscais.

3 A TÉCNICA DA SELETIVIDADE DO ICMS NO CONTEXTO DO DEBATE SOBRE A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O presente capítulo visa a avaliar o potencial da técnica da seletividade do ICMS para contribuir como o propósito de configuração do sistema tributário nacional

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**/ Roque Antonio Carrazza. - 18. ed., rev. e ampl. / até a EC n 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. - São Paulo: Malheiros, 2020,p.29.

como efetivamente progressivo. Inicialmente, demonstrar-se-á que o desenvolvimento histórico abordado no capítulo anterior resultou em uma falta de percepção, pela maior parte da população brasileira, do peso da tributação indireta sobre a carga tributária globalmente considerada. Ademais, será discutido o sentido da noção de “seletividade” na doutrina e na jurisprudência, inclusive a respeito da possibilidade de sua classificação como uma regra ou como um princípio. Por fim, será abordado o vínculo entre as noções de seletividade e essencialidade, inclusive no que se refere aos critérios de aferição do caráter essencial do bem envolvido na atividade tributada

3.1 TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO, REGRESSIVIDADE E FALTA DE PERCEPÇÃO DOS MECANISMOS DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA PELA POPULAÇÃO

O Brasil ostenta uma distorção da realidade, na qual muitos acreditam que não pagam impostos, por estes estarem embutidos no valor dos bens adquiridos, o que não é percebido pela maioria da população – ponto em que se revela a peculiaridade do vínculo entre a tributação do consumo e a regressividade do sistema tributário nacional.

A mencionada falta de percepção é oriunda de elementos do processo histórico descrito no capítulo anterior. Os processos de inserção dos tributos indiretos eram dados a partir do poder de exação exercido por monarcas e governantes ao longo do tempo, quando estes possuíam a legitimidade de emanar o seu poder àquele bem em si. De primeira ordem, inserindo pedágios nos valores finais constituintes da atividade econômica relacionada aquele produto, e como a mercadoria precisava transitar por seu território, era taxada. A posteriori, taxando selos, como forma de garantir a oficialidade do bem ou serviço, controle de saídas e entradas, e/ou necessidade de permissão para aquele bem ou serviço; por fim, culminar na permissão de circulação daquele bem naquele território.

Isso significava o aumento invisível daquele bem. O valor do produto iria ser complementado pelas exações impostas, mas a percepção de que aquilo não estava sendo feito às custas do emprego de violência e obtenção direta dos tributos resultou na aceitação gradual daquele imposto, com exceção de quando as taxas impostas eram superiores às alíquotas normais e aumentadas com excesso, razão pela qual,

perdiam seu status de alíquota invisível, para a exação abusiva. Não à toa, eventos como o *Boston tea party* eclodiram devido à abusiva taxaço indireta sobre um bem.

Diferentemente das formas de confisco que eram diretamente utilizadas por Estados, Monarcas ou Igreja, com emprego de torturas, manipulaçoes e emprego de violênci ou prisão, para garantir a eficácia da arrecadaço de impostos diretos, os quais até hoje são vinculados ao imaginário de tributaço indevida sobre a renda, os impostos indiretos passam, há muito tempo, despercebidos. Como consequênci, nem sempre os contribuintes possuem pleno discernimento quanto à existênci dessa matriz fiscal. Ademais, dada a ausênci de um sistema precisamente progressivo, as classes de estratos superiores não são tão oneradas quanto às demais. Ao contrário, quanto mais se ascende socialmente, menos impostos se paga, a pirâmide social brasileira está estratificada com pobres pagando a conta enquanto ricos são esquecidos de uma verdadeira tributaço¹⁷.

Neste âmbito, reside um elemento central do objeto deste estudo. As desigualdades sociais criadas e acentuadas pela tributaço têm também como soluço a própria tributaço. Ainda no sentido da desigualdade, alguns indícios da ausênci de mutabilidade social indicam que ao longo do tempo a ascensão social não teve uma reviravolta muito grande, quase que mantendo um *status quo* quanto às camadas de maior capacidade contributiva e elites. .

Os níveis de desigualdade, somado à carga excessiva perante os bens de consumo, base dos orçamentos familiares das famílias mais pobres, é a concretizaço do problema da desigualdade e da tributaço indireta. Esta forma de tributaço suscita dúvidas acerca de o porquê há uma oneraço a itens que são básicos da cadeia alimentar em contraponto a um sistema desigual que possui níveis alarmantes de desigualdade social.

Nesse sentido, Vanessa Mendes Salles destaca que reside no ideário do brasileiro um estigma de alta tributaço e excesso de tributaço da legislaço brasileira; é nesse ponto que destaca uma falsa equivalênci com a realidade. A Autora destaca que é absolutamente incoerente generalizaçoes da totalidade da sociedade brasileira em seu sistema tributário, quando estes são analisados

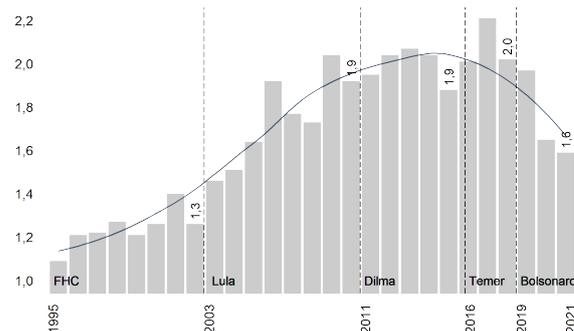
¹⁷ TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. **Desigualdades sociais patrimoniais como a tributaço pode reduzi-las?** /Nathalia de Andrade Medeiros Tavares. - Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2017,p.52.

comparativamente entre os grupos sociais de riqueza e renda mais elevada, e os mais pobres.¹⁸

Em retorno aos ensinamentos das consequências da desigualdade social, o DIEESE explicita a partir dos gráficos a seguir¹⁹, um aumento, em momentos de dificuldades econômicas, de quadros de insegurança alimentar e perda de poder aquisitivo na compra de itens básicos, como cesta básica, gás e alimentos. Em complemento, o comprometimento da renda dos orçamentos familiares com itens alimentícios é elevado, e níveis de violência e principalmente pequenos furtos, e crimes de menor potencial lesivos também voltam à tona, é o que se segue a seguir:

GRÁFICO 01: N° DE CESTAS BÁSICAS QUE O SALÁRIO MÍNIMO PODE COMPRAR

N° de cestas básicas que o salário mínimo pode comprar - 1995 a 2021



- A cesta básica de alimentos é composta por 13 produtos, como arroz e feijão, e deveria satisfazer as necessidades nutricionais mensais de um trabalhador.
- A comparação da cesta com o valor do salário mínimo é um indicador do poder de compra dos salários.
- Quanto mais cara, maiores são os riscos de que famílias pobres enfrentem situações de insegurança alimentar e fome.

Fonte: DIEESE
Obs.: Cesta Básica do município de São Paulo

DIEESE

GRÁFICO 02: N° DE BOTIJÕES DE GÁS (13KG) QUE O SALÁRIO MÍNIMO PODE COMPRAR

¹⁸ O MITO DA CARGA TRIBUTÁRIA EXCESSIVAMENTE ONEROSA: IDEOLOGIA E ENCOBRIMENTO DA REALIDADE FISCAL BRASILEIRA. Salvador: Abdt, v. 151, n. 29, 12 set. 2022. Disponível em: <https://www.rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/issue/view/rtrib-151-29>. Acesso em: 22 out. 2022.

¹⁹ DIEESE - análise cesta básica - Salário mínimo nominal e necessário - agosto/2020. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em: 22 out 2022

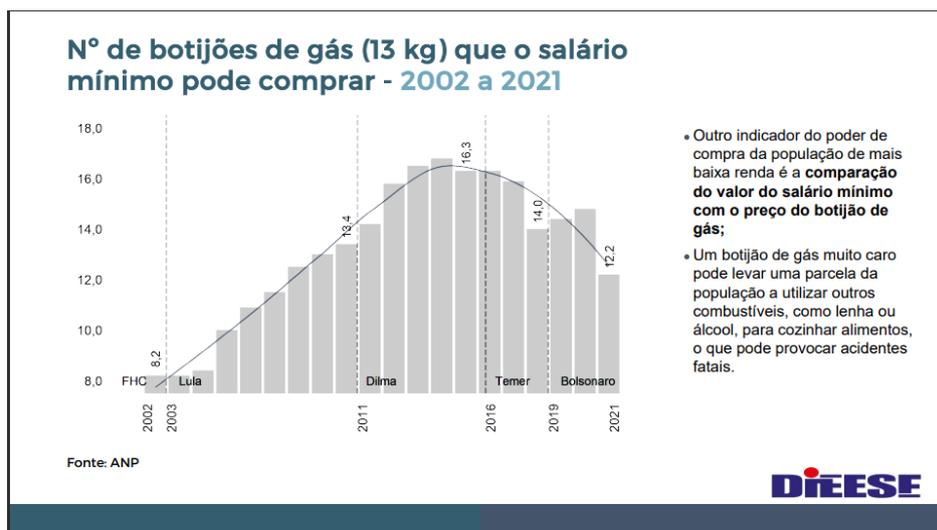
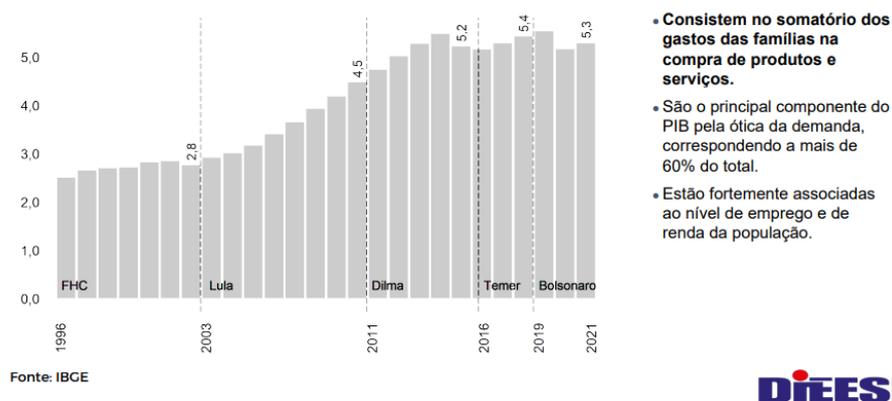


GRÁFICO 03: DESPESAS DE CONSUMO DAS FAMÍLIAS

Despesas de consumo das famílias (R\$ trilhões a preços de dez/21) - 1996 a 2021



Como resumo, o levantamento de dados do Dieese denota a vulnerabilidade social que as famílias brasileiras de fato passam, a ausência de um salário mínimo condizente com o valor da cesta básica torna clarividente um sistema orçamentário que não condiz com a situação econômica do povo, haja vista, que no ano de 2022, segundo o próprio instituto, o salário mínimo ideal havia sido orçado em R\$ 5.997,14.²⁰

²⁰ **DIEESE - análise cesta básica - Salário mínimo nominal e necessário - agosto/2020.** Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em: 22 out 2022.

TABELA 01: SALÁRIO MÍNIMO NOMINAL X SALÁRIO MÍNIMO NECESSÁRIO.²¹

Período	Salário mínimo nominal	Salário mínimo necessário
2022		
Setembro	R\$ 1.212,00	R\$ 6.306,97
Agosto	R\$ 1.212,00	R\$ 6.298,91
Julho	R\$ 1.212,00	R\$ 6.388,55
Junho	R\$ 1.212,00	R\$ 6.527,67
Maiο	R\$ 1.212,00	R\$ 6.535,40
Abril	R\$ 1.212,00	R\$ 6.754,33
Março	R\$ 1.212,00	R\$ 6.394,76
Fevereiro	R\$ 1.212,00	R\$ 6.012,18
Janeiro	R\$ 1.212,00	R\$ 5.997,14

A fim de assustar ainda mais, o IBGE projeta que os brasileiros que possuem renda maior a R\$ 5.214 estão entre os 10% mais ricos do Brasil, com a população atual, pelo menos 20 milhões de brasileiros estão entre os 10% mais ricos. Esse valor é maior que a população da Bahia e Sergipe juntas. Ademais, segundo indicadores socioeconômicos do IBGE²², no mês de agosto o rendimento Médio Real Habitual recebido por todos os trabalhos pelas pessoas ocupadas foi estimado em R\$ 2.713, inferior ao salário proposto pelo Dieese.

A influência negativa do sistema tributário, torna-se clara com a inserção de impostos sobre consumo em uma população afligida pela insegurança alimentar e a qual o salário sequer parametriza-se com a capacidade de compra da população. Para além disso, a tabela do IR não era atualizada desde 2015, o que significa que contribuintes que recebessem mais de 1.903,98, estariam aptos a terem a cobrança do IR de a partir de 7.5%, conforme se vê a seguir:

TABELA 02: TABELA DO IMPOSTO DE RENDA ANO BASE 2022²³

²¹ **DIEESE - análise cesta básica - Salário mínimo nominal e necessário - agosto/2020.** Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em: 22 out 2022

²² **PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIOS CONTÍNUA (PNAD).** Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/3086/pnacm_2022_ago.pdf> Acesso em: 22 out 2022.

²³ **TABELA DO IRF.** Disponível em: <<https://www.portaltributario.com.br/guia/tabelairf.html>>. Acesso em: 6 maio. 2023.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5%	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15%	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5%	636,13
Acima de 4.664,68	27,5%	869,36

É mediante esses argumentos demonstrados que diz-se que o sistema tributário brasileiro tende a regressividade em relação à carga tributária. Essa alegação parte do pressuposto que a carga tributária retroage e torna-se mais benéfica às classes mais altas, tendo em vista que são menos oneradas do que as classes B, C e D.

De um ponto de vista econômico, os impostos indiretos possibilitam uma circulação mais rápida e indistinta das receitas dos Estados, mas em contrapartida acrescem ao valor final dos bens ou serviços, e transferem o valor das coisas aos consumidores finais, o que os torna contribuintes de fato. Precisamente, os tributos diretos se caracterizariam por gravarem manifestações imediatas e diretas da capacidade contributiva (patrimônio, renda) e, os indiretos, manifestações mediatas dessa mesma capacidade, como o consumo de produtos e a contratação de serviços.

Não necessariamente a tributação indireta é um problema do ponto de vista econômico-social, na verdade, em determinados momentos da história a sua adoção se deu por motivos diferentes, seja por controle de grandes massas, como os que eram impostos pelas metrópoles às colônias, com viés de impedir a concentração de renda nessas áreas, porquanto sua autonomia. Seja para controlar o ingresso de determinados produtos na região, assim como eram feitos nos pedágios exigidos pelos senhores feudais e lordes de determinadas regiões pelo trânsito das mercadorias.

Ainda sim, destes motivos, o mais curioso que pode se elencar é acerca da revolução francesa; quando os impostos indiretos possuíam cunho surpreendente de justiça fiscal. Rememorando o que foi exposto no capítulo passado, no contexto pré-revolucionário o clero e nobreza não contribuía com sua renda para as finanças do Estado, todavia, o baixo estado e a burguesia ascendente eram as classes mais exploradas pelos tributos. Em sua visão, um acréscimo de imposto não faria tanta diferença se indistintamente atingissem todas as classes sociais.

Como exposto, os impostos indiretos já possuíram o fito de justiça social – por pelo menos uma vez na história - atualmente, em localidades que não possuem um mínimo de igualdade social, é difícil imaginar um cenário onde ele não possua um regressividade latente. Dessa maneira, uma das suas características principais é extrair grandes montantes de renda à organização administrativa responsável por seu recolhimento, ao passo que se torna mais oneroso às classes descendentes.

Conforme se locomove pelas classes sociais, as que possuem menor capacidade econômica pagam proporcionalmente maior imposto, isso é fato. No entanto, em situações que a desigualdade de renda não for exageradamente gritante, as exações pagas em formato de consumo se equilibram pelo valor consumido. Isto é, apesar de as classes menos favorecidas pagarem proporcionalmente mais, as classes mais ricas consomem mais, e isso, em um ambiente que tende à igualdade, não corrobora de forma significativa à promoção de desigualdades.

No tocante a idealização dessa forma de arrecadação, percebe-se que ela não é ruim para cenários que vislumbrem uma igualdade ou pelo menos baixos índices de desigualdade, o que não ocorre com o caso estudado por este trabalho.

No cenário das terras tupiniquins, o valor que se paga em impostos diminui proporcionalmente na medida que as classes econômicas vão aumentando de patamar e classe social, finalizando na proporção de 21% da renda de quem está na classe mais baixa e 12% para os que estão nas classes mais altas. É este ponto que corrobora com a tese de um sistema regressivo. No entanto, para além do senso comum, é preciso avaliar e analisar esses dados, de qualquer modo, um aumento no valor da tributação, inversamente proporcional à renda, implica²⁴:

- I. Aumento da insegurança alimentar
- II. Aumento nos índices de informalidade
- III. Aumento nos índices de violência
- IV. Aumento nos níveis de pobreza

Assim, por consequência, diz-se que um sistema é regressivo quando a totalidade dos impostos pagos pela população de baixa renda é factualmente ou pelo menos proporcionalmente maior em relação a arrecadação daquele ente, quando

²⁴ PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. **Sistema tributário nacional: justiça fiscal e a economia comportamental**/ Kristian Rodrigo Pscheidt. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p.146.

comparado com as classes mais abastadas. Convencionou-se que a regressividade não é necessariamente um sistema tributário onde somente as massas arrecadam, diferentemente do panorama fiscal francês pré-revolução, o Brasil onera uma parcela razoável sobre o lucro – quando não pela receita – mas persiste em ter como instrumento principal a tributação de massas.

Nesse sentido, Pscheidt preleciona:

Ao se realizar uma análise criteriosa acerca da carga tributária brasileira, "pode-se afirmar que os mais pobres e os trabalhadores assalariados são responsáveis por 71,38% do montante de impostos, contribuições e taxas arrecadados pelo Fundo Público no Brasil". "De um lado aumenta -se a arrecadação dos impostos incidentes sobre o consumo, [...] por outro, diminui-se a arrecadação sobre a renda das camadas mais abastadas. Os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos (28% dos quais são indiretos, ou seja, sobre produtos e serviços). Por outro lado, os 10% mais ricos gastam apenas 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos²⁵

No entanto, por um viés divergente, Siqueira, Nogueira e Bezerra²⁶, relatam que algumas evidências demonstraram que o sistema brasileiro é estatisticamente neutro, porque impõe quase que na mesma medida uma carga tributária direta e indireta, é o que se observa de sua conclusão:

Qualquer estimativa de incidência tributária tem que ser tratada com certa cautela. Resultados diferentes podem ser obtidos, dependendo dos tributos considerados e das hipóteses adotadas na modelação. Por exemplo, com relação aos resultados apresentados neste artigo, o sistema tributário pareceria mais progressivo se a análise admitisse que, na realidade, alguns setores não são capazes de repassar inteiramente a tributos indiretos para os consumidores." Por sua vez, a incorporação do imposto de renda de pessoas jurídicas poderia fazer o sistema parecer mais progressivo ou mais regressivo dependendo das hipóteses de rep adotadas. Ainda assim, pode-se esperar, com base nas estimativas aqui apresentadas, que qualquer combinação razoável de hipóteses e tributos descreverá um quadro similar

²⁵ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. **Sistema tributário nacional: justiça fiscal e a economia comportamental**/ Kristian Rodrigo Pscheidt. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p.179.

²⁶ SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de; LUNA, Carlos Feitosa. **Tributação e Desigualdade: o sistema tributário brasileiro é regressivo?**. Belo Horizonte: Letramento, 2017,p.522.

da distribuição da carga tributária no Brasil onde o sistema não se mostra significativamente nem progressivo nem regressivo, mas aproximadamente neutro do ponto de vista distributivo

Essa conclusão é importante quando relacionada com as afirmativas sobrepostas. Na verdade, esses dados apontam para uma falência na posição do sistema tributário, de qualquer maneira, haja vista que muito embora busque perpetuar um sistema distributivo-progressivo, ou seja, somando-se tributos que irão incorporar orçamentos destinados ao campo social e onerando-os a partir da capacidade contributiva, visando alcançar as populações mais bem pagas, se tem um panorama inerte.

Como consequência, a tributação de renda alcança desde a base menos assalariada dos brasileiros, como estagna em um percentual de 27,5% para uma progressão exponencial de renda. Essa progressão de renda, pelo menos no panorama social brasileiro, é alarmante. O Brasil consegue concentrar a renda, no patamar de 1% da população, dos outros 99%, é o que indica as seguintes matérias:

Apesar de o índice de Gini, usado para medir a desigualdade social, ter caído em 2020, a parcela da população que faz parte do 1% com rendimentos mensais mais elevados recebe, em média, 34,9 vezes mais do que a metade da população com os menores rendimentos. Os dados, divulgados nesta sexta-feira (19/11), fazem parte da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (Pnad Contínua), realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) ²⁷

Ainda nesse sentido, quanto maior a tributação acerca de itens básicos, menor o consumo destes, como consequência, decaí-se a qualidade de vida daquela população, situação que é agravada em caso deste item seja considerado um bem importante da cadeia alimentar. E em contrapartida, em momentos de crise, ou de alta da inflação, os Estados arrecadam mais e a população consome menos.

A despeito do ICMS, é preciso que se averigüe a Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE (POF), para que se tenha uma base de dados interessante para

²⁷ **Parcela de 1% com maior renda no Brasil recebe quase 35 vezes mais que a metade dos mais pobres, diz IBGE.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/11/19/parcela-de-1percent-com-maior-renda-no-brasil-recebe-quase-35-vezes-mais-que-a-metade-dos-mais-pobres-diz-ibge.ghtml>>.

fins de comparativos. No que se averigua da POF, e a relação com segurança alimentar das famílias, segundo os tipos de despesa, os dados apontam para uma diferença de R\$ 153,89 para os casos de insegurança alimentar leve, R\$ 254,85 para moderada e R\$309,61 para as graves, com incremento de alimentos como feijão, sendo inversamente proporcional à capacidade econômica. É o que se verifica:

TABELA 03 – DESPESAS MONETÁRIAS E NÃO MONETÁRIA COM A ALIMENTAÇÃO POR SITUAÇÃO DE SEGURANÇA ALIMENTAR EXISTENTE NO DOMICÍLIO, SEGUNDO OS TIPOS DE DESPESA. PERÍODO 2017-2018²⁸

Tabela 2.1 - Despesas monetária e não monetária média mensal familiar com alimentação, por situação de segurança alimentar existente no domicílio, segundo os tipos de despesa Brasil - período 2017-2018

(continua)

Tipos de despesa	Despesa monetária e não monetária média mensal familiar com alimentação (R\$)				
	Total	Situação de segurança alimentar existente no domicílio			
		Com segurança alimentar	Com insegurança alimentar		
			Leve	Moderada	Grave
Despesas com alimentação	658,79	730,57	576,68	475,72	420,96
Alimentação no domicílio	442,64	479,93	403,61	348,98	297,27
Cereais, leguminosas e oleaginosas	22,24	20,95	24,14	25,43	24,42
Arroz	12,79	11,32	15,24	15,79	15,01
Feijão	5,92	5,33	6,53	7,75	7,65
Orgânicos	0,03	0,04	0,02	0,06	0,04
Outros	3,49	4,26	2,35	1,84	1,72
Farinhas, féculas e massas	15,92	15,81	15,84	17,30	15,52
Macarrão	4,45	4,29	4,81	4,81	4,27
Farinha de trigo	1,30	1,41	1,16	0,96	0,96

No Estado da Bahia, com dados referentes ao exercício fiscal de 2022, a alíquota incidente para o ICMS nas operações relativas à comercialização de feijão, milho, macarrão, dentre outros itens, é de 7%, no entanto, carnes possuem valor de alíquota de 18%, assim como se dispõe a seguir²⁹:

²⁸ IBGE. **IBGE | Biblioteca | Detalhes | Pesquisa de orçamentos familiares: 2017-2018 : análise da segurança alimentar no Brasil / IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento**. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101749>>. Acesso em 20 out 2022.

²⁹ BAHIA. Lei Nº 7.014 DE 04 DE DEZEMBRO DE 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Diário Oficial do Estado da Bahia. Salvador, BA, p.27. 04 dez 1996.

Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% (sete por cento) nas operações com:

a) arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha, fubá de milho e farinha de mandioca

Em relação a carnes, a alíquota incidente é de 18%, o que se contrapõe com o próprio sentido da essencialidade, haja vista a existência da alíquota de 4% incidente nas prestações interestaduais de transporte aéreo de carga e mala postal, quando tomadas por contribuintes ou a estes destinadas ou nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, destinados a contribuintes ou não do imposto, que, após seu desembaraço aduaneiro.

No caso em questão, famílias em estado insegurança alimentar grave, pagariam R\$ 1,44 de ICMS referente à carne, aproximadamente, e R\$ 0,5 no feijão. Para o valor pago, no total, pode-se estimar, dando liberdade de atribuir uma alíquota de 18% ao valor geral, que o valor gasto com ICMS seria de R\$ 75,00. Esse valor é maior que a diferença de patamar de nivelamento entre famílias no quadro de segurança alimentar Grave e Mediana. **Um resultado o tanto como cruel para essas famílias, que por conta de um valor elevado de alíquotas, são impedidas de estarem mais assistidas por um quadro nutricional ainda abaixo do recomendado.**

Essa infeliz realidade traduz-se principalmente em situações em que a vulnerabilidade é mais tangível. Se por exemplo, um cenário de inflação ou depreciação econômica faz com que contribuintes de classe de renda maior, consumam menos os itens que são considerados luxuosos ou não essenciais, sem que afete a integridade da sua segurança alimentar, contribuintes de baixa renda não são protegidos por essas oscilações, e a tributação tem uma fatia cruel nessa circunstância.

Portanto, quando o valor de um alimento sobe em 10%, a carga tributária incidente sobre esse produto também aumenta, de forma que esses 10%, na prática, formam 10% + 10% da tributação. Esse duplo aumento possui o condão de inviabilizar o aumento do consumo de diversos itens essenciais, ainda mais para aqueles que já possuem algum quadro de insegurança alimentar.

De outro modo, as alíquotas são uniformes para as diferentes classes sociais, ainda que dois itens de qualidades distintas sejam vendidos em preços diferentes,

ambos suportam a mesma carga tributária. Do ponto de vista da empresa, ela não obtém nenhuma vantagem competitiva para com as empresas maiores, haja vista possuírem um nicho de mercado focado em populações com menor renda. Na visão da sociedade, contribuintes de alta renda pagam a mesma alíquota que contribuintes em situação de risco alimentar.

A isonomia não se vê presente nem na teoria nem na prática, no entanto, o sistema tributário limita a sua expressão às variações de renda apenas nos impostos de renda. Urge a necessidade de um olhar transversal por todo o direito, a fim que se prelecione o contexto de concentração de renda que o sistema tributário busca enfrentar.

Por fim, tendo em vista um ambiente de desigualdade estrutural, propostas tributárias que se limitem a modificar a forma de incidência do imposto, migrando do ICMS para o IVA, por exemplo, devem se concentrar em atingir a renda, não somente o produto ou serviço, pois serão ineficazes se não modificarem de fato aquele que paga o imposto. Em outras palavras, não é viável perseguir o fantasma da desigualdade ignorando a concentração de renda, haja vista o imposto ser o mesmo para contribuintes em condições econômicas tão divergentes.

4 O PRINCÍPIO DA TÉCNICA DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE

Uma vez apresentado o contexto tributário a qual o brasileiro está inserido, o enfoque deste trabalho é agora apresentar a seletividade como seio condutor da atenuação das desigualdades. O presente capítulo visa identificar o que significa seletividade, se esta é uma regra ou um princípio, e de que modo deve ser analisada. Assim, o objetivo deste capítulo é discorrer acerca desse instituto tributário, entender o fim a qual foi planejado, sua forma de incidência, o que a diz a jurisprudência acerca dele, o que a doutrina entende, os critérios de classificação elaborados por este trabalho.

4.1 O QUE É “TÉCNICA DA SELETIVIDADE”

Sob a égide dos conceitos anteriormente trazidos, quanto a evolução do paradigma fiscal tributário ao longo do tempo, no que se relaciona com modelos econômicos pretendidos pela tributação, a matriz brasileira evoluiu para uma constituição que focou-se, de algum modo, em atenuar os desequilíbrios fiscais, quanto à proporcionalidade de tributos. Esse aspecto deve ser observado do artigo 145, § 1, da Constituição Federal de 1988, no que diz que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal. Nesse caso, de forma primeva, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal, em outrora, através do RE 562.045/RS ³⁰, adotou a tese de que todos os impostos, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo que não possuam caráter pessoal.

Conforme se vê pela forma que o STF adotou esse julgado, a corte tende a dar um caráter ainda mais protetivo à capacidade contributiva do que o 145, §1, da CF/88 apregou. De todo modo, esses dois parâmetros veiculados, culminam na uniformização do objetivo de justiça fiscal, dado pela constituição. No que toca o ICMS, o artigo 155, §2, III, da Constituição Federal, estabelece mais um meio de proteção à capacidade contributiva, a partir de uma tentativa do legislador constituinte em firmar compromissos com a justa tributação, com enfoque na variação de alíquotas do ICMS, em função da essencialidade de produtos e serviços. Esse dispositivo, apesar de econômico em suas palavras, possui importância ímpar e pouco explorada.

O artigo estabelece uma diferenciação de alíquotas em razão de um critério. Esse critério é chamado de essencialidade, e a utilização de sua razão de alíquotas é a chamada “seletividade”. Inicialmente, cumpre elucidar o que poderia significar a seletividade. No seu sentido semântico, ser seletivo é justamente selecionar itens, a partir de um critério definido. De forma semelhante, ser seletivo é filtrar, tolher diversos resultados, escolher entre um ou mais parâmetros, racionalizar a discussão em torno de um critério, adotando certos pontos e outros não. Além de outros significados semelhantes.

Na matriz constitucional do ICMS, ser seletivo é optar, com base em algum critério, o grau de tributação de um bem, podendo graduar a tributação de um bem ou

³⁰ **BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. Ementa: Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei Estadual: Progressividade de Alíquota de Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da Igualdade Material Tributária. Observância da Capacidade Contributiva. Recurso Extraordinário Provido nº 21. ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON. Relator: RICARDO LEWANDOWSKI. Brasília, 06 de fevereiro de 2013. **Diário Oficial da União. Brasília**, 27 nov. 2013

diminuí-lo. Mais precisamente, segundo o artigo 155, §2, III, a técnica da seletividade é uma técnica de tributação atrelada a essencialidade de um bem ou serviço, que visa proteger os contribuintes da arbitração de alíquotas difusas, e/ou equivalentes, que possuam funcionalidade distinta.

Em razão dessa finalidade atrelada à essencialidade, parte da doutrina adota o entendimento, a qual irá ser objeto de discussão, da técnica da seletividade como sendo um subprincípio da capacidade contributiva, e, conforme o entendimento menos restritivo do STF acerca da capacidade contributiva dos impostos, em relação ao que apregoa o artigo 145, §1, da CF/88, há uma dificuldade de dissociar esses dois institutos.

O fato é, na visão deste presente trabalho, é um erro associar a técnica da seletividade como um princípio, na verdade aqui se sustenta que o devido tratamento que deve se dar a esta regra constitucional é a de “técnica”, não por menos, de agora em diante será tratada como técnica da seletividade. Dessa forma, os momentos iniciais tratarão da necessidade de se diferenciar os dois institutos – técnica da seletividade da essencialidade – para que se analise de forma mais bem fundamentada, a partir da visão de diversos autores, os conglomerados materiais a qual essas normas distintamente emanam.

4.1.1 Seletividade, técnica ou princípio?

Conforme visto no capítulo anterior, a técnica da seletividade pode ser explicada como o meio a qual se alcança uma finalidade, e a finalidade é o alcance da essencialidade. Desta forma, a técnica da seletividade é uma técnica (meio) para densificação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Por sua vez, a capacidade contributiva é medida em função do mínimo existencial. A essencialidade é o critério pelo qual a técnica da seletividade será realizada.

Tece-se a crítica aqui, justo por a técnica da seletividade ser mero meio, para persecução de um fim, com características próprias, mas que não estão relacionadas a um princípio em si. Verdadeiramente o princípio é a essencialidade, que, sem adiantar o que será posteriormente debatido, toca a tudo que lhe é essencial. Todavia a técnica da seletividade é o meio de seu aplicar essa essencialidade. Assim, age como regra constitucional e busca efetivar um determinado princípio.

Os princípios, por sua vez, expressam maneiras de agir conforme acordos coletivos, uma vez que materializam as ideias matrizes de um ordenamento jurídico, sendo uma forma de persecução do dever-ser de uma coletividade. Como são abstratos e flexíveis, ostentam uma invariável necessidade de se moldar a conceitos fluídos, portanto, sem possibilidade de se verem restritos a uma aplicação de norma binária. Ou seja, sua aplicação ou não aplicação. Princípios podem coexistir, haja vista apregoarem orientações normativas distintas, que ocasionalmente se complementam, e por outras vezes se confrontam, possibilitando a sua mitigação.

Com efeito prático, vê-se que a técnica da seletividade não emana de um princípio, mas sim uma regra de aplicação, afetada obrigatoriamente ao requisito, e princípio, da essencialidade. Desta feita, a norma da técnica da seletividade não está adstrita a uma comparação principiológica, regula-se, na verdade pelo correto uso da essencialidade. Esta, por sua vez, pode estar de acordo ou não com outros princípios, então deve ser confrontada ou complementada por esses outros, e não à técnica da seletividade, que é o meio de sua valoração.

A essencialidade é um conceito passível de ser integrado com princípios atinentes à capacidade contributiva, dignidade humana, vedação ao confisco, legalidade, dentre outros. Desta feita, não se diz “há uma violação a técnica da seletividade”, diz “há uma violação presente à essencialidade. Ademais, ser seletivo é tolher entre itens diferentes, é selecionar critérios. É assim, selecionar entre “a” ou “b”, com base em algum princípio, o seu equívoco seria meramente um equívoco técnico ou de regra, conquanto balizado em função da essencialidade.

Destaca-se que essa discussão passa longe de ser uma mera tecnicidade, ela integra um conjunto de entendimentos que irá, muitas vezes, quando das proposituras de críticas ao sistema, atacar o meio, mas não o fim. Se se questiona a técnica da seletividade, é porque seu princípio fim não está sendo devidamente utilizado. Nesta toada, se, por exemplo, uma alíquota não está em conformidade com o sistema, mas a essencialidade está sendo alcançada, percebe-se que há uma necessidade de correção material. De forma contrária, ainda que uma alíquota possua um valor um pouco abaixo, é possível que o conteúdo da sua essencialidade não esteja sendo alcançado. Neste cenário a análise ideal seria com base na eficácia do princípio alcançado.

Por isso que a problemática desta discussão reside nos efeitos práticos que podem ser empregados da análise equívoca dos dois institutos. A carência da atenção

a seletividade pode significar uma má percepção acerca do que é essencial, conquanto que o mau emprego da técnica seletividade deveria se dar em razão da conjectura de alíquotas dispostas em um sistema, e o seu desacordo poderia ocasionar efeitos acerca da eficiência da essencialidade nestes casos.

De forma a concretizar este ponto, Roque Antonio Carraza trás uma comparação entre alíquotas, no que diz que a alíquota do ICMS para operações com energia elétrica chega a 25% e a alíquota de armas de fogo 18% (em São Paulo) ou 17% (nas demais Unidades Federadas)³¹. Sob esse prisma, veja-se, a essencialidade da norma não está sendo alcançada, conquanto a energia ter uma alíquota possivelmente inacessível e a alíquota de armas de fogo 18%. Esse exemplo demonstra um erro de aplicação de regras e um erro à essencialidade.

É um erro de aplicação quando a energia elétrica possui alíquotas de 25% e outro item não essencial está a 18%, sendo que há o valor das alíquotas comuns (limitadas a 18%), alíquotas minoradas, (inferiores a 18%) e, por fim, a alíquota majorada (superiores a 18%). Isto é, acerca do deslinde dessa controvérsia, não seria um erro de regra de aplicação se a alíquota de energia fosse 18% ou inferior a esta, e a das armas de fogo, majoradas (superiores a 18%). Mas isso não impediria que houvesse um erro à essencialidade, se por um acaso, mesmo que não houvesse erro de aplicação da regra, a essencialidade não estivesse sendo efetivamente aplicada. Esse valor de alíquotas, ainda que sendo de 18%, não obstaría a impossibilidade de sua fruição, por contribuintes de baixa renda, que não a conseguisse utilizá-la de forma essencial, ou seja, conforme o mínimo existencial.

Daí a necessária distinção entre esses dois institutos, a regra vai analisar a conformidade do sistema conquanto ao valor de suas alíquotas em relação à essencialidade, impossibilitando a existência de regras distintas ou controvertidas, e os princípios vão ser analisados em apartado, se a sua principiologia está sendo devidamente alcançada. Desta forma as lições de Fábio Canazaro convergem³², e muito, com o ponto trazido, observa-se o que segue:

Logo, seletivos não são apenas os impostos sobre consumo. Seletivos são todos os impostos em que o legislador vale-se de um critério de comparação

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**/ Roque Antonio Carrazza. - 18. ed., rev. e ampl. / até a EC n 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas posteriores modificações. - São Paulo: Malheiros, 2020,p.470.

³² CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo** / Fábio Canazaro. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. P, 103.

entre sujeitos (pessoas, mercadorias ou serviços), em sintonia com uma finalidade constitucional.

A técnica da seletividade, portanto, não é princípio. A técnica da seletividade é uma forma (ou um meio) imposta pelo Texto Constitucional, a ser adotada na tributação de natureza fiscal, para a concretização de alguns princípios: o princípio da essencialidade e o princípio da capacidade contributiva, por exemplo, ambos como garantia da igualdade geral no Direito Tributário.

É então que, seguindo lições de Dirley da Cunha Jr³³, é possível vislumbrar com maior clareza o porquê desta distinção é tão necessária, mas suscita algumas dúvidas. A técnica da seletividade e a essencialidade dividem o mesmo status de norma constitucional, todavia, apesar de compartilharem do mesmo gênero, se dividem na espécie, nesse caso atuando da seguinte forma:

Assim, os princípios e as regras são espécies do gênero normas jurídicas. Os princípios são normas de textura aberta, sem densidade jurídica, que veiculam as ideias-forças que fundamentam e informam todo sistema jurídico. Como lembra Canotilho, os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fáticos e jurídicos". Já as regras são normas de textura fechada, juridicamente densas, "que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou problema) que é ou não é cumprida".

Essa discussão é suplantada por José Afonso Da Silva³⁴, citado por Dirley quando este preleciona que os princípios jurídicos-constitucionais são gerais informadores da ordem jurídica nacional e decorrem de determinadas normas constitucionais, trazendo a si desdobramentos de princípios derivados fundamentais. Dessa forma, a ação imediata dos princípios consiste em formas de integração fluídas com o ordenamento constitucional.

Veiculam a si o conteúdo de normas matrizes, e que, em muitos momentos podem se conflitar, podendo ser equiparados para que se prevaleça o de maior valor e concretude àquele caso. Já as regras podem ser definidas como hipóteses de normas descritivas fáticas que se prezam a regular os valores normatizados pelos princípios³⁵. Justamente, uma noção de meio à persecução dos princípios.

³³ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2012. 156 p.

³⁴ SILVA, José Afonso da Aplicabilidade, p.79, Apud CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2012, p.151.

³⁵ CUNHA JÚNIOR, Dirley Da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2012, p. 160.

Apesar de igualmente serem normas constitucionais, diferenciam-se acerca da forma de critérios de interpretação em razão de colisão, é o que se vê, ainda na visão do Autor³⁶:

Assim, no tocante aos princípios, cuja convivência pode ser conflituosa, vigora a idéia de peso ou valor ou importância, de modo que o princípio de maior peso ou valor ou importância é o que deve preponderar no caso concreto. De referência às regras, cuja convivência é antinômica, eventual conflito só pode ser resolvido assim: uma regra vale e é aplicada na exata medida de sua prescrição; ou não vale e é excluída do sistema jurídico. Ou seja, enquanto a colisão entre princípios se resolve na dimensão do valor, o conflito entre regras resolve-se na dimensão da validade.

É neste passo que se diferenciam a essencialidade e a técnica da seletividade, enquanto uma é um apanhando principiológico que não possui um sentido, o outro é uma regra de tributação que busca efetivar a base principiológica da essencialidade. Daí a importante diferenciação entre ambas, a identificação das suas características constitucionais é importantes para compreensão se esta é meio (regra) ou fim (princípio) e se ambos estão sendo tratados conforme sua validade e/ou eficácia.

4.1.2 Diferenciação doutrinária entre técnica e princípio

Apesar deste trabalho vislumbrar diferenciação lógica entre a base principiológica da essencialidade e a técnica seletiva de alíquotas, a doutrina, em sua grande parte não se posiciona neste caminho.

Vê-se inclinado a este caminho, Leandro Paulsen³⁷, que posiciona a técnica da seletividade como uma técnica de tributação conforme a capacidade contributiva de cada pessoa, possibilitando, para tanto, diversos tratamentos tributários diferentes, em razão do objeto, afastando a visualização de princípio.

Complementa ainda que a técnica da seletividade possui como objetivo o princípio da capacidade contributiva, porque, porquanto desonera itens considerados essenciais, tornando-os acessíveis à sociedade, intensifica a oneração para os considerados supérfluos.

Em sentido oposto, posições com a dos professores Carraza, Sabbag e Schoueiiri discorrem como a técnica da seletividade sendo um princípio ou até

³⁶ CUNHA JÚNIOR, Dirley Da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2012, p.162.

³⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.P, 159.

subprincípio da capacidade contributiva. Sacha Calmon não se pronuncia quanto a uma adoção principiológica da seletividade, se até, somente, a identificá-la como de facultativa adoção. Esse ponto não é igualmente defendido por Roque Antonio Carraza, este, por sua vez, entende a seletividade como um princípio, daí o que se vê:

Cumpra-se o princípio da seletividade comparando-se mercadorias e serviços. Nunca, evidentemente, discriminando contribuintes em função de raça, setor ocupação profissional etc., que a isto obsta o art. 5º, I, da CF. As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados por via de ICMS que os supérfluos ou suntuários. Detrás destas assertivas está presente, em última análise, o princípio da capacidade contributiva, pelo qual quem, em termos econômicos, tem mais há de ser mais onerado do que quem tem menos.

No entender de Hugo de Brito Machado Segundo, a técnica da seletividade é a adoção de percentuais diferentes da base tributável para o cálculo do valor devido³⁸. É a distinção entre os objetos a serem tributados, de sorte a onerá-los de maneira diferente a partir de um parâmetro previamente eleito. Ele completa dizendo que a seletividade é uma das formas de se alcançar o princípio da igualdade³⁹. Fábio Canazaro, nesse sentido, discorre de maneira paralela, entendendo que a técnica da seletividade seria, na verdade, um corolário iminentemente relacionado à promoção da igualdade⁴⁰:

Como verificado, o que dá fundamento à essencialidade tributária não é o princípio da capacidade contributiva, nem a necessidade de orientação de condutas por parte do cidadão por meio da extrafiscalidade, ou o princípio da dignidade da pessoa humana. Diferentemente dos pontos de vista já apresentados, a essencialidade tributária estabelece -se, como norma, em razão do dever de promoção da igualdade, que na relação não deve ser levado a efeito apenas entre pessoas, mas também entre as mercadorias e os serviços que sofrem o ônus fiscal na tributação sobre o consumo.

4.2 O QUE É “ESSENCIALIDADE”

A essencialidade é a força motriz que assiste à técnica da seletividade. É o fundamento da qual se imprime uma técnica para que se force uma redução de alíquotas. A essencialidade nada mais é do que o motivo que se criou a técnica

³⁸ MACHADO Segundo, Hugo de Brito, 1978-**Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.p,108.

³⁹MACHADO Segundo, Hugo de Brito, 1978-**Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.p,110

⁴⁰CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo** / Fábio Canazaro. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. P, 61.

referida, com base na análise de primeira necessidade de bens e serviços, que na sua falta, poderiam desclassificar o mínimo existencial.

É, portanto, um corolário principiológico de o que entendemos ser básico em nosso sistema jurídico, que não poderá faltar aos seus entes. É, convergente com os direitos fundamentais estabelecidos pela magna carta, mas aqui, tributariamente, admitem um sentido alternativo. Aqui a tutela não se baseia em interesses da coletividade que, necessariamente, sob pena do Estado fracassar em seus objetivos primários, devem ser atendidos. A essencialidade tributária também não se trata de isenção ou não incidência, pois, como foi desenhando pelo voto de Dias Toffoli no tema 745, que será mais adiante proclamado, a tributação possui importância fundamental na arrecadação estatal, de modo que constitui suas receitas primárias e originárias, então a isenção para Estados que contivessem uma economia agrícola era extremamente difícil.

Então, esse aspecto fiscal não pode ser derrubado, assim sendo, a essencialidade é secundária em relação aos aspectos fiscais dos Estados. Por isso que dizer que ela atua de forma igual a direitos fundamentais é colocá-la sob um prisma que não lhe apetece. Na verdade, a essencialidade concentra-se na busca do que é mínimo, portanto, fiscalmente deve ser o menos tributável possível.

Essa linha de intelecção é defendida pelas linhas de Roque Antonio Carraza:

Estamos confirmando, destarte, que o IPI e o ICMS devem ser utilizados como instrumentos de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações (com produtos industrializados ou mercadorias) ou serviços havidos por necessários, úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outros que não atendam tão de perto ao interesse coletivo⁴¹

Em Seguida, Sacha Calmon:

O princípio da seletividade visa, em princípio, o consumidor final. É para ele a “essencialidade” do produto posto ao consumo. Remédios, por exemplo, devem ter alíquotas menores que bebidas, cigarros e refrigerantes. Daí se conclui que o legislador e o administrador não são livres para dizer que produto é ou não essencial. Devem, com razoabilidade, atentar para a Constituição.

Por fim, Fábio Canazaro:

Em primeiro lugar, conforme já anunciado, a essencialidade não tem natureza normativa de regra - as regras constituem-se de cláusulas específicas, de conteúdo completamente preenchido, consistindo de mandados definitivos que descrevem comportamentos a serem adota- dos pelo Poder Legislativo

⁴¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.111.

e pelo Poder Executivo. No caso, o conteúdo da norma de essencialidade não se encontra totalmente preenchido nos dispositivos que outorgam competência à União, aos Estados e ao Distrito Federal. A essencialidade possui uma estrutura integrada pela igualdade bem como por outras normas - as quais determinam, na relação de comparação entre mercadorias e serviços, os níveis ou graus de essencialidade, o que justifica a sua concretização caso a caso, relação a relação.

Neste sentido, vê-se, segundo a posição dos autores, que a essencialidade não é uma posição clara, é uma norma carregada de conteúdo principiológico. De qualquer modo, ainda que não se firme compromisso de estabelecer qual princípio diretamente aflige a essencialidade, busca-se, primeiro, extrair todos os seus significados, para que se possa entendê-la por completo.

Essa forma de se entender a essencialidade confirma a suspeita de que esta não possui, propositalmente, um sentido uno. Em verdade, transborda a ideia de carregar diversos princípios. Daí se extrai um caráter tipológico, isto é, sua necessidade de possuir conceitos abstratos que somente irão ser compreendidos com a concretude de cada caso.

4.2.1 Tipos X Conceitos

O conceito aberto da essencialidade e sua ausência de determinação, compõe um aspecto constitucional classificado como tipo constitucional, na visão de Mizabel Derzi⁴². Os tipos constitucionais assim são elencados. Em outras palavras, a Constituição Federal, limita-se a fazer referência a uma imagem global de um modelo de evento que pode vir a encontrar concretização na realidade. Essa imagem global é justamente o que se chama de tipo, ou seja, uma figura de caráter flexível, composta por elementos incidentais que podem aparecer ou não nos eventos que a ela se amoldam

Diferentemente, se o Poder Constituinte tivesse adotado um padrão conceitual, teria delimitado o objeto da essencialidade de modo categórico, o que envolveria uma definição composta por uma lista finita de elementos essenciais. Esse não é o próprio sentido da essencialidade. Ocorre que os tipos são aglomerados de conteúdos principiológicos abstratos, que se concretizam somente com a necessidade de análise

⁴² DERZI, M. DE A. M. TIPO OU CONCEITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO. **REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UFMG**, n. 30-31, p. 213-260, 1988.

casuística. Isso não parece decorrer por um princípio que é associado a um conceito global de mínimo existencial.

Em outras palavras, o seu amplo sentido não pode ser restringido por elementos expressos e fechados, se em alguns casos podem admitir um sentido, e noutros não. Esse exemplo pode ser dimensionado no RESP 1.087.945, a qual a *ratio decidendi* era a sobreposição da cadeia produtiva humana para alimentos para humanos, nesse caso, podendo ser alvo da essencialidade, diferentemente dos alimentos para cães e gatos, que não podiam ser considerados essenciais pois sua finalidade não compreendia o mínimo existencial.

4.2.2 Análise do voto de Dias Toffoli no Tema 745

Como visto no capítulo anterior, a essencialidade é um princípio constitucional e, também um tipo constitucional. Agora, no entanto, urge uma análise sobre o que diz a jurisprudência maior acerca de seus critérios de completude.

Veja-se, o julgamento paragrâmico do STF, o RE 714139, firmou conceitos muito claros acerca de técnica da seletividade. No mais, tendo em vista a qualidade de alguns votos, e a importância econômica dessa repercussão geral, tem-se que é de fato um dos casos mais importantes já julgados, consoante às matérias principiológicas do STF.

No caso, ficou estabelecido que:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Técnica da seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a técnica da seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da técnica da seletividade. 1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua técnica da seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço. 2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a técnica da seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a técnica da seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a técnica da seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa. 3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da técnica da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS

superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da técnica da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da técnica da seletividade. 4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateuve a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional. 5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido. 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21).⁴³

Observa-se que o tema nº 745 estabeleceu que sendo um bem essencial, suas alíquotas não poderão estar restringidas a mais que o valor das alíquotas comuns. Foram vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Roberto Barroso. Dado às devidas vênias, o presente trabalho visa discordar do posicionamento defendido, sob os fundamentos expostos a seguir:

O caso em questão tratava-se de Mandado de Segurança interposto pelas Lojas Americanas S.A. a buscar a inconstitucionalidade do artigo 19, inciso I, alínea “a”, da Lei estadual nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, a prever, relativamente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS considerado fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação, a alíquota de 25%, superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%. A lei previa ainda a possibilidade de redução de alíquotas para determinados consumidores, com limitação de consumo.

⁴³ : **BRASIL**. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. RE 714139. Direito Tributário. Icms. Seletividade. Ausência de Obrigatoriedade. Quando Adotada A Seletividade, Há Necessidade de Se Observar O Critério da Essencialidade e de Se Ponderarem As Características Intrínsecas do Bem Ou do Serviço Com Outros Elementos. Energia Elétrica e Serviços de Telecomunicação. Itens Essenciais. Impossibilidade de Adoção de Alíquota Superior Àquela Que Onera As Operações em Geral. Eficácia Negativa da Seletividade nº 745. LOJAS AMERICANAS S.A. ESTADO DE SANTA CATARINA. Relator: MIN. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2021. **Diário Oficial da União**. Brasília, 15 mar. 2022

O acórdão foi parcialmente provido, a fim de se declarar inconstitucional as alíquotas de 25% sobre a energia elétrica, indeferindo o pedido da requerente de considerar inconstitucional as alíquotas de 12% diferidas das alíquotas gerais, sob argumento de inexistência de violação à isonomia, haja vista tratarem-se de consumidores em faixas de renda diferentes, níveis de capacidade econômica diferentes, porquanto, não se tratando de contribuintes em igual situação, inexistindo afronte à isonomia.

Da análise dos votos, principalmente o voto do Ministro Dias Toffoli, que acompanhou o relator, alguns pontos importantes são trazidos. Esse é um dos melhores votos em termo de conceituação da essencialidade e seus critérios de parametrização. O que se observa dos seus termos, é a necessidade de análise da essencialidade com critérios intrínsecos ao bem. Desde logo ele firma que a energia elétrica é bem essencial, mas que ao que se examina, ao longo da história da técnica da seletividade, não basta ser puramente essencial, é preciso que seja um direito mínimo - básico - ao contribuinte. Para evitar dissuadir a sua visão, posiciona-se, *ipse literis* o que este propôs:

O breve histórico acima demonstra que o dimensionamento do ICMS, quando presente sua técnica da seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos, além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço. O caso dos tamancos é bastante esclarecedor quanto ao ponto. Como se sabe, todos os tamancos têm a mesma característica intrínseca, isto é, todos eles consistem em calçados, em peça do vestuário que protege e calça os pés. Não obstante isso, apenas os tamancos populares, isto é, os tamancos vendidos até certo preço, gozaram de isenção ao imposto de consumo (predecessor do IPI, como se viu).

(...)

Como se vê, houve ponderação das características intrínsecas ao item mencionado com a capacidade econômica do consumidor final e, ao cabo, com a justiça fiscal. É razoável dizer que os tamancos mais baratos eram comprados por quem detinha pouca capacidade econômica e, portanto, pouca possibilidade de contribuir para o financiamento das despesas estatais. Por outro lado, os tamancos mais caros eram adquiridos por quem podia gastar com itens de maior qualidade ou luxuosos e, assim, contribuir com mais intensidade para aquele financiamento.

Muito embora alguns autores, como Roque Antonio Carraza e Kyoshi Harada⁴⁴, discordem da acepção de essencialidade diferenciada, para diferentes grupos, ou seja, entendem como esta sendo unidirecional. Dias Tofolli aprofunda mais em relação

⁴⁴ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática** / Kiyoshi Harada. - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2019,p.47.

à complexidade da capacidade contributiva. Veja bem, a condução do seu voto, especialmente quando trata dos tamancos, traduz algumas dimensões da capacidade contributiva, que, data máxima vênia, não foram observadas por estes autores.

Na condução de seu voto, destacou que, em outros textos – quando faz menção a Constituição de 1946, no art. 15, II, a, §1º - apregoa que a constituição previa uma isenção relativa ao que seria indispensável ao consumo, porquanto, de consumo vital. A dificuldade de precisar o que poderia ser de consumo vital, era sopesada também pela noção de regionalidade, que ao que complementa, para uma região podia ser essencial, em razão da noção cultural, para outra não necessariamente era.

A posteriori, em 1948 Em novembro de 1948, foi editada a Lei nº 494/48, prevendo, em seu art. 3º, as mercadorias que eram consideradas como o mínimo indispensável e isentando-as do imposto de consumo. Como consequência, os calçados populares foram atingidos por essa isenção. Mas observe, não seria justo considerar que os calçados eram essenciais a todos, portanto não podendo ter apenas um reconhecimento de sua essencialidade para os mais baratos?

Pelo que se entende de mínimo existencial e capacidade contributiva não. Logicamente os calçados de menor valor, insurgiam, quase que necessariamente a qualidade de produto menor, igualmente, sendo tão básicos quanto os seus preços, o que culminaria na compra desses modais pelos contribuintes de menor renda. Essa conclusão, segundo Dias Tofoli, faz compreender a dimensão contributiva da essencialidade, qual seja, a variação da sua finalidade de acordo com o valor do bem. Não diferente, é possível entender que dois bens iguais, ofertados para públicos com capacidades contributivas diferentes, emanam valores de essencialidades diferentes.

Esses valores devem ser apregoados pelo mínimo existencial, já que o seu consumo é realizado, necessariamente pelas camadas mais pobres, que determinam o seu consumo e consumo de itens de primeira necessidade de acordo com a necessidade de obtenção desses bens.

É possível assumir, portanto, que a essencialidade não é um conceito unidirecional, não somente pelas ilações trazidas acerca do seu conteúdo tipológico e principiológico, mas porque faticamente se comporta dessa forma. Isto resulta na afirmativa de que ela não só varia em função do seu grau de importância à sociedade, mas também, em relação ao contribuinte e da forma que este se relaciona com o bem. Essa própria afirmação é dada por ele no registro do seu voto *“De acordo com o voto*

em alusão, portanto, em certos casos, a depender da destinação do produto, sua essencialidade muda, tendo presente a manutenção da vida humana”⁴⁵

Ainda versa que urge olhar a qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço; o fim para que se presta um ou outro; seu preço; a capacidade econômica do consumidor final; as características sociais, econômicas e naturais do país e do estado instituidor do imposto; a função extrafiscal da tributação. Eis que, muito embora tenha seguido o relator, teria feito de forma condizente com o que foi apresentado, uma vez que entendeu não seria viável a majoração das alíquotas de energia elétrica sem de fato uma das qualidades dos requisitos apresentados, perpassando por uma análise mais íntima das razões da sua motivação

Por fim, todas essas diretrizes vão estar diretamente alinhadas ao mínimo existencial de um bem. Isso importa dizer que mesmo que uma determinada população de baixa renda consuma um produto, isso não significa que este terá que valer do efeito positivo da essencialidade e ter uma alteração em suas alíquotas. Imagine que, uma determinada população, de renda menor em relação as demais, consome de uma cerveja de qualidade menor do que as de outras populações. Mesmo supondo que seu consumo é realizado pela população de menor capacidade contributiva, é errado dizer que esse item é suscetível à essencialidade, até porque, não possui uma indispensável característica essencial à vida humana, é apenas um bem supérfluo de baixa qualidade, não sujeito, portanto, à técnica da seletividade.

É diferente, dessa forma, do caso do valor do ICMS sobre bens de consumo alimentar primário, que não possuem distinção quanto ao seu valor tributável dos alimentos de alta qualidade, mais possivelmente saudáveis, e consumidos em locais de alto poder aquisitivo. Enquanto a consequência para uma população é o desuso ou controle do bem, para as populações de baixa renda, que atualmente consomem o produto de menor qualidade possível, significa a impossibilidade de consumi-lo.

⁴⁵ **BRASIL**. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. RE 714139. Direito Tributário. Icms. Seletividade. Ausência de Obrigatoriedade. Quando Adotada A Seletividade, Há Necessidade de Se Observar O Critério da Essencialidade e de Se Ponderarem As Características Intrínsecas do Bem Ou do Serviço Com Outros Elementos. Energia Elétrica e Serviços de Telecomunicação. Itens Essenciais. Impossibilidade de Adoção de Alíquota Superior Àquela Que Onera As Operações em Geral. Eficácia Negativa da Seletividade nº 745. LOJAS AMERICANAS S.A. ESTADO DE SANTA CATARINA. Relator: MIN. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2021. **Diário Oficial da União**. Brasília, 15 mar. 2022

4.2.3 Análise do Julgado do STJ sobre PET

Conforme citado no voto anterior, vê-se necessário analisar as hipóteses que foram trazidas pelo supramencionado REsp nº 1.087.925/PR. Acontece que, de forma primeva, urge delimitar a matéria tratada no acórdão. Cuida-se de um mandado de segurança impetrado contra ato a ser praticado pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Londrina – PR, no qual, por ser uma indústria que fabrica e comercializa alimento para cães e gatos, está sujeita à incidência do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) com alíquota de 10% e ao código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) n. 2309.10.00.

Da análise do seu voto, o ministro relator Teori Zavascki, consignou que a essencialidade de um bem deve ser também definido pela sua finalidade. Esse requisito, somado à capacidade contributiva, pode objetivar se aquela discussão acerca de um bem, configura-se como um bem essencial ou não.

Em outro ponto, apesar do bem discutido ser um bem alimentício, remeteu a uma análise da utilidade do bem. Não se ignorava que ele era necessário a cães e gatos, mas a essencialidade é uma característica do mínimo existencial humana, e apesar de ser necessário para outras cadeias produtivas, presumir-se-ia que donos de cães e gatos ostentassem situação financeira regular para sofrer com o encargo dos produtos.

Não somente, sabidamente fixou que alimentos de primeira necessidade deveriam ser influenciados pelas alíquotas mais baixas do imposto, condizendo com seu grau de essencialidade e necessidade. Ademais, ressaltou que essa situação seria diferente na produção de leite, bovinos, equinos, suínos e aves, uma vez que a sua produção é elementar no encadeamento das produções alimentícias voltados para humanos.

Ainda destaca:

Saliento, por fim, que tal critério extrafiscal mostra-se bastante razoável, o que não ocorreria caso adotada a tese da impetrante. Com efeito, em detrimento da equânime distinção acima delineada - entre produtos elitizados e, ao fim, de mero recreio, e produtos essenciais para a vida humana - imprimir-se-ia grande diferenciação tributária entre duas espécies daquele primeiro gênero de produtos. Ora, distinguir-se-ia, de forma desproporcional, duas composições para cães e gatos que, embora com peculiares constituições nutricionais, são relativamente similares, possuindo custos de produção, destinação e público alvo semelhantes

Assim, a junção de ambos os julgados resulta na conjectura de determinados itens que, ao que se preza por esse trabalho, confluem para critérios interpretadores da essencialidade, quais sejam: (I) necessidade, (II) qualidade e (III) utilidade. Esses critérios ainda irão ser melhores explorados a seguir.

4.2.4 Do conceito fundamental de mínimo existencial

Sabidamente, antes de adentrar em qualquer explanação acerca destes critérios, é preciso que se fundamente, ou então se precise, o que poderia ser identificado como mínimo existencial. Sabe-se que etimologicamente o que é mínimo é tudo aquilo que é irreduzível, aquilo cujo caráter é tão básico que sua ausência resulta na inexistência daquele bem ou produto.

A partir disso, à baila do conceito jurídico, seria mínimo tudo aquilo que representasse a irreduzibilidade das garantias fundamentais de um cidadão. São os pactos formados pela constituição da qual o Estado não deve se eximir de servir. É portanto, a obrigação do Estado para com os seus cidadãos. Diretamente, essa garantia impõe ao Estado uma relação de impositividade positiva e negativa. Isto é, ao passo que o Estado deve prover aquele direito, o mesmo não poderá bloquear aquele direito ao cidadão.

Sob estas vias, José Anijar Fragoso Rei discorre:

Desta forma, o mínimo existencial não apresenta apenas uma dimensão positiva, no sentido de obrigar o Estado a realizar determinadas prestações aos indivíduos, como garantidoras de um mínimo de existência digna a eles, mas também uma dimensão negativa, no sentido de impedir que o Estado venha a invadir o núcleo essencial dos direitos dos cidadãos, inclusive por meio da tributação.⁴⁶

Nesse sentido, ainda discorre que o sentido do mínimo existencial não se configura como uno, sendo subdividido em relação à cultura, geografia, características sociais, econômicas e históricas de uma determinada população⁴⁷. Isso é suficiente para entender que sim, há direitos universais que são irreduzíveis para todos os grupos sociais, mas a forma como estes se materializam podem divergir em relação aos demais.

É de se pensar, por exemplo, que o plantio e consumo da mandioca não possui maior relevância econômica e alimentícia para outras regiões do País, senão a região

⁴⁶ REI, José Anijar Fragoso. **Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais**/José Anijar Fragoso Rei. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 99.

⁴⁷ REI, José Anijar Fragoso. **Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais**/José Anijar Fragoso Rei. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 98.

Nordeste. Isso porque a mandioca produz diversos insumos que serão importantíssimos para a cadeia alimentar daqueles cidadãos da região.

Isso não significa que não há direitos que não possam ser universais, portanto, isonomicamente analisados a partir do campo tributário. Vê-se, na realidade, que esse pensamento dialoga com que foi exposto por Roque Antonio Carraza:

A observância de não confiscatoriedade deve levar a não incidência da tributação sobre as necessidades básicas das pessoas, como mínimo vital - ou mínimo existencial. Especialmente os direitos sociais consagrados nos arts. 6º e 7º da CF/88, como alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação e transportes, não devem ser alcançados ou prejudicados pela tributação, pelo que é recomendado que esses recursos sejam salvaguardados pela criação de situações de não incidência ou mediante deduções legalmente previstas. Ou seja, o respeito à capacidade contributiva e o não confisco devem fazer com que um mesmo fato econômico não seja submetido a tantos impostos que acabe por retirar do contribuinte o mínimo vital.⁴⁸

Dessa forma, o mínimo vital ou então mínimo existencial, pode ser traduzido na congregação das garantias fundamentais, alinhadas às necessidades básicas de cada população. Isso significa que, necessariamente, serão direitos precários, leia-se, direitos que em nunca podem ser associados ao luxo, são básicos na exata medida da sua proporção, aplicados para persecução das garantias fundamentais e de aplicação imediata.

4.2.4 Critérios de interpretação: necessidade, qualidade, utilidade

Inicialmente, firma-se o compromisso de assumir que em nenhum momento a Suprema Corte identificou de forma direta a essencialidade como um tipo constitucional propriamente dito, essa liberdade argumentativa é lastreada pela necessidade do presente trabalho em formular conceitos mais rígidos ou melhor entendíveis, no que for possível, do campo da técnica da seletividade. De outro modo, parece ser desnecessário prezar pelo reconhecimento formal da corte do STF, pelo reconhecimento da tipologia constitucional, haja vista todos os posicionamentos acerca do conteúdo da essencialidade reiteraram a sua natureza aberta.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 98-99.

Muito embora esse não reconhecimento tenha levado a conceitos hermenêuticos implícitos das análises dos julgados. Portanto, nas diversas vezes as quais os ministros se submeteram à análise da essencialidade, fizeram de forma intrínseca a elementos integrativos, sem uma definição acerca destes, por vezes se utilizando da capacidade contributiva, finalidade, dentre outros.

Na verdade, essas interpretações perpassaram por filtros que a este trabalho foram identificados como: Necessidade, qualidade e utilidade. Essa tríade de elementos não foi necessariamente utilizada em conjunto, ou separados. São independentes entre si, podendo ser cumulados, excluídos ou comparados.

Curiosamente, esses 3 elementos respeitam os critérios de interpretação das normas constitucionais devidamente criadas por Alexy. Então, se infere que esses critérios estão acertadamente integralizados com os princípios constitucionais, e mesmo não possuindo igual hierarquia, possuem importância hermenêutica e métodos para sua utilização.

É neste passo que o presente trabalho visa formular uma teoria completa e que busque facilitar o que pode ser essencial, tendo em vista a inexistência de uma lei a complementar o sentido da essencialidade ou um rol exemplificativo que auxilie a definir alguns bens que podem ser considerados essenciais.

De qualquer sorte, o capítulo anterior provou-se crucial em identificar que a essencialidade, de antemão, é tomada pelo conceito de mínimo existencial. O mínimo existencial, por sua vez, é aquilo que é tão básico, que ante a sua ausência, há um latente perigo de perda um direito. Então, o campo jurídico deve se atentar a sempre garantir que um direito está ao menos à disposição, ainda que de forma mínima, daquele que o pleiteia. Isso não significa dizer que o ordenamento jurídico não deve buscar a eficiência dos direitos, mas antes, deve garantir a sua eficácia.

Então o mínimo existencial é justamente a eficácia do direito. É a garantia de que aquele direito que lhe foi prometido está sendo respeitado. E por outra visão, é ao mesmo tempo tão pouco, que sua falta acarreta na vulnerabilidade daquele cidadão. Um exemplo que consegue concretizar a garantia fundamental ao mínimo existencial no direito tributário, é quanto a alíquota de um bem em regiões de extrema pobreza.

Além de ponto chave deste trabalho, o exemplo a seguir consegue materializar o diferencial entre luxo e mínimo. Em regiões de subnutrição e pobreza alimentar, a renda per capita das famílias é, estatisticamente inferior a um salário mínimo. Essas

famílias podem ser assistidas pelo Benefício de prestação continuada (BPC), de acordo com a LOAS.

Acontece que, deixando de tecer as críticas à renda per capita das famílias, esse benefício é o mínimo, e sua ausência deixa as famílias em condição de miserabilidade social, seja pelo seu contexto de subnutrição alimentar, seja pela impossibilidade de arcar com os orçamentos familiares. Inclusive, os dados apontam que o valor médio da Renda Disponível Familiar Per Capita (RDFPC) é de R\$ 1.077,85. O índice só supera a região Norte, avaliada em R\$ 938,06.

O Sudeste apresenta o melhor índice do País, mais do que o dobro do Norte, com renda média familiar de R\$ 2.003,22. O Centro-Oeste desponta em segundo lugar (R\$ 1.975,74), seguido de perto pela região Sul (R\$ 1.957,12). Conforme o estudo, a média nacional da RDFPC é R\$ 1.650,78. Dessa forma comparando com a do Nordeste, a renda disponível da região corresponde a somente 65,3% da média do Brasil.⁴⁹

O valor médio da renda mínima familiar do nordestino, corresponde a R\$ 918,02. A média nacional é estimada em R\$ 1.331,57. Ou seja, para a renda mínima familiar per capita, a média do nordestino é apenas 68,9% da média Brasil. Assim, a diferença relativa na média da renda mínima (68,9%) parece replicar, em alguma medida, a diferença relativa da média na renda disponível (65,3%), demonstrada no índice renda familiar média.

TABELA 04: DESPESA MONETÁRIA E NÃO MONETÁRIA MÉDIA MENSAL FAMILIAR COM ALIMENTAÇÃO, POR SITUAÇÃO DE SEGURANÇA ALIMENTAR EXISTENTE NO DOMICÍLIO, SEGUNDO OS TIPOS DE DESPESA BRASIL – PERÍODO 2017-2018⁵⁰

⁴⁹ POVO, O. **Famílias nordestinas possuem renda média de R\$ 1.077,85; segundo menor valor do Brasil.** Disponível em: <<https://www.opovo.com.br/noticias/economia/2020/11/25/familias-nordestinas-possuem-renda-media-de-r--1-077-85--segundo-menor-valor-do-brasil.html>>. Acesso em: 10 de maio de 2023.

Tabela 6715 - Despesa monetária e não monetária média mensal familiar - valor e distribuição - por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, segundo os tipos de despesa					
Variável - Despesa monetária e não monetária média mensal familiar (Reais)					
Tipos de despesa - 2.1.2.3.1Energia elétrica					
Ano - 2018					
Brasil e Grande Região	Classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar				
	Até 1.908 Reais	Mais de 1.908 a 2.862 Reais	Mais de 2.862 a 5.724 Reais	Mais de 5.724 a 9.540 Reais	Mais de 23.850 Reais
Brasil	65,62	88,14	117,64	152,75	260,14
Norte	71,64	97,05	139,12	207,08	450,44
Nordeste	48,64	67,59	92,62	137,42	314,02
Sudeste	78,69	95,63	121,42	149,07	239,06
Sul	81,87	101,56	124,78	157,36	237,69
Centro-Oeste	84,77	98,42	126,42	160,11	293,94
Fonte: IBGE - Pesquisa de Orçamentos Familiares					

Fonte:

Desse modo, o BPC é um direito mínimo, básico, e garantido aqueles em situação semi miserável. No entanto, políticas de financiamento estudantil, a exemplo do PROUNI, por exemplo, não estão relacionadas ao mínimo existencial. Ou seja, não que elas não sejam extremamente importantes pra promoção de igualdade e incentivo aos estudantes brasileiros, mas sua ausência não vai ser uma perda imediata de um direito ou que possa colocar os cidadãos em extrema vulnerabilidade.

Quando o direito estiver acompanhado de possibilidades reais de outras formas de prestação, aquilo não é necessariamente básico. Ora, a possibilidade de utilizar de outros meios faz com que não haja uma ameaça imediata ou uma lesão aquele direito. Portanto, os direitos que são relacionados ao mínimo existencial, têm que ser tão básicos que sua lesão gere efeitos imediatos à dignidade humana ou inacessibilidade à qualquer direito pleiteado.

Posto isso, se um bem alimentício, de menor qualidade, é oferecido para uma determinada população, mas, devido ao aumento do seu preço ou latente escassez, esse se torna inacessível, há uma evidente perda de direito que implica na imediatidade das consequências negativas àquela população. Infelizmente esse cenário é recorrente, o Estado, de certa forma, privilegia-se perante a inflação, uma vez que se a base de cálculo de um imposto aumenta, em razão do aumento real de

seu valor, influenciando, por vezes, o encarecimento da receita. Mais precisamente ao ICMS, o Estado passa a arrecadar mais.

Esse cenário demonstra que em momentos de crise, apesar de haver uma possível diminuição de recursos disponíveis, a inflação tem papel fundamental para a arrecadação dos Estados. No entanto, há um “lucro” em cima de populações que não tem condições exponenciar seus ganhos, porquanto, empobrecendo.

Pois bem, haja vista a introdução de uma problemática quanto a desigualdade é apazível que haja a interpretação que a essencialidade não é uniforme. Aliás, essa sistemática é pouco analisada. Se a essencialidade é voltada para construção de uma relação de benefício jurídico de diminuição de alíquotas, deverá ser feito em razão de algo que é tão básico, e de característica tão crucial, que se faz imprescindível para o contribuinte. Mas essa concepção não irá ser universal, necessariamente, há bens que, de fato, possuem efeitos *erga omnes*, e que a todos devem incidir em igual importância, mas a outros, não irão ser essenciais e em outros casos, serão ainda mais essenciais.

Conforme esse contexto, o presente trabalho se propôs a convergir com algum dos significados trazidos pelos julgados supramencionados. É portanto, como resultado destas pesquisas, que se formulou uma teoria de que o que na verdade é essencial, pode variar em utilidade, necessidade e qualidade.

Em primeiro, a necessidade. Necessário é tudo aquilo que se possui uma utilidade prática e que dela não se pode abster-se. É necessário tudo aquilo que sem sua presença, não poderá ser praticado ou não ocorrer ou, de algum modo, causar uma lesão. É simples, água é necessária para vida, não se pode passar mais que três dias sem tomar. Assim como comida, comida é tão essencial quanto à água. Por isso, em termos práticos, são essenciais.

A qualidade diz respeito ao grau característico daquele bem, se o emprego de seus materiais, suas virtudes, suas especialidades que culminam no seu valor, são altos ou baixos. Dessa forma, um carro pode ser considerado essencial, mas uma Mercedes não, uma Ferrari de igual modo também não. E por quê? Pois a qualidade de seus bens é superior ao que pode se considerar mínimo, afetando a essencialidade dele.

Por fim a utilidade, a utilidade pode ser elencada como uma variante da necessidade. Portanto, não de existir bens que são necessários, mas que não são

úteis aquele momento. Isso não significa dizer que não são usados, mas que sua utilidade está mitigada pelo controle de demanda ali recorrente, não sendo necessário um emprego de uma alíquota diferenciada, pela maioria das vezes. Um exemplo que pode ser dado é o caso dos cilindros de oxigênio. Apesar de necessários para uma emergência hospitalar, raramente são utilizados em larga demanda. Por conseguinte, não obstam um valor maior de alíquotas para o seu uso. No entanto, no momento que uma emergência hospitalar, como no caso do Covid-19, demanda o seu uso, deve possuir um valor menor de alíquotas.

A utilidade, então, faz alusão à eficácia do usufruto daquele direito, haja vista o direito se diferir em razão de realidades diferenciadas. Nesta toada, o transporte público para certos contribuintes não é útil, ainda que necessário para a sociedade, o próprio possui meios de locomoção diferentes. Para ele, aquele transporte não é essencial, para outrem, sim.

O que ocorre, é que a cumulação desses três elementos figura na criação de uma tese acerca da transversalidade da essencialidade, de modo a modificar a aplicação da técnica da seletividade a depender da zona econômica disponível. Isto é, apesar de o ICMS não estabelecer uma diferença na alíquotas de produtos com qualidades diferentes, ao se analisar os aspectos mencionados, algumas conclusões são dadas:

Itens de primeira necessidade são, de fato, necessários. Como demonstrado em dados anteriores, carnes e alimentos, da ordem dos mais básicos possíveis, implicam, na forma que são consumidos, como fator determinante para qualidade de segurança alimentar que um contribuinte pode ter. Em zonas econômicas de baixa capacidade econômica, alimentos como carne (ainda que seja da menor qualidade) não mais fazem parte da rotina dos contribuintes de menor renda.

Como resultado, a aplicação da essencialidade não está sendo respeitada. Apesar da alíquota de alguns bens serem mais baixas, não necessariamente a população está conseguindo usufruir dela, ou seja, nem o mínimo existencial eles tão tendo acesso. Sob essa condição abstrata, o trabalho construiu uma resolução através do capítulo 4.1.1. Apesar de um sistema não conter, possivelmente, algum erro de aplicação quanto à regra da técnica de seletividade, nada obsta que este não possua um erro quanto à efetivação da essencialidade.

Posto isso, quando se analisa que um item que, de menor qualidade, necessário e útil a uma população, não está sendo consumido, mas em contraponto,

as populações de faixa de renda mais alta acabam consumido sem limitação, vê-se um dilema hermenêutico acerca da eficácia do mínimo existencial; é, portanto, que determinados itens devem variar, necessariamente, com base na população que o consome. Ademais, a essencialidade destas, segundo a análise destes três pontos, diferem de outros contribuintes a depender de sua faixa de renda.

Materializando este ponto, veja o que se segue: supondo que o kg da carne mais barata esteja no valor de 20 reais, com uma alíquota de 18%, uma pessoa de menor faixa de renda, como explicitamos através dos dados acerca da proporcionalidade dos tributos regressivos, obviamente pagaria mais. Mas no entanto, esses 18% não estariam efetivando a essencialidade, uma vez que há uma parcela da população que não consegue consumir de 20 reais de carne.

No entanto, aquela carne mais barata dificilmente será consumida em ambientes de maior faixa econômica e adiciona-se a esse ponto o fato de em zonas econômicas de maior renda, o consumo dos bens, qualitativamente serem melhores, por óbvio, não sendo essenciais. Deste modo, não se pode comparar uma carne de mais alta qualidade com uma de menor qualidade, aplicar a mesma alíquota e dizer que são essenciais na mesma medida; se como consequência do aumento do preço, a de menor qualidade deixa de ser consumida por um público que não pode alternar para outra opção.

Da análise desses três pontos, o mesmo item alimentício, qual seja, carne, possui duas qualidades diferentes, apesar de ambos serem necessários, diferenciam-se pela qualidade, mas não por suas alíquotas. De outro modo, são úteis na mesma medida? Não igualmente. Já que a utilidade é a eficácia do mínimo existencial, elas são igualmente básicas, porquanto, úteis na mesma medida? Também não.

Essa conjuntura demonstra que em uma cidade, por exemplo, quem está localizado no bairro A, tende a consumir carne de melhor qualidade, de forma além do mínimo, mas outro contribuinte que esteja na mesma cidade, consumido a carne de mais baixa qualidade, de forma mínima, tem a prerrogativa de ter como mesma essencialidade dois itens diferentes.

4.2.5 DA DIVERGÊNCIA DA FACULDADE OU OBRIGATORIEDADE DA SELETIVIDADE

Diferentemente do IPI, o ICMS não possui uma seletividade obrigatória, o que, de certa forma entrega aos entes federativos uma autonomia no uso dessa ferramenta de tributação. No entanto, a ausência de obrigatoriedade desse instituto, acaba por gerar conflitos quanto à sistemática de minoração ou majoração de alíquotas, porquanto, quando se minora uma alíquota, esta é em função da seletividade ou é uma simples minoração, por exemplo?

Sobre essas diferenças, entre o IPI e o ICMS, a doutrina discorre que, aparatosamente, existe um dever dos Estados em seguir a seletividade. Essa linha é seguida por Roque Antonio Carraza, quando entende que o termo “poderá”, equivale a um “deverá”⁵¹, porque as pessoas públicas possuem competência e poder para a instituição e cobrança de tributos, todavia, vinculando-se aos comandos constitucionais.

Desse modo, mesmo que a priori o legislador não intente seguir a seletividade, na prática, deverá sempre seguir esse instituto, que para ele, é um princípio. Américo Lacombe⁵² também corrobora nesse sentido, afirmando que, em face da capacidade contributiva o seu não seguimento implica em inconstitucionalidade da norma.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁵³ também argue no sentido de não ser uma mera faculdade, sendo a realização prática de seus princípios aplicados à coletividade. Ainda sobre esta ótica, Regiane Binhara Esturilio⁵⁴ enfatiza que independente da faculdade de sua arbitração; esse instituto visa adequar os impostos de consumo à capacidade contributiva dos entes.

Em complemento, ressalta que há uma vinculação entre os dois impostos, IPI e ICMS, em sua natureza, em ser um imposto sobre consumo indireto. Assim, todos os itens considerados essenciais e com seletividade aplicada ao IPI, deveriam compartilhar de mesma base e sobrevir ao ICMS.

⁵¹ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS** - São 192 Quartier 2008 Paulo: Quartier Latin, 2008. P.109.

⁵² LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996. P.19.

⁵³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo** 12^{ed} São Pau Ed. Atlas, 2000, p. 86

⁵⁴ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS** - São 192 Quartier 2008 Paulo: Quartier Latin, 2008. P.112.

A verdade é que a seletividade deveria estar associada ao emprego de uma lei, pois, sua carência, subverte essa ferramenta em um conceito exageradamente abstrato e ineficaz na prevenção de desigualdades. Nesse sentido, os entes federativos não estão condicionados a uma regra para uso da seletividade, e nem o CONFAZ estabelece diretrizes para sua utilização.

Dessa forma, a utilização da seletividade é feita de forma aleatória e abstrata, o que suscita algumas dúvidas no próprio uso dela. Se por exemplo, determinado item é considerado essencial, a seletividade deverá ser aplicada? No entanto, quem considerou aquele item essencial? A seletividade precisa ser utilizada para todos os itens essenciais ou somente aqueles que o Estado quiser?

A doutrina vem considerando que a seletividade em si não é obrigatória, mas o seu emprego vincula o ente federativo ao uso da essencialidade. Nessas vias, cabe trazer o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo, que discorre na seguinte forma⁵⁵:

Quanto ao ICMS, a Constituição igualmente se reporta à seletividade, mas utiliza a palavra “poderá”, dando a ideia de que a adoção de alíquotas seletivas seria uma faculdade concedida ao legislador (art. 155, § 2.º, III). (...) Há autores que, diante disso, entendem o “poderá” como significando “deverá”, mas essa não parece ser a melhor interpretação para o texto em comento. Na verdade, o que é facultativo, em relação ao ICMS, é a adoção de alíquotas seletivas, a saber, a adoção de percentuais diferentes da base tributável para o cálculo do valor devido. Os Estados-membros podem adotá-la ou não, preferindo instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços. Mas, se exercerem a opção pela seletividade, o critério, que é a essencialidade, este não é facultativo: sua adoção é obrigatória. Por isso, são claramente inconstitucionais as leis estaduais que fixam alíquotas mais elevadas para itens como energia elétrica e comunicações.

Sacha Calmon⁵⁶ entende em igual sentido, há uma faculdade no uso da seletividade, mas uma vez utilizada, deverá o legislador seguir com seus critérios, dentro do que se entender por essencial. Esse diálogo da doutrina ainda não deixa claro se todo bem automaticamente perpassa por um juízo de valor de essencialidade, e que somente haveria a necessidade de duas alíquotas, uma majorada aos bens supérfluos ou uma para os bens essenciais.

⁵⁵ MACHADO Segundo, Hugo de Brito, 1978-**Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.p,125.

⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro.**Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro:Forense, 2020,p.569.

No entanto, recentemente, como anteriormente citado, a fixação da tese oriunda do RE 714139, de tema de nº 745, apaziguou os debates acerca da obrigatoriedade, faculdade e formas de uso do instrumento da seletividade. A tese enfim firmada, de relatoria do ministro Marco Aurélio, fixou a seguinte posição:

Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido.

Dessa sorte, foi reconhecido que a seletividade não possui uma obrigatoriedade, é, de fato, uma faculdade aos Estados. Todavia, a adoção desta é estritamente vinculada à essencialidade, e uma vez suscitada não deverá confrontar as alíquotas gerais. Em sendo assim, a sua adoção é facultativa, no que diz à seleção de alíquotas, mas as alíquotas em si deverão regredir das alíquotas gerais, em caso os bens que representem sejam essenciais.

No entanto, o Acórdão não esgotou determinados pontos que são considerados cruciais. Não foram fixados os bens ou serviços que possam ser considerados essenciais. Dessa vez, não há aqui uma culpa do supremo, não o cabe analisar matérias que não foram objeto do RE; no entanto, nada obsta a incompletude remanescente no sistema tributário acerca de seletividade.

Na verdade, o próprio acórdão discriminou a ausência atualização do ordenamento da legislação tributária em relação a bens ou serviços que ao transcorrer da evolução econômico e social, tornaram-se essenciais. Esses critérios fazem parte da tipologia da essencialidade, e que oportunamente serão mais debatidos neste presente trabalho.

De qualquer modo, a ementa do RE possui um conteúdo ímpar, em todas as dimensões das matérias analisadas. E, importantemente destacou a estagnação de um conceito de essencialidade, por itens que antes não eram considerados essenciais pudessem transgredir no tempo e firmarem-se como essenciais. Isto posto, ostentariam da necessidade de alíquotas abaixo do valor das alíquotas gerais. Esse ponto pode ser evidenciado no trecho que lhe segue:

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

Ainda sim, essas ilações carecem de pontos concretos quanto outras questões, sejam o não consenso da doutrina acerca de pontos cruciais dessa técnica de tributação. Isto é, se um Estado X minorar a alíquota de um bem, ou quiser majorá-la, este deverá seguir a seletividade, ou por mera opção arrecadatória, poderá escolher por este sentido?

Então, supondo que a alíquota, nesse determinado Estado, de um bem supérfluo seja de x%, ainda que para fins arrecadatórios, essa majoração será inconstitucional? Essa hipótese foi tratada por Dias Toffoli acerca dos plantios de arroz e outros grãos, quando feitos por Estados essencialmente agrícolas, que impossibilitaria uma redução maior no percentual das alíquotas.

Igualmente, uma vez que a seletividade for declarada, alguns efeitos deverão estar vinculados a si. Dentre esses efeitos, logicamente falando, deverá haver um respeito sob a mesma regra imposta, porque uma vez utilizada, não é possível considerar, um produto essencial, e em situação normal, possuir alíquota maior do que os demais.

Essa regra, muito embora trazida pela jurisprudência recente do STF, deveria ser entendida desde a instituição da técnica da seletividade, porque o emprego de uma alíquota menor, pressupõe uma declaração ativa da importância da essencialidade, em qualquer que seja a sua dimensão, tendo como efeito, a impossibilidade de se ter alíquotas maiores para aqueles itens considerados essenciais.

Neste sentido, deveria ser uma forma do Estado pôr a sua função arrecadatória em segundo plano. Um exemplo importante e que demonstra a irregularidade da aplicação da seletividade, é no caso de São Paulo, citado por Roque Antonio Carraza, onde havia uma exação com alíquota de 25% na energia elétrica, bem essencial, e 18% no valor das carabinas, bem supérfluo.

Isto significa que ineficaz será a declaração de essencialidade de um bem se ele sempre estiver ligado à sua função fiscal. A seletividade é a utilização da extrafiscalidade do produto, porquanto é extrapolar a sua função de meramente arrecadar para que se arrecade menos, em função do grau de importância daquele produto.

Em outras palavras, é o poder estatal reconhecendo que ali não se deve tributar em excesso, pois a tributação é óbice direto ao uso daquele bem, sendo prejudicial a diversas populações o mal uso de sua tributação. Em razão desse princípio, a função

fiscal deve ser subsidiária perante bens essenciais, sem que se deixe de arrecadar, mas o valor dessas exações deve ser suficiente para evitar grande perda de arrecadação.

É por isso que bens que podem ser considerados essenciais nem sempre podem ser objeto de emprego da seletividade, principalmente se aquele bem possui uma função arrecadatória tão grande ao Estado, que esse não possa desfazer de seus valores. É nesse sentido que se difere a seletividade de outras técnicas extrafiscais. Enquanto em outros tributos há uma indução para determinado contribuinte fazer ou deixar de fazer algo, a prêmio de benefício fiscal, aqui a premissa não é o comportamento do contribuinte, mas o bem em si.

Por isso a extrafiscalidade, como a utilizada nas progressões do ITR, em regra, não pressupõe uma perda na arrecadação, mas uma indução de comportamentos. Sendo assim, pensa-se em algo que motive ou desmotive o contribuinte, modificando o seu status de “de” para “assim”. Enquanto a seletividade começa sob o prisma do bem, mas não do contribuinte, o ponto de partida é o comportamento do próprio Estado e não do sujeito que pratique seu fato gerador.

Dessa forma, a seletividade em função da essencialidade, deveria instigar o próprio Estado a tributar menos, porque sua tributação é prejudicial ao consumo daquele bem, do que punir o contribuinte pelo seu mal uso, ou bonificá-lo. Aqui há uma relação do Estado para o próprio Estado, com benefício colateral ao contribuinte, do que do Contribuinte ao Estado.

Isso significa dizer, que há toda uma forma de se disciplinar a técnica da seletividade. Ela não é uma mera variação de alíquotas para mais ou para menos. Se fosse assim, toda e qualquer diferença de alíquotas no ICMS teria como origem a técnica da seletividade, mas no caso, o Ente federativo tem a opção de variar as suas alíquotas de acordo com o quanto deve arrecadar do consumo daquele bem, sem que isso aluda a uma técnica da seletividade em função da essencialidade, propriamente dita, porquanto, viu-se que ser seletivo é selecionar entre alíquotas de um bem.

Tomando como base o IPI, todos os produtos que ali estão dispostos, na TIPI, sofrem incidência da técnica da seletividade, tal qual informa o artigo 153, §3, I, da CF/88. Em sendo assim, necessariamente há uma variação de alíquota por conta da seletividade, diferentemente das alíquotas do ICMS, que variam sem o uso da seletividade, sendo facultado, e em poucos casos.

4.2.6 Da necessidade de utilização dos critérios interpretativos da essencialidade para diminuir a regressividade tributária

Diante de tudo quanto demonstrado, resta adentrar nos capítulos finais e na tese principal deste presente trabalho. Sob a análise do que foi apresentado, e entendendo que a (I) necessidade é a imprescindibilidade do bem àquele momento, (II) que a qualidade é a formação intrínseca ao bem que o faz ser o mais básico possível (III) e a utilidade é seu uso ser essencial ou não naquele momento, é estimulante perceber que a essencialidade não é um conjunto jurídico uno a todos que estão presentes, na verdade, ela pode, de acordo com esses critérios, variar para cada contribuinte.

Assim, um determinado contribuinte pode estar se usufruindo de um bem, igual a um outro contribuinte, que possa ser necessário, útil, mas divirja em qualidade. Esse é o caso de dois contribuintes que buscam comprar dois carros, um sendo um gol popular e outro um carro de luxo. Sob as seguintes hipóteses, no prisma do ICMS, estes estariam pagando o mesmo tributo para a compra daquele veículo, ainda que possuam capacidades econômicas completamente divergentes. Mas, ainda que em valores brutos não paguem o mesmo valor, tendo em mente que a alíquota do ICMS vai ser a mesma, mas sua base de cálculo diferente, o efeito que se vê, é que o Estado pretende absorver o ICMS de bens completamente diferentes.

Ainda que o contribuinte que comprou o gol fosse usar o carro para finalidade de rodar em aplicativos de transporte, este pagaria o valor do ICMS pelo mesmo valor de quem comprou uma Mercedes. Infelizmente esse cenário se agrava quando se percebe que em bens de consumo primários como alimentação. Supondo que o contribuinte A, pessoa de classe média alta, com salário razoável, se dirija ao estabelecimento X e compre o item X1, pagando uma alíquota de 20% sob o valor do produto, e o consumidor B, de classe média baixa, salário quase que todo destinado à energia elétrica e alimentação (como bem apregoa a POF) compre o mesmo produto, vai estar pagando mais em relação ao comprometimento da sua renda com aquela mercadoria.

No entanto, a verdade sequer é essa, geralmente contribuintes de baixa renda consomem produtos de baixa qualidade, e que estejam condizentes com suas capacidades econômicas. Tendo em vista esse fator, o valor pago pela sua alíquota continua o mesmo que o produto de alta qualidade consumido pelo contribuinte mais rico, ainda que o outro, pela má qualidade do produto, seja muito menos saudável.

O cenário ainda parece ser menos feliz, na verdade essa comparação deve ser feito com os itens da cesta básica. Acontece que, a diferença econômica entre os dois polos oportuniza aos mais abastados, em momentos de crise, diminuir a qualidade o produto para não lidar com um cenário de desequilíbrio financeiro. No entanto, para aqueles que consomem o produto mais barato, em caso de aumento do seu valor, o primeiro efeito é o óbice de consumi-lo. Isso de fato aconteceu na pandemia, quando a população, empobrecida pela reclusão em casa, deixou de comer carne e substituiu pelo osso. Todavia, a alíquota da carne, para os públicos mais abastados e os mais pobres, continuou igual, no entanto, os efeitos negativos foram só sentidos pelos públicos de menor renda.

É assim que se percebe que a essencialidade não age de forma igual, já que o consumo de bens de qualidade acima da média não gera nenhum efeito negativo, em comparação com os produtos mais básicos, já consumidos por público de menor renda. Neste sentido, uma vez que a essencialidade se comporta de forma diferente, é possível assumir que as alíquotas devem se comportar de forma propositalmente desigual. Esse ponto sequer é um óbice à integralização da isonomia, pelo conteúdo do voto dos ministros do STF irem no favor de não ver como impeditivo, no RE 714139, uma violação à isonomia, pela adoção de alíquotas diferidas para públicos diferentes.

Tomando como base os dados sensíveis da tabela de segurança alimentar dos contribuintes, vê-se uma progressão no nível de insegurança alimentar proporcional à faixa de renda daquele indivíduo. Acerca desse escopo, como rememora-se pela tabela trazida abaixo, algumas informações precisam ser destacadas:

TABELA 05: DESPESA MONETÁRIA E NÃO MONETÁRIA MÉDIA MENSAL FAMILIAR COM ALIMENTAÇÃO, POR SITUAÇÃO DE SEGURANÇA ALIMENTAR EXISTENTE NO DOMICÍLIO, SEGUNDO OS TIPOS DE DESPESA BRASIL – PERÍODO 2017-2018⁵⁷

⁵⁷ IBGE. **IBGE | Biblioteca | Detalhes | Pesquisa de orçamentos familiares: 2017-2018 : análise da segurança alimentar no Brasil / IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento**. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101749>>. Acesso em 22 dez 2022.

Tabela 2.1 - Despesas monetária e não monetária média mensal familiar com alimentação, por situação de segurança alimentar existente no domicílio, segundo os tipos de despesa Brasil - período 2017-2018

(continua)

Tipos de despesa	Despesa monetária e não monetária média mensal familiar com alimentação (R\$)				
	Total	Situação de segurança alimentar existente no domicílio			
		Com segurança alimentar	Com insegurança alimentar		
			Leve	Moderada	Grave
Despesas com alimentação	658,79	730,57	576,68	475,72	420,96
Alimentação no domicílio	442,64	479,93	403,61	348,98	297,27
Cereais, leguminosas e oleaginosas	22,24	20,95	24,14	25,43	24,42
Arroz	12,79	11,32	15,24	15,79	15,01
Feijão	5,92	5,33	6,53	7,75	7,65
Orgânicos	0,03	0,04	0,02	0,06	0,04
Outros	3,49	4,26	2,35	1,84	1,72
Farinhas, féculas e massas	15,92	15,81	15,84	17,30	15,52
Macarrão	4,45	4,29	4,81	4,81	4,27
Farinha de trigo	1,30	1,41	1,16	0,96	0,96

O que se vê, de forma inicial, é a diminuição no consumo de itens alimentícios básicos. Em sua tradução, a pesquisa destaca que um quadro de segurança alimentar é visualizada pelo acesso regular e permanente a alimentos de qualidade, em quantidade suficiente, sem comprometer o acesso a outras necessidades essenciais. Enquanto a insegurança alimentar é enumerada como Redução quantitativa de alimentos também entre as crianças, ou seja, ruptura nos padrões de alimentação resultante da falta de alimentos entre todos os moradores, incluindo as crianças. Nessa situação, a fome passa a ser uma experiência vivida no domicílio.

Para esses casos, a pesquisa ainda destaca o seguinte:

As despesas médias mensais domiciliares segundo os grupos de despesas de consumo variaram de acordo com os níveis de IA. A maior despesa média mensal foi com Habitação e, a menor, com o grupo Educação, para todas as categorias de classificação das condições de acesso dos moradores dos domicílios aos alimentos. A segunda maior despesa mensal nos domicílios em SA foi com Transporte (R\$ 859,17). Em contrapartida, nos domicílios particulares em IA moderada e IA grave, a segunda maior despesa média mensal foi com Alimentação (R\$ 475,72 e R\$ 420,96, respectivamente). Nos domicílios cujos moradores não tiveram dificuldades em garantir o acesso a alimentação adequada, ou seja, em SA, a despesa monetária e não monetária média mensal com Alimentação foi de R\$ 730,57⁵⁸

⁵⁸ IBGE | Biblioteca | Detalhes | Pesquisa de orçamentos familiares : 2017-2018 : perfil das despesas no Brasil : indicadores de qualidade de vida / IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101886>>. Acesso em 10 abril de 2022.

Nesse sentido, os grupos com maior incapacidade financeira comprometem essencialmente sua renda em busca de alimentação, em contraste com os grupos em segurança alimentar, uma vez que não tem sua busca por alimento como óbice a outros itens essenciais. Deste modo, como consequente lógico, o quadro de alimentos buscados são necessariamente de menor qualidade.

O que se observa deste ponto é que apesar de uma busca incessante e que não oferece uma rigidez na alimentação destes determinados grupos, a tributação incorre de forma prejudicial, ao alcançar o produto alvo das classes com insegurança alimentar, de forma igual aos produtos essenciais das classes que possuem segurança alimentar. Aqui é que jaz a isonomia tributária. Apesar de classes sociais diferentes, estados alimentícios diferentes, bem como o consumo de itens igualmente essenciais mas em qualidade e quantidade diferentes, os contribuintes de classes mais baixas são afetados pela tributação embutida nesses produtos, impossibilitando a sua fruição.

Isto é, fica claro que a tributação age como limitador das garantias do mínimo existencial para diferentes classes econômicas, e suas alíquotas, para um determinado grupo, na amostragem feita, geram receita para o Estado sem o ônus de inviabilizar o consumo de itens essenciais. Oposto, por exemplo, dos grupos de classes sociais mais baixas, que nesse molde, geram receita tributária ao Estado, e como consequência, a subnutrição para os contribuintes.

É nesta feita que o presente trabalho serviu para expor um contexto em que a seletividade tributária é uma ferramenta tributária de suma importância, e que seu uso correto pode prevenir situações de desigualdade gritantes. Defende-se aqui, neste trabalho, uma divisão tributária de alíquotas, a serem aplicadas em produtos que ostentarem, necessariamente qualidades distintas quando essenciais forem; ao passo de que esse sistema é voltado para distribuição de alimentos em face das classes sociais, com o fim de evitar a regressividade e seus efeitos potencializados pelas desigualdades.

5 CONCLUSÃO

Desde logo, faz-se um pequeno resumo dos pontos mais importantes para o avanço e manejo da questão. Em primeiro, da historicidade do imposto, como a concepção de tributo foi desenvolvida e como a Tributação esteve atrelada a uma

visão de Estado ou, pelo menos, de um chefe de governo. Essa rota inicial foi traçada com a finalidade de demonstrar a construção da tributação ao longo das eras.

A posteriori, analisou-se o surgimento do imposto indireto, a sua importância para o modelo de Estado dado, podendo incidir como um imposto de selo, pedágio ou imposto especial sobre determinados produtos. Ressaltando inclusive, em que momento histórico estes ganharam força. Complementando ainda, com um recorte de um período histórico brasileiro, sediado entre 1890 e 1930, com a tributação voltada a taxar as importações. Em outro momento, foi-se apresentado uma visão do sistema tributário brasileiro, as suas problemáticas, análises estatísticas e implicações nas populações mais pobres.

Esse momento em especial, buscou a criação de identidade deste trabalho com a coordenação e proposição de mudança na matriz de tributação brasileira, que por vezes é tão cruel que acentua a insegurança alimentar de alguns contribuintes, pela diferença paga a título do ICMS – isso sem calcular os outros impostos incidentes. Nesse momento, percebeu-se como a fragilidade econômica brasileira, perpassa por um sistema que financia as desigualdades, e desvirtua as soluções encontradas para saná-las a título de aumento nos recursos financeiros disponíveis à União (exemplo da DRU) mesmo quando estas foram propostas como soluções.

Foi esboçado, com um grau de zelo importante, o peso das contribuições na tributação, sem que deixasse de se mencionar a sua importância para seguridade social, amparo à desigualdade e garantia de direitos básicos ao contribuinte, mas também como o excesso de exações é um óbice ao desenvolvimento mercantil de alguns setores. Somando-se, em grandes partes, as regressividades impostas pela matriz tributária

Por fim, nos capítulos anteriores chegou-se ao passo inicial da tese aqui tratada. Com a evolução da discussão da técnica da seletividade pelos autores mencionados, foi trazido à baila o porquê da técnica da seletividade ser um instituto tão subestimado e sem a expressão com que devia ter, igualmente as necessidades de um avanço legislativo sobre sua matéria foram apontadas, uma vez que a ausência de definição de seus conceitos, como quais itens são e podem ser considerados essenciais, obstam a uma perfectibilização e compreensão de toda uma matéria constitucional. No mais a mais, o conceito de técnica da seletividade foi trazido à baila, juntamente com suas interpretações no campo jurisprudencial, principalmente pelo julgamento do especial RE 714139.

Dessa forma, chegou-se à qualificação, a partir da análise de alguns seletos julgados, quais sejam, do STF e STJ, acerca da técnica da seletividade, onde foram localizados três critérios diferentes para análise da essencialidade: necessidade, qualidade e utilidade. Pois bem, resta então, entender a aplicação de tais conceitos, quanto á políticas de incentivo de crescimento de zonas periféricas.

De forma inicial, tem-se que todas as problemáticas quanto a desigualdade já foram apresentadas, de sorte que é redundante apresentar graficamente e novamente os dados. Assim, preza-se por rememorar apenas nominalmente alguns dados. Eis que, entendendo que, conforme explicitado pelo Dieese, o salário mínimo hoje corresponde a cinco vezes menos do valor real que deveria ser, considerando que quanto mais se analisa as camadas de estrato social, percebe-se que quanto menor a classe, maior o risco de insegurança alimentar, e esta, por sua vez, é agravada pela tributação, vê-se uma clara noção de desigualdade tributária.

Retomando o RE 714139, Gilmar Mendes, em seu voto vencido, declarou que o STF vem se posicionando para admitir uma análise mais direta de os tributos, analisando-se a sua capacidade contributiva, de forma a seguir esse mandamento com todos os tributos, sem exceção. De todo modo, a teoria com os 3 critérios apresentados é essencial para entender o ponto principal deste trabalho.

Posto isso, considerando um cenário de desigualdade econômica e insegurança alimentar abrangida pela tributação, o trabalho focou nos impactos da regressividade tributária, porquanto, como a técnica da seletividade pode agir para atenuar os fatores que levam à regressividade. Assim, identificando os critérios que levam à consideração de essencialidade de um bem ou serviço.

6 REFERÊNCIAS

AZAMBUJA, Darcy, 1903-1970. **Teoria geral do Estado** / Darcy Azambuja - 44. ed. - São Paulo: Globo, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro; Forense, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 18 ed. São paulo. Ed malheiros, 2011.
BOULOS Júnior, Alfredo. **História Sociedade & cidadania: 8º ano: ensino fundamental: anos finais**/ Alfredo Boulos Júnior – 4.ed. – São Paulo : FTD,2018.
BAHIA. Lei Nº 7.014 DE 04 DE DEZEMBRO DE 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços

de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Diário Oficial do Estado da Bahia. Salvador, BA, p.27. 04 dez 1996.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 14 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. RE 714139. Direito Tributário. Icms. Seletividade. Ausência de Obrigatoriedade. Quando Adotada A Seletividade, Há Necessidade de Se Observar O Critério da Essencialidade e de Se Ponderarem As Características Intrínsecas do Bem Ou do Serviço Com Outros Elementos. Energia Elétrica e Serviços de Telecomunicação. Itens Essenciais. Impossibilidade de Adoção de Alíquota Superior Àquela Que Onera As Operações em Geral. Eficácia Negativa da Seletividade nº 745. LOJAS AMERICANAS S.A. ESTADO DE SANTA CATARINA. Relator: MIN. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2021. Diário Oficial da União. Brasília, 15 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. RE 714139. Direito Tributário. Icms. Seletividade. Ausência de Obrigatoriedade. Quando Adotada A Seletividade, Há Necessidade de Se Observar O Critério da Essencialidade e de Se Ponderarem As Características Intrínsecas do Bem Ou do Serviço Com Outros Elementos. Energia Elétrica e Serviços de Telecomunicação. Itens Essenciais. Impossibilidade de Adoção de Alíquota Superior Àquela Que Onera As Operações em Geral. Eficácia Negativa da Seletividade nº 745. LOJAS AMERICANAS S.A. ESTADO DE SANTA CATARINA. Relator: MIN. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2021. Diário Oficial da União. Brasília, 15 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ementa: Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei Estadual: Progressividade de Alíquota de Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da Igualdade Material Tributária. Observância da Capacidade Contributiva. Recurso Extraordinário Provido nº 21. ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON. Relator: RICARDO LEWANDOWSKI. Brasília, 06 de fevereiro de 2013. Diário Oficial da União. Brasília, 27 nov. 2013.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo** / Fábio Canazaro. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**/ Roque Antonio Carrazza. - 18. ed., rev. e ampl. / até a EC n 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. - São Paulo: Malheiros, 2020.

CUNHA JÚNIOR, Dirley Da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2012.

DERZI, M. DE A. M. TIPO OU CONCEITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO. **REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UFMG**, n. 30-31, p. 213–260, 1988.

DIEESE - análise cesta básica - Salário mínimo nominal e necessário - agosto/2020. Disponível em:
<<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo** 12ª ed São Pau Ed. Atlas, 2000.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS** - São 192 Quartier 2008 Paulo: Quartier Latin, 2008.

FERGUSON, Niall, 1964 -**Civilização : Ocidente X Oriente** / Niall Ferguson ; tradução Janaína.Marcoantonio. - São Paulo : Planeta, 2012.Tradução de: Civilization : the west and the rest.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens - Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)** / Ferdinand H. M. Grapperhaus: traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática** / Kiyoshi Harada. - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2019.

IBGE, Instituto Brasileiro De Geografia e Estatística. **Despesa monetária e não monetária média mensal familiar - valor e distribuição - por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, segundo os tipos de despesa** :Tabela 6715. IBGE 2018.Disponível em: <Tabela 6715: Despesa monetária e não monetária média mensal familiar - valor e distribuição - por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, segundo os tipos de despesa (ibge.gov.br)>. Acesso em: 31 de agosto de 2021.

IBGE | Biblioteca | Detalhes | Pesquisa de orçamentos familiares : 2017-2018 : perfil das despesas no Brasil : indicadores de qualidade de vida / IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento. Disponível em:
<<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101886>>.Acesso em 10 abril de 2022.

K A N T, Emmanuel. **Metaphysische Anfangsgruende der NaturwissenschaftMetaphysik der Sitten.** Hamburg, 1954.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários.** São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

MACHADO Segundo, Hugo de Brito, 1978-**Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de.**Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária** | Fabrício Augusto de Oliveira - São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

O MITO DA CARGA TRIBUTÁRIA EXCESSIVAMENTE ONEROSA: IDEOLOGIA E ENCOBRIMENTO DA REALIDADE FISCAL BRASILEIRA. Salvador: Abdt, v. 151, n. 29, 12 set. 2022. Disponível em: <https://www.rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/issue/view/rtrib-151-29>. Acesso em: 22 out. 2022.

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

PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIOS CONTÍNUA (PNAD). Disponível em:

<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/3086/pnacm_2022_ago.pdf> Acesso em: 22 out 2022.

POVO, O. **Famílias nordestinas possuem renda média de R\$ 1.077,85; segundo menor valor do Brasil.** Disponível em:

<<https://www.opovo.com.br/noticias/economia/2020/11/25/familias-nordestinas-possuem-renda-media-de-r--1-077-85--segundo-menor-valor-do-brasil.html>>. Acesso em: 10 de maio de 2023.

PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. **Sistema tributário nacional: justiça fiscal e a economia comportamental**/ Kristian Rodrigo Pscheidt. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

REI, José Anijar Fragoso. **Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais** /José Anijar Fragoso Rei. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** / Luís Eduardo Schoueri. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação,2019.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de; LUNA, Carlos Feitosa. **Tributação e Desigualdade: o sistema tributário brasileiro é regressivo?** Belo Horizonte: Letramento, 2017.

TABELA DO IRF. Disponível em:

<<https://www.portaltributario.com.br/guia/tabelairf.html>>. Acesso em: 6 maio. 2023.

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. **Desigualdades sociais patrimoniais como a tributação pode reduzi-las?** /Nathalia de Andrade Medeiros Tavares. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

Tributação e desigualdade / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]... - Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.