

ESCOLA DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

VINÍCIUS UTZ PESSOTA

**O CONTROLE JUDICIAL DE CONSTITUCIONALIDADE DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO
DA ESSENCIALIDADE NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS**

Porto Alegre
2022

GRADUAÇÃO



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

O CONTROLE JUDICIAL DE CONSTITUCIONALIDADE DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Vinícius Utz Pessota¹

Pedro Guilherme Augustin Adamy²

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Análise das divergências doutrinárias em torno da natureza da seletividade em função da essencialidade; 2.1 A espécie normativa da seletividade; 2.2 A facultatividade da adoção da seletividade; 3. Os óbices ao controle judicial da seletividade; 3.1. O conceito de essencialidade e a discricionariedade legislativa; 3.2 A tese do legislador negativo em face do controle judicial da seletividade; 4. A defesa do controle da seletividade por meio da atuação do Poder Judiciário; 5. O julgamento do Tema nº 745 pelo Supremo Tribunal Federal; 6. Considerações finais.

RESUMO:

Este artigo tem como objetivo examinar a possibilidade do exercício do controle judicial de constitucionalidade da seletividade prevista no caso do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nos termos dispostos no art.155, § 2º, inc. III, da Constituição. A fim de realizar a pretensão desta pesquisa, serão examinadas premissas teóricas básicas quanto à natureza da norma da seletividade. Feito isso, serão analisados dois comuns argumentos correlacionados referentes à impossibilidade de realização deste controle. Por fim, com base nas considerações tecidas nos capítulos anteriores, serão feitos comentários acerca da posição vencedora na decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do *leading case* do recurso extraordinário nº 714.139, naquilo que diz respeito às premissas e teses discutidas nesta pesquisa.

Palavras-chave: seletividade; essencialidade; ICMS; controle judicial de constitucionalidade.

¹ Graduando do Curso de Direito da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. E-mail: utzpessota@gmail.com.

² Orientador, professor do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo, Doutorando em Direito pela Universidade de Heidelberg-Alemanha, Mestre em Direito do Estado - Direito Tributário – pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: pedro.adamy@puers.br

ABSTRACT:

This paper aims to examine the possibility of the exercise of judicial review in regard to the observance of the selectivity criteria provided for in Brazil's "State's Valued Added Tax" (ICMS), according to article 155, paragraph 2º, III of the Brazilian Constitution. In order to carry out the intention of such research, basic theoretical premises regarding the nature of selectivity shall be examined. Once this is done, common arguments defending the impossibility of said judicial review shall be then analyzed. Lastly, based on the observations made in the previous chapters, comments will be made on the winning position in the decision of the Federal Supreme Court when judging the leading case "RE nº 714.139", on that which concerns the premises and thesis discussed in this research.

Key Words: selectivity; essentiality; ICMS (State's Valued Added Tax); judicial review.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 155, §2º, inciso III, dispõe que o Imposto sobre as operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) "*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.*"³ Redação semelhante é utilizada no dispositivo do art. 153, §3º, inciso I, segundo o qual o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) "*será seletivo, em função da essencialidade do produto*".⁴

A partir desses dispositivos, se reconstrói a norma da seletividade do imposto em função da essencialidade da mercadoria, do serviço ou do produto, preceito que guia a tributação por meio do ICMS e do IPI, tributos indiretos sobre o consumo.

No entanto, há grande controvérsia a respeito da natureza de tal norma jurídica, da possibilidade de sua definição e das condições de seu controle. A categorização da seletividade dentre as classificações conhecidas das espécies normativas, tais como os princípios e as regras, é incerta; a facultatividade ou não da adoção da seletividade é

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, Distrito Federal: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 18/10/2022.

⁴ *Ibidem*.

controvertida, no caso do ICMS; o próprio conceito de essencialidade é indefinido; e, por fim, a possibilidade do controle judicial da seletividade pelas instâncias do Poder Judiciário é disputada.

A problemática atinente a esses temas aflorou com particular destaque no que tange à seletividade do ICMS incidente sobre as operações de uma mercadoria em especial: a energia elétrica. Quando as alíquotas seletivas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica passaram a ser questionadas pelos contribuintes em uma profusão de ações judiciais, tornou-se então possível perceber com maior palpabilidade a grande incerteza existente em torno das premissas para se definir os contornos da seletividade como norma jurídica.

Tais zonas de divergência teórica impactaram efetivamente o julgamento do tema pelas cortes. A jurisprudência dominante nos Tribunais de Justiça do país posicionou-se em favor da tese da impossibilidade de atuação do Poder Judiciário a fim de alterar as alíquotas definidas pelo legislador para a energia elétrica. Nesses posicionamentos, foi comum a adoção de duas teses conexas e interrelacionadas: a tese de que o conceito de essencialidade estaria sujeito à definição discricionária pelo legislador estadual e a tese de que não caberia ao Poder Judiciário alterar as alíquotas do imposto, sob pena de intromissão nas funções estatais designadas a órgãos do Poder Executivo e Legislativo.

Todavia, em clara divergência com a jurisprudência de muitos tribunais, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o *leading case* do recurso extraordinário nº 714.139, tema 745 em repercussão geral, proferiu decisão favorável à determinação de redução de alíquota sobre o fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação.

Em vista do contexto atual descrito acima, o presente artigo tem como objetivo estudar a possibilidade ou não do controle judicial da aplicação da seletividade do ICMS, em especial quando essa possibilidade é confrontada pelas supracitadas teses contrárias a ela. Para tanto, a pesquisa será desenvolvida em três tópicos:

Em um primeiro momento, serão analisadas divergências doutrinárias quanto a premissas básicas que necessitam ser analisadas para que se possa falar no controle da aplicação da seletividade, quais sejam: (i) saber se a seletividade é princípio, regra ou postulado; e (ii) saber se a seletividade, no ICMS, é ou não de adoção facultativa pelo legislador.

Em um segundo momento, será investigada a possibilidade de controle judicial da aplicação da seletividade por meio do ICMS levando-se em conta os dois principais argumentos jurisprudenciais identificados como contrários a tal possibilidade. Assim, tratar-se-á sobre (i) o conceito de essencialidade frente à discricionariedade do legislador; e (ii) a

possibilidade de controle frente à tese do legislador negativo como modelo de atuação das cortes no exercício do controle de constitucionalidade.

Por fim, em um terceiro momento, serão feitos breves comentários acerca da posição vencedora na decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do *leading case* do recurso extraordinário nº 714.139, tema de nº 745 julgado em repercussão geral, com base nas conclusões dos capítulos anteriores.

2 ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS DOUTRINÁRIAS EM TORNO DA NATUREZA DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE

A tributação de operações por meio do ICMS está sujeita à observância da seletividade e da essencialidade, conforme dispõe o art. 155, §2º, inciso III da Constituição. Isto significa dizer que, por meio do emprego de certas técnicas de tributação, a carga tributária do ICMS sofrerá variação para um patamar mais oneroso ou menos oneroso, a depender da natureza da mercadoria ou do serviço tributados.⁵

A seletividade na tributação pode ser buscada por meio de diversas técnicas tributárias, como a variação das bases de cálculo do tributo e a criação de incentivos fiscais.⁶ Embora tais técnicas de seletividade certamente existam e possam ser empregadas pelo legislador, na leitura contemporânea do ordenamento jurídico brasileiro, a técnica mais utilizada pelas legislações estaduais a fim de fazer valer o comando da seletividade no IPI e no ICMS consiste na variação das alíquotas do imposto conforme a mercadoria. Para Carrazza, tal método é, inclusive, a forma com que se podem ser alcançados os objetivos da seletividade com maior facilidade.⁷

Em termos pragmáticos, portanto, a seletividade costuma implicar a variação da alíquota do ICMS conforme a essencialidade da mercadoria ou do serviço que está sendo tributado.

Em regra, pode-se dizer que a norma da seletividade é encarada pela doutrina como uma forma de fazer valer o princípio da igualdade no caso dos impostos indiretos.⁸ Já

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Págs. 375-377.

⁶ *Ibidem*. Págs. 376-377.

⁷ *Ibidem*, pág. 377

⁸ Os impostos indiretos são caracterizados pelo fato de que a carga tributária é suportada pelo adquirente ou consumidor da mercadoria, denominado contribuinte de fato, e não pelo sujeito que figura no polo passivo da relação tributária, denominado contribuinte de direito. Por meio do destaque do tributo incidente nos documentos

que o caráter impessoal de impostos suportados pelo consumidor final, como é o caso do ICMS, torna quase impossível graduar o ônus tributário com base na capacidade contributiva demonstrada por esse consumidor, a Constituição elege a seletividade para gravar menos os produtos essenciais.⁹ Assim, a tributação incidente passa a ser dimensionada a partir do objeto tributado, e não da pessoa sujeita à tributação.¹⁰ O intuito da norma, portanto, é favorecer os consumidores finais das mercadorias, já que são eles que realmente arcam com a carga econômica da tributação.¹¹

Apesar da importância desse preceito constitucional para a garantia da justiça fiscal, da promoção à igualdade e da diminuição à regressividade tributária, a compreensão da seletividade esbarra em divergências doutrinárias quanto a aspectos que são relevantes para que se possa definir a possibilidade ou não de seu controle pelo Poder Judiciário. Assim, feitas as considerações introdutórias sobre a norma debatida, passar-se-á à análise de duas dessas controvérsias.

2.1 A ESPÉCIE NORMATIVA DA SELETIVIDADE

Os textos normativos presentes na lei consistem em disposições ou enunciados que, uma vez sujeitos ao processo interpretativo, receberão uma atribuição de significado por parte do intérprete e serão reconstruídos na forma de uma norma jurídica.¹² A norma jurídica resultante dessa atividade interpretativa poderá ter, como característica de seu significado, uma dimensão que aponta para sua classificação¹³ como uma regra, um princípio ou como um postulado.¹⁴

fiscais apropriados, o custo real do tributo é repassado ao contribuinte de fato. Nesse sentido, ver PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Pág. 183.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. Pág. 492.

¹⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019. Pág. 155.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005. Pág. 393.

¹² GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e Argumentar**. Tradução: Adrian Sgarbi, Frederico Breyner e Fernando Daniel de Moura Fonseca. 1ª ed., 2ª reimp. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2021. Págs. 17-18; 38-40.

¹³ Para a classificação das normas em diferentes espécies normativas, adota-se como referencial teórico, neste trabalho, a classificação utilizada por Humberto Ávila em sua obra "Teoria dos Princípios", na qual o autor divide as espécies de normas jurídicas em princípios, regras e postulados normativos.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018. Págs. 227-228.

As regras são normas imediatamente descritivas, no sentido de que descrevem em seus enunciados uma conduta e, por meio de tal descrição, estabelecem uma obrigação, uma permissão ou uma proibição. Ao se aplicar uma regra, o intérprete examina a “*correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte*”. As regras pretendem oferecer uma solução específica quando diante de um conflito de razões.¹⁵

Já os princípios são imediatamente finalísticos, determinando a realização de um fim, e não o estabelecimento de uma conduta. Ao se aplicar um princípio, o intérprete examina a correspondência entre os efeitos da conduta considerada necessária e o estado de coisas promovido. A norma principiológica pretende contribuir com as demais razões para a solução de um conflito, mas não tem a pretensão de decidir de maneira singular a controvérsia.¹⁶

Os postulados, por sua vez, são metanormas, isto é, “*normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação*”.¹⁷ Exemplos correntes são os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade.

Existe divergência na doutrina no que tange à espécie normativa na qual se enquadra a norma da seletividade do ICMS. A maior parte dos autores classifica a seletividade como um princípio jurídico. Para Luís Eduardo Schoueri, a seletividade é princípio específico em matéria tributária que implica que os impostos do IPI e do ICMS podem ter alíquotas variadas em função dos produtos tributados. A essencialidade, por sua vez, é o critério ou parâmetro vinculado pelo legislador a este princípio da seletividade.¹⁸

Paulo Caliendo também trata a seletividade como princípio. Para o autor, o princípio é um meio de realização da justiça fiscal e de combate à regressividade observada nos impostos indiretos. A busca por ambas as finalidades ocorre mediante utilização de técnica que permite gravar produtos supérfluos com alíquotas mais altas e produtos essenciais com alíquotas mais baixas.¹⁹

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, sustenta que a seletividade é um “subprincípio” que determina que os tributos do IPI e ICMS recaiam “*sobre bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade*”.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. Págs. 438- 441.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Págs. 380-381.

Por meio da seletividade em função da essencialidade, as alíquotas serão fixadas de maneira ascendente quanto menor for a sua utilidade social.²⁰ Entre outros autores que também se referem à seletividade como um princípio vinculado ao ICMS e ao IPI, destacam-se Klaus Tipke e Douglas Yamashita²¹, Misabel Derzi²² e André Mendes Moreira.²³

Conquanto a maior parte dos doutrinadores citados não ofereça justificativa expressa para a consideração da seletividade como princípio, Rodolfo Tamanaha elenca algumas razões para tal classificação. O autor pondera que o conceito de essencialidade implica dizer que “*algo é de importância decisiva para a manutenção da dignidade humana e convivência harmônica em sociedade*”²⁴. Assim, não se poderia dizer que a seletividade oferece uma solução específica para o caso. Em vez disso, o que se tem é um mandado de otimização segundo o qual as alíquotas do ICMS e do IPI sofrerão variação na medida em que puderem melhor contribuir com a seletividade em função da essencialidade conforme as circunstâncias do caso concreto.²⁵

Em trabalhos diversos, todavia, a natureza principiológica da seletividade tem sido contestada. Alexandre Feliciano Bairy, ao examinar a fundo as características da seletividade, chega à conclusão de que a norma reconstruída a partir do art. 155, §2º, inciso III da Constituição é uma regra.²⁶ Para o autor, há três características que definem essa natureza:

Em primeiro lugar, a norma da seletividade descreve uma permissão direcionada ao legislador para que adote a seletividade em função da essencialidade. Não há, no dispositivo da norma, a previsão de uma finalidade cuja realização dependa da adoção de uma conduta, mas sim a prescrição imediata de uma conduta para realização de um fim.²⁷

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, Vol. 2. 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Pág. 321.

²¹ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. Pág. 109-110

²² BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. Pág. 491.

²³ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidade e Limites**. Revista Dialética de Direito Tributário, agosto- 2015.

²⁴ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. **Controle da seletividade com finalidade extrafiscal na jurisprudência do STF**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n.º 9, julho/dezembro, 2019.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços**. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2012. Pág. 29-36

²⁷ *Ibidem*.

Em segundo lugar, a maneira de aplicação da norma da seletividade exige uma avaliação de correspondência dos fatos à descrição normativa e à finalidade que dá suporte à seletividade. Ou seja, analisa-se se o legislador fixou alíquotas seletivas e se o fez com base na essencialidade das mercadorias, e não com base em critérios outros. A verificação da adoção da seletividade não exige a análise da realização gradual de um estado de coisas.²⁸

Em terceiro lugar, por fim, a seletividade é uma norma que tem pretensão terminativa, no sentido de que pretende gerar uma solução específica para o conflito e abarcar todos os nuances relevantes para a decisão. A norma não oferece tão somente razões complementares para uma tomada de decisão. O critério que deve ser utilizado pelo legislador ao fixar as alíquotas é o da essencialidade.²⁹

Regiane Esturílio³⁰ e João de Souza Alho Neto são da mesma opinião. Este último autor oferece razões similares às já descritas para a classificação da seletividade como uma regra: a seletividade é norma descritiva que estabelece uma obrigação, não uma finalidade; há correspondência entre o conteúdo semântico da norma e os princípios superiores que lhe dão guarida e a norma é decisiva e abrangente, não requerendo complementariedade, ou seja, oferece razões decisivas para ação.³¹

Com efeito, parece-nos acertada a noção de que a seletividade ostenta a natureza de uma regra, em que pesem os argumentos em contrário. A norma contida no dispositivo do art. 155 da Constituição estabelece a adoção de uma conduta ao legislador por meio do modal deôntico de uma permissão. Está-se diante de norma que prescreve ser possível, na tributação por meio do ICMS, a utilização de uma técnica tributária específica para distinguir o ônus tributário: o tratamento seletivo das alíquotas. Tal tratamento tributário está baseado em uma distinção, uma escolha, uma separação feita pelo legislador, conforme ensina Leandro Paulsen.³²

Nessa linha, ao discorrer sobre a eficácia argumentativa das regras, Humberto Ávila ilustra exemplo quanto à proteção à saúde que esclarece a matéria:

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ ESTURÍLIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Pág. 103.

³¹ NETO, João de Souza Alho. **Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica**. Revista de Direito Tributário Atual, n.39, p. 208-232 - 2018. Pág. 211.

³² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Pág. 165.

“Em primeiro lugar, as regras descrevem a conduta a ser adotada ou a parcela que pode ser exercida pelo seu destinatário. Uma norma que, em vez de se limitar a proteger a saúde, vai além, e define o modo como essa proteção será buscada, é uma regra.”³³

Ainda que a Constituição pudesse se limitar a prescrever tão somente a promoção da igualdade e da capacidade contributiva no caso dos impostos indiretos, ela vai além: dita que a seletividade é o meio pelo qual esses princípios serão alcançados no caso desses tributos. A forma com que a igualdade é protegida, nestas situações específicas, está definida no texto constitucional. O critério que guia a adoção desta técnica também é definido pela Constituição: ele consiste na essencialidade da mercadoria.

Ademais, verificar se a tributação está ou não sendo seletiva não depende de uma análise do estado de coisas promovido pela norma. Uma análise mais imediatista de correspondência entre a técnica tributária aplicada e a previsão constitucional já é capaz de demonstrar se há ou não adoção da seletividade.

É bem verdade que a “essencialidade” é conceito indeterminado e pode admitir concepções de maior ou menor variação. Mas o fato de uma norma trazer em sua hipótese de incidência um conceito jurídico indeterminado não faz com que sua estrutura, sua forma de interpretação e sua forma de aplicação se dê imediatamente na maneira mais similar à de um princípio. Conforme ensina Ávila, “*a vagueza não é traço distintivo dos princípios, mas elemento comum de qualquer enunciado prescritivo*”.³⁴

No mais, o fato de o conceito de essencialidade envolver uma finalidade maior de promoção da dignidade humana e de justiça fiscal não tem o condão de transformar a dimensão da regra da seletividade em um princípio jurídico. Isso porque as regras, assim como os princípios, não deixam de estarem pautadas em finalidades que lhe dão suporte e garantem suas condições de aplicação. Daí porque se pode falar em condições de derrotabilidade ou superabilidade das regras, quando determinadas razões substanciais estão presentes e são consideradas pelo aplicador para afastar a aplicação de determinada regra.

Portanto, não se vislumbra um mandado de otimização na norma reconstruída a partir do art. 155 da Constituição. A norma da seletividade prescreve uma conduta ao seu destinatário; possui um âmbito claro de aplicação no mundo concreto e, principalmente, pretende oferecer, *a priori*, uma solução única para o caso da tributação por meio do ICMS.

³³ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., pág. 135.

³⁴ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., pág. 69.

Tais características são mais compatíveis com a estrutura de uma regra, o que não impede, naturalmente, a consideração de aspectos concretos e individuais do caso quando de sua aplicação.

2.2 A FACULTATIVIDADE DA ADOÇÃO DA SELETIVIDADE

Outra dúvida corrente que surge quando da análise da seletividade é saber se a sua adoção pelo legislador é obrigatória ou é facultativa. A razão para tal questionamento jaz na redação do dispositivo do art. 155, §2º, inciso III da Constituição, segundo o qual o ICMS “poderá ser seletivo”. Para além da utilização do verbo poder— vocábulo que, por si só, parece indicar uma facultatividade— o referido dispositivo também contrasta com aquele utilizado na Constituição ao dispor sobre o IPI. No caso desse último imposto, a Constituição define que o IPI “será seletivo”.³⁵

Aliomar Baleeiro, ao interpretar a seletividade, opina que a norma é programática e o legislador, em sua discricionariedade, é responsável por realizar a relatividade das alíquotas e a seleção das diferentes mercadorias.³⁶

Para Roque Antônio Carrazza, no entanto, o verbo “poderá” contido na Constituição representa, na realidade, a um “deverá”.³⁷ Isto é, o autor entende que a seletividade é uma “*norma cogente, de observância obrigatória*”, veiculada por meio de um “*poder-dever*”. Amparando-se na doutrina de Celso Antônio de Mello e Rui Barbosa, Carrazza sustenta que o poder conferido a uma pessoa política consiste, na verdade, na imposição de um dever que necessita ser exercitado, quando assim exigem as condições.³⁸ Misabel Derzi também entende que o verbo “poderá” tem conotação de um dever, no caso da seletividade do ICMS.³⁹

Conquanto se respeite tal posição, é impossível não deixar de notar que o referido entendimento acaba por tornar inexistente a diferença semântica entre o predicado “será seletivo”, utilizado pela Constituição ao tratar do IPI, e o predicado “poderá ser seletivo” utilizado para o ICMS. É importante lembrar que, embora a norma não preexistisse no

³⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

³⁶ BALEEIRO, Aliomar, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Op. Cit, pág. 206.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit, Pág. 37 5.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Op. Cit, pág. 207.

texto, o aplicador da norma não pode lhe atribuir um significado que é claramente contrário à expressão comum do preceito normativo que serve como ponto de partida da reconstrução da norma.⁴⁰ A interpretação em favor da seletividade como “poder-dever”, no entanto, falha ao desconsiderar a escolha semântica diversa utilizada pela Constituição ao tratar do ICMS.

Mais interessante é a posição intermediária adotada por Hugo de Brito Machado. Para esse autor, a adoção ou não de alíquotas seletivas é facultativa. Isto é, o legislador pode optar ou não por distinguir as alíquotas do ICMS incidentes sobre a circulação de cada mercadoria. Uma vez adotada tal distinção, porém, o critério que deve nortear o discrimen entre as alíquotas é a essencialidade da mercadoria tributada. Quanto a esse ponto, torna-se útil transcrever as palavras do autor para melhor compreensão:

“Em outros termos, a Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, *ou* a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços tributados.”⁴¹

Com efeito, a seletividade é melhor vista na forma de uma regra cuja técnica proposta é facultativa ao legislador, mas cuja adoção consequentemente vincula a utilização dessa técnica ao critério da essencialidade.

Isso porque a interpretação histórica do imposto aponta certamente na direção desse entendimento. Nesse sentido, Bruno A. François Guimarães⁴² ensina que, ainda sob a égide das Cartas Magnas anteriores, a Constituição de 1934, em seu art. 8º⁴³, e a Constituição de 1937, em seu art. 23⁴⁴, determinavam que o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC),

⁴⁰ CARVALO FILHO, José S. **Limites da Interpretação conforme a Constituição: estudo de caso da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. SCIENCE. Disponível em:

< <http://www.sciencespo-aix.fr/wp-content/uploads/2014/03/carvalho-lisbonne-mars-avril2015.pdf>>, p. 09

⁴¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62. São Paulo: Dialética, nov. 2000. Págs. 71-72.

⁴² GUIMARÃES, Bruno A. François. **A Seletividade do ICMS sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito**. Revista Direito Tributário Atual (RDТА), vol. 37, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 1º semestre de 2017. Pág. 3.

⁴³ Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: (...) e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; (...) § 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

⁴⁴ Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d: I - a decretação de impostos sobre: (...) d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definida em lei estadual; (...) § 1º - O imposto de venda será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos.

antecessor do atual ICMS, teria alíquota necessariamente uniforme. Ou seja, a seletividade era expressamente vedada, vigorando a noção de um imposto com alíquotas uniformes.

A Constituição de 1946 acabou com a anterior vedação das Constituições anteriores, o que permitiu à doutrina conjecturar sobre os diversos usos possíveis da seletividade no imposto.⁴⁵

Não obstante, conforme explica Marciano Seabra de Godoi, a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, responsável por instituir o ICM em lugar do IVC, voltou a estabelecer a uniformidade das alíquotas. A Constituição de 1967, por sua vez, manteve a referida uniformidade, mas introduziu uma espécie de isenção seletiva do ICM sobre os “*gêneros de primeira necessidade*”. Tal regra foi suprimida pela Emenda Constitucional n.º 1 de 1969, a qual, em contrapartida, passou a prever uma isenção seletiva genérica mediante termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.⁴⁶

Pode-se ver, portanto, que a regra atualmente prevista no art. 155, §2º, inciso III da Constituição de 1988 surge em um contexto histórico no qual o imposto sobre o consumo sempre tendeu para a instituição de uma alíquota uniforme, inclusive por determinação constitucional. Daí porque José Afonso da Silva registra, com a nova Constituição, que “*não mais existe o princípio da uniformidade da alíquota próprio do ICMS, princípio oposto ao da seletividade*”.⁴⁷ Ricardo Lobo Torres faz a mesma observação.⁴⁸

Assim, justifica-se a noção de que, ao prever a facultatividade da adoção da seletividade, a Carta de 1988 determinou que o legislador poderia ou optar por uma alíquota uniforme, como fora a praxe histórica brasileira, ou por uma alíquota seletiva. Adotando-se a opção pela seletividade, todavia, a discriminação das alíquotas deverá se dar com base na essencialidade da mercadoria.

A escolha desta interpretação para a regra da seletividade tem o condão de, ao mesmo tempo, limitar a discricionariedade absoluta do legislador; respeitar a distinção

⁴⁵ GUIMARÃES, Bruno A. François. Op. Cit., pág. 3.

⁴⁶ DE GODOI, Marciano Seabra. **Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu**. COELHO, Sacha Calmon (Coord.). Código Tributário Nacional 50 anos – Estudos em Homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi, Belo Horizonte: Fórum, 2016. Págs.427-443.

⁴⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. Pág. 732.

⁴⁸ “Diz o art. 155, §2º, III da Constituição que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Antes, o tributo estadual era uniforme para todas as mercadorias”. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Pág. 387.

semântica realizada na Constituição entre as regras do ICMS e do IPI; e, além disso, oferecer fundamentação baseada no histórico legislativo por trás da redação atual da Carta Constitucional.

3 OS ÓBICES AO CONTROLE JUDICIAL DA SELETIVIDADE

3.1 O CONCEITO DE ESSENCIALIDADE E A DISCRICIONARIEDADE LEGISLATIVA

A Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, III, estabelece que a tributação de ICMS poderá ou não seguir a regra da seletividade. Em optando por segui-la, deverá respeitar o critério da essencialidade. Pode-se dizer que a seletividade está vinculada à essencialidade, portanto.⁴⁹

Todavia, resta saber qual a definição de essencialidade, isto é, de mercadoria ou serviço essencial. Poder-se-ia sustentar, por exemplo, que o caráter essencial de determinada coisa é característica totalmente relativa; ou então que, mediante tamanha vagueza, o legislador estaria apto a selecionar o que é essencial com absoluta discricionariedade.⁵⁰ A partir dessa tese, haveria um óbice à realização de controle pelo Poder Judiciário, já que o legislador e a administração pública estariam aptos a, eles próprios, conferirem significado à essencialidade com base em critérios de política fiscal.

Este trabalho não tem a pretensão de propor definição rigorosa para a essencialidade. Ainda assim, o estudo da doutrina quanto ao tema permite perceber a existência de mínimos parâmetros que deverão nortear a conduta do legislador.

Nota-se que, para Aliomar Baleeiro, a essencialidade é a qualidade ou o estado do que é indispensável. Trata-se da natureza de algo que é vinculado a um padrão mínimo de vida e à garantia de bem-estar da sociedade.⁵¹ No mesmo diapasão, Regiane Esturílio ensina que essencial é a mercadoria “indispensável à satisfação” de certas necessidades. Como exemplo, a autora cita a moradia, a alimentação, a educação; a saúde; o lazer; o vestuário; o transporte; o trabalho e a segurança.⁵²

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., pág. 438.

⁵⁰ Vide, por exemplo: RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça (2ª Câmara Cível). **Agravo de Instrumento nº 5047948-08.2021.8.21.7000**, Relator Ricardo Torres Hermann, 06/05/2021.; SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça (2ª Câmara de Direito Público). **Apelação nº 5004403-48.2019.8.24.0023**, Relator Francisco José Rodrigues de Oliveira Neto, 16/03/2021.

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 206.

⁵² ESTURÍLIO, Regiane Binbara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 192.

Luís Eduardo Schoueri, de forma semelhante aos autores citados, entende que o conceito de essencialidade abarca um significado não apenas de importância individual, mas também de “necessidade coletiva”, ensinando que, sob essa perspectiva, *“tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles”*.⁵³

Fábio Canazaro, em linha análoga, refere que são essenciais as mercadorias e os serviços indispensáveis à subsistência e à promoção do bem-estar. Para o autor, a essencialidade do bem está vinculada à promoção das finalidades constitucionalmente prescritas da liberdade, da segurança, da igualdade, da justiça e do desenvolvimento. Assim, são mais essenciais os bens cuja finalidade esteja atrelada a estes vetores constitucionais, com o objetivo de proteção e manutenção da dignidade humana, erradicação da pobreza e outros objetivos dispostos na Constituição.⁵⁴

De especial destaque é o aprofundamento do tema realizado por Arthur Ferreira Neto e Eduardo Luís Kronbauer. Para os autores, a concepção mais correta da seletividade é aquela que admite uma *“dimensão ontológica de essência, sendo que é possível identificar o que se entende como essencial de forma objetiva, independente da vontade ou percepção da realidade do sujeito responsável por tal empreendimento.”*⁵⁵

Partindo de uma premissa naturalista e aristotélica, os autores entendem ser possível a apreensão de um núcleo essencial perceptível e objetivo de um objeto determinado — neste caso, de um bem essencial. Na definição proposta, o conceito de essencialidade poderia ser alcançada por meio da avaliação da natureza e da finalidade do bem tributado, levando-se em conta critérios de relevância e de indispensabilidade. Ademais, a verificação da necessidade do bem precisaria se dar em função da sua finalidade, ou seja, o fim para o qual o bem existe.⁵⁶

Com amparo nas doutrinas supracitadas, é possível perceber que grande parte dos juristas que analisaram o tema chegaram a conceitos de essencialidade que compartilham contornos semelhantes, em que pese tais autores partam de premissas muitas vezes diversas. Em todos os casos examinados, a definição da essencialidade, ou então a linha de critérios para definição da essencialidade, perpassa algum tipo de juízo de indispensabilidade da

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit, pág. 439.

⁵⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. Pág. 63.

⁵⁵ NETO, Arthur Ferreira; KRONBUER, Eduardo Luís. **Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivaís de Essencialidade**. Economic Analysis of Law Review, v. 11, nº 2, Mai-Ago, 2020. Pág. 52.

⁵⁶ *Ibidem*, pág. 50-51.

finalidade do bem para a persecução dos objetivos previstos na Constituição: a dignidade e subsistência humanas, a igualdade, a liberdade, o desenvolvimento e outros.

Daí porque se pode concordar que há, de fato, um núcleo de significado mínimo para o conceito de essencialidade que não pode ser desrespeitado pelo legislador. Do contrário, a regra segundo a qual a seletividade deve se dar em função da essencialidade do bem acabaria por ser esvaída de significado, na medida em que qualquer bem da vida poderia ser selecionado como essencial.

A visão de total relatividade do conceito de essencialidade acaba por retirar a normatividade da seletividade, já que o controle das alíquotas escolhidas pelo legislador torna-se matéria discricionária para os poderes legislativo e executivo, sem sujeição a qualquer controle judicial externo. Não há, dessa forma, como examinar se a seletividade das alíquotas adotadas respeita, de fato, alguma forma de essencialidade, ou se há discrepância evidente na fixação da técnica de tributação.

A situação é bem exposta por Neto e Kronbauer quando os autores afirmam que há risco de se impedir um efetivo controle substancial, por uma instância revisora, dos bens considerados essenciais à população caso se julgue a validade da seleção desses bens somente com base no convencionalismo legislativo.⁵⁷

Com isso não se nega que o legislador possua uma margem de discricionabilidade dentro da qual possa atuar. Com efeito, a verificação do acerto ou não da definição de essencialidade sempre partirá da lei. A complementação da lei deverá ocorrer apenas nos casos em que se verifica que o núcleo de essencialidade de determinado objeto é ignorado pelo legislador.⁵⁸ É necessário, nesta atividade jurisdicional, assim como no controle de constitucionalidade em geral, uma medida de autocontenção fundada no respeito à separação de poderes.

O que ora se nega é tão somente a possibilidade de relativização completa da essencialidade em prol de uma liberdade legislativa que, na verdade, violaria o núcleo de significado da norma. O fato de a essencialidade consistir em conceito indeterminado não pode ser detrimento à possibilidade de interpretação deste conceito constitucional, uma vez que a interpretação da lei é tarefa que cabe, mesmo que não de forma exclusiva, precipuamente ao próprio Poder Judiciário no exercício de sua atividade jurisdicional.

⁵⁷ *Ibidem*, pág. 35.

⁵⁸ *Ibidem*, pág. 50.

Dessa forma, a discricionariedade legislativa ao definir a essencialidade é melhor ilustrada por meio das palavras de Dworkin, segundo o qual “*o poder discricionário não existe a não ser como um espaço vazio, circundado por uma faixa de restrições*”⁵⁹. A definição de mercadoria ou serviço essencial, de igual forma, existe dentro de um campo de concepções razoáveis que é circundado por uma linha de limites interpretativos. Dentro desse campo, há uma discricionariedade para o legislador selecionar bens essenciais. Fora desse campo, todavia, o núcleo cognoscível de essencialidade é ignorado e torna-se possível apontar que a interpretação de essencialidade realizada pela lei está equivocada ou é arbitrária.

3.2 A TESE DO LEGISLADOR NEGATIVO EM FACE DO CONTROLE JUDICIAL DA SELETIVIDADE

O Supremo Tribunal Federal desenvolveu a tese de que a ele caberia tão somente declarar a nulidade de uma norma jurídica em sede de controle de constitucionalidade, proferindo, assim, decisões de uma “eficácia negativa”. Não seria possível à Suprema Corte, entretanto, alterar o significado da norma jurídica de maneira que a decisão viesse a ter uma eficácia positiva.⁶⁰

Essa concepção do papel da Corte Constitucional encontra eco em Hans Kelsen, segundo o qual “*a livre criação que caracteriza a legislação*” está ausente nas cortes constitucionais.⁶¹ Para o jurista, há uma distinção entre a mera anulação das leis e a atividade criativa do parlamento. A anulação da lei, papel da jurisdição constitucional, estaria fundada tão somente na aplicação da Constituição. A atividade do legislador negativo consistiria somente na aplicação do direito, e apenas em pequena medida na criação de direito.⁶²

Ressalte-se que, como explica Rodrigo Brandão, a visão kelseniana da lei não é exegetista como era a visão do positivismo clássico. Isto é, Kelsen admite que a interpretação da lei não é apenas a mera aplicação daquilo que já está posto de forma cognoscível no texto legal. Antes, a interpretação exige também uma dimensão criativa dentro de uma moldura condicionada pelo ato normativo que lhe é superior.⁶³

⁵⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução de Nelson Boeira. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. Pág. 51.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 348.

⁶¹ KELSEN, Hans. **A garantia jurisdicional da constituição. Jurisdição constitucional**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: M. Fontes, 2003. Pág. 153.

⁶² *Ibidem*.

⁶³ BRANDÃO, Rodrigo. **O STF e o dogma do legislador negativo**. Direito, Estado e Sociedade nª 44 págs. 189 a 220- jan/jun 2014.

No entanto, o jurista austríaco concebe uma corte constitucional de atuação “minimalista”, no sentido de que os conflitos envolvendo princípios e conceitos constitucionais abstratos e indeterminados deveriam ter sua discussão posta de lado pela corte em favor do princípio da separação dos poderes e, conseqüentemente, da discricionariedade legislativa e da insindicabilidade judicial das questões políticas.

Esse parâmetro modelo de atuação para o controle de constitucionalidade ainda é bastante influente. No cenário brasileiro, tendo em vista a presença do controle difuso de constitucionalidade no sistema jurídico, não é apenas no âmbito do Supremo Tribunal Federal que tal concepção é correntemente adotada. André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta, ao discorrerem sobre a seletividade aplicada ao IPI, percebem que a doutrina e jurisprudência majoritárias defendem a impossibilidade do controle da seletividade pelo Poder Judiciário com base nas mesmas razões.⁶⁴

A justificativa para esta posição jaz na visão de que o magistrado que conhecer da inconstitucionalidade de certa alíquota por violação à seletividade em função da essencialidade estaria legislando de forma positiva. Ao reconhecer tal inconstitucionalidade, o magistrado estaria então ou eliminando a tributação sobre a mercadoria, ou selecionando uma alíquota mais adequada em lugar do legislador.

Por detrás desta concepção está a visão de que a definição das alíquotas é medida discricionária do legislador, conforme considerações de ordem econômica, industrial e política. Este juízo de conveniência e oportunidade do qual dependem a decisão dos poderes Executivo e Legislativo acaba fazendo com que a seletividade seja encarada muito mais como uma mera diretriz política do que como norma cogente ao legislador.⁶⁵ Logo, a intromissão do Judiciário resultaria em intromissão em matéria de política fiscal.

Conquanto os autores tenham discorrido sobre a seletividade aplicada ao IPI, vários julgados apontam para a mesma direção no que tange à seletividade à qual está sujeita o ICMS. Exemplo disso ocorreu quando do julgamento do Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174.723-7/01 no âmbito do Tribunal de Justiça do Paraná.

Tratava-se, então, de caso no qual uma empresa de supermercados ajuizara ação de repetição de indébito tributário em face do Estado do Paraná. O contribuinte pleiteava a suspensão da exigibilidade da cobrança do ICMS incidente sobre as faturas de energia elétrica. Como fundamento para o pedido, no bojo da ação, o contribuinte arguiu a

⁶⁴ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Op. Cit, pág. 44-45.

⁶⁵ *Ibidem*, pág. 45.

inconstitucionalidade do artigo 14 da Lei Estadual nº 11.580/1996 e do art. 15, do Regulamento do ICMS no Estado do Paraná, artigos que fixavam a alíquota incidente sobre a energia elétrica no patamar de vinte e sete por cento.

Proferida sentença que julgou a ação improcedente, a Primeira Câmara Cível do Tribunal, em sede de apelação, suspendeu o julgamento do recurso e instaurou incidente de arguição de inconstitucionalidade para que o Órgão Especial apreciasse os artigos combatidos em face da regra da seletividade.

Quando do julgamento do incidente, o Desembargador Relator Sérgio Arenhart reconheceu que a seletividade prevista no caso do ICMS possuía um critério norteador fixado pela Constituição: a essencialidade. Em razão disso, não poderia haver uma fixação aleatória das alíquotas incidentes sobre a energia elétrica.

Todavia, ao decidir sobre a constitucionalidade dos artigos examinados, o Relator definiu que *“a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo”*⁶⁶. Para o julgador, a definição das alíquotas de ICMS é decisão que compete à administração pública, amparada sobre critérios de conveniência e oportunidade, já que tal discussão se daria sobre questão de natureza política-econômica-social.

Dessa forma, permitir ao Poder Judiciário interferir nas alíquotas estabelecidas implicaria violação à separação de poderes. Para o Relator, cujo voto foi seguido por unanimidade entre o Órgão Especial, o Poder Judiciário tem sua atuação permitida somente se demonstrado efetivo de desvio de finalidade ou de poder na legislação ou no ato administrativo combatidos. A síntese das razões de decidir utilizadas no julgamento da arguição são expostas no excerto abaixo:

“Levando-se em conta a essencialidade do produto ou serviço, a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, não cabendo ao Poder Judiciário intervir em tal questão. Franquear ao Poder Judiciário a aferição do grau de essencialidade da energia elétrica para a aplicação do princípio da seletividade, ou seja, interferir sobre o critério de fixação da alíquota da energia elétrica atentaria obliquamente contra o princípio da separação dos poderes.”⁶⁷

Contudo, a tese do legislador negativo apresenta problemas. Humberto Ávila expõe que tal entendimento por vezes impede a eficácia dos princípios fundamentais. Há

⁶⁶ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174.723-7/01**. Relator Des. Sérgio Arenhart, julgado em 17/11/2006.

⁶⁷ *Ibidem*.

situações em que o Poder Legislativo e o Poder Executivo não são controlados, como é o caso da tributação promovida com base em fundamentos extrafiscais.

O autor critica, igualmente, a utilização dessa tese quando do controle do princípio da igualdade no âmbito tributário. Para Ávila, o Supremo Tribunal Federal apequena sua função de controle da compatibilidade de atos do executivo e do legislativo quando se limita a não alterar as normas jurídicas. O princípio da separação de poderes, nestes casos, acaba sendo violado pelo próprio exercício arbitrário dos demais poderes, os quais tornam-se aptos para restringir o conteúdo das normas constitucionais adotando como justificativa qualquer fim.⁶⁸ Tal fato permite com que a igualdade possa ser violada com base em fundamentos extrafiscais não sujeitos a controle.

No entanto, longe de possuírem somente um significado econômico ou financeiro, a eficácia das normas tributárias adquire um significado jurídico *quando finalidades jurídicas devem ser promovidas*.⁶⁹ Logo, nada mais natural do que admitir o controle judicial de adequação das finalidades promovidas.

Ainda que Ávila se refira em especial à isonomia e ao controle da extrafiscalidade nos trechos supracitados, pode-se afirmar que problemas similares ocorrem na utilização dessa tese como óbice ao controle da seletividade. A ausência de um controle sobre a seletividade fere o direito fundamental do contribuinte à igualdade tributária.

Veja-se que, no caso dos tributos indiretos, nos quais instituir a pessoalidade na tributação se afigura muito difícil, a seletividade é a regra por meio da qual se dá efetividade ao princípio da igualdade. Garantir a menor oneração de mercadorias fundamentais à dignidade humana é forma de promover a justiça fiscal e garantir que não se pague mais imposto no dispêndio com bens mais indispensáveis. Por consequência, negar-se a controlar a seletividade acaba por implicar negação do controle de adequação da finalidade jurídica de promoção à igualdade.

Não há razão alguma, no entanto, para entender que o controle dessa adequação poderia ser feito somente pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo. A atuação do Poder Judiciário na persecução dessas finalidades não acarreta uma invasão da competência de outros poderes quando esta atuação tem como objetivo corrigir ou reajustar certos parâmetros de adequação mal aplicados pelo legislador.

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 422 e 423.

⁶⁹ *Ibidem*. Pág. 352-353.

Cabe frisar que a natureza da seletividade como uma regra reforça ainda mais a necessidade de aplicação dessa regra pelo Poder Judiciário, sem com isso implicar violação à separação de poderes. João Alho de Souza Neto trata do tema ao discorrer sobre a decidibilidade e superabilidade da norma em face da alegação de separação de poderes:

“A importância desse estudo preliminar está sedimentada nas próprias características da espécie normativa regra (intensa decidibilidade e superabilidade mitigada), que reforçam o argumento de que a regra da seletividade não pode ser esvaziada pela alegação, em geral, da prevalência da aplicação do princípio da separação dos poderes, cuja verificação ensejaria uma suposta autonomia aos legisladores estaduais que, muito embora tivessem optado pela seletividade, poderiam escolher em promovê-la ou não com base no critério da essencialidade dos produtos e dos serviços”.⁷⁰

O fato de a seletividade ser regra, no modelo teórico ora adotado, reforça o caráter prescritivo de comportamento da norma, bem como a sua decidibilidade. Relembre-se que a regra da seletividade prescreve um comportamento e tem a pretensão de oferecer razões suficientes para decidir a controvérsia.

Por consequência, torna-se ainda mais fundamental a possibilidade de atuação das instâncias judiciárias para verificar se a regra foi ou não respeitada por meio do comportamento do legislador. Interpretando-se a norma como regra que prescreve comando ao legislador, o seu afastamento exigiria alguma forma de argumentação em prol de sua superação no caso concreto, argumento que não é suprido pelo mero apelo à separação de poderes.

4. A DEFESA DO CONTROLE DA SELETIVIDADE POR MEIO DA ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO

Embora seja comum o entendimento de que razões atreladas à separação de poderes e à discricionariedade dos poderes executivo e legislativo impeçam o controle da seletividade, não há falta de doutrinadores que defendam a possibilidade de controle dessa regra pelo Poder Judiciário. Sacha Calmon Navarro Coelho sustenta que o conceito de mercadoria supérflua não fica unicamente sujeita ao arbítrio do legislador. Segundo o autor, o contribuinte tem o direito de, mediante provocação ao Poder Judiciário, requer a declaração

⁷⁰ NETO, João de Souza Alho. Op. Cit, pág. 211.

da natureza supérflua de uma ou outra categoria, mediante a aplicação de critérios técnicos e sob a luz dos aspectos sociais do país.⁷¹

Roque Antônio Carrazza reconhece que a matéria é debatida, mas posiciona-se favoravelmente ao controle judicial da seletividade. O jurista afirma que o conceito de essencialidade contém conteúdo mínimo, razão pela qual sua observância quando da estipulação de alíquotas pode ser observada pelo Poder Judiciário, ainda que exista margem de liberdade para o Poder Legislativo.

Carrazza sustenta que o Poder Judiciário não está menos autorizado que o Poder Legislativo para perquirir qual o alcance da “expressão essencialidade”, por meio da análise de critérios de razoabilidade e bom senso da legislação. Assim, se for dado a gênero de primeira necessidade tratamento mais oneroso que a mercadoria supérflua, o contribuinte pode pleitear a tutela judicial em frente de tal violação.⁷² O autor, juntamente com Eduardo Domingos Botallo, expressa opinião semelhante ao discorrer sobre a mesma regra, quando aplicada ao IPI:

“Com efeito, o Poder Judiciário— até em função do princípio da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV da CF) — não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance das expressões “essencialidade dos produtos industrializados”. Claro está que não estamos sustentando que o Judiciário deva legislar no lugar do Legislativo ou aplicar, ele próprio, no lugar do Executivo, o disposto no art. 153, parágrafo 1º, da Constituição Federal. Simplesmente deve averiguar se os critérios adotados por estes poderes foram adequados e racionais”.⁷³

Parece-nos correta a afirmação de que, de fato, o controle da seletividade pode ser adequadamente realizado pelo Poder Judiciário sem, com isso, implicar violação à separação de poderes ou invasão à atribuição do legislador para interpretar, em certa medida, o conceito de essencialidade.

Ademais, cabe asseverar que a regra da seletividade, como corolário da capacidade contributiva e da isonomia no direito tributário, opera não somente como norma destinada ao legislador, mas também como garantia de que o contribuinte terá respeitada uma menor oneração sobre seu consumo de bens básicos.

André Mendes Moreira e Thelson Motta adotam perspectiva semelhante, ainda que discorram sobre o caso análogo do IPI. No entendimento dos autores, o Judiciário “*não*

⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. Pág. 322

⁷² CARRAZA, Roque Antônio. Op.Cit, pág. 378.

⁷³ BOTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZA, Roque Antônio. **IPI, seletividade e alteração de alíquotas**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 159. São Paulo: Dialética, dez. 2018. Pág. 110.

apenas pode como deve analisar se a seletividade foi observada no IPI". Esse entendimento teria como fundamento a ideia de que a seletividade não é apenas um comando ao legislador, mas também uma garantia ao contribuinte. Outrossim, por ser uma obrigação de todo o Estado Brasileiro, o zelo pela correta aplicação da seletividade pertenceria não só ao executivo e ao legislativo, mas também ao judiciário. Segundo ensinam os juristas, o fato de a essencialidade possuir um núcleo mínimo de significado, juntamente com os demais fundamentos supracitados, faz com que a atuação judicial seja possível sem caracterizar desrespeito à competência dos demais poderes.⁷⁴

Assim, conforme expressa Alexandre BAINY cabe ao Judiciário "*o controle da coerência entre a graduação da essencialidade eleita pelo Legislativo e pelo Executivo e aquela que seria razoavelmente esperada pela sociedade.*"⁷⁵ Mesmo porque a ausência de controle sobre a seletividade pode potencialmente levar à lesão de direitos fundamentais como o direito à igualdade e o direito ao mínimo existencial.

Naturalmente, pairam dúvidas sobre os parâmetros de controle dos quais o Poder Judiciário poderia lançar mão ao analisar a seletividade aplicada pelo legislador. Embora não se pretenda dirimir essa controvérsia, traz-se a luz, a título ilustrativo, o fato de que já houve debate sobre o tema.

Cita-se, por exemplo, Neto e Kronbauer, que elencam como critérios a avaliação gradativa da essencialidade do bem; a avaliação da pertinência da finalidade para a qual o bem serve e a análise da adequação da alíquota imposta para a realização da finalidade eleita.

Com efeito, parece-nos que a essencialidade do bem depende de critérios que revelam uma gradualidade, e não uma natureza essencial ou não essencial *in totum*. Ainda assim, o Poder Judiciário deve atuar no controle da seletividade para garantir que as alíquotas selecionadas estejam em conformidade com o grau maior ou menor de essencialidade do bem.

Deve-se reconhecer, por outro lado, o fato de que a doutrina e a jurisprudência pouco exploraram as formas por meio das quais tal controle judicial poderia ocorrer. Por essa razão, torna-se difícil o estabelecimento de critérios que permitam saber se as instâncias judiciárias devem simplesmente declarar nula a alíquota com base em sua inconstitucionalidade, como sustentado pelos autores supracitados, ou se devem desde o julgamento já reajustá-la, como ocorrido no *leading case* do Tema nº 745.

⁷⁴ NETO, Arthur Ferreira; KRONBUER, Eduardo Luís. Op. Cit, pág. 51.

⁷⁵ BAINY, Alexandre. Op.cit, Pág. 79.

André Mendes Moreira e Thelson Motta, por exemplo, entendem que, caso se considere a alíquota em exame incompatível com a seletividade, o Poder Judiciário não poderia fixar nova alíquota em lugar do legislador. Ele poderia, entretanto, declarar inconstitucional a alíquota selecionada, de forma que deixará de ser possível a cobrança da exação tributária.⁷⁶

A possibilidade de se lançar mão de outras alternativas mais criativas também merece ser analisada, como é o caso da utilização do “apelo ao legislador”⁷⁷. De qualquer maneira, resta reconhecer que há uma lacuna doutrinária que necessita ser suprida no que tange às formas de reajuste da alíquota reconhecida como inconstitucional.

5. O JULGAMENTO DO TEMA Nº 745 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Em 18/12/2021, o Plenário do Supremo Tribunal Federal proferiu decisão no Recurso Extraordinário de nº 714.139, julgado sob repercussão geral e definido como Tema de nº 745.⁷⁸ Nesse processo, discutiu-se acerca constitucionalidade do art. 19, I, a, da Lei 10.297/1996⁷⁹ do Estado de Santa Catarina à luz dos arts. 150, II, e 155, § 2º, III, da Constituição Federal, responsáveis por tratar sobre a seletividade no caso do ICMS.

O artigo cuja constitucionalidade fora discutida previa uma alíquota de 25% a título de ICMS incidente sobre as operações envolvendo energia elétrica e serviços de telecomunicação, ao passo que a mesma legislação estadual estabelecia a alíquota de 17% a título de ICMS incidente sobre as demais operações em geral. Além disso, o mesmo artigo, em seu inciso III, também previa uma graduação da alíquota de 25% para o patamar de 12%

⁷⁶ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson. Op. Cit, pág. 51.

⁷⁷ Por “apelo ao legislador” entende-se a técnica por meio da qual determinada lei é declarada “ainda” constitucional pelo Tribunal Constitucional, mas o Tribunal determina ao legislador a tomada de providências dentro de um determinado prazo para que a constitucionalidade da norma persista, sob pena de inconstitucionalidade superveniente. Nesse sentido, vide ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 542.

⁷⁸ O acórdão, no entanto, foi publicado apenas em 15/03/2022.

⁷⁹ Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são: I – 17% (dezesete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II e III; II – 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica; b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo Único desta Lei;

II – 12% (doze por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw (cento e cinqüenta quilowatts); b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural; [...]

no caso das alíquotas incidentes sobre a energia quando as operações fossem realizadas por consumidor domiciliar que consumisse até 150Kw mensais ou por produtor rural e cooperativa rural que consumisse até 500Kw mensais.

Partindo desses fatos, o contribuinte autor do mandado de segurança arguiu, em síntese, a violação à seletividade do ICMS prevista no art. 155, §2º, III da Constituição, sob o fundamento de que a energia elétrica e os serviços de comunicação consistiriam em mercadorias essenciais e, por tal razão, não poderiam estar sujeitas a alíquota superior àquela prevista no diploma legal para as operações em geral.

Conquanto diversos ministros tenham proferido votos nessa discussão, será comentado brevemente aqui o voto vencedor do Ministro Relator Marco Aurélio e o voto do redator para o acórdão Ministro Dias Toffoli, tendo em vista serem estes os votos que definiram a posição do Supremo Tribunal Federal quanto à matéria, e também levando em conta o escopo limitado desta pesquisa.

Em seus votos, os Ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli sustentaram três fundamentos que permitem esclarecer seus entendimentos— posteriormente sufragados como o entendimento da corte— quanto à seletividade: (i) em primeiro lugar, afirmaram que a seletividade, uma vez adotada pelo legislador, deve seguir como critério, necessariamente, a essencialidade; (ii) em segundo lugar, afirmaram que a seletividade é um princípio e que ela pode ser conjugada com outros princípios de ordem tributária; (iii) em terceiro lugar, afirmaram que a essencialidade possui um conteúdo mínimo que deve ser observado pelo legislador; e, (iv) em quarto lugar, como conclusão dos tópicos anteriores, afirmaram que é pertinente o controle judicial a fim de garantir o respeito ao figurino constitucional.⁸⁰

No que tange à facultatividade do ICMS, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal adotou a posição mais corrente e intermediária na doutrina, no sentido de que a seletividade não é nem meramente programática, nem um poder-dever, mas sim uma faculdade cuja adoção impõe um critério fixo de essencialidade. O Ministro Dias Toffoli, em especial, fundamentou a decisão com base no histórico legislativo por detrás da norma da seletividade, buscando a forma com que era regulado o antigo IVC nas Constituições anteriores. Destaca-se o trecho abaixo:

“A contextualização histórica acima mencionada, especialmente na parte relativa às emendas apresentadas durante a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-88,

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 714.139**. Rel. Min. Marco Aurélio; Rel. para o acórdão Min. Dias Toffoli. Julgado em 23/11/2021.

deixa evidente que não foi intenção do constituinte atribuir a obrigatoriedade de adoção da seletividade na instituição do ICMS. (...)

De outro giro, entendo que, uma vez adotada a seletividade no ICMS, o critério dessa seletividade deve ser o da essencialidade da mercadoria ou do serviço. Em poucas palavras, o que é facultativa é a adoção da seletividade no ICMS, e não o critério dessa seletividade”⁸¹

A decisão quanto ao ponto parece-nos correta, conforme fora sustentado anteriormente, na medida em que permite o respeito à interpretação semântica básica do art. 155 da atual Constituição.

Mais problemática, no entanto, é a fundamentação relativa à conjugação do princípio da seletividade com os demais princípios jurídicos do direito tributário. Para o Supremo Tribunal Federal, a seletividade é um princípio. Embora se considere que tal classificação não é a mais acurada, a problemática principal quanto à questão jaz em outra particularidade: tanto nas razões de decidir do Min. Dias Toffoli quanto nas razões de decidir do Min. Marco Aurélio, expressa-se o fato de que o dimensionamento do ICMS deve levar em conta a ponderação da essencialidade com outros aspectos como a capacidade contributiva, a função extrafiscal e as características sociais e econômicas do país:

“A partir dessas considerações, se percebe que o dimensionamento do ICMS, ainda que presente seu caráter seletivo (mesmo caráter existente no IPI e nos citados impostos predecessores a esse), pode levar em conta diversos elementos, tais como: 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 etc.”⁸²

Ou seja, surge daí a temática pertinente à ponderação do princípio da seletividade com a extrafiscalidade. O Supremo Tribunal Federal, todavia, não oferece quaisquer parâmetros seguros para que tal ponderação seja realizada no caso da tributação por meio do ICMS.

A partir dessa ausência de parâmetros, nada impediria que determinado legislador, por exemplo, instituísse alíquotas gravosas sob o pretexto de dar ao ICMS, naquele determinado caso, maior função extrafiscal. Conquanto a ponderação de princípios em si não seja algo a se evitar, a inexistência de um método específico adotado na decisão acaba por possibilitar que se viole a seletividade a pretexto de sopesá-la com outros princípios. André Folloni tece importante observação quanto à questão:

⁸¹ *Ibidem*. Págs. 18-19.

⁸² *Ibidem*. Pág. 18

“Contudo, admitir a função extrafiscal e, concomitantemente, admitir que esses impostos devem ser graduados em função da essencialidade dos produtos, para os contribuintes individualmente considerados, implica a necessidade de decisão entre critérios conflitantes. Uma alíquota de IPI ou de ICMS nem sempre poderá ser, simultaneamente, graduada segundo a essencialidade individual, e fixada por razões extrafiscais, graduada segundo a essencialidade para a coletividade. São critérios que podem se excluir.”⁸³

Com efeito, parece-nos que qualquer sinalização de possibilidade de relativização da seletividade, se desacompanhada da exposição de critérios que possam guiar tal ponderação, acaba por representar ameaça à concretização da norma instituída pela Constituição para guiar a tributação por meio do ICMS.

Note-se que a classificação da seletividade como regra, ainda que certamente não evitasse uma eventual superação, geraria uma razão *prima facie* para se aplicar a seletividade em função da essencialidade da mercadoria analisada como razão de pretensão terminativa para solucionar a discussão. Exigir-se-ia, da parte contrária a essa aplicação, um ônus argumentativo maior para justificar as condições de derrotabilidade da regra frente a persecução de outros objetivos. Trata-se de forma sutil pela qual poder-se-ia atribuir à seletividade uma sutil preponderância frente a quaisquer outras finalidades, salvo casos de substancial razão para utilização da extrafiscalidade.

No que concerne à definição da essencialidade, por sua vez, o Supremo Tribunal Federal sufragou a existência de um núcleo mínimo de significado que evita a total discricionariedade do intérprete. Extrai-se do voto do Min. Relator a adesão à já citada posição de Roque Antônio Carrazza, segundo o qual a essencialidade possui “*um núcleo essencial a ser preservado*”.⁸⁴

Não obstante, pontua-se que o Supremo Tribunal Federal não expôs razões que possam auxiliar no método de enquadramento de outros bens além da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação como essenciais ou não. A defesa da essencialidade desses bens supracitados se deu, em grande parte, com base na explicitação de sua indispensabilidade na vida moderna. Embora tal indispensabilidade seja inegável, houve falta de um método de

⁸³ FOLLONI, André. **Seletividade Tributária: Técnica de Graduação ou Restrição à Tributação**. In: ADAMY, Pedro Augustin; MITIDIERO, Daniel (Coord.). *Direito, Razão e Argumento: A Reconstrução dos Fundamentos Democráticos e Republicanos do Direito Público com base na Teoria do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2020. Pág. 635.

⁸⁴ “Cumprе ressaltar que a facultatividade do método não significa inexistir, no preceito, núcleo essencial a ser preservado quando evocado pelo legislador ordinário. Tomada de empréstimo lição de Roque Antonio Carraza, “embora haja uma certa margem de liberdade para o Legislativo tornar o imposto seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, estas expressões, posto fluidas, possuem um conteúdo mínimo, que permite se afira se o princípio em tela foi, ou não, observado em cada caso concreto”. Pág. 3.

graduação que permita visualizar com maior facilidade a natureza mais ou menos essencial do bem para fins de controle judicial.

Por fim, em contrariedade à tese do legislador negativo antes amparada com vigor pela mesma corte, pode-se dizer que o Supremo Tribunal Federal firmou inequivocamente a possibilidade de controle judicial da seletividade. Este é, possivelmente, o principal aspecto positivo do julgado, já que sinaliza a relativização de uma tese que, para todos os efeitos, representa um óbice à concretização e ao exame de adequabilidade de normas como a igualdade, a capacidade contributiva e, no caso discutido, a própria seletividade.

Não se pode deixar de observar, contudo, que o Supremo Tribunal Federal não apresentou fundamentação específica no que diz respeito à forma de adequação da alíquota reajustada. Conquanto o Tribunal tenha dado provimento ao pleito do contribuinte e tenha ajustado a alíquota incidente sobre a energia elétrica para o patamar da alíquota geral estabelecida pelo Estado de Santa Catarina, está-se diante, mais uma vez, de circunstância em que não são oferecidos parâmetros claros para se dizer o que é ou não razoável quando o Poder Judiciário reestabelece as alíquotas inconstitucionais.

Em síntese, portanto, a posição firmada pela Suprema Corte quando do julgamento do *leading case* do Tema nº 745 apresenta definições necessárias para unificação da jurisprudência no que tange a celeumas doutrinárias relativas à natureza da seletividade e à possibilidade de controle. Inobstante, uma análise mais acurada do precedente traz à luz a existência de lacunas problemáticas, de natureza metodológica, que permitem prever um possível ressurgimento da discussão sobre o tema do controle seletividade em momentos posteriores.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um dos principais impostos estaduais do país e o principal imposto responsável pela arrecadação dos Estados da Federação.⁸⁵ Naturalmente, tais fatos fazem com que o estudo das suas formas de utilização pelo aparato estatal seja especialmente relevante em vários âmbitos, tanto políticos quanto fiscais, econômicos e jurídicos.

⁸⁵ Conforme dados do Conselho Nacional de Política Fazendária- CONFAZ, Boletim de arrecadação de tributos estaduais. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em 21/10/2022.

Do ponto de vista jurídico, existem parâmetros rígidos estabelecidos na própria Constituição Federal para a tributação por meio do ICMS. O art. 155, § 2º, inc. III, da Constituição fixa a regra de que a tributação por meio do ICMS poderá ser seletiva em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço. Utilizando-se da seletividade, alíquotas maiores do imposto são fixadas sobre a circulação de mercadorias mais supérfluas, ao passo que alíquotas menores do imposto são fixadas sobre a circulação de mercadorias mais essenciais para a subsistência humana, para o exercício de direitos, para a garantia de liberdades e para o desenvolvimento social.

Por meio da análise realizada neste trabalho, foi possível observar a existência de uma zona de divergências considerável na doutrina em relação a certas características dessa norma jurídica, como a sua espécie normativa e a facultatividade ou não da sua adoção pelos legisladores dos Estados.

As divergências quanto a esses pontos são de grande consequência prática, já que implicam, de um lado, a possibilidade de relativização da seletividade em favor da utilização de outras funções da tributação, como a finalidade extrafiscal, e, de outro lado, a possibilidade de se afastar por completo a adoção da seletividade no imposto.

Ainda assim, entende-se que, ao final desta pesquisa, foi possível chegar à conclusão de que há, na doutrina brasileira, base suficiente e adequada para se sustentar a possibilidade do exercício de controle judicial dessa norma. Com efeito, é possível perceber que, a despeito das divergências quanto às características citadas, a maior parte dos diversos juristas que trataram do tema atinente à seletividade chegaram a conclusões que apontam não haver absoluta discricionariedade do legislador, tampouco violação à separação de poderes, no exercício de tal controle pela esfera judicial. Em vista dos entendimentos jurídicos analisados ao longo do trabalho, parece-nos, de fato, que é esta a posição mais acertada quanto à matéria.

Isso significa dizer que ambos os principais argumentos contrários à possibilidade de controle (a saber: a discricionariedade legislativa e o apelo à separação de poderes), comuns na jurisprudência dos tribunais de justiça estaduais, cedem diante das variadas considerações relacionadas à observância e concretização da regra constitucional da seletividade, ao impedimento do esvaziamento de seu significado e à promoção de finalidades de isonomia e justiça fiscal na tributação.

Nessa linha, pode-se dizer que o julgamento do Tema nº 745 em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal auxilia a firmar o entendimento da jurisprudência definitivamente em favor da possibilidade de controle da observância das legislações

estaduais à seletividade prevista no art. 155, § 2º, inc. III, da Constituição. Com o resultado de tal julgamento, espera-se que a divergência nas cortes do país acerca da própria possibilidade e legitimidade do controle judicial seja reduzida.

Não obstante, também é possível perceber que ainda existem diversas lacunas não preenchidas quanto à temática examinada. Trata-se aqui, especialmente, de critérios metodológicos gerais que permitam apreender com maior objetividade a natureza essencial ou não de mercadorias e o seu grau de essencialidade. A simples indicação de que “essencial” é, a grosso modo, aquilo que persegue objetivos e valores constitucionais, como vem fazendo a doutrina já há algum tempo, não é suficiente para fornecer linhas seguras e adequadas ao exercício do controle da constitucionalidade. Embora existam estudos propondo critérios específicos de verificação da essencialidade, o tema ainda é incipiente.

De igual maneira, há necessidade de maior desenvolvimento no que concerne à forma de exercício de controle da seletividade. Isto é, ainda é preciso que se examine com maior rigor qual técnica de declaração de inconstitucionalidade seria melhor ajustada ao caso, e, além disso, quais os parâmetros para o reajuste de alíquotas a ser realizado pelo Poder Judiciário. Com base na pesquisa realizada, tudo indica que esta questão vem passando despercebida tanto nos estudos sobre a temática quanto nas decisões dos tribunais.

Por fim, ressalta-se que a sinalização do Supremo Tribunal Federal no sentido de ser necessária uma ponderação entre a seletividade e eventuais finalidades extrafiscais na utilização do ICMS poderá fazer com que o debate sobre o tema aflore novamente nos tribunais. Embora tal ponderação tenha sido vislumbrada na decisão do Tema nº 745, a Suprema Corte não ofereceu parâmetros que permitam dizer quando a extrafiscalidade poderá significar uma violação excessiva à seletividade.

Ou seja, em síntese: viu-se que a seletividade em função da essencialidade pode ser controlada pelo Poder Judiciário. Resta saber, no entanto, como ela deve ser controlada; como se pode estabelecer critérios para definir os seus conceitos com maior precisão e como fixar parâmetros que permitam verificar o seu descumprimento em face de outras finalidades que podem ser atribuídas ao ICMS.

Diante disso, espera-se que este trabalho possa ter contribuído com o fomento da discussão sobre o controle da seletividade, e, ao mesmo tempo, que possa ter auxiliado a identificar os aspectos do tema que demandam uma maior atenção e pesquisa por parte da comunidade jurídica.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços**. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BOTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antônio. **IPI, seletividade e alteração de alíquotas**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 159. São Paulo: Dialética, dez. 2018.

BRANDÃO, Rodrigo. **O STF e o dogma do legislador negativo**. Direito, Estado e Sociedade nº 44 págs. 189 a 220- jan/jun 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, Distrito Federal: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 18/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 714.139**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. [...] Rel. Min. Marco Aurélio; Rel. para o acórdão Min. Dias Toffoli. Julgado em 23/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em 03/10/2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALO FILHO, José S. **Limites da Interpretação conforme a Constituição: estudo de caso da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. SCIENCE. Disponível em: <http://www.sciencespo-aix.fr/wp-content/uploads/2014/03/carvalho-lisbonne-mars-avril2015.pdf>. Acesso em 22/10/2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

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

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução de Nelson Boeira. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

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

FOLLONI, André. **Seletividade Tributária: Técnica de Graduação ou Restrição à Tributação**. In: ADAMY, Pedro; MITIDIERO, Daniel (Coord.). Direito, Razão e Argumento: A Reconstrução dos Fundamentos Democráticos e Republicanos do Direito Público com base na Teoria do Direito. São Paulo: Malheiros, 2020.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e Argumentar**. Tradução de Adrian Sgarbi, Frederico Breyner e Fernando Daniel de Moura Fonseca. 1ª ed., 2ª reimp. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2021.

GUIMARÃES, Bruno A. François. **A Seletividade do ICMS sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito**. Revista Direito Tributário Atual (RDTA), vol. 37, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 1º semestre de 2017.

KELSEN, Hans. **A garantia jurisdicional da constituição. Jurisdição constitucional**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidade e Limites**. Revista Dialética de Direito Tributário, agosto-2015.

NETO, Arthur Ferreira; KRONBUER, Eduardo Luís. **Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivals de Essencialidade**. Economic Analysis of Law Review, v. 11, nº 2, Mai-Ago, 2020.

NETO, João de Souza Alho. **Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica**. Revista de Direito Tributário Atual, n.39, p. 208-232 - 2018.

PARANÁ. **Tribunal de Justiça do Paraná**. Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174.723-7/01. Incidente de declaração de inconstitucionalidade. Pleito de declaração de inconstitucionalidade de artigos de lei estadual e decreto que disciplinam a oneração do ICMS incidente sobre a energia elétrica na ordem de 27%.

Aplicação do princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto. [...] Relator Des. Sérgio Arenhart, julgado em 17/11/2006. Disponível em: <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/1532456/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-174723-7/01>. Acesso em 12/10/2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça (2ª Câmara Cível). **Agravo de Instrumento nº 5047948-08.2021.8.21.7000**. Agravo de Instrumento. Tributário e processual civil. Mandado de Segurança. ICMS. Energia elétrica. Alíquotas incidentes. Alegação de que a legislação estadual violou o princípio da isonomia sob a ótica da seletividade e da essencialidade do serviço ou produto. [...]. Relator Ricardo Torres Hermann, 06/05/2021. Disponível em: [https://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_movimentos.php?entrancia=2&comarca=700&num_processo=50479480820218217000&code=0053&orgao=Tribunal%20de%20Ju](https://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_movimentos.php?entrancia=2&comarca=700&num_processo=50479480820218217000&code=0053&orgao=Tribunal%20de%20Justi%20a%20-%20AA%20C%E2mara%20C%EDvel) Acesso em 04/05/2022.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça (2ª Câmara de Direito Público). **Apelação nº 5004403-48.2019.8.24.0023**. Tributário. ICMS incidente sobre energia elétrica. [...] Alegada violação ao princípio constitucional da isonomia, seletividade e essencialidade. Inocorrência. Fixação da alíquota na forma escalonada em consonância com o princípio da capacidade contributiva. Jurisprudência pacífica desta Corte [...]. Relator Francisco José Rodrigues de Oliveira Neto, 16/03/2021. Disponível em: http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=321616179963254708638760437567&categoria=acordao_eproc. Acesso em 04/05/2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62. São Paulo: Dialética, nov. 2000.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

TAMANAHÁ, Rodolfo Tsunetaka. **Controle da seletividade com finalidade extrafiscal na jurisprudência do STF**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n.º 9, julho/dezembro, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, Vol. 2. 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Graduação
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar
Porto Alegre - RS - Brasil
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564
E-mail: prograd@pucrs.br
Site: www.pucrs.br