**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO**

ERICK WILLIAN PERTUSSATTO

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE NO ICMS SOBRE ENERGIA
ELÉTRICA**

**CURITIBA
2021**

ERICK WILLIAN PERTUSSATTO

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE NO ICMS SOBRE ENERGIA
ELÉTRICA**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. André Parmo Folloni.

Área de Concentração: Direito Econômico e Desenvolvimento.

Linha de Pesquisa: Estado, Economia e Desenvolvimento.

CURITIBA

2021

Dados da Catalogação na Publicação
Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR
Biblioteca Central
Edilene de Oliveira dos Santos CRB-9/1636

P469c
2021 Pertussatto, Erick Willian
Capacidade contributiva e seletividade no ICMS sobre energia elétrica /
Erick Willian Pertussatto ; orientador: André Parmo Folloni. -- 2021
112 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná,
Curitiba, 2021.
Bibliografia: f. 105-112

1. Direito tributário. 2. Capacidade contributiva (Direito tributário). 3.
Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 4. Energia elétrica –
Consumo. 5. Renda – distribuição. I. Folloni, André Parmo, 1975-
II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação
em Direito. III. Título

Doris. 4. ed. – 341.39

ERICK WILLIAN PERTUSSATTO

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE NO ICMS SOBRE ENERGIA
ELÉTRICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. André Parmo Folloni
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Prof. Dr. Sérgio André Rocha Gomes da Silva
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Oksandro Osdival Gonçalves
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Cidade, 29 de março de 2021.

Aos meus pais, Valdir e Alice.

À minha irmã, Sthefany.

À minha namorada Paola, que me apoiou nos momentos
mais difíceis.

Aos meus amigos.

À minha madrinha, Anita (*in memoriam*), que sempre será
minha segunda mãe.

A Ronald e Nívea (*in memoriam*), por quem eu criei
grande afeto e carinho.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer ao meu orientador, Prof. Dr. André Folloni, que me inspirou e me fez adquirir paixão pelo estudo do Direito Tributário.

Ao Prof. Dr. Oksandro Gonçalves, que me honra na composição da banca examinadora deste trabalho e me contribuiu com valiosas lições em sua disciplina.

Ao Dr. Emerson Luís Dal Pozzo, por todas as conversas e ensinamentos, que me guiaram durante toda a minha jornada.

À minha namorada, Paola, por toda paciência, compreensão e apoio. É difícil de imaginar como este trabalho poderia ter sido concluído sem o seu suporte.

Aos meus pais, Valdir e Alice, e à minha irmã, Sthefany, que, apesar de distantes, sempre acreditaram em mim e me apoiaram.

Aos meus amigos, por me encorajarem e estarem presentes nos momentos mais importantes.

A Vanessa e Cristina, por me acolherem e darem suporte durante toda a elaboração do trabalho.

E a todos os outros que de alguma forma contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Para ser grande, sê inteiro: nada
Teu exagera ou exclui.
Sê todo em cada coisa. Põe quanto és
No mínimo que fazes.
Assim em cada lago a lua toda
Brilha, porque alta vive.

Fernando Pessoa

RESUMO

O objetivo central do presente trabalho é analisar como a seletividade em função da essencialidade e a capacidade contributiva podem ser aplicáveis no ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) sobre energia elétrica com o fim de promover a justiça fiscal. Através do método hipotético-dedutivo, partimos da ideia de que, para se promover uma tributação justa e igualitária, a carga tributária deve ser distribuída de acordo com a capacidade de cada indivíduo de arcar com o encargo fiscal. Entretanto, na tributação sobre o consumo não é possível a utilização pura e simples desse critério, pois quem assume o ônus financeiro do tributo não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Esse ônus é transferido para o consumidor ao embutir o tributo no preço do produto. Assim, a seletividade em função da essencialidade assume o papel de tentar conciliar a tributação sobre o consumo com a capacidade contributiva. Todavia, ela não consegue cumprir esse papel de forma adequada. A seletividade em função da essencialidade parte do pressuposto equivocado de que aqueles que possuem capacidades contributivas mais baixas consumirão exclusivamente produtos essenciais e aqueles que possuem capacidades contributivas mais elevadas certamente consumirão produtos supérfluos ou luxuosos. Contudo, isso nem sempre ocorre. Muitos produtos essenciais, como por exemplo a energia elétrica, são consumidos por todos, independentemente de suas capacidades contributivas. Assim, mesmo que houvesse a adequada aplicação da seletividade em função da essencialidade no ICMS sobre energia elétrica, ela apenas poderia assegurar o mínimo existencial, um dos aspectos da capacidade contributiva. Para que fosse possível um efetivo respeito à capacidade contributiva em busca da justiça fiscal, não só o ICMS sobre energia elétrica, mas toda a tributação sobre o consumo de produtos essenciais deveria ser completamente substituída por uma tributação sobre a renda. Ao contrário da tributação sobre o consumo, a tributação sobre a renda consegue avaliar efetivamente a capacidade contributiva dos seus indivíduos e pode ser uma tributação progressiva. Propõe-se, dessa forma, uma substituição paulatina da tributação sobre o consumo de produtos essenciais para uma tributação sobre a renda. Muito embora o imposto de renda seja de competência da União, os recursos advindos com esse aumento da tributação sobre a renda poderiam ser repassados para os Estados e o Distrito Federal através do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal. Essa substituição asseguraria o mínimo existencial a todos, prestigiaria uma tributação pautada na capacidade contributiva dos indivíduos, a qual seria mais condizente com a promoção da justiça fiscal e, ao mesmo tempo, garantiria recursos aos cofres dos Estados.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Seletividade. Essencialidade. Energia elétrica. Justiça fiscal.

ABSTRACT

The main objective of this essay is analyzing how the selectivity according to the essentiality and the ability to pay might be applicable on the ICMS (Brazilian value-added tax on sales and services) on electrical energy in order to promote tax justice. Through the hypothetical-deductive method, we set off from the idea that, in order to achieve a fair and equal taxation, the tax burden should be allocated according to each individual's ability to pay. However, as regarding taxation on the consumption, it is not doable to simply employ this criteria, for who undertakes the financial burden of the taxes is not the taxable subject in the tax legal relationship. This burden is transferred to the consumer, as the value is applied on the product. Thus, the selectivity according to essentiality takes up the responsibility to try and conciliate the taxation on the consumption with the ability to pay. Nevertheless, this selectivity is unable to properly accomplish this task. It stems from the erroneous premise in which those who possess lesser ability to pay are set to exclusively consume the essentials products, while those who are entitled to higher ability to pay are to consume superfluous and upscale products. However, that is not always the case. Several essential products, such as electrical energy, are consumed by all, regardless their ability or not to pay. Therefore, even with the adequate application of the selectivity according to the essentiality on the ICMS on the electrical energy, it could only assure the existential minimum, only one of the aspects of the ability to pay. In order to enable a truthful respect to the ability to pay seeking a just taxation, not only the ICMS on electrical energy, but all taxation on the essentials consumption must be overridden for a taxation on income. Unlike the value-added taxation on consumption, the taxation on income is able to effectively evaluate one's ability to pay and may be a progressive taxation. Hence it is proposed a gradual supersession of the taxation on essentials consumption to another on income. Although the income tax is the Union's purview, the resources resulting from the increase of income taxation could be passed on to the States and Federal District throughout the States and Federal District Participation Fund. This supersession would assure the existential minimum for all and the taxation concerning individual's ability to pay would gain prestige, being more compatible with tax justice, whilst guaranteeing funds to the States Treasury.

Key-words: Ability to Pay. Selectivity. Essentiality. Electrical Energy. Tax Justice.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A SELETIVIDADE	12
2.1 O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE PROMOÇÃO DOS OBJETIVOS DO ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO.....	12
2.2 UMA SOCIEDADE JUSTA E SOLIDÁRIA.....	17
2.3 A JUSTIÇA FISCAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	21
2.4 A DEFINIÇÃO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEUS DESDOBRAMENTOS.....	25
2.5 OS FUNDAMENTOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	33
2.6 A SELETIVIDADE	37
3 O ICMS INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA	41
3.1 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS SEUS ELEMENTOS	41
3.2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA	46
3.3 A SELETIVIDADE NO ICMS	57
3.4 O ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA NA PRÁTICA	62
4 A APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ICMS INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA	68
4.1 A ENERGIA ELÉTRICA COMO MERCADORIA ESSENCIAL	69
4.2 AS RELAÇÕES DA SELETIVIDADE COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E COM A EXTRAFISCALIDADE	74
4.2.1 A relação da seletividade com o princípio da capacidade contributiva	75
4.2.2 A relação da seletividade com a extrafiscalidade	86
4.3 A NECESSÁRIA DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA	88
4.4 DA SUBSTITUIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS ESSENCIAIS PELA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA.....	94
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	100
REFERÊNCIAS	105

1 INTRODUÇÃO

A energia elétrica é essencial para a vida no mundo contemporâneo. As suas aplicações são inúmeras: no estudo, no trabalho, nas indústrias, nos hospitais, no lazer e em diversos outros campos.

Para se ter uma ideia de quão essencial é a energia elétrica basta ficarmos algumas horas sem ela. Em poucos minutos já temos a sensação de que regredimos no tempo em séculos.

A tecnologia necessita de energia elétrica, continuamente ou de forma intermitente (para recarregar a bateria dos mais diversos dispositivos eletrônicos). Sem energia elétrica, os nossos aparelhos eletrônicos e eletrodomésticos seriam inúteis.

Logo, basicamente toda população consome energia elétrica habitualmente.

Sendo a energia elétrica um bem de consumo, ela está sujeita aos tributos sobre o consumo. Muito embora os consumidores não sejam os contribuintes diretos, esses tributos têm a característica singular de ter seu ônus financeiro transferido para os consumidores finais por meio do acréscimo do valor do tributo no preço do bem adquirido.

Independentemente das condições financeiras de cada pessoa em uma sociedade, todos (ou quase todos) consomem energia elétrica e, por conseguinte, estão, em princípio, sujeitos a arcar com o ônus financeiro da tributação da energia elétrica, conforme sua capacidade contributiva.

Desse modo, a pretensão deste trabalho é analisar a tributação desse bem essencial para a vida no mundo contemporâneo e que afeta a todos indistintamente.

Mais especificamente, o objetivo central é analisar a capacidade contributiva e a seletividade em função da essencialidade em um dos tributos que mais oneram a energia elétrica no contexto brasileiro atual: o ICMS.

A capacidade contributiva é compreendida, de modo geral, como um dos instrumentos mais importantes para se promover a justiça fiscal. A seletividade em função da essencialidade, por outro lado, é um desdobramento da ideia de capacidade contributiva para os tributos sobre o consumo. Se o nosso objetivo é a justiça na tributação, imperiosa se mostra a investigação desses dois aspectos perante o ICMS.

O problema surge em razão de que os Estados brasileiros, atualmente, tributam agressivamente a energia elétrica, bem essencial para todos, desconsiderando, na maior parte das vezes, as ideias que permeiam a capacidade contributiva e a seletividade em função da essencialidade. Em sua ânsia por arrecadação, eles optam por não tratar a energia elétrica como um bem essencial para todos.

Dessa forma, o presente trabalho buscará responder como a capacidade contributiva e a seletividade em função da essencialidade podem ser aplicadas na tributação sobre a energia elétrica em prol da justiça fiscal.

Utilizando-se de pesquisas bibliográficas sobre o tema e do método hipotético-dedutivo, partiremos da hipótese de que o ICMS incidente sobre a energia elétrica, sendo uma tributação sobre o consumo, não consegue avaliar as reais capacidades contributivas de quem arca financeiramente com esse imposto.

Apesar da seletividade em função da essencialidade ser um mecanismo que pode ser utilizado na tributação sobre a energia elétrica para torná-la mais justa, ela, por si só, não se mostra suficiente se o objetivo é a justiça fiscal.

Para que houvesse uma avaliação efetiva da capacidade contributiva de cada um e, assim, fosse possível uma promoção efetiva da justiça fiscal, seria imprescindível que a carga tributária excessiva do ICMS incidente sobre a energia elétrica se deslocasse para a tributação sobre a renda, pois somente ela tem as condições reais de distinguir as possibilidades econômicas de cada contribuinte.

Dessa forma, dividimos o trabalho em três capítulos. O primeiro capítulo será destinado a examinar questões mais gerais sobre a capacidade contributiva e a seletividade em função da essencialidade, relacionando-os com a justiça fiscal e com os objetivos do nosso Estado Democrático de Direito. Através do exame de conceitos de capacidade contributiva e da seletividade, buscaremos entender as raízes que sustentam essas ideias para posteriormente podermos aplicá-las do modo mais apropriado.

O segundo capítulo será destinado a tratar especificamente sobre o ICMS incidente sobre a energia elétrica no contexto atual brasileiro. Através da investigação da tributação sobre a energia elétrica nos diversos Estados brasileiros, buscar-se-á identificar quais são os problemas atuais que afetam essa tributação.

Após compreendidas as bases que sustentam a capacidade contributiva e a seletividade, bem como identificados os problemas existentes no contexto atual da

tributação sobre a energia elétrica, o terceiro e último capítulo será destinado a propor soluções. Em um primeiro momento, será proposto que a seletividade em função da essencialidade seja necessariamente observada no ICMS incidente sobre a energia elétrica. Compreendendo que, apesar de mais justa a mera aplicação da seletividade não é ideal, será proposto, em um segundo momento, uma paulatina reforma tributária, a fim de que haja o deslocamento da carga tributária excessiva do ICMS incidente sobre a energia elétrica para a tributação sobre a renda.

Ressalta-se, por fim, que toda a análise da tributação da energia elétrica e as proposições que foram formuladas em sequência foram pensadas a partir do consumo residencial de energia elétrica por pessoas físicas. Entretanto, nada impede que, guardadas as devidas proporções, sejam também aplicáveis ao consumo por pessoas jurídicas, especialmente o de microempresas e empresas de pequeno porte.

2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A SELETIVIDADE

A capacidade contributiva, conforme veremos a seguir, é um dos princípios basilares de um sistema tributário justo. Ao mesmo tempo em que ela funciona como uma limitação ao poder de tributar do Estado, ela assegura direitos dos contribuintes essenciais para uma vida digna.

Todavia, nem sempre é possível levar em consideração características pessoais daqueles que assumirão o ônus de arcar com os tributos para sua aplicação. Em razão disso, a seletividade mostra-se como uma tentativa de se aplicar a capacidade contributiva para esses tipos de tributos.

Neste capítulo, partindo-se da visão de que os tributos podem funcionar como um importante instrumento na busca dos objetivos de um Estado Democrático de Direito, examinaremos a capacidade contributiva, a seletividade e suas relações com a justiça fiscal.

2.1 O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE PROMOÇÃO DOS OBJETIVOS DO ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO

Os tributos são, atualmente, a principal fonte de financiamento dos Estados. Os Estados, em grande parte, não geram mais as suas próprias riquezas. Cumpre aos particulares transferir uma parcela de suas riquezas ao Estado para lhe financiar. Fala-se, assim, em um Estado Fiscal.¹

Segundo Ricardo Lobo Torres, o Estado Fiscal, em verdade, representa a projeção financeira do Estado de Direito. Para o autor, aquele passou por três fases diferentes: o Estado Fiscal Minimalista (ou Estado Liberal Clássico), o Estado Social Fiscal (ou Estado Social de Direito) e, por fim, o Estado Democrático e Social Fiscal (ou Estado Democrático e Social de Direito)². A análise será restrita de modo a compreender o desenvolvimento do papel do tributo nessas diferentes fases do Estado. Antes de realizar essa breve análise, é preciso entender o que define o Estado de Direito.

¹ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 27.

² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 8.

Originalmente concebido sob influência do pensamento liberal, o Estado de Direito possui três características básicas: a) a submissão ao império da lei, sendo a lei advinda de ato do Poder Legislativo, o qual deveria ser constituído por representantes do povo; b) a separação dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário; c) a garantia dos direitos individuais. Essas características continuam a ser as premissas básicas do Estado de Direito.³ A partir da percepção de que o Estado de Direito está presente nas três fases referidas acima, é possível se concluir que essas características se tornaram constantes na evolução do Estado Fiscal.

No século XVIII, fortemente influenciado pelos ideais iluministas e pelas revoluções burguesas, adveio o Estado Liberal Clássico na Europa. O postulado básico desse Estado é a prioridade dada para a liberdade individual. Defendia-se que as pessoas deveriam ser livres para viver as suas vidas da forma que elas escolhessem. A liberdade dos indivíduos só poderia ser restringida quando ela conflitasse com a liberdade de outros.⁴

Partindo-se dessa ideia de liberdade individual, sustentava-se um Estado mínimo. Cabia ao Estado, basicamente, garantir os direitos de propriedade, a liberdade contratual e a segurança pública, além de administrar a justiça.⁵ Nas palavras de Vital Moreira, a teoria liberal afirmava “o equilíbrio natural da economia e a desnecessidade e nocividade da intervenção estatal.”⁶

Em razão disso, os tributos não desempenhavam um papel tão importante na transformação da sociedade. Restringiam-se a financiar os poucos serviços públicos prestados pelo Estado. Era um Estado Fiscal Minimalista.⁷

No início do século XX, mais especificamente após a Primeira Guerra Mundial e a Grande Depressão de 1929, o Estado Liberal (ou Estado Fiscal Minimalista) europeu é sucedido pelo Estado Social na Europa e nos Estados Unidos,

³ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 39. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 114 e 115.

⁴ BUTLER, Eamonn. **Classical liberalism**. The Institute of Economic Affairs. Great Britain, 2015, p. 3.

⁵ BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn Palomino. Tributação como instrumento de intervenção estatal: breve História, desde a modernidade à idade contemporânea. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p. 8 e 9, 2016. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/18322>>. Acesso em: 20 de outubro de 2020.

⁶ MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. 3. ed., Coimbra: Centelha, 1978, p. 48.

⁷ Nomenclatura utilizada por Ricardo Lobo Torres. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 8.

fortemente influenciado pelas ideias de John Maynard Keynes⁸. Em oposição ao Estado mínimo liberal, o Estado Social preconizava a intervenção estatal na ordem econômica e social. Nas palavras de Paulo Bonavides, “Estado Social significa intervencionismo, patronagem, paternalismo”.⁹

Não cabe mais ao Estado apenas garantir os direitos individuais, mas cabe a ele prestar serviços públicos, promover os direitos sociais e objetivos voltados à justiça social.¹⁰

Nesse sentido, os tributos ganham um papel de destaque na transformação da sociedade, pois eles não buscam financiar um Estado mínimo, mas um Estado robusto, que necessita de muitos recursos para atuar ativamente perante a sociedade.¹¹

Além da função de arrecadar recursos para financiar o Estado, adquire-se relevância, no Estado Social, as funções distributiva e alocativa dos tributos. Através da função distributiva, o tributo pode possibilitar a redistribuição de renda, subtraindo-a dos mais opulentos e aplicando esses recursos em favor de outros. Já por meio da função alocativa, os tributos cumpriram o papel de separar de uma totalidade de recursos qual montante será destinado ao setor público e qual será destinado ao setor privado.

Um reflexo dessa alocação de recursos é a indução de comportamentos.¹² Os tributos, dessa forma, podem funcionar como “uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos”.¹³ Fala-se, assim, em extrafiscalidade.¹⁴

⁸ GALBRAITH, John Kenneth. **O Pensamento Econômico em Perspectiva**: uma história crítica. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1989, p. 199.

⁹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 203.

¹⁰ SILVA, José Afonso da. **Op. cit.** (nota 3), p. 117.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. cit.** (nota 1), p. 31.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. cit.** (nota 1), p. 31 e 39.

¹³ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, v. 33, n. 2, jul./dez., p. 1, 2013. Disponível em <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/994>>. Acesso em: 13.06.2019.

¹⁴ Luís Eduardo Schoueri critica o uso da expressão “extrafiscalidade”. Segundo ele, essa expressão pode ser utilizada tanto para o gênero “extrafiscalidade” quanto para a espécie. O gênero “extrafiscalidade” abrangeria todos os casos não vinculados à distribuição equitativa da carga tributária ou à simplificação do sistema tributário. Já a extrafiscalidade em sentido estrito (espécie) representaria a função dos tributos de induzir comportamentos. Ver SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P. 32, 33 e 34.

Os tributos extrafiscais (em sentido estrito) têm por objetivo “influenciar na tomada de decisão dos cidadãos, direcionar os comportamentos socioeconômicos, estimulando-os ou desestimulando-os, ao torná-los, por meio da exação, mais ou menos custosos”.¹⁵ A partir dessa ideia de extrafiscalidade, os tributos podem servir, portanto, para estimular, induzir ou coibir determinados comportamentos, de acordo com as pretensões do Estado.

Voltando-se para a análise das fases do Estado Fiscal, no fim do século XX, especificamente após a queda do muro de Berlim em 1989, como contraponto ao agigantamento do Estado e à demasiada expansão dos gastos públicos proporcionados pelo Estado Social, surge o Estado Democrático e Social de Direito. Apesar de manter as principais características do Estado Social, ele é marcado, em grande parte, por uma redução do seu tamanho e por uma restrição no seu intervencionismo.¹⁶

Consciente de que os recursos públicos são escassos, o Estado Democrático e Social de Direito propõe que a sociedade civil ocupe o espaço em alguns setores que uma vez foram ocupados pelo Estado. Em substituição à atuação estatal direta, privatizam-se alguns serviços, criam-se as agências reguladoras, estabelecem-se as parcerias público-privadas, fomentam-se as organizações privadas que prestam atividades de interesse público, entre outras atividades. Busca-se um equilíbrio entre a atuação estatal e a atuação da sociedade civil.

Vale ressaltar que não se preconiza o retorno à ideia de liberdade individual enaltecida pelo liberalismo, mas se defende o uso da sociedade como instrumento para o exercício da liberdade coletiva.¹⁷

Segundo Luís Eduardo Schoueri, o tributo mostra-se, no Estado Democrático e Social de Direito, como o preço da liberdade coletiva. “Ele não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social”.¹⁸

¹⁵ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 205, 2014.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Op. cit.** (nota 2), p. 8.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. cit.** (nota 1), p. 33.

¹⁸ *Ibidem*.

É inadmissível uma tributação descomedida, que subtrai recursos ferozmente da sociedade. A tributação “deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada (compatível) com a realidade à qual se aplica”.¹⁹

Desse modo, é essencial que a tributação se dê de forma equilibrada, visando atender aos objetivos constitucionais. Pois, nas palavras de André Folloni (fazendo-se referência ao contexto brasileiro):

Um Estado que venha a tributar demais, na tentativa de suprir todo e qualquer direito para toda e qualquer pessoa, e inviabiliza a iniciativa privada, procurando suprir todas as necessidades infinitas como se os recursos não fossem escassos, estará a agir não só de forma social e politicamente temerária mas, também, inconstitucionalmente (CF, art. 150, IV). Se tributar de menos, e permitir liberdade para que a empresa direcione suas atividades sem preocupações com sustentabilidade, estará agindo também de forma inconstitucional (CF, art. 170, VI). Se tributar de menos, e ficar sem recursos para dar conta das múltiplas atribuições que a constituição lhe confere, o estado igualmente estará descumprindo a Constituição. Daí a destacada importância da atuação dos Poderes Legislativo e Executivo, aos quais cabe, originariamente, a difícil tarefa de buscar o equilíbrio orçamentário e a satisfação das necessidades, na medida do possível.²⁰

No Brasil, de acordo com o artigo 1º da Constituição da República de 1988, instituiu-se um Estado Democrático de Direito que, segundo a nomenclatura utilizada no presente trabalho, trata-se, em verdade, de um Estado Democrático e Social de Direito, vez que mantém objetivos e características do Estado Social.²¹

Assim sendo, para sabermos quais são os objetivos da República Federativa do Brasil, precisamos focar a nossa análise no texto constitucional. Para fins desse trabalho, destacaremos os objetivos fundamentais da República, os quais se encontram expressos no artigo 3º da Constituição de 1988: a) construir uma sociedade livre, justa e solidária; b) garantir o desenvolvimento nacional; c) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; d) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Além desses objetivos fundamentais, há

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Do poder à função tributária**. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, p. 175, 2009.

²⁰ FOLLONI, André. **O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional**. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coords.). *Direito tributário [Recurso eletrônico on-line]*. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 19.

²¹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

diversos outros objetivos que estão expressos (ou implícitos) no decorrer da Constituição.

Tendo em vista esses objetivos fundamentais, a tributação pode desempenhar um papel importante na sua promoção, especialmente em razão das suas funções distributiva e alocativa e da sua possibilidade de funcionar como instrumento de transformação da sociedade.

No próximo tópico, restringiremos ainda mais o nosso estudo para examinarmos como a tributação pode atuar como instrumento de promoção na construção de uma sociedade mais justa e solidária, além de possibilitar a redução de desigualdades sociais.

2.2 UMA SOCIEDADE JUSTA E SOLIDÁRIA

De início, questiona-se: o que é uma sociedade justa? Essa é uma questão bastante debatida e que pode dar ensejo a inúmeras respostas. É importante trazermos algumas breves noções do que deve ser considerado justo, com enfoque especial para o aspecto distributivo.

Aristóteles, em sua obra *Ética a Nicômaco*, traz várias ideias do que, em sua visão, é justo ou injusto. Dentre as suas ideias, vale ressaltar, para fins deste trabalho, a noção dele sobre uma justiça distributiva. Segundo ele, seria justo distribuir as honras, o dinheiro e bens materiais proporcionalmente ao mérito de cada um.²²

Influenciado pela ideia de justiça distributiva de Aristóteles, Michael J. Sandel define o que ele considera uma sociedade justa:

Para saber se uma sociedade é justa, basta perguntar como ela distribui as coisas que valoriza – renda e riqueza, deveres e direitos, poderes e oportunidades, cargos e honrarias. Uma sociedade justa distribui esses bens da maneira correta; ela dá a cada indivíduo o que lhe é devido. As perguntas difíceis começam quando indagamos o que é devido às pessoas e por quê.²³

Thomas Piketty define uma sociedade justa da seguinte maneira:

(...) a sociedade justa é aquela que permite ao conjunto de seus membros o maior acesso possível aos bens fundamentais. Entre esses bens

²² ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 1. ed. Lebooks Editora, 2019, p. 159, 160 e 161 (E-book).

²³ SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 6 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, p. 28.

fundamentais figuram sobretudo a educação, a saúde, o direito ao voto e, em termos mais amplos, a participação de todos nas diferentes formas da vida social, cultural, econômica, civil e política. A sociedade justa organiza as relações socioeconômicas, as relações de propriedade e a distribuição de renda e de patrimônio a fim de possibilitar aos membros menos favorecidos que se beneficiem das mais elevadas condições de vida possíveis. A sociedade justa não implica a uniformidade ou a igualdade absoluta. Na medida em que resulta de aspirações distintas e opções de vida diferentes, e em que permite melhorar as condições de vida e aumentar o leque de oportunidades abertas aos mais desfavorecidos, então a desigualdade de renda e de propriedade pode ser justa. Mas isso deve ser demonstrado e não pressuposto, e tal argumento não deve ser usado, como se costuma fazer, para justificar qualquer nível de desigualdade.²⁴

John Rawls, ao expor sobre o papel dos “princípios da justiça social” trazidos por ele, enfatiza o papel do aspecto distributivo:

Um conjunto de princípios é necessário para escolher dentre os vários arranjos sociais que determinam essa divisão de vantagens e a subscrição de um acordo apropriado acerca da distribuição de valores. Esses princípios são os princípios da justiça social: eles providenciam uma forma de delegar direitos e deveres nas instituições básicas da sociedade e definem a distribuição apropriada de ônus e benefícios da cooperação social..²⁵

Percebe-se, portanto, que a avaliação do aspecto distributivo em uma sociedade pode ter um papel importante para definir se ela é justa ou injusta. Mas o que é devido às pessoas? O que uma pessoa merece? Essas são questões difíceis de ser respondidas e serão examinadas mais à frente no contexto particular da justiça fiscal.

Outro ponto importante é investigar como a justiça pode ser promovida. Em razão disso, Amartya Sen propõe que, ao invés de focar-se em instituições e regras para uma sociedade perfeitamente justa, deve-se comparar e focar nas realizações que ocorrem nas sociedades envolvidas.²⁶

Além de se preocupar com princípios norteadores do que é justo, a ideia de justiça remete, frequentemente, à necessidade de observação de várias pessoas,

²⁴ PIKETTY, Thomas. **Capital e ideologia**. Tradução Dorothée de Bruchard e Maria de Fátima Oliva do Coutto. Revisão Técnica Lauro Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2020, posição 17747-17755 (E-book).

²⁵ Tradução nossa. Do original: “A set of principles is required for choosing among the various social arrangements which determine this division of advantages and for underwriting an agreement on the proper distributive shares. These principles are the principles of social justice: they provide a way of assigning rights and duties in the basic institutions of society and they define the appropriate distribution of the benefits and burdens of social cooperation.” RAWLS, John. **A theory of justice**. Rev. ed. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999, p. 4.

²⁶ SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 39.

a fim de compará-las dentro de um meio social.²⁷ A partir desta comparação, avaliando-se critérios considerados relevantes, é possível determinar qual sorte cada um merece.

Por exemplo, comparando-se os contribuintes de um determinado tributo, todos devem contribuir com o mesmo valor? Há contribuintes que merecem um tratamento diferenciado (mais vantajoso ou desvantajoso)? Quais seriam os critérios relevantes para uma eventual diferenciação? As respostas dessas perguntas podem levar a conclusão se uma determinada tributação é justa ou injusta sobre determinados aspectos.

Muitas vezes, o conceito de justiça é visto como sinônimo do conceito de igualdade. Entretanto, apesar de diferentes, o conceito de igualdade é diretamente relacionado com o de justiça: “a igualdade é o objetivo de quem pretende ser tratado com justiça”.²⁸ Desse modo, “dar a cada um o que lhe corresponda é, em princípio, uma forma de igualar as pessoas no plano social.”²⁹ Tanto quanto a ideia de justiça, a ideia de igualdade mostra-se como um aspecto relevante ao se buscar uma sociedade justa.

Para Chaïm Perelman, a aplicação adequada da justiça demanda “um tratamento igual para os membros da mesma categoria essencial”.³⁰ Já Marciano Seabra de Godoi afirma que “justiça e igualdade sempre foram intimamente ligadas, tanto no domínio filosófico, quanto nos domínios jurídico e econômico.”³¹ José Marcos Domingos de Oliveira assevera que “ser justo, em suma, é tratar a todos com igualdade.”³²

Outra questão que precisa ser examinada é: o que é uma sociedade solidária? Novamente estamos diante de uma pergunta complexa e que admite diversas respostas.

²⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 51.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 42.

³¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 211.

³² OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: capacidade contributiva**, 2. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 51.

A ideia de solidariedade nos remete à ideia de fraternidade insculpida nos princípios da Revolução Francesa: “*liberté, égalité, fraternité*”.³³ Ao contrário da liberdade e da igualdade que procuram satisfazer, geralmente, interesses individuais, a solidariedade busca a satisfação de interesses alheios, a empatia para com o outro.

Vale ressaltar que, todavia, de acordo com Marco Aurélio Greco, fraternidade e solidariedade não são conceitos sinônimos, mas são conceitos que, na verdade, se complementam. Enquanto a solidariedade “se exprime nos múltiplos modos de auxílio ao semelhante e de agir ‘junto com o próximo’”³⁴, a fraternidade “abrange, além disso, a tolerância, o amor e o respeito ao outro, bem como outras formas de agir ‘em benefício do próximo’”.³⁵

A solidariedade busca o abandono do pensamento e comportamento exclusivamente individualista. Leva em consideração que somos todos humanos e vivemos em sociedade.

Nas palavras de Daniel Sermento:

A construção de uma sociedade solidária, tal como projetada pelo constituinte, pressupõe o abandono do egocentrismo, do individualismo possessivo, e a assunção, por cada um, de responsabilidades sociais em relação à comunidade, e em especial em relação àqueles que se encontram numa situação de maior vulnerabilidade.³⁶

Não obstante o Estado não possa impor esse pensamento e sentimento altruístas nas pessoas, ele pode impor responsabilidades sociais para os seus cidadãos, a fim de que a coletividade se beneficie da distribuição dos bens sociais, notadamente os cidadãos que estão em situações menos favorecidas. A justiça distributiva, dessa forma, fortalece-se pela ideia de solidariedade.³⁷

É possível concluir que a ideia de justiça e a ideia de solidariedade em uma sociedade são eventualmente complementares. Elas, muitas vezes, se fortalecem

³³ YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**. In: Solidariedade social e tributação. Coords. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53.

³⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: Solidariedade social e tributação. Coords. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, p. 174.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ SERMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 339.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: Solidariedade social e tributação. Coords. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199.

uma na outra. Esse fortalecimento adquire relevância e será bastante evidente quando tratarmos sobre a justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva.

2.3 A JUSTIÇA FISCAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Partindo-se da ideia de que vivemos em um Estado Democrático e Social de Direito (ou Estado Democrático e Social Fiscal) e de que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é construir uma sociedade livre, justa e solidária, a tributação pode desempenhar um papel importante na busca desse objetivo.

Conforme exposto, além da simples função de angariar recursos para o financiamento do Estado, a tributação pode desempenhar outras funções. Dentre elas, as citadas funções redistributiva e alocativa, além de uma terceira função: a função estabilizadora. Essas três funções foram percebidas por Richard e Peggy Musgrave em sua obra *Public Finance in Theory and Practice*.³⁸ Essas funções, a depender do modo como são exercidas, podem representar um passo considerável na busca por uma sociedade mais justa e solidária.

Em primeiro lugar, a função alocativa cumpre o importante papel em dividir o que será destinado ao setor público e o que será destinado ao setor privado. Ilustraremos essa função de uma forma simplificada. Se uma pessoa tem a sua renda tributada em uma alíquota de 25%, isso quer dizer que a pessoa teria direito a 75% (setor privado) da sua renda e o Estado teria direito aos 25% remanescentes (setor público). Esse raciocínio pode, em tese, vir a ser aplicado para qualquer tributo.

Em segundo lugar, a função redistributiva mostra-se de notável valor em sociedades capitalistas, nas quais as desigualdades sociais sempre vão existir. A partir dela, tributar-se-ia mais aqueles que tiverem maiores condições financeiras e aplicar-se-ia esses recursos em prol daqueles que possuem condições financeiras mais baixas. Esses recursos poderiam ser transferidos diretamente para aqueles em condições menos vantajosas, isto é, o dinheiro em si seria transferido aos mais pobres, ou esses recursos poderiam ser aplicados em serviços públicos que poderão

³⁸ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice*. 5. ed. Singapore: McGraw-Hill Education, 1989, p. 6.

ser usufruídos pelos mais pobres (cita-se, como exemplo, o investimento em saúde e educação).

Em terceiro lugar, temos a função estabilizadora. A partir dela, deve-se levar em consideração que a política fiscal deve ser formulada visando a manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, uma taxa apropriada de crescimento econômico e um equilíbrio na balança de pagamentos.³⁹

Tendo como base essas três funções, especialmente as funções alocativa e distributiva, é possível se pensar em uma justa divisão do ônus fiscal e em uma justa distribuição de renda e riquezas, ideias fundamentais na busca por uma sociedade mais justa e solidária.

Quanto à distribuição de riquezas, Ronald Dworkin aduz que ela é produto de uma ordem jurídica, pois a riqueza do cidadão está diretamente relacionada às leis promulgadas na comunidade em que ele vive., não só quanto às leis que regem a propriedade e os contratos, mas quanto às leis fiscais, previdenciárias e políticas.⁴⁰

Liam Murphy e Thomas Nagel, reforçando a importância da função redistributiva da tributação, defendem que “os níveis relativos de riqueza podem ser ajustados por meios de outros aspectos do sistema jurídico, mas o meio mais eficiente é sem dúvida o código tributário”.⁴¹

Se o nosso objetivo é a justiça na tributação, qual deverá ser o critério de diferenciação dos contribuintes? Como deverá ser distribuída a carga tributária entre os contribuintes?

O critério de diferenciação deverá ser, primordialmente, a capacidade contributiva, não obstante este não ser o único critério de diferenciação plausível, haja vista que a capacidade contributiva pode ser um meio para se alcançar a justiça tributária e a igualdade na tributação.⁴²

³⁹ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. **Op. cit.** (nota 38), p. 6.

⁴⁰ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade.** Trad. Jussara Simões. São Paulo, Martins Fontes, 2005, “Introdução: A igualdade é importante?”, p. X.

⁴¹ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça.** Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 155 e 156.

⁴² Liam Murphy e Thomas Nagel adotam uma perspectiva diversa. Segundo os autores, “o esquema tributário justo é aquele que se insere num conjunto de instituições econômicas que, em sua totalidade, produzem resultados eficientes e justos”.⁴² A partir dessa visão consequencialista de justiça tributária, eles afirmam que “a justiça na tributação não depende da justa distribuição das cargas tributárias medidas em relação a uma base pré-tributária”⁴², pois as características pré-tributárias dos contribuintes não teriam importância em si mesmas, o importante seria obter resultados sociais justos. Para uma visão mais aprofundada sobre a visão dos autores, ver: MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça.** Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza aduz:

(...) o princípio da capacidade contributiva, intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance, em matéria de impostos, a tão almejada justiça fiscal. Em resumo, é ele que concretiza, no âmbito dos impostos, a igualdade tributária e a justiça fiscal.⁴³

Segundo Klaus Tipke e Douglas Yamashita, não existe um critério único de justiça para todo o Direito. Cada ramo do Direito deve ter o seu próprio critério.⁴⁴ E, para o Direito Tributário, esse critério de justiça é a capacidade contributiva.

Muitas vezes, para se saber o que é justo, devemos definir previamente o que é injusto. Comparando-se dois sujeitos, um adquire uma renda mensal de R\$ 10.000,00 e outro adquire uma renda mensal de R\$ 1.000,00, é justo que ambos paguem a mesma quantidade de tributos (por exemplo, o valor de R\$ 500,00)?

Enquanto para o sujeito que tem renda de R\$ 10.000,00 a tributação de R\$ 500,00 pode ser inexpressiva, para o sujeito que tem renda de R\$ 1.000,00 essa tributação representaria metade da sua renda mensal e possivelmente não sobraria recursos suficientes para a sua subsistência e a da sua família (pelo menos não para uma vida digna).

Em um Estado Democrático e Social de Direito, o qual tem como seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a redução de desigualdades sociais, não nos parece ser, em princípio, justo que os dois indivíduos paguem o mesmo valor de tributos.

A distribuição da carga tributária segundo a capacidade contributiva busca repartir o ônus da tributação entre os contribuintes de acordo com o que cada contribuinte tem condições de contribuir. Tal repartição enseja uma tributação mais justa.

Além disso, a tributação, para que seja realmente justa, deve levar em consideração a igualdade (conforme já ressaltado, justiça e igualdade, apesar de serem ideias correlatas, não são sinônimos).

Segundo Humberto Ávila, é possível definir a igualdade “como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 103.

⁴⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade.”⁴⁵

A pergunta, portanto, a ser feita é qual critério de comparação devemos utilizar no âmbito da tributação para buscar a igualdade entre os contribuintes? A resposta é, novamente, a capacidade contributiva (se estivermos falando da tributação com finalidade fiscal).

Novamente, pedimos licença para se utilizar das palavras de Humberto Ávila:

(...) a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade contributiva. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se, para consubstanciar uma só equação: a imposição deve corresponder à capacidade contributiva.⁴⁶

Isto é, se dois ou mais contribuintes possuírem a mesma capacidade contributiva, eles devem ser tributados da mesma forma. Já se eles possuírem capacidades contributivas diferentes, eles devem ser tributados de forma diferente, na medida em que eles se diferenciam.

Para Marciano Seabra de Godoi, a relação entre a igualdade e a capacidade contributiva é a relação entre um princípio mais amplo, aplicável a qualquer ramo do Direito, e de um subprincípio eleito pela Constituição, o qual seria o desdobramento do princípio mais amplo na seara tributária.⁴⁷ Conclui o autor que “o princípio que orienta a justiça tributária é o princípio da igualdade, sendo a capacidade contributiva um subprincípio importante e atuante.”⁴⁸

Segundo José Marcos Domingos de Oliveira:

(...) no Direito Tributário a Igualdade se realiza através do princípio da capacidade contributiva, porque somente garantida a satisfação das necessidades mínimas, comuns a todos, é que, ao depois, se poderá tratar desigualmente os desiguais, discriminando-os lícitamente com base nas respectivas riquezas diversas.⁴⁹

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

⁴⁶ *Idem*, p. 165 e 166.

⁴⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 31), p. 192.

⁴⁸ *Idem*, p. 213 e 214.

⁴⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingos. **Direito Tributário: capacidade contributiva**, 2. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 51 e 52.

Cumpramos fazermos uma ressalva: esse raciocínio somente se aplica quando estamos diante de tributação com finalidade fiscal. Caso a finalidade seja extrafiscal, o critério de comparação deverá ser outro. A medida de comparação, nesse caso, “deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita.”⁵⁰

Percebe-se, portanto, que, apesar da sua grande importância, a justiça fiscal e a igualdade na tributação não se limitam à correspondência com a capacidade contributiva. Elas vão além.⁵¹

2.4 A DEFINIÇÃO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEUS DESDOBRAMENTOS

Buscaremos agora trazer algumas definições de capacidade contributiva. Definir o que seria capacidade contributiva tem sido objeto de discussão da doutrina em Direito Tributário há muitos anos e pode ensejar diversas respostas. Destacaremos algumas delas.

Rubens Gomes de Sousa entendia que a capacidade contributiva seria a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”.⁵²

De acordo com Aliomar Baleeiro, “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos.”⁵³

Nas palavras de Renato Lopes Becho, a capacidade contributiva significa:

(...) que cada contribuinte deve recolher os impostos de acordo com sua condição econômica, com sua capacidade de suportá-los, sem que, com a tributação, seja reduzido a uma situação incompatível com os direitos humanos, reduzindo-o a condição de penúria econômica ou miserabilidade. Quem possui mais dinheiro deve recolher os impostos em valores superiores em relação àqueles que têm menos dinheiro.⁵⁴

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Op. cit.** (nota 45), p. 166.

⁵¹ Para uma análise aprofundada sobre esse tema, ver FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014.

⁵² SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1981, p. 95.

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 259.

⁵⁴ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 251 e 252.

Já Fernando Aurelio Zilveti define a capacidade contributiva como:

(...) o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção da sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que estes tenham, potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado. Também aceita-se como definição do princípio da capacidade contributiva: a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.⁵⁵

Klaus Tipke e Douglas Yamashita sustentam que capacidade contributiva significa que “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto.”⁵⁶

Para Ricardo Lodi Ribeiro a “capacidade contributiva consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação.”⁵⁷

Segundo Roque Antonio Carrazza, a capacidade contributiva prescreve que as pessoas “devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.”⁵⁸ Já Geraldo Ataliba e Cléber Giardino afirmam que a capacidade contributiva se traduz “na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes.”⁵⁹

Para José Maurício Conti, a capacidade contributiva pode ser vista por dois ângulos: o estrutural e o funcional. O estrutural relaciona a capacidade contributiva à “aptidão para suportar o ônus tributário”.⁶⁰ O funcional trata a capacidade contributiva “como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, e quem são os desiguais.”⁶¹

⁵⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Op. cit.** (nota 27), p. 134.

⁵⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Op. cit.** (nota 44), p. 31.

⁵⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, v. 1, p. 7, 2010.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 43), p. 103.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de Renda – Capacidade contributiva – Aparência de riqueza – Riqueza fictícia – Renda escritural – Intributabilidade das correções monetárias. **Revista de Direito Tributário**, n. 38, ano 10, p. 143, outubro-dezembro de 1986.

⁶⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 33.

⁶¹ *Ibidem*.

Já Alfredo Augusto Becker, influenciado por Emilio Giardina, criticava a utilização da expressão “capacidade contributiva” em razão da sua suposta ambiguidade de conteúdo. Segundo o autor:

Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras “capacidade contributiva”, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.⁶²

Em resposta a críticas como essa de Alfredo Augusto Becker, Klaus Tipke e Douglas Yamashita argumentam: “o conteúdo do princípio da capacidade contributiva é indeterminado, mas não indeterminável.”⁶³ Segundo os autores, o princípio da capacidade contributiva não é sem conteúdo, pois ele examina o quanto cada contribuinte pode contribuir em função de sua renda disponível, desconsiderando a avaliação de eventuais benefícios recebidos pelo contribuinte com os serviços públicos ou os custos que esse contribuinte gerou ao Estado.⁶⁴

Também, em respostas a essas críticas quanto à ambiguidade de conteúdo do princípio da capacidade contributiva, Regina Helena Costa argui que os conceitos jurídicos são preponderadamente indeterminados. Cumpre ao cientista do direito delimitá-los. E, apesar dos conceitos serem indeterminados, existe um núcleo conceitual, o qual é capaz de proporcionar uma noção clara do seu conteúdo e da extensão do seu conceito.⁶⁵

Cabe agora investigarmos os desdobramentos da capacidade contributiva em suas duas acepções: objetiva e subjetiva. Em sua acepção objetiva, exige-se que a tributação se fundamente em um fato que constitua necessariamente uma manifestação de riqueza. Em sua acepção subjetiva, o objetivo é graduar a tributação, estabelecendo limites máximos e mínimos.⁶⁶

⁶² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 515.

⁶³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Op. cit.** (nota 44), p. 31 e 32.

⁶⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Op. cit.** (nota 44), p. 32.

⁶⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 25 e 26.

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Op. cit.** (nota 65), p. 28 e 31; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Notas de Atualização de BALEIRO, Aliomar, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 691.

Esses dois aspectos, basicamente, implicam duas importantes considerações cada. O aspecto objetivo implica que: a) a capacidade contributiva seja um pressuposto ou fundamento jurídico do imposto; e b) a capacidade contributiva seja uma diretriz para a eleição de hipóteses de incidência de impostos. Já o aspecto subjetivo implica que: a) a capacidade contributiva funcione como um critério de graduação do imposto; e b) a capacidade contributiva estabeleça limites à tributação.⁶⁷

Segundo Luís Eduardo Schoueri, “enquanto do ponto de vista relativo (subjetivo) a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, no sentido absoluto (objetivo) ela é um critério a ser empregado para distinguir quem será contribuinte”.⁶⁸

Em sua primeira implicação, o aspecto objetivo da capacidade contributiva demanda que a Constituição utilize a capacidade contributiva como fundamento para a exigência de um tributo, pois só pode haver tributação onde houver manifestação de riqueza. Já em sua segunda implicação, o aspecto objetivo se traduz em uma diretriz para que o legislador eleja um fato, que necessariamente representará uma manifestação de riqueza, o qual irá compor a hipótese de incidência de um tributo.⁶⁹

Dessa forma, o aspecto objetivo será descumprido “quando houver tributação de atos que não se revelem em signos presuntivos de riqueza, como os do uso de barba e bigode, por exemplo.”⁷⁰

De acordo Regina Helena Costa, os indicadores de capacidade contributiva, atualmente, se manifestam através da renda, do patrimônio ou do consumo e a pluralidade de indicadores se dá em razão de que os fatos reveladores de signos presuntivos de riqueza são diversos.⁷¹

Enquanto o aspecto objetivo da capacidade contributiva busca apontar a existência de um sujeito passivo em potencial, o seu aspecto subjetivo visa indicar a existência de um sujeito passivo *in concreto*.⁷² Dessa forma, a primeira implicação do aspecto subjetivo busca “aferir a capacidade de pagamento de cada um, graduando-a de acordo com o signo de manifestação de riqueza escolhido pelo legislador, ao definir o fato gerador de cada tributo.”⁷³

⁶⁷ COSTA, Regina Helena. **Op. cit.** (nota 65), p. 32.

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. cit.** (nota 1), p. 340.

⁶⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Op. cit.** (nota 57), p. 8.

⁷⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Op. cit.** (nota 57), p. 8.

⁷¹ COSTA, Regina Helena. **Op. cit.** (nota 65), p. 32.

⁷² *Ibidem*, p. 28.

⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Op. cit.** (nota 57), p. 9.

Já a segunda implicação do aspecto subjetivo fixa limites mínimos e máximos para a tributação, os quais correspondem, respectivamente, à vedação do confisco e à garantia do mínimo existencial. “Não se pode tributar abaixo do mínimo existencial, pois não há riqueza disponível. Não se tributa acima dos limites confiscatórios, onde a seara da capacidade contributiva exaure-se.”⁷⁴ A capacidade contributiva só existe, portanto, após garantido o mínimo existencial para o sujeito passivo e até o momento prévio do tributo adquirir efeitos de confisco.

A definição do que seria o mínimo existencial é bastante delicada e está sujeita a inúmeros debates.

Ana Paula de Barcellos define o mínimo existencial da seguinte forma:

O mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna; existência aí considerada não apenas como experiência física – a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também espiritual e intelectual, aspectos fundamentais em um Estado que se pretende, de um lado democrático, demandando a participação dos indivíduos nas deliberações públicas, e, de outro, liberal, possibilitando-lhes o livre desenvolvimento de sua personalidade.⁷⁵

Percebe-se, portanto, que a definição de mínimo existencial está diretamente ligada à ideia de dignidade humana. “A dignidade humana e as condições materiais de existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.”⁷⁶

De acordo com Ricardo Lobo Torres, o mínimo existencial carece de um conteúdo específico. Ele pode abranger qualquer direito, ainda que ele não seja originalmente um direito fundamental, e não é capaz de ser mensurado. Ele se confunde com a própria aferição do que se configuraria como pobreza.⁷⁷

Já Regina Helena Costa, que denomina o mínimo existencial de “mínimo vital”, aduz:

A fixação do “mínimo vital”, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas

⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Op. cit.** (nota 57), p. 15.

⁷⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 247.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 30, jul. 1989. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46113>>. Acesso em: 01.06.2020.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 29 e 30.

constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar “necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família”.⁷⁸

Depreende-se, dessa forma, que o conceito de mínimo existencial não é inteiramente determinado, ele pode variar de acordo com o tempo e lugar. Depende do que a sociedade irá considerar, em certa época, necessidades básicas para uma vida digna.

Após definido o que se considerará mínimo existencial naquele tempo e lugar, o Estado não poderá tributar, em razão da limitação imposta pela capacidade contributiva, a faixa de renda que se sujeita a custear o mínimo existencial do sujeito passivo.

Por outro lado, além de estabelecer esse limite mínimo, a capacidade contributiva, em seu aspecto subjetivo, também fixa um limite máximo: a vedação do confisco. A definição de confisco, apesar de ser um pouco menos debatida na doutrina, também padece do mesmo problema da definição de mínimo existencial, vez que há uma grande dificuldade em se precisar em qual momento o tributo adquiriria efeitos confiscatórios.

Segundo Roque Antonio Carrazza, o confisco “pode ser singelamente definido como a situação que revela, *prima facie*, que o contribuinte está sendo gravado além da conta, a título de tributo”.⁷⁹

Já Aliomar Baleeiro entendia que seriam confiscatórios “os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”.⁸⁰

Apesar de ser também um conceito impreciso e ambíguo, a vedação do confisco tem por objetivo assegurar o direito à propriedade privada, não se tributando a ponto de colocá-la em risco.⁸¹

Devidamente examinados os aspectos objetivo e subjetivo da capacidade contributiva, passaremos a inquirir agora sobre a previsão da capacidade contributiva na nossa Constituição da República.

⁷⁸ COSTA, Regina Helena. **Op. cit.** (nota 65), p. 74.

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 43), p. 121.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 564.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 43), p. 121.

A capacidade contributiva encontra-se prevista já no primeiro artigo da Constituição que trata sobre o Sistema Tributário Nacional, isto é, em seu artigo 145, mais especificamente em seu parágrafo primeiro. A fim de examinarmos mais detalhadamente o texto constitucional, cita-se o teor do referido dispositivo:

Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para André Folloni, a Constituição ao se referir à capacidade contributiva e limitar o exercício do poder de tributar, cria um critério de justiça na distribuição da carga tributária.⁸²

Percebe-se que a Constituição não utiliza a expressão “capacidade contributiva”. Em verdade, ela se utiliza da expressão “capacidade econômica”. Dessa forma, surge o questionamento: elas são expressões sinônimas?

Fernando Aurelio Zilveti, influenciado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, defende que as expressões “capacidade econômica” e “capacidade contributiva” são sinônimas e não haveria a menor utilidade prática em diferenciá-las.⁸³

Apesar de aceitarmos que essa discussão tem pouca utilidade prática, pois é amplamente reconhecido pela Doutrina de Direito Tributário que o princípio da capacidade contributiva encontra previsão constitucional, uma análise a partir de um rigor técnico mais aprofundado das expressões evidencia que as expressões não possuem o mesmo significado.

Um dos defensores da distinção entre a expressão “capacidade econômica” e “capacidade contributiva” no Brasil é Ives Gandra Martins. Influenciado pela doutrina italiana de Federico Maffezzoni, ele sustenta que a capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte, em sua perspectiva econômica particular, de se vincular, nos termos da lei, com o poder tributante. Por outro lado, a capacidade

⁸² FOLLONI, André. **Presunções em matéria de imposto de renda**. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 132.

⁸³ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Op. cit.** (nota 27), p. 251.

econômica seria, segundo o autor, “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder”.⁸⁴

Segundo Regina Helena Costa, a existência de capacidade contributiva demanda a existência de capacidade econômica. É possível haver capacidade econômica sem necessariamente existir capacidade contributiva, mas não é possível existir capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica.⁸⁵

É possível se depreender, dessa forma, que a capacidade econômica é mais ampla que a capacidade contributiva. A capacidade contributiva necessariamente se encontra abrangida na ideia da capacidade econômica, mas nem sempre corresponde integralmente a ela. Por exemplo, uma pessoa pode ter a capacidade econômica de adquirir bens voltados às suas necessidades básicas e de sua família, mas pode não ter capacidade contributiva, pois todos os seus recursos seriam destinados a garantir o seu mínimo existencial.

Não obstante essa distinção entre as expressões ter pouca utilidade prática, vez que é amplamente admitido que a capacidade contributiva encontra respaldo no texto constitucional, apenas se destaca a imprecisão linguística do constituinte originário que tratou expressões com significados diferentes como sinônimas.

Um segundo ponto a ser examinado após a leitura do dispositivo constitucional supracitado, é a utilização da expressão “sempre que possível”.

Ao nosso ver, o sentido dessa expressão é simples: se existe a possibilidade de a graduação do tributo estar de acordo com a capacidade contributiva, ela deve necessariamente ser observada.

Além disso, de acordo com o defendido por Fernando Aurelio Zilveti, a expressão “sempre que possível” indica uma preferência do constituinte originário para que o Estado se utilize de impostos pessoais, a fim de facilitar a averiguação da capacidade contributiva. Nas palavras do autor:

A interpretação teológica da expressão “sempre que possível” indica que os impostos devem ser preferencialmente de caráter pessoal e graduados, justamente para que seja viável apurar a capacidade contributiva do cidadão. Assim a pessoalidade dos impostos, a graduação e a capacidade contributiva formam um instrumento capaz de realizar o fim da justiça fiscal.⁸⁶

⁸⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Contributiva: Igualdade e Justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, n. 2, p. 86, jul./dez. 2003.

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Op. cit.** (nota 65), p. 36.

⁸⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Op. cit.** (nota 27), p. 255 e 256.

Um terceiro e último ponto a ser examinado da leitura do dispositivo constitucional, é que o constituinte originário somente fez referência à utilização da capacidade contributiva para os impostos, não se referindo em nenhum momento aos outros tributos (taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais).

A aplicabilidade da capacidade contributiva a outros tributos, diferentes dos impostos, é objeto de divergência doutrinária. Enquanto vários autores defendem que a capacidade contributiva seria aplicável a todos os tributos, outros, não menos numerosos, entendem que ela somente seria aplicável aos impostos.⁸⁷ Para os fins deste trabalho, que se limitará a análise do ICMS (um imposto, portanto), é suficiente afirmar que, a partir da leitura do dispositivo constitucional, não há dúvidas acerca da aplicabilidade da capacidade contributiva.

Concluída essa análise sobre a capacidade contributiva e de como ela se mostra fundamental para se buscar a justiça fiscal, passaremos a nos aprofundar um pouco mais nos fundamentos que sustentam a ideia de capacidade contributiva.

2.5 OS FUNDAMENTOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A primeira fundamentação possível da capacidade contributiva que vamos tratar é a chamada “teoria do benefício”. De acordo com essa teoria, “a justiça na tributação requer que os contribuintes paguem impostos na proporção dos benefícios recebidos do governo”.⁸⁸

Um dos grandes expoentes dessa teoria foi Adam Smith. Smith defendia que os ricos deveriam arcar preferencialmente com o financiamento do Estado. Isso porque o Estado assegurava-lhes sua propriedade e lhes salvaguardava o processo

⁸⁷ Favoráveis a aplicação da capacidade contributiva a todos os tributos: CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 65. OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: capacidade contributiva**, 2. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 91. RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, v. 1, p. 18, 2010. Contrários a aplicação da capacidade contributiva a todos os tributos: ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 459-465; COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 60-64; DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização de BALEEIRO, Aliomar, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 695.

⁸⁸ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **Op. cit.** (nota 41), p. 22.

de acumulação de riquezas.⁸⁹ Ele presumia, portanto, que os ricos se beneficiavam mais do Estado e, em razão disso, deveriam pagar mais impostos.⁹⁰

Tendo isso em vista, cita-se célebre trecho da sua obra *A riqueza das nações*:

Os súditos de todo Estado deveriam contribuir para sustentar o governo, tanto quanto possível em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção à renda que respectivamente gozam sob a proteção do Estado. A despesa do governo para com os indivíduos de uma grande nação é como a despesa de administração para com todos os rendeiros de uma grande propriedade, que são todos obrigados a contribuir em proporção a seus respectivos interesses naquela propriedade.⁹¹

Da leitura desse excerto, nota-se que Smith já fazia referência à capacidade contributiva. Entretanto, em sua concepção, a capacidade contributiva estava diretamente interligada com os benefícios recebidos pelo Estado.⁹²

Ressaltando que a teoria de Smith foi pensada sob a perspectiva de um Estado Liberal, Ricardo Lodi Ribeiro faz a seguinte observação acerca da teoria do benefício:

Esse pensamento, associado à entronização da proteção à propriedade e ao indivíduo como valores centrais da sociedade burguesa, partia do pressuposto que o benefício que cada um extraía da atuação estatal, limitada a garantir a Segurança Jurídica dos proprietários, era proporcional a sua riqueza, o que justificava a vinculação da Capacidade Contributiva ao princípio do *Custo-Benefício* não só em relação às taxas e contribuições de melhoria como hoje se dá, mas inclusive em relação aos impostos, informados pelo princípio da proporcionalidade tributária.⁹³

A segunda fundamentação possível da capacidade contributiva que vamos tratar é a “teoria do sacrifício igual”. Concebida a partir de um viés utilitarista, tem como seu grande expoente John Stuart Mill.

Essa teoria se baseia na ideia bastante interessante da utilidade marginal decrescente do dinheiro. De acordo com essa ideia, quanto maior a disponibilidade

⁸⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e Solidariedade Social**. In: Solidariedade social e tributação. Coords. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, p. 155.

⁹⁰ STEWART, Miranda. The tax state, benefit and legitimacy. **Tax and Transfer Policy Institute Working Paper**, n. 1, p. 15, 2015. Disponível em: <https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/sites/default/files/publication/taxstudies_crawford_anu_edu_au/2016-04/stewart_wp_tax_benefitlegitimacy_aug_2015_final.pdf>. Acesso em: 28.04.2020.

⁹¹ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. Trad. Norberto de Paula Lima. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017, p. 828, pos. 9592 (e-book).

⁹² STEWART, Miranda. **Op. cit.** (nota 90), p. 15.

⁹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Op. cit.** (nota 57), p. 1 e 2.

de dinheiro, menor será o valor atribuído ao acréscimo de uma unidade dele. Por exemplo, se compararmos, novamente, dois sujeitos, um com renda mensal de R\$ 10.000,00 e outro com renda mensal de R\$ 1.000,00, o valor que o primeiro sujeito atribui para um acréscimo de R\$ 1,00 em sua renda é muito menor que o valor que o segundo sujeito atribui. Muito embora ficar um pouco difícil de visualizar essa questão em razão da insignificância do acréscimo de R\$ 1,00 para ambos, quando aumentamos esse valor para R\$ 100,00 essa diferenciação de valor atribuído pelos dois sujeitos já parece bem mais evidente. Enquanto para o primeiro sujeito R\$ 100,00 é insignificante, para o segundo R\$ 100,00 é bastante expressivo, podendo representar um aumento significativo em seu bem-estar e de sua família.

Dessa forma, seguindo-se com o exemplo, o sacrifício que o segundo sujeito teria se lhe tributasse R\$ 100,00 seria muito maior que o sacrifício que o primeiro sujeito teria se lhe tributasse esse mesmo valor.⁹⁴

Portanto, de acordo com a teoria do sacrifício igual, “o justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com a sua renda e pede mais dos que têm mais, de modo a garantir que cada contribuinte arque com a mesma perda de bem-estar”.⁹⁵ Segundo José Maurício Conti, nessa teoria “o objetivo final da tributação é a igualdade de sacrifício entre os contribuintes.”⁹⁶

Nas palavras de John Stuart Mill:

Se alguém carrega uma cota de peso menor do que aquela que por justiça lhe cabe, alguma pessoa tem de carregar mais do que lhe toca, e *coeteris paribus* o alívio da primeira não é um bem tão grande para ela, quanto é um mal a maior pressão exercida sobre a segunda. A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela.⁹⁷

Ela, em nossa opinião, ainda se mostra bastante relevante para se fundamentar a capacidade contributiva e, inclusive, justifica a utilização de uma tributação proporcional ou uma tributação progressiva, a fim de equalizar os sacrifícios entre os contribuintes.⁹⁸ Inclusive, Marciano Seabra de Godoi defende que “a teoria

⁹⁴ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 89), p. 156.

⁹⁵ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **Op. cit.** (nota 41), p. 34.

⁹⁶ CONTI, José Maurício. **Op. cit.** (nota 60), p. 81.

⁹⁷ MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política**, volume II. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, Coleção “Os Economistas”, p. 377.

⁹⁸ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **Op. cit.** (nota 41), p. 34 e 35.

do sacrifício é a que melhor se presta para fundamentar o princípio da capacidade contributiva.”⁹⁹

A terceira e última fundamentação possível da capacidade contributiva que vamos tratar é a solidariedade social. Fala-se em um dever de solidariedade, o qual se consubstancia, no âmbito tributário, no “dever constitucional de contribuir ao financiamento dos gastos públicos”.¹⁰⁰

Roque Antonio Carrazza salienta que:

(...) o princípio da capacidade contributiva está conectado ao princípio da solidariedade, pelo qual aqueles que podem devem pagar impostos para o bem-estar de todos, inclusive daqueles que não podem fazê-lo, pois isso privaria esses últimos do mínimo existencial a uma existência digna.¹⁰¹

Já Douglas Yamashita aduz que “o princípio da solidariedade genérica compõe a matriz conceitual da capacidade econômica-contributiva, na medida em que protege da tributação o mínimo existencial”.¹⁰²

Por outro lado, Marco Aurélio Greco, ao destacar que a Constituição atribuiu como um dos objetivos da República constituir uma sociedade (além de livre e justa) solidária, afirma que a tributação “não pode conter preceitos que contrariem o valor da solidariedade”.¹⁰³

Para Marciano Seabra de Godoi, a teoria da solidariedade difere das teorias do benefício e do sacrifício igual (que possuíam uma perspectiva individualista) por reconhecer o caráter social do dever tributário.¹⁰⁴

Nas palavras de Betina Treiger Grupenmacher:

O princípio da solidariedade exige uma colaboração do indivíduo em prol da comunidade, não obstante a aptidão para contribuir deva ser considerada independentemente do sacrifício subjetivo e da utilização de serviços públicos. O respeito à capacidade contributiva é uma projeção do princípio da solidariedade.¹⁰⁵

⁹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 31), p. 191.

¹⁰⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 89), p. 157.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 43), p. 105.

¹⁰² YAMASHITA, Douglas. **Op. cit.** (nota 33), p. 60.

¹⁰³ GRECO, Marco Aurélio. **Op. cit.** (nota 34), p. 182.

¹⁰⁴ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 31), p. 191.

¹⁰⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres.** Org. Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 106.

A solidariedade social demanda, portanto, que o financiamento do Estado através da tributação seja visto como uma responsabilidade da sociedade como um todo. Partindo-se dessa ideia, a sociedade deve zelar para que todos tenham um mínimo para uma vida digna. Somente os membros da sociedade que tiverem recursos além desse mínimo devem contribuir para o financiamento do Estado.

Concluído o exame desses três fundamentos da capacidade contributiva, iremos tratar, agora, de um de seus desdobramentos: a seletividade.

2.6 A SELETIVIDADE

Nem sempre é possível levar em consideração as características pessoais de quem arcará com o ônus da tributação. Há tributos em que o ônus fiscal é transferido para outras pessoas diferentes do contribuinte. São os casos dos chamados tributos indiretos.

Apesar da classificação de tributos em diretos e indiretos ser criticada¹⁰⁶, acreditamos que ela é importante para diferenciarmos os tributos entre aqueles em que é possível levar em consideração as características pessoais daqueles que assumem o ônus financeiro de arcar com o tributo e aqueles em que essa possibilidade não existe.

Os tributos diretos são aqueles em que o ônus fiscal não é transferido para pessoas diferentes do contribuinte. O encargo tributário, dessa forma, será assumido exclusivamente pelo contribuinte. O contribuinte será a pessoa que suportará o ônus financeiro do tributo. Nesses tributos, portanto, é possível avaliar as características pessoais da pessoa que suporta financeiramente o tributo e graduar a tributação de acordo com a sua capacidade contributiva. É o caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e a renda.

Por outro lado, os tributos indiretos são aqueles em que o ônus fiscal é transferido para pessoas diferentes do contribuinte. Quem assumirá o ônus financeiro de arcar com o tributo não será o sujeito passivo da obrigação tributária. Nesses tributos não é possível avaliar as características pessoais da pessoa que suporta financeiramente o tributo. É o caso dos tributos sobre o consumo.

¹⁰⁶ Para uma crítica dessa qualificação, em razão de ela não ser jurídica e seu critério ser puramente econômico, ver ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 16. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 143.

José Maurício Conti utiliza-se das seguintes palavras para diferenciar impostos diretos de impostos indiretos:

Os impostos diretos são aqueles cujo ônus tributário recai sobre a pessoa do contribuinte. São aqueles impostos em cuja quantificação, quer pela base de cálculo, quer pela alíquota, leva-se em consideração a pessoa do contribuinte. Como exemplo, temos o imposto sobre a renda.

(...)

Os impostos indiretos são aqueles que, embora a obrigação de pagar recai sobre determinada pessoa – que podemos denominar de contribuinte de direito – o ônus é efetivamente suportado por outra – a qual denominamos contribuinte de fato –, devido ao fenômeno da repercussão. Como exemplo, temos o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.¹⁰⁷

Na tributação sobre o consumo, os seus contribuintes (conhecidos como contribuintes *de jure*) são as pessoas jurídicas fornecedoras, as quais repassam o ônus econômico para os consumidores (conhecidos como contribuintes *de facto*) através da inclusão da carga tributária no preço do produto. Isto é, no final das contas, quem arca economicamente com os tributos sobre o consumo são os próprios consumidores.

Os tributos sobre o consumo, destarte, são incapazes de diferenciar os contribuintes na medida de suas possibilidades econômicas. Todo e qualquer consumidor irá suportar a mesma carga tributária sobre um mesmo produto ou serviço, vez que os tributos já estarão embutidos no preço. Independentemente da capacidade econômica do contribuinte, os tributos sobre consumo oneram a todos da mesma forma.

Percebida essa característica singular da tributação sobre o consumo quanto à impossibilidade de considerar características pessoais da pessoa que assumirá o ônus financeiro do encargo tributário, a seletividade surge como um instrumento na realização da capacidade contributiva nesses tributos.¹⁰⁸

Mas, afinal, o que é essa seletividade? Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens em razão de certos critérios.”¹⁰⁹

¹⁰⁷ CONTI, José Maurício. **Op. cit.** (nota 60), p. 65.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 155, p. 50, agosto-2008.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 49 e 50.

E, mais, a depender dos critérios utilizados, é defensável que, em razão da seletividade, a tributação onere alguns bens e não onere outros. Segundo Paulo Roberto Cabral Nogueira citado por Maurício Dalri Timm do Valle, alíquotas variadas não expressam a natureza do imposto seletivo, pois “selecionar implica escolher um, ou alguns, excluindo os demais”.¹¹⁰

Para Marciano Seabra de Godoi, “a seletividade é uma técnica de graduação da incidência de impostos indiretos.”¹¹¹

Cabe perquirirmos, agora, quais são esses critérios. Na verdade, ao tratar da seletividade, a nossa Constituição da República apenas previu um critério a ser utilizado: a essencialidade. A seletividade em razão da essencialidade encontra-se prevista no artigo 153, §3º, inciso I¹¹² (com relação ao IPI) e no artigo 155, §2º, inciso II¹¹³ (com relação ao ICMS).

Muito embora a nossa Constituição apenas prever a utilização da seletividade em razão da essencialidade, não se pode olvidar que os conceitos de seletividade e essencialidade não se confundem. A essencialidade é apenas o critério a partir do qual um imposto será seletivo.¹¹⁴

Segundo Ricardo Lobo Torres, a seletividade em razão da essencialidade “significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”.¹¹⁵

O respeito à essencialidade visa assegurar o mínimo existencial e uma vida digna, não se tributando ou tributando de uma forma menos onerosa os bens destinados às necessidades básicas.¹¹⁶

Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua, ao defenderem que a essencialidade é o critério a ser utilizado para se buscar a justiça fiscal, argumentam:

¹¹⁰ NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. **Do imposto sobre produtos industrializados**. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 75-81 apud VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da seletividade do IPI. **RIDB**, Ano 2, nº 9, p. 10479 e 10480, 2013.

¹¹¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Seletividade e ICMS**: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Código Tributário Nacional 50 anos – estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427.

¹¹² Art. 153. (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

¹¹³ Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

¹¹⁴ A definição de essencialidade será aprofundada no tópico 4.1.

¹¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18, p. 95, 1997.

¹¹⁶ DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O princípio da essencialidade na tributação. Direito tributário em questão. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, v. 2, n. 3, p. 240, jan./jun. 2009.

(...) o consumo de produtos essenciais é alcançável até mesmo pelas camadas mais empobrecidas da sociedade. Já o consumo de produtos suntuários é realizado pelas classes mais abastadas. O signo exterior da riqueza é revelado, então, pelo patamar de consumo. Assim, quando a Constituição elege a essencialidade do produto como um fator de desigualdade, esse parâmetro assume a relevância da distinção entre a renda consumida pela classe mais rica e a renda despendida com produtos básicos. Tal discriminação, longe de ser arbitrária, se revela objetiva, racional e jurídica.¹¹⁷

Entretanto, a afirmação de que a aplicação da seletividade em função da essencialidade promoveria a justiça fiscal é sujeita a questionamentos. Ao desonerar produtos essenciais, estar-se-ia privilegiando não somente os mais pobres, mas também os mais ricos, haja vista que todos necessitam de produtos essenciais para a sua subsistência.

Se o objetivo é buscar uma sociedade mais justa e solidária, conceder um privilégio que se destinaria a todos (inclusive, aos mais ricos) é o mecanismo mais adequado? Retomaremos essa discussão em momento posterior.

¹¹⁷ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. **Interesse Público**, ano 19, n. 104, p. 125, 2017.

3 O ICMS INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

Concluída a nossa breve análise sobre a capacidade contributiva e a seletividade, passaremos agora a investigar de que forma a energia elétrica é tributada atualmente no Brasil, mais especificamente com relação ao ICMS, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Ao contrário do capítulo anterior que possuía uma abordagem mais dogmática, neste capítulo pretende-se utilizar de uma abordagem mais pragmática, buscando-se descrever e perquirir como a energia elétrica é tributada em nosso país.

Dessa forma, buscaremos, a partir da análise da regra-matriz de incidência do ICMS, examinar como a operação de energia elétrica é tributada pelo ICMS e os seus desdobramentos.

3.1 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS SEUS ELEMENTOS

Antes de iniciarmos o nosso estudo acerca do ICMS incidente sobre energia elétrica, precisamos destrinchar cada um dos elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária, definindo-os um a um.

A regra-matriz de incidência tributária é a norma que define a incidência fiscal, isto é, quando ocorre a subsunção do fato à norma e nasce o direito subjetivo do sujeito passivo exigir o pagamento do tributo pelo sujeito passivo.¹¹⁸ Segundo Paulo de Barros Carvalho, ela é composta de um descritor normativo de um evento, chamado por ele de “hipótese tributária”, e de um prescritor de direitos e obrigações, chamado por ele de “consequente da norma tributária”.

Aduziremos, de forma bastante breve, sobre os critérios que, segundo Paulo de Barros Carvalho, a compõe, a fim de utilizá-los como pressupostos no nosso exame particular do ICMS sobre energia elétrica. Adotaremos essa separação de elementos da regra-matriz de incidência pois acreditamos ser a mais completa e frequentemente aceita entre os estudiosos de Direito Tributário.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 260 e 261.

A hipótese tributária, ou “hipótese de incidência”¹¹⁹, representa a descrição legislativa hipotética de um fato ou de um conjunto de circunstâncias de fato, os quais, se realizados no mundo fenomênico, darão ensejo à obrigação de pagar um tributo.¹²⁰

A hipótese de incidência pode ser dividida em três critérios identificadores do fato: a) o critério material; b) o critério espacial; e c) o critério temporal.¹²¹

O critério material expressa “um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critério espacial e temporal)”.¹²²

Frequentemente se confunde o critério material com a descrição objetiva do fato. Entretanto, a descrição objetiva do fato retrata a integralidade da hipótese de incidência, enquanto o critério material retrata apenas um de seus componentes. Muito embora não seja possível, na prática, separar as condicionantes espaço-temporais do comportamento das pessoas, é necessário o isolamento, por mera abstração, do critério material para melhor compreensão da regra-matriz de incidência.¹²³

O critério material é representado linguisticamente por um verbo e seu complemento. Eles exprimem um fazer, um dar ou um ser (estado). Citam-se como exemplos os seguintes comportamentos pessoais: “auferir renda”, “ser proprietário de veículo automotor”, “industrializar produtos” etc.¹²⁴

O critério espacial expressa os locais onde o fato deve ocorrer para que haja o nascimento da obrigação de pagar um tributo. Esses locais podem estar explícitos na lei que instituiu o tributo ou implícitos, sendo essa uma opção do legislador.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, há três formas do critério espacial se manifestar: a) fazendo menção a determinado local para a ocorrência do fato típico (exemplo: as repartições alfandegárias no caso do Imposto de Importação); b) fazendo alusão a áreas específicas, de tal modo que a obrigação de pagar o tributo somente irá nascer se o acontecimento ocorrer geograficamente dentro das referidas áreas

¹¹⁹ Nomenclatura utilizada por Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba e que, particularmente, preferimos. Dessa forma, passaremos, doravante, a utilizar a expressão “hipótese de incidência”.

¹²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 16. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 53.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.** (nota 118), p. 266.

¹²² *Ibidem*.

¹²³ *Idem*, p. 266 e 267.

¹²⁴ *Idem*, p. 267 e 268.

(exemplo: a necessidade dos bens imóveis estarem situados nos limites do perímetro urbano do Município para ensejar a obrigação de pagar o IPTU); e c) de forma genérica, hipótese em que o critério espacial coincide com o âmbito de vigência territorial da lei (exemplo: é o caso do IPI e do ICMS, nos quais ocorrendo o fato em qualquer lugar do território alcançado pela vigência territorial da lei instituidora, nascerá a obrigação de pagar tais tributos).¹²⁵

Já o critério temporal expressa o instante em que se dá por ocorrido o fato, surgindo o direito subjetivo do Estado de cobrar o tributo e o dever jurídico do sujeito passivo de pagá-lo.

Ele é representado por elementos que indicam, dentro da regra, o exato instante que acontece o fato descrito, despontando-se, a partir de então, o liame jurídico que vincula devedor e credor, em razão de um objeto (o pagamento do tributo).¹²⁶

Vale ressaltar que, infelizmente, é comum o legislador confundir o critério temporal da hipótese de incidência com o fato gerador do imposto.¹²⁷ Essa confusão é facilmente percebida pela leitura de alguns dispositivos do próprio Código Tributário Nacional.

De acordo com os artigos 19¹²⁸, 23¹²⁹ e 46¹³⁰ do referido diploma legal, os “fatos geradores” do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) são, respectivamente, 1) a entrada de produtos

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.** (nota 118), p. 270.

¹²⁶ *Idem*, p. 272.

¹²⁷ Há diversas críticas na doutrina de Direito Tributário acerca da utilização da expressão “fato gerador”. Em alguns casos, ela pode se referir à hipótese de incidência de um tributo. Em outros, pode se referir ao fato jurídico tributável (a ocorrência do fato descrito na hipótese no mundo fenomênico). Apesar de ser uma expressão comumente utilizada pelo legislador, os estudiosos de Direito Tributário, que prezam por um rigor técnico, devem evitar, ao máximo, utilizá-la, em razão da sua ambiguidade. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker: “(...) o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 339). Para maiores críticas acerca da expressão “fato gerador”, ver também: FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994. SOUTO MAIOR BORGES, José. **Isonções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões literárias, 1980. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 16. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2016. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

¹²⁸ Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros *tem como fato gerador a entrada destes no território nacional*.

¹²⁹ Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados *tem como fato gerador a saída destes do território nacional*.

¹³⁰ Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados *tem como fato gerador*: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

estrangeiros no território nacional; 2) a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional; 3) o desembaraço aduaneiro, a saída dos estabelecimentos ou a arrematação dos produtos industrializados. Todavia, esses não são os seus “fatos geradores”, são os instantes em que se dá por ocorrido o fato descrito na hipótese e nasce a obrigação de pagar o tributo, logo, representam o critério temporal da hipótese de incidência.

Concluído o nosso exame sobre os critérios que compõem a hipótese de incidência, passaremos agora a examinar os critérios que compõem o consequente da norma tributária.

Enquanto a hipótese de incidência buscava descrever critérios para o fim de reconhecer o fato tributável, o consequente da norma tributária possui a função de prescrever critérios para o fim de identificar o vínculo jurídico que nasce entre o sujeito portador do direito subjetivo e o sujeito acometido pelo dever jurídico de pagar uma certa prestação pecuniária (tributo).¹³¹ Isto é, o consequente da norma tributária nos fornece critérios para identificar os elementos que compõem a relação jurídica tributária. O consequente da norma tributária pode ser, dessa forma, dividido em dois critérios identificadores da relação jurídica: a) o critério pessoal; e b) o critério quantitativo.¹³²

O critério pessoal expressa os sujeitos da relação jurídica tributária. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir o pagamento de um tributo, podendo ser uma pessoa jurídica de direito público ou privado, bem como, até mesmo, uma pessoa física. Um exemplo de pessoas jurídicas de direito privado que podem exigir o pagamento de um tributo são as entidades paraestatais. Não obstante ser uma hipótese excepcionalíssima, seria possível, segundo Paulo de Barros Carvalho, que uma pessoa física fosse sujeito ativo de uma relação jurídica tributária, caso ela desempenhasse atividade exclusiva e de real interesse público.¹³³

Impende ressaltar que não se pode confundir o sujeito ativo da relação jurídica tributária com a pessoa jurídica de direito público titular da competência de instituir o tributo. Enquanto as competências para instituir os possíveis tributos são exclusivas dos entes federativos e estão todas previstas na Constituição da República,

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.** (nota 118), p. 290.

¹³² *Ibidem.*

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.** (nota 118), p. 302.

a capacidade ativa de exigir os tributos pode ser transferida para outras pessoas, públicas ou privadas.

Já o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, de quem se exige o pagamento do tributo, podendo o sujeito passivo assumir a feição de contribuinte ou de responsável.¹³⁴

Nos termos do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional¹³⁵, o sujeito passivo será considerado: a) contribuinte, quando existir uma relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato jurídico tributável; b) responsável, quando não existir essa relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato jurídico tributável e sua obrigação decorrer de disposição expressa em lei.

A responsabilidade tributária é um tema complexo, o qual pode ensejar diversas questões controversas. Em razão disso e para não fugir do escopo do presente trabalho, não discutiremos esse tema de maneira mais aprofundada. É suficiente saber apenas, para com o que aqui se pretende, que o sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável tributário.

Por fim, mas não menos importante, o critério quantitativo expressa o exato valor em dinheiro devido a título de tributo, através de uma base de cálculo e uma alíquota.¹³⁶ A base de cálculo é a grandeza que dimensiona a intensidade do comportamento inserido no núcleo do fato jurídico.¹³⁷ A alíquota, combinada à base de cálculo, dá a compostura numérica a dívida, definindo-se o valor da prestação pecuniária que pode ser exigida pelo sujeito ativo.¹³⁸

Paulo de Barros Carvalho sintetiza a regra-matriz de incidência tributária da seguinte maneira:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.** (nota 118), p. 304.

¹³⁵ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.** (nota 118), p. 322.

¹³⁷ *Idem*, p. 325.

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.** (nota 118), p. 333.

(sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado.¹³⁹

Em outras palavras, concretizando a hipótese descrita na norma, através de um comportamento pessoal delimitado no espaço e no tempo, nasce-se o direito do Estado de receber do sujeito passivo a prestação pecuniária (tributo), definida a partir da conjugação de uma base de cálculo e uma alíquota.

Impende ressaltar que a base de cálculo, além de medir as proporções reais do fato e de compor a específica determinação da dívida, tem a importante função de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência, a partir da análise da compatibilidade entre a base de cálculo e o núcleo do fato dimensionado.¹⁴⁰ Inclusive, Alfredo Augusto Becker considera a base de cálculo o núcleo da hipótese de incidência tributária.¹⁴¹

Outrossim, a base de cálculo determina a natureza jurídica específica do tributo, identifica o tipo de imposto (por exemplo, se um imposto sobre operações mercantis tiver como base de cálculo o capital da pessoa jurídica, não será um imposto sobre operações mercantis, mas um imposto sobre o patrimônio) e manifesta a constitucionalidade ou não da lei que instituiu um tributo, a partir da análise da compatibilidade entre a base de cálculo atribuída pela lei e o dispositivo constitucional definidor da competência tributária.¹⁴²

Definidos todos os elementos que compõem a regra-matriz de incidência (os quais serão utilizados como pressupostos), passaremos agora a perquirir a regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia elétrica propriamente dito.

3.2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

Previamente a nossa análise acerca da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia elétrica, impende realizarmos uma rápida digressão para pontuarmos características importantes do nosso Sistema Tributário Nacional.

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.** (nota 118), p. 339.

¹⁴⁰ *Idem*, p. 328.

¹⁴¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Op. cit.** (nota 62), p. 351.

¹⁴² MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67, p. 62, abril 2001.

O Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição Brasileira de 1988 (artigos 145 ao 162) possui a característica de ser um sistema rígido de repartição de competências entre os entes federativos.

Competência tributária é, sucintamente, “a possibilidade jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.¹⁴³ A Constituição define, dessa forma, quais tributos podem ser instituídos pela União, pelos Estados e pelos Municípios, fixando quais serão as hipóteses de incidência e o conteúdo material de cada um.¹⁴⁴

Não se pode olvidar que a ordem jurídica se caracteriza por um sistema de normas jurídicas escalonadas em diferentes níveis. As normas jurídicas, portanto, não se apresentam todas ordenadas no mesmo plano, mas hierarquizadas no mundo do Direito. Nessa estrutura normativa escalonada, a Constituição, nas palavras de Hans Kelsen, “representa o escalão de direito positivo mais elevado”.¹⁴⁵

Nesse sentido, a Constituição impõe que toda norma inferior deve estar em conformidade com ela, sendo elementar que se elimine do ordenamento jurídico qualquer norma que não lhe encontre consonância.¹⁴⁶

Não há a possibilidade do legislador infraconstitucional, assim, alterar ou expandir os fatos que a Constituição elegeu como tributáveis. A Constituição delimita plenamente o que cada ente federado pode tributar, não havendo espaço para se instituir tributos com hipóteses de incidência diferentes daquelas previstas no dispositivo constitucional.¹⁴⁷

No Brasil, a Constituição da República “é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos.”¹⁴⁸ Cabe ao legislador infraconstitucional, ao instituir um tributo por meio de lei, apenas descrever a hipótese de incidência do tributo já prevista na Constituição, não sendo admissível qualquer inovação nesse sentido.

¹⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 43). p. 593.

¹⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164 e 165.

¹⁴⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 247.

¹⁴⁶ GOMES CANOTILHO, José Joaquim; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 45.

¹⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Op. cit.** (nota 144), p. 218.

¹⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 43). p. 592.

Essa digressão se mostra relevante para evidenciar que o estudo da regra-matriz de incidência do ICMS deve necessariamente partir da análise do dispositivo constitucional aplicável, vez que a legislação infraconstitucional apenas e tão somente deveria descrever o que a Constituição já previu.

Assim sendo, iniciaremos o nosso estudo acerca desse tema com a análise do conteúdo do artigo 155, inciso II da Constituição de 1988. *In verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Em primeiro lugar, é possível identificar que a competência para instituir o ICMS é dos Estados e do Distrito Federal. Cabe a esses entes, observando os preceitos constitucionais, criá-lo por meio de lei.

Contudo, vale recordarmos que a União também pode instituir o ICMS em duas situações excepcionais previstas na Constituição: a) no caso da existência de Territórios Federais (no momento eles não existem), conforme se depreende do artigo 147¹⁴⁹; e b) na iminência ou no caso de guerra externa, conforme se depreende do artigo 154, inciso II.¹⁵⁰

Segundo Roque Antonio Carrazza, a sigla “ICMS” compreende cinco impostos diferentes, com hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas: 1) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); 2) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; 3) o imposto sobre serviços de comunicação; 4) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de energia elétrica; e 5) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.¹⁵¹

¹⁴⁹ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

¹⁵⁰ Art. 154. A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

¹⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40 e 41.

Entretanto, outros autores, como é o caso de José Eduardo Soares de Melo¹⁵² e Kyoshi Harada¹⁵³, em interpretação literal do disposto no artigo 155, inciso II da Constituição, ocupam-se em discorrer apenas sobre os três primeiros impostos. Segundo eles, os dois últimos estariam compreendidos no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Essa aparente discordância entre os autores ocorre em razão da interpretação dada de modo divergente aos parágrafos 2º, 3º e 4º do artigo 155. Enquanto Roque Antonio Carrazza, da análise dos referidos dispositivos, percebe algumas especificidades que justificam o desmembramento em dois impostos diferentes, José Eduardo Soares de Melo e Kyoshi Harada não entendem dessa maneira.

Há, portanto, duas possibilidades no tocante ao ICMS sobre energia elétrica: 1) ou consideramos que ele está compreendido entre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; 2) ou consideramos que ele é um imposto apartado, o qual pode incidir sobre a geração, transmissão, distribuição ou consumo de energia elétrica (possibilidade esta defendida por Roque Antonio Carrazza). Examinaremos, a seguir, essas duas possibilidades.

Contudo, antes de iniciarmos o nosso exame, mostra-se relevante esclarecermos de maneira bastante sucinta como funciona o sistema de energia elétrica. Nas palavras de Daniel de Araujo Carneiro:

Um sistema de energia elétrica pode ser subdividido em meios de produção, meios de transporte e meios de consumo.

Os meios de produção são representados pelos diversos mecanismos necessários para a geração de energia elétrica em escala industrial.

(...) Após a geração é necessária a condução deste “produto” aos diversos consumidores, o que se faz através das linhas de transmissão, subestações e distribuição de energia elétrica, e que correspondem aos meios de transporte.

Finalmente, o conjunto de cargas, equipamentos, instalações, etc., dos mais diversos consumidores correspondem aos meios de consumo.¹⁵⁴

Levando-se em consideração que, conforme citação *supra*, a energia elétrica precisa ser produzida, transmitida e distribuída para, enfim, ser consumida,

¹⁵² Ver MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

¹⁵³ Ver HARADA, Kyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. E-book.

¹⁵⁴ CARNEIRO, Daniel de Araujo. **Tributos e encargos do setor elétrico brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2001, p. 76.

examinaremos, em primeiro lugar, a regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia elétrica na condição de um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Da leitura do disposto no artigo 155, inciso II da Constituição da República, o ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. Os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se complementam e estão interligados, não se verificando a existência dos três no caso concreto, não há que se falar na incidência do tributo.¹⁵⁵ Analisaremos os conceitos de cada uma das expressões separadamente.

Em primeiro lugar, as “operações” configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade).¹⁵⁶ Operações, na perspectiva do ICMS, podem ser definidas como negócios jurídicos onerosos que têm mercadorias por objeto, envolvendo um alienante e um adquirente.¹⁵⁷

Em segundo lugar, a “circulação” é a movimentação de titularidade de mercadorias de uma pessoa para outra. Só há circulação de uma mercadoria quando ela implica a transferência de propriedade ou posse.¹⁵⁸ Trata-se de circulação jurídica, devendo ser irrelevantes para fins de ICMS a circulação física (mero trânsito de bens) e a circulação econômica (alteração nas fases da produção, circulação e consumo).¹⁵⁹

Em terceiro lugar, “mercadoria” é o bem móvel corpóreo sujeito à mercancia. É o objeto da atividade mercantil, o qual obedece ao regime jurídico comercial.¹⁶⁰ “Um bem material, objeto ou coisa, uma vez destinado à venda, ou seja, submetido ao ato de mercancia, toma o nome de mercadoria”.¹⁶¹ Mercadoria é, portanto, a espécie do gênero “produtos”.

De acordo com interpretação do artigo 155, parágrafo 3º da Constituição da República¹⁶², a energia elétrica foi considerada mercadoria para fins de incidência

¹⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 43.

¹⁵⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Op. cit.** (nota 152), p. 13.

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 43.

¹⁵⁸ HARADA, Kyoshi. **Op. cit.** (nota 153), não paginado.

¹⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Op. cit.** (nota 152), p. 17.

¹⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 48.

¹⁶¹ HARADA, Kyoshi. **Op. cit.** (nota 153), não paginado.

¹⁶² Artigo 155. Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) Parágrafo 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e

de ICMS. Isso porque a Constituição estabeleceu que sobre operações relativas à energia elétrica somente poderão incidir três impostos: o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação e o ICMS.

Conforme ressaltado por Roque Antonio Carrazza, “há muito tem-se aceito que a energia elétrica é um bem móvel, dotado de valor econômico”¹⁶³, existindo, inclusive, previsão acerca desse entendimento na legislação penal e civil brasileira.

O Código Penal Brasileiro, em seu artigo 155, §3º¹⁶⁴, equipara, desde 1940, a energia elétrica à coisa móvel dotada de valor econômico para fins do crime de furto.

Por sua vez, o Código Civil de 2002, em seu artigo 83, inciso I¹⁶⁵, considera as energias que tenham valor econômico (dentre as quais está incluída a energia elétrica) como bens móveis.

Assim, não há dúvidas que a energia elétrica, quando submetida à venda ao consumidor, adquire a qualidade de mercadoria e estará sujeita ao ICMS.

Em suma, o critério material do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias poderia ser expresso da seguinte forma: a realização de negócios jurídicos onerosos, que tenham por objeto um bem móvel corpóreo sujeito à atividade mercantil (no caso, a energia elétrica), promovendo a transferência de titularidade deste bem de uma pessoa para outra.

Quanto ao critério temporal, podemos defini-lo como o momento em que se dá a transferência de titularidade da mercadoria, a partir do qual o dever de pagar ICMS nasce. No caso da energia elétrica, é o momento do efetivo consumo da energia elétrica pelo consumidor final.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, somente haverá a incidência do ICMS sobre energia elétrica “no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outra utilidade)”¹⁶⁶.

Há de se ressaltar uma particularidade da energia elétrica: ela não tem condições de ser depositada ou armazenada para revenda.¹⁶⁷ Isso significa dizer que

o artigo 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

¹⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 310.

¹⁶⁴ Art. 155 - Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel: Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa. (...) § 3º - Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico.

¹⁶⁵ Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais: I - as energias que tenham valor econômico;

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 312.

¹⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **Op. cit.** (nota 152), p. 115.

a energia elétrica, desde a sua geração, transmissão e distribuição, somente sofrerá a incidência, uma única vez, no momento do seu consumo. Antes disso não haveria a circulação jurídica da energia elétrica, a transferência de titularidade apta a ensejar a incidência do ICMS.

A transmissora e a distribuidora de energia elétrica não funcionam como se fossem comerciantes, atacadistas ou varejistas, que adquirem mercadorias, estocando-as, para posteriormente vendê-las. Em verdade, elas apenas propiciam o meio necessário para que a energia elétrica seja disponibilizada ao consumidor final.¹⁶⁸

Já quanto ao critério espacial, podemos defini-lo como o local onde são realizadas as operações mercantis que promovam a transferência de titularidade das mercadorias. Tendo em vista que só há a transferência de titularidade da energia elétrica no momento em que ela é consumida, é nesse local (do seu consumo) que haverá a incidência do ICMS.

Delimitados, portanto, os três critérios que compõem a hipótese tributária do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias (com enfoque, obviamente, na energia elétrica), examinaremos a seguir os critérios que identificam a relação jurídica tributária (o consequente da norma tributária).

Conforme exposto no tópico anterior, o critério pessoal abrange o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Os sujeitos ativos, no caso do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias, coincidem com os entes federativos que possuem a competência de instituir este tributo. Isto é, eles são os Estados e o Distrito Federal, nos termos do artigo 155, *caput* da Constituição da República e, em casos excepcionais (já citados anteriormente), a União também poderá ser sujeito ativo do ICMS, nos termos dos artigos 147 e 154, inciso II da Constituição. Entretanto, nada impede que a capacidade de exigir esse tributo seja um dia transferida por meio de lei.

Por outro lado, os sujeitos passivos não estão tão explícitos no dispositivo constitucional. De acordo com Roque Antonio Carrazza, os sujeitos passivos do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão o comerciante, o industrial e o produtor, pois são eles que podem promover a realização das operações mercantis. Salienta-se que os conceitos de “comerciante”, “industrial” ou “produtor”

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 312.

adquirem dimensões maiores do que as conferidas pelo direito civil ou comercial, haja vista que, para fins de ICMS, irrelevante a personalidade jurídica para tanto.¹⁶⁹

Já a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 4º, define que o “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria (...).”

Da leitura do dispositivo legal retro, percebe-se que o legislador infraconstitucional acrescentou duas características para configurar a pessoa como contribuinte do ICMS: a) realizar operações de circulação de mercadoria com habitualidade e b) que essas operações realizadas sejam em volume suficiente para caracterizar intuito comercial. Essas características, no entanto, não são relevantes para fins de ICMS sobre energia elétrica, motivo pelo qual não iremos discuti-las de modo mais aprofundado.

Tanto a definição trazida por Roque Antonio Carrazza como a trazida pela Lei Complementar nº 87, em seu artigo 4º, referem-se ao contribuinte do ICMS, isto é, a pessoa que realizou o fato jurídico tributável. Todavia, há ainda a possibilidade do sujeito passivo do ICMS não ser o contribuinte, mas apenas o responsável tributário (artigo 121, inciso II do Código Tributário Nacional). Essa responsabilidade tributária deve ser atribuída necessariamente por lei.

Uma das modalidades mais comuns de responsabilidade tributária é a substituição tributária, a qual encontra previsão constitucional no artigo 150, §7º¹⁷⁰. Através da substituição, o substituto, o qual apesar de não ter realizado o fato jurídico tributário, é posto na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, sendo responsável pelo adimplemento do débito tributário e pelo cumprimento das obrigações acessórias. Contudo, não é qualquer pessoa que pode figurar como substituto, ele deve estar de algum modo vinculado ao fato jurídico tributário, a fim de que ele possa ressarcir-se de algum meio junto ao substituído.¹⁷¹

No tocante ao ICMS sobre energia elétrica, em um primeiro momento, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), em seu artigo 34, §9º, havia

¹⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 44 e 45.

¹⁷⁰ Art. 150. (...) § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

¹⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 372.

atribuído às empresas distribuidoras de energia elétrica a responsabilidade pelo pagamento do ICMS.¹⁷²

Posteriormente, com o advento da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, facultou-se a atribuição de responsabilidade pelo pagamento do ICMS sobre energia elétrica para as empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nos termos do artigo 9º, §1º, inciso II.¹⁷³ Portanto, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS sobre energia elétrica (isto é, o sujeito passivo do ICMS) irá depender da legislação de cada Estado.

Não obstante essa possibilidade de atribuição de responsabilidade por substituição, acreditamos que o contribuinte do ICMS sobre energia elétrica (considerado como um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias) só pode ser quem realizou a operação de circulação.

No caso da energia elétrica, a sua titularidade é diretamente transferida da geradora para o consumidor final. A transmissora e a distribuidora, conforme já ressaltado, apenas possibilitam o meio pelo qual a energia elétrica sairá da fonte produtora e chegará ao consumidor final. Tanto a transmissora como a distribuidora não chegam a adquirir a titularidade da energia elétrica, haja vista a impossibilidade de seu armazenamento.

Portanto, apesar da energia elétrica passar pela transmissora e pela distribuidora, é a empresa geradora que realiza a operação de circulação ao transferir a titularidade dela ao consumidor final. Por conseguinte, é a empresa geradora a contribuinte do ICMS. Nesse sentido, caso a lei não atribua a responsabilidade pelo pagamento do ICMS para uma pessoa diferente, caberá à empresa geradora de energia elétrica, na qualidade de contribuinte, o recolhimento do ICMS.

Por fim, analisaremos o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e pela alíquota. A base de cálculo do ICMS sobre operações relativas à circulação de

¹⁷² Art. 34. (...) § 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

¹⁷³ Art. 9º. (...) § 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída: (...) II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

mercadorias só pode ser o valor da operação, sob pena de descaracterizar a identidade do imposto e não confirmar o critério material da hipótese descrito no dispositivo constitucional (o que levaria, portanto, à inconstitucionalidade).

Tratando-se de energia elétrica, a base de cálculo somente pode ser “o preço da energia elétrica efetivamente consumida”.¹⁷⁴ Inclusive, ao apreciar a questão da denominada “demanda contratada”¹⁷⁵, o Superior Tribunal de Justiça, através da Súmula 391, firmou o entendimento de que “o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

A base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica é alvo frequente de questões controversas. Atualmente, está em voga a discussão se a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) devem ou não devem estar incluídas na base de cálculo do ICMS.¹⁷⁶

Já as alíquotas devem ser fixadas por meio de lei ordinária pelos Estados e pelo Distrito Federal, com a ressalva de que o Senado Federal poderá fixar alíquotas mínimas e máximas do ICMS para operações internas, nos termos do artigo 155, §2º, inciso V da Constituição da República¹⁷⁷. Analisaremos posteriormente a questão das alíquotas estipuladas, atualmente, pelos Estados e a aplicação da seletividade em função da essencialidade.

Concluído o exame da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia elétrica na condição de um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, iniciaremos agora o exame da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia elétrica na condição de um imposto apartado, nos moldes definidos por Roque Antonio Carrazza.

¹⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 322.

¹⁷⁵ De acordo com o artigo 2º, inciso XXI da Resolução nº 414/2010 da ANEEL, demanda contratada é: “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)”. Para uma análise crítica sobre a incidência do ICMS na demanda contratada ver MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 155, p. 48-56, agosto-2008.

¹⁷⁶ Não obstante a relevância dessa questão, não a abordaremos neste trabalho. É uma questão complexa que demandaria uma análise minuciosa, a qual fugiria do escopo do aqui pretendido. Para maiores detalhes sobre a questão, ver: SILVA, José do Carmo Carneiro da Cunha e. A inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS e a jurisprudência do STJ. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 41, ano 37, p. 226-251, São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

¹⁷⁷ Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Ressalvamos desde já que, a fim de evitar repetições desnecessárias, iremos examinar apenas os pontos divergentes entre esse imposto apartado e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

A primeira grande diferença entre os dois impostos reside no critério material da hipótese de incidência. Enquanto o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como critério material realizar essas operações, esse imposto apartado tem como critério material gerar, transmitir, distribuir ou consumir energia elétrica.

Segundo Roque Antonio Carrazza, dentre as alternativas possíveis (gerar, transmitir, distribuir ou consumir), a legislação optou por utilizar como critério material o consumo de energia elétrica. Assim, “atualmente, a hipótese de incidência do ICMS-Energia Elétrica é consumir, por força de um negócio jurídico, energia elétrica.”¹⁷⁸

A segunda grande diferença entre os dois impostos reside na definição de quem é contribuinte. Enquanto no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias o contribuinte é aquele que realiza a operação, nesse imposto apartado o contribuinte é aquele que consome a energia elétrica (haja vista que a hipótese de incidência é exatamente consumir energia elétrica).

De acordo com Roque Antonio Carraza, a distribuidora apenas pode assumir a condição de responsável pelo pagamento do ICMS, recolhendo tributo a título alheio. Segundo o autor, o consumidor final é o verdadeiro “contribuinte do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito (porque integra o polo passivo da obrigação tributária correspondente) e contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo)”.¹⁷⁹ Essencialmente, seriam essas as diferenças entre os dois impostos.

Impende ressaltar que, tendo em vista os objetivos deste trabalho, esse nosso exame se limitou aos casos do chamado “consumo cativo”¹⁸⁰ de energia

¹⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 311.

¹⁷⁹ *Idem*, p. 313.

¹⁸⁰ De acordo com a ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), consumidor cativo é o “o consumidor ao qual só é permitido comprar energia da distribuidora detentora da concessão ou permissão na área onde se localizam as instalações do acessante, e, por isso, não participa do mercado livre e é atendido sob condições reguladas.” Disponível em: <https://www.aneel.gov.br/busca?p_p_id=101&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_101_struts_action=%2Fasset_publisher%2Fview_content&_101_returnToFullPageURL=%2Fweb%2Fguest%2Fbusca&_101_assetEntryId=15046283&_101_type=content&_101_groupId=656835&_101_urlTitle=consumidor-cativo&inheritRedirect=true>. Acesso em: 01 de setembro de 2020.

elétrica, o qual abrange a grande maioria dos consumidores residenciais de energia elétrica.

Sem desmerecer o ponto de vista de Roque Antonio Carrazza, ousamos em discordá-lo. Na nossa acepção, o ICMS sobre energia elétrica compreende o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias previsto no inciso II do artigo 155 da Constituição. Não obstante a existência de particularidades na operação relativa à energia elétrica, elas não descaracterizam o imposto ou modificam a sua hipótese de incidência.

Acreditamos que a regra-matriz de incidência do ICMS somente pode ser aquela disposta no inciso II do artigo 155. Qualquer imposto que não corresponda aos critérios estabelecidos nesse dispositivo deixa de ser ICMS e passa a ser um imposto diferente.

Ademais, parece-nos um pouco estranho considerar o consumidor final de energia elétrica contribuinte do ICMS. Apesar de existir previsão constitucional do consumidor ser contribuinte do ICMS em casos de importação (artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “a” da Constituição), acreditamos que esse tributo não tem a natureza de ICMS.¹⁸¹

Para nós, o contribuinte do ICMS deve ser necessariamente a pessoa que realiza, com certa habitualidade, operações mercantis. Os consumidores finais que apenas e tão somente consomem a energia não podem ser contribuintes do ICMS. Muito embora os consumidores finais não sejam os contribuintes do ICMS, eles detêm legitimidade ativa para pleitear a restituição do ICMS, haja vista que eles suportam o ônus financeiro do tributo.¹⁸²

Concluído o exame acerca da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia elétrica, trataremos, no próximo tópico, sobre a questão da seletividade no ICMS.

3.3 A SELETIVIDADE NO ICMS

¹⁸¹ Não nos aprofundaremos sobre essa questão em razão de não ser este o objeto deste trabalho. Para uma análise sobre o tema ver: CARDOSO, Oscar Valente. A não incidência de IPI e ICMS na importação de bens para uso próprio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 194, p. 101-109, nov. 2011.

¹⁸² No dia 08 de agosto de 2012, o Superior Tribunal de Justiça, através do julgamento do REsp 1.299.303/SC, decidiu, sob o rito de recurso especial repetitivo, que o consumidor possui legitimidade ativa para propor ação declaratória c/c repetição de indébito no tocante ao ICMS sobre energia elétrica.

Antes de perquirirmos sobre a seletividade no ICMS, analisaremos, para uma maior compreensão sobre o tema, a seletividade no IPI, o Imposto sobre Produtos Industrializados.

O IPI é um tributo que, assim como o ICMS, incide sobre o consumo. Diferentemente do ICMS que é de competência dos Estados e do Distrito Federal, ele é de competência da União e encontra-se previsto na Constituição no artigo 153, inciso IV.¹⁸³

Por sua vez, a seletividade em relação ao IPI está prevista no mesmo artigo 153, em seu §3º, inciso I: “art. 153. (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto”.

Da leitura do referido dispositivo, extraímos uma afirmação categórica: o IPI será seletivo em função da essencialidade. A Constituição não dá nenhuma margem para interpretação divergente. O IPI deve ser necessariamente seletivo e o critério da sua seletividade deve ser a essencialidade dos produtos.

Aplicando-se a seletividade em função da essencialidade em relação ao IPI, Ricardo Lobo Torres afirma que o IPI deve ser graduado, “de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social.”¹⁸⁴

Nesse mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo asseveram, com relação aos produtos de primeira necessidade, que “deveriam ser completamente isentados de IPI, já que, em relação a eles, o consumidor não tem liberdade de escolha”.¹⁸⁵

Concluindo o seu raciocínio, o qual, apesar de se referir ao IPI, também seria perfeitamente aplicável ao ICMS, Ricardo Lobo Torres é categórico ao defender que “quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional”.¹⁸⁶

¹⁸³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados.

¹⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Op. cit.** (nota 115), p. 95.

¹⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.159, p.108, dez. 2008.

¹⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Op. cit.** (nota 115), p. 95.

Muito embora o conceito de seletividade em função da essencialidade seja o mesmo em relação ao ICMS, quanto a ele há algumas particularidades que diferenciam na questão da sua aplicação.

Nos termos do artigo 155, §2º, inciso III da Constituição: “o imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”.

Da leitura do referido disposto constitucional, percebe-se que, ao invés de se utilizar do vocábulo “deverá”, o legislador constituinte utilizou da expressão “poderá ser”. Dessa forma, surge a seguinte questão: os Estados e o Distrito Federal, ao instituírem o ICMS, devem necessariamente respeitar a seletividade, em função da essencialidade das mercadorias, ou é uma faculdade deles?

Uma primeira interpretação é a de que a seletividade é obrigatória.¹⁸⁷ Não haveria margens para os Estados e o Distrito Federal optarem por instituir o ICMS sem levar em consideração a seletividade em função da essencialidade. Um dos defensores dessa interpretação é Roque Antônio Carrazza:

Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente – de observância, pois, obrigatória.

Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, está lhe impondo um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes-deveres* (ou, como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Mello, *deveres-poderes*).

(...)

Portanto, a seletividade, no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS, deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.¹⁸⁸

Em oposição a essa interpretação, há a interpretação de que a seletividade para o ICMS é completamente facultativa.¹⁸⁹ Caberia aos Estados e ao Distrito Federal

¹⁸⁷ Regina Helena Costa alterou o seu entendimento e passou a concordar com a interpretação de Roque Antonio Carrazza (COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 104).

¹⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 507.

¹⁸⁹ São defensores dessa interpretação Sacha Calmon Navarro Côelho (CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 233, E-book), José Eduardo Soares de Melo (MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 360), CONTI, José Mauricio. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 68.

deliberarem se irão aplicá-la ou não. Marcelo Casseb Continentino defende essa interpretação da seguinte forma:

(...) a Constituição acena ao próprio caráter democrático de que se reveste, ao facultar ao legislador estadual estabelecer alíquotas diferenciadas para o ICMS, de acordo com o particular critério da essencialidade, na medida em que concede à comunidade de cada Estado, através de seus representantes, o direito de discutir quais são os produtos e os serviços que sofrerão a incidência do ICMS com alíquotas graduadas.

(...)

Dessa maneira, conforme expressamente estabelece a Constituição Federal, ao contrário do IPI, onde é obrigatória, no ICMS a seletividade é opcional. Não poderia ser outra a conclusão a se extrair da nossa Carta. Do contrário, a interpretação constitucional em sua origem já se revelaria inaceitável, haja vista contradizer frontalmente ao dispositivo da Constituição.¹⁹⁰

Além dessas duas interpretações, há uma outra que é, podemos dizer, um meio-termo entre as duas anteriores. A partir dessa interpretação, a seletividade no ICMS seria facultativa para os Estados e o Distrito Federal. Contudo, caso haja algum critério de diferenciação de alíquotas de ICMS, esse critério deve ser obrigatoriamente a seletividade em função da essencialidade de produtos e serviços.¹⁹¹ Hugo de Brito Machado Segundo defende essa interpretação sob os seguintes fundamentos:

A Constituição não asseverou que o imposto *poderá* ser seletivo, e que essa seletividade *poderá* ser de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços. Não. Se o tivesse feito, tratar-se-ia de norma tola, porquanto todo imposto pode, em princípio, ser seletivo, de acordo com qualquer critério, inclusive a essencialidade do bem tributado.

Na verdade, o ICMS *poderá* ser seletivo. Se, o for, porém, essa seletividade *deverá* ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, e não de acordo com critérios outros, principalmente, se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna.

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. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.¹⁹²

¹⁹⁰ CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 141, p. 112 e 113, junho-2007.

¹⁹¹ Marciano Seabra de Godoi é defensor dessa interpretação (GODOI, Marciano Seabra de. **Seletividade e ICMS**: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Código Tributário Nacional 50 anos – estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 433 e 434).

¹⁹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 62, p. 71 e 72, 2000.

A nosso ver, essa interpretação peculiar de Hugo de Brito Machado Segundo seria a mais adequada.

Caso admitíssemos que a seletividade no ICMS é obrigatória, de acordo com o defendido por Roque Antonio Carrazza, estaríamos desconsiderando a diferenciação que o legislador originário fez. Estaríamos considerando que o legislador gostaria de ter dito outra coisa, mas se equivocou na hora de redigir o dispositivo. Essa interpretação pode ser bastante perigosa, pois pode ser aplicada nas situações mais variadas, a bel-prazer do intérprete.

Se o legislador utilizou palavras diferentes no texto constitucional (“poderá” para o ICMS e “deverá” para o IPI), acreditamos que seria bastante temerário desconsiderar essa diferenciação.

Além disso, Marciano Seabra de Godoi argumenta que a interpretação de Roque Antonio Carrazza, que se baseia na ideia de que “todo poder também é um dever”, só seria coerente se ele defendesse “a obrigatoriedade de a União criar, imediatamente após a promulgação da Constituição de 1988, o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII) e os impostos residuais mencionados no art. 154, I, da Constituição.”¹⁹³

Por outro lado, admitir que a seletividade no ICMS seria completamente facultativa, também não seria o mais apropriado. Conforme Hugo de Brito Machado Segundo expôs, todo o imposto pode ser seletivo, de acordo com qualquer critério. Caso admitíssemos essa interpretação, a norma constitucional seria completamente inócua.

A interpretação mais adequada é, portanto, que a seletividade no ICMS é facultativa. Contudo, caso os Estados adotem um imposto seletivo, em detrimento de um imposto proporcional que oneraria todos os produtos e serviços com um percentual idêntico, essa seletividade deve ser obrigatoriamente em função da essencialidade. Logo, o critério da seletividade é obrigatório.

Caso não haja uma distinção bastante clara das definições de seletividade e de essencialidade, como conceitos apartados, essa interpretação pode parecer um pouco confusa. Para esclarecer melhor a interpretação que adotamos, iremos novamente delimitar esses conceitos.

¹⁹³ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 111), p. 433.

O imposto será seletivo quando ele onerar de forma diferente os bens, em razão de certos critérios.¹⁹⁴ O imposto seletivo pode ser considerado, nesse caso, o oposto do imposto proporcional, o qual onera todos os bens da mesma forma.

Ser seletivo refere-se à seleção, a selecionar. Quando se seleciona algum bem ele deve ser selecionado a partir de um determinado critério. O critério utilizado pode ser o mais variado. Por exemplo, pode-se selecionar segundo o tamanho do bem, o peso do bem, a cor do bem etc. O legislador constituinte optou por selecionar os bens de acordo com a sua essencialidade para fins de incidência do IPI e do ICMS.

Assim, a essencialidade é meramente o critério da seletividade. Ele impõe que quanto mais essencial for um bem, menos ele deve ser tributado.¹⁹⁵

Dessa forma, é facultativo apenas o imposto ser seletivo. Caso ele seja (onere bens de forma diferente de acordo com algum critério), esse critério deve ser obrigatoriamente a essencialidade do produto ou do serviço. Em suma, ou o Estado tributa proporcionalmente todos os bens pelo ICMS (mesma alíquota para todos) ou ele tributa de forma diferente em razão da essencialidade de cada bem.

Feitas essas considerações acerca da seletividade no ICMS e destacando a interpretação que adotamos, iremos analisar, no tópico a seguir, como essa questão da seletividade em função da essencialidade é aplicada na prática entre os Estados brasileiros (com um enfoque especial, por óbvio, na energia elétrica).

3.4 O ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA NA PRÁTICA

Independentemente da interpretação dada ao artigo 155, §2º, inciso III da Constituição, a seletividade em função da essencialidade é uma questão de justiça tributária.

Para compreendermos melhor esse ponto, impende lembrarmos uma particularidade fundamental da tributação sobre o consumo (da qual o ICMS faz parte). Os tributos sobre o consumo são tributos indiretos. O indivíduo que assume o ônus financeiro de arcar com o encargo fiscal não é o sujeito passivo da obrigação tributária. Esse ônus é transferido para o consumidor, embutindo-se o valor dos tributos no preço dos produtos.

¹⁹⁴ Para maiores detalhes sobre a seletividade ver tópico 2.6.

¹⁹⁵ A definição de essencialidade será aprofundada no tópico 4.1.

Acerca dessa característica da tributação sobre o consumo, Thomas Piketty aduz: “com frequência dizemos que eles são ‘indiretos’, no sentido de que não dependem diretamente da renda ou do capital do contribuinte individual: são pagos de forma indireta, por intermédio do preço de venda, quando fazemos compras”.¹⁹⁶

Em razão disso, é impossível avaliar a capacidade contributiva de cada um dos consumidores, pois eles não integram a relação jurídica tributária, somente assumem o ônus financeiro dessa relação.

Assim sendo, não é possível a aplicação direta da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, pois, nesse caso, as características dos contribuintes não são relevantes para diferenciar a tributação. São as características dos consumidores que precisam ser levadas em consideração.

Nesse sentido, aduz José Maurício Conti:

É verdade que não se pode saber quem é o contribuinte e qual a sua capacidade contributiva quando da incidência de um imposto sobre o consumo de determinado bem. Mas a utilização de determinados critérios, como a graduação das alíquotas segundo a essencialidade do produto, é perfeitamente válida no sentido de se presumir a capacidade econômica do sujeito passivo daquela obrigação tributária.¹⁹⁷

É nesse contexto que a seletividade em função da essencialidade adquire um papel fundamental. Ela serve “como o meio para se auferir, mesmo que indiretamente, a capacidade econômica e a isonomia possível na distribuição da carga tributária sobre os bens disponíveis no mercado”.¹⁹⁸ Nas palavras de Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua, “a seletividade confere efetividade à capacidade contributiva na tributação indireta, pelo que se revela, a princípio, instrumento de justiça fiscal.”¹⁹⁹

Isso ocorre porque a seletividade em função da essencialidade desoneraria produtos considerados essenciais (os quais, por essa razão, são consumidos por toda a população ou pela maior parte dela), garantindo-se o mínimo existencial, especialmente, para os mais pobres. E, por outro lado, ela oneraria mais significativamente produtos considerados luxuosos ou suntuários, os quais, em tese,

¹⁹⁶ PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1. ed. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 481.

¹⁹⁷ CONTI, José Maurício. **Op. cit.** (nota 60), p. 67.

¹⁹⁸ MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)Justiça na tributação sobre o consumo: o que a OCDE tem a dizer. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p. 8 e 9, 2016.

¹⁹⁹ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Op. cit.** (nota 117), p. 124 e 125.

somente são consumidos pela população mais rica, a qual possui uma capacidade contributiva mais elevada.

Apesar de estar longe de ser o ideal, haja vista que a seletividade em função da essencialidade infelizmente não consegue analisar a capacidade contributiva de cada consumidor, ela pode ser o instrumento mais próximo que temos à disposição para se promover a justiça fiscal na tributação sobre o consumo. E, por essa razão, a sua aplicação é deveras importante.

Infelizmente, os Estados brasileiros têm sido relutantes em aplicá-la de forma satisfatória. Na grande maioria dos casos, os Estados aplicam a seletividade em função da essencialidade em relação ao ICMS a seu bel-prazer.

No tocante à energia elétrica, há alguma dúvida que ela é essencial para toda a população (ou pelo menos para grande parte dela)? Desafiamos o leitor a ficar um dia inteiro sem utilizá-la para se ter uma noção do quanto ela é essencial em nossas vidas.

Utilizamos a energia elétrica para iluminar as nossas casas, armazenar os nossos alimentos, ligar e recarregar os nossos aparelhos eletrodomésticos e eletrônicos, entre outras inúmeras utilizações diárias que não há a necessidade de listarmos. Conforme muito bem asseverado por Hugo de Brito Machado Segundo, sem energia elétrica “não se vive, apenas se sobrevive, e mal”.²⁰⁰

Dessa forma, é bastante difícil de acreditar que os Estados brasileiros não consideram a energia elétrica essencial (se não considerarem, há um problema gravíssimo na definição de essencialidade pelos Estados). Sendo a energia elétrica um bem essencial, logicamente, respeitando-se a seletividade em função da essencialidade, ele deveria ser onerado pelo ICMS de forma mais branda ou sequer deveria ser onerado (este seria o ideal). Contudo, na prática o que acontece é o extremo oposto: a energia elétrica é tributada de forma mais gravosa pelos Estados.

Luís Eduardo Schoueri até ressalta essa situação em sua obra: “causa estranheza, daí, que se tribute a energia elétrica de modo mais elevado que outros itens, tendo em vista que seu consumo é imprescindível.”²⁰¹

Antes de tratar sobre as alíquotas aplicadas à energia elétrica pelos Estados, vale mencionar que todos os Estados e o Distrito Federal utilizam-se da

²⁰⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Op. cit.** (nota 192), p. 73.

²⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. cit.** (nota 1), p. 408.

seletividade, isto é, oneram os bens de forma diferente de acordo com algum critério. Nenhum dos Estados se utiliza de um imposto proporcional, com a aplicação de uma alíquota idêntica para todos os bens. Dessa forma, segundo a interpretação do artigo 155, §2º, inciso III da Constituição da República adotada por nós, aplicada a seletividade, o seu critério deve ser necessariamente a essencialidade dos produtos e serviços.

Inclusive, nas leis instituidoras do ICMS de quatro entes federativos há expressamente a previsão de que as alíquotas são seletivas em função da essencialidade: é o caso do Acre²⁰², do Amazonas²⁰³, do Distrito Federal²⁰⁴ e do Pará²⁰⁵.

Todavia, em verdade, o critério da seletividade utilizado pelos Estados, na prática, não é a essencialidade, mas a mera conveniência. A essencialidade dos produtos é respeitada apenas quando for conveniente ao Estado e, quando não o for, ela é completamente ignorada em prol da arrecadação. Este é o caso, infelizmente, da energia elétrica.

Tendo em vista que, basicamente, toda a população consome energia elétrica diariamente e que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, neste caso, é geralmente atribuída às distribuidoras de energia elétrica, é um tributo que possibilita uma arrecadação muito grande e uma sonegação muito pequena. Isto é, o ICMS sobre energia elétrica é o sonho de arrecadação dos Estados.

Para se ter uma ideia do quanto o ICMS sobre energia elétrica é relevante para a arrecadação dos Estados, em 2019 os Estados brasileiros e o Distrito Federal arrecadaram, em conjunto, o vultoso montante de 52,14 bilhões de reais²⁰⁶, o que representa uma proporção significativa do total arrecadado.

²⁰² Conforme artigo 18 da Lei Complementar Estadual nº 55, de 09 de julho de 1997.

²⁰³ Conforme artigo 12 da Lei Complementar Estadual nº 19, de 29 de dezembro de 1997.

²⁰⁴ Conforme artigo 18 da Lei Estadual nº 1.254, de 8 de novembro de 1996.

²⁰⁵ Conforme artigo 12 da Lei Estadual nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989.

²⁰⁶ Conforme dados divulgados pela ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica). **Incidência de ICMS nas tarifas de energia elétrica.** Disponível em: <

Com exceção dos Estados do Amapá²⁰⁷ e de Roraima²⁰⁸, que não estipulam uma alíquota diferenciada para o ICMS sobre energia elétrica (aplicando-se, dessa forma, a alíquota geral), todos os outros Estados brasileiros e o Distrito Federal preveem uma alíquota própria para o ICMS sobre energia elétrica e em todos os casos essa alíquota própria alcança percentual superior à alíquota geral.

O mais comum entre os Estados é aplicação de alíquotas diferentes de acordo com a faixa de consumo residencial de energia elétrica, concedendo-se isenções ou alíquotas menores para faixas de consumo de até 50 kWh, de até 100 kWh ou de até 150 kWh, a depender do Estado. Entretanto, conforme informação divulgada pela Empresa de Pesquisa Elétrica (EPE), o consumo médio de energia elétrica nas residências brasileiras no ano de 2019 foi de 162 kWh/mês.²⁰⁹ Percebe-se, portanto, que grande parte da população não tem direito a essas isenções ou alíquotas diferenciadas.

Na grande maioria dos Estados (Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins), a alíquota da energia elétrica alcança o percentual de 25%. Entretanto, em Goiás, Maranhão, Mato Grosso e Piauí a alíquota alcança o percentual de 27%. No Rio de Janeiro alcança o percentual de 28%. No Paraná alcança o percentual de 29%. E em Minas Gerais alcança o mais alto percentual dentre todos os Estados, 30%. Percebe-se, portanto, que o ICMS sobre energia elétrica nesses entes federativos está longe de ser seletivo em função da essencialidade.

Para fins de comparação, importante ressaltar que, em muitos Estados, a alíquota aplicável à energia elétrica é a mesma ou, até mesmo, superior à aplicável a bebidas alcoólicas, a armas de fogo, a joias e a embarcações de esporte e recreação. Ora, é gritante a disparidade da essencialidade da energia elétrica perante esses outros bens.

²⁰⁷ No Amapá, a energia elétrica é tributa à alíquota de 18%, conforme artigo 37, alínea “i” da Lei Estadual nº 400 de 22/12/1997.

²⁰⁸ Em Roraima, a energia elétrica é tributada à alíquota de 17%, conforme artigo 32, alínea “d” da Lei Estadual nº 59, de 28 de dezembro de 1993.

²⁰⁹ EMPRESA DE PESQUISA ELÉTRICA. **Resenha**. Ano XIII, número 148, janeiro 2020. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-153/topico-510/Resenha%20Mensal%20-%20Janeiro%202020_v4.pdf>. Acesso em: 25 de setembro de 2020.

Da análise das legislações estaduais, depreende-se que os Estados tratam a energia elétrica como se ela fosse um dos bens menos essenciais que existe, quando, na verdade, é o extremo oposto.

Contudo, essa conduta representa notória arbitrariedade por parte dos Estados, os quais elevam a alíquota do ICMS sobre energia elétrica, em detrimento da seletividade em função da essencialidade, com o único propósito de incrementar a arrecadação.

Essa arbitrariedade estatal precisa ser veementemente combatida, haja vista que, além de desrespeitar dispositivo constitucional existente, ela desconsidera o princípio da capacidade contributiva e fomenta a injustiça fiscal.

4 A APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ICMS INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

Após examinadas as ideias de capacidade contributiva e seletividade, e a relação de ambas com a justiça fiscal, bem como feitas as considerações sobre como os Estados brasileiros tributam a energia elétrica atualmente através do ICMS, buscaremos neste último capítulo sugerir uma paulatina reforma na tributação desse bem essencial com o objetivo de torná-la mais justa.

Conforme vimos no capítulo anterior, com exceção de dois Estados, todos os outros Estados da Federação estipulam uma alíquota para o ICMS sobre a energia elétrica superior à alíquota geral. Essa alíquota é, em muitas vezes, igual ou superior às alíquotas aplicadas a bebidas alcoólicas, joias e armas de fogo (bens cuja essencialidade é indiscutivelmente bastante inferior se comparados à energia elétrica).

Percebe-se, portanto, que não há uma preocupação por parte dos Estados em respeitar a seletividade em função da essencialidade na tributação da energia elétrica. O foco dos Estados é estritamente arrecadatário.

Isso ocorre principalmente porque o ICMS sobre energia elétrica gera uma alta arrecadação aos cofres públicos e, ao mesmo tempo, possui um baixo índice de sonegação, haja vista que o recolhimento deste tributo está concentrado em um número reduzido de contribuintes de direito, o que facilita a sua fiscalização.²¹⁰

Além disso, o valor do tributo é pago pelos consumidores no momento do pagamento da sua fatura de energia elétrica. Os contribuintes de direito apenas repassam o valor pago pelos consumidores aos Estados.

Vale ressaltar que, caso os consumidores não efetuem o pagamento das faturas nas datas avençadas para o vencimento, há, inclusive, a possibilidade de o fornecimento de energia elétrica ser suspenso, conforme autoriza o artigo 172, inciso I da Resolução nº 414 de 2010 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).²¹¹ De maneira geral, a existência de tal possibilidade compele os consumidores a

²¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 111), p. 439.

²¹¹ Art. 172. A suspensão por inadimplemento, precedida da notificação prevista no art. 173, ocorre pelo: I – não pagamento da fatura relativa à prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica;

pagarem as faturas de energia elétrica em dia, o que, por consequência, assegura a existência de recursos para o recolhimento do ICMS.

Por essas e outras razões o ICMS sobre energia elétrica é um tributo bastante estimado pelos Estados na composição de suas finanças. Contudo, será que a alta arrecadação desse imposto não vai de encontro com as ideias de capacidade contributiva, seletividade em função da essencialidade e, também, da própria justiça fiscal? Examinaremos essa questão nos tópicos seguintes.

4.1 A ENERGIA ELÉTRICA COMO MERCADORIA ESSENCIAL

Conforme exposto nos capítulos anteriores, a seletividade é uma técnica utilizada para diferenciar a tributação de objetos de acordo com determinados critérios. Diferentemente da progressividade, que impõe uma crescente majoração da tributação na medida em que a base tributável aumenta e possui uma relação subjetiva com o contribuinte, a seletividade não se relaciona com o sujeito tributado. Ela possui uma relação estritamente objetiva com o objeto tributado.²¹²

Dessa forma, a seletividade é aplicável, sobremaneira, em tributos sobre o consumo, nos quais não se mostra possível avaliar as características do sujeito que arca efetivamente com o ônus da tributação, sendo necessário levar em consideração as características do objeto tributado. Cumpre à seletividade, portanto, o papel de comparar mercadorias ou serviços²¹³.

Para que essa comparação seja possível, é necessário o estabelecimento de um critério comparativo. No caso do IPI e do ICMS, a Constituição Brasileira elegeu a essencialidade como critério da seletividade, isto é, a tributação de produtos deverá variar na razão inversa da sua essencialidade (quanto mais essencial é um bem, menos ele deverá ser onerado tributariamente).²¹⁴

Assim, antes de relacionarmos a seletividade com a capacidade contributiva, faz-se necessário analisar qual é a definição de essencialidade.

Nas palavras de Henry Tilbery, há três significados possíveis da expressão “essencial”: “1. Relativo à essência; que constitui a essência; 2. Necessário;

²¹² MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade e Socialismo. Artigo publicado no **Jornal Zero Hora** do dia 18 de agosto de 1998, p. 15.

²¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p. 508.

²¹⁴ Nesse sentido, TORRES, Ricardo Lobo. IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18, p. 95, 1997.

indispensável; 3. Característico; importante.” No contexto da essencialidade como critério da seletividade, prevalece o segundo significado, isto é, a “essencialidade” deve ser vista como sinônimo de “necessidade”, “indispensabilidade”.²¹⁵

Já no século XVIII, Adam Smith classificava as mercadorias de consumo em necessárias ou luxuosas, conforme se depreende do seguinte trecho retirado da sua obra:

As mercadorias de consumo são necessidades ou luxos.

Por necessidades entendo não só aquelas que são indispensavelmente necessárias para sustentar a vida, mas o que quer que o costume do país torne indecente não ter, para pessoas de bem, mesmo da classe mais inferior. Uma camisa de linho, por exemplo, falando estritamente, não é uma necessidade. Os gregos e os romanos viviam, suponho, muito confortavelmente, mesmo não tendo linho. Mas nos tempos atuais, pela maior parte da Europa, uma diarista honesta teria vergonha de aparecer em público sem uma camisa de linho, a falta da qual denotaria aquela desgraçada estado de pobreza em que, se presume, ninguém poderia cair senão por conduta extremamente má. O costume, da mesma maneira, tornou sapatos de couro uma necessidade na Inglaterra. A pessoa de bem mais pobre, de qualquer sexo, teria vergonha de aparecer em público sem eles. Na Escócia, o costume tornou-os uma necessidade para as classes mais baixas dos homens, mas não da mesma classe de mulheres, que podem, sem qualquer descrédito, andar descalças. Na França, os sapatos de couro não são necessidades, nem para os homens, nem para as mulheres, a classe mais baixa de ambos os sexos aparecem lá publicamente, sem nenhum descrédito, por vezes de tamancos, por vezes descalça. Como necessidades entendo não só aquelas coisas que a natureza, mas aquelas que as regras estabelecidas de decência tornaram necessárias à classe mais baixa do povo. A todas as outras coisas chamo luxos, sem querer por este título lançar o menor grau de reproche sobre elas.²¹⁶

Apesar da simples dicotomia entre necessárias e luxuosas, Smith, em sua época, já considerava mercadorias necessárias não apenas aquelas imprescindíveis para a subsistência, mas todas aquelas que, em determinado tempo e lugar, são indispensáveis para uma vida decente.

Dois séculos depois, Henry Tilbery manteve o conceito de necessidades trazido por Smith. Segundo Tilbery, os produtos necessários não compreendem apenas aqueles indispensáveis para a sobrevivência, mas compreendem também “aqueles bens que, conforme a opinião estabelecida de decência, não deviam faltar à gente mais humilde.”²¹⁷ Conclui o autor que o conceito de essencialidade “vincula-se

²¹⁵ TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). Estudos tributários: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 309-310.

²¹⁶ SMITH, Adam. **Op. cit.** (nota 91), p. 832-833 (e-book).

²¹⁷ TILBERY, Henry. **Op. cit.** (nota 215), p. 326.

a um padrão mínimo de vida não devendo ninguém ficar abaixo de tal padrão, o qual, evidentemente, varia conforme época e lugar.”²¹⁸

Nas palavras de Rosane Danilevicz, “a essencialidade deve ser analisada à luz do princípio constitucional da dignidade humana, classificando os bens e serviços numa escala que varia de indispensáveis a absolutamente supérfluos para uma existência digna”.²¹⁹

Fábio Canazaro aduz o seguinte sobre a essencialidade:

Mercadorias e serviços essenciais, sob o ponto de vista jurídico, são aquelas cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça – ou seja, das finalidades constitucionalmente prescritas.²²⁰

Para Humberto Ávila, essencial, no contexto da seletividade, é aquilo que possui uma importância decisiva para a saúde, para a vida e para a dignidade humanas.²²¹

Por outro lado, Luís Eduardo Schoueri defende que a essencialidade é um conceito aberto, não determinado. Segundo o autor, é essencial o produto que busca a concretização dos objetivos e valores constitucionais.²²² Apesar de não se referir a ela expressamente, implicitamente o autor relaciona a essencialidade à dignidade da pessoa humana, haja vista que ela é um valor constitucional previsto como fundamento da República (artigo 1º, inciso III).

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, vai mais além. Após discorrer sobre a seletividade e a essencialidade, afirma categoricamente que “quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional.”²²³ Nota-se que o autor não faz referência apenas à sobrevivência biológica, mas também social, o que denota uma preocupação com a qualidade de vida do ser humano em sociedade.

Padrão mínimo de vida, existência digna, condições mínimas de dignidade humana, todas essas ideias que, segundo os referidos autores, compreendem o

²¹⁸ TILBERY, Henry. **Op. cit.** (nota 215), p. 326.

²¹⁹ DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. **Op. cit.** (nota 116), p.242.

²²⁰ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 154.

²²¹ ÁVILA, Humberto. **Op. cit.** (nota 144), p. 457.

²²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300 e 301.

²²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Op. cit.** (nota 115), p. 95.

conceito de essencialidade remetem à noção de mínimo existencial, já tratada em outro momento.

Assim como o mínimo existencial, definir o que é essencial não é uma tarefa imutável. “Sua feição modifica-se de local para local e em épocas distintas.”²²⁴ Isto é, o que pode ser considerado essencial para uma determinada população em uma época, pode não ser para outra população ou pode não ser para essa mesma população em outra época.

Entretanto, apesar dessa mutabilidade da definição de essencialidade, é preciso ter um certo cuidado. Não é porque uma pessoa ou um determinado grupo de pessoas considera um produto essencial que esse produto não deve ser tributado ou deve ser tributado de forma mais branda.

Conforme ressalta Regiane Binhara Esturilio, “aquilo que é essencial o é para todos, independentemente da capacidade contributiva do indivíduo que suportará o ônus financeiro pelo pagamento do tributo”.²²⁵ Deve ser definido o que é essencial sob uma perspectiva geral, desconsiderando-se as características pessoais dos consumidores. Trata-se, portanto, de uma essencialidade objetiva.²²⁶

Vale ressaltar que Aliomar Baleeiro, ao tratar sobre a essencialidade, já aduzia que ela se referia à “adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país” e concluía que as mercadorias essenciais à existência civilizada deviam ser tributadas de uma forma mais branda.²²⁷

Nesse sentido, partindo-se da definição de essencialidade já exposta, questiona-se: a energia elétrica é uma mercadoria essencial? Ela merece um tratamento tributário diferenciado?

Apesar do questionamento, a resposta nos parece bastante óbvia. A energia elétrica é uma mercadoria essencial a uma vida digna em nossa sociedade atual e merece um tratamento tributário que leve essa sua característica em consideração.

²²⁴ VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da seletividade do IPI. **RIDB**, Ano 2, nº 9, p. 10488, 2013.

²²⁵ ESTURILIO, Regiane Binhara; FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **A seletividade no IPI e no ICMS**. 2004. viii, 145 f. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2004, p.116.

²²⁶ VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Op. cit.** (nota 224), p. 10489.

²²⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro. Atualizações Misabel Derzi**. 14. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 487 (E-book).

O mundo atual gira em torno da energia elétrica. A energia elétrica não só ilumina os ambientes, mas principalmente permite que vários equipamentos que usamos diariamente possam funcionar. Celulares, computadores, televisões, eletrodomésticos e a própria Internet só existem por causa da energia elétrica (apesar de alguns equipamentos não precisarem se utilizar da energia elétrica de forma contínua, há a necessidade de suas baterias serem recarregadas através da energia elétrica após um período de uso). A importância da energia elétrica é tão grande que ela está começando a ser utilizada como substituta a combustíveis fósseis em automóveis.

Sem energia elétrica a nossa sociedade contemporânea entraria em colapso. O nosso trabalho, nosso estudo, nosso lazer, enfim, a nossa vida como um todo retrocederia em muitos anos (possivelmente, até mesmo, em alguns séculos). A vida que conhecemos, com certeza, seria muito diferente.

O fato é que, atualmente, é impossível se viver de uma forma digna sem energia elétrica (com exceção, talvez, das populações que vivem em comunidades tradicionais isoladas do mundo contemporâneo). O que levou, inclusive, Hugo de Brito Machado Segundo a afirmar que sem energia elétrica “não se vive, apenas se sobrevive, e mal”.²²⁸

Muito embora a energia elétrica não ser imprescindível para a satisfação das nossas necessidades fisiológicas e, por essa razão, ser possível sobreviver sem ela, a sobrevivência social do ser humano no mundo atual depende da energia elétrica.

A pandemia mundial da COVID-19, que se iniciou no fim de 2019, serviu para nos mostrar, dentre inúmeras outras coisas, o quanto somos dependentes da energia elétrica. Trabalhos em *home office*, aulas não presenciais, reuniões por videoconferência, tudo isso somente foi possível em virtude da energia elétrica. Este trabalho, inclusive, não poderia ser concluído se não fosse por todos os recursos que a energia elétrica nos possibilita usufruir.

Inclusive, a Lei nº 7.883, de 28 de junho de 1989, que dispõe sobre o exercício de direito de greve, define os serviços de produção e distribuição de energia elétrica como atividades essenciais.²²⁹

²²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Op. cit.** (nota 192), p. 73.

²²⁹ “Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;”

Não restam dúvidas, portanto, que a energia elétrica é indispensável para uma vida digna na sociedade em que vivemos. Resta sabermos qual é a consequência dessa afirmação para o mundo tributário.

Antes de respondermos essa questão, cabe analisarmos as relações que a seletividade possui com o princípio da capacidade contributiva e com a extrafiscalidade (em sentido estrito).

4.2 AS RELAÇÕES DA SELETIVIDADE COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E COM A EXTRAFISCALIDADE

Conforme vimos no tópico anterior, a essencialidade é o critério eleito por nossa Constituição da República para a aplicação da seletividade. Assim sendo, os objetos tributados pelo IPI e pelo ICMS devem ser onerados por esses tributos de acordo com a essencialidade da mercadoria ou do serviço. Quanto mais essencial é uma mercadoria ou serviço, menor deverá ser o valor correspondente ao IPI e ao ICMS que incide sobre ele.

Vale lembrar que a seletividade busca diferenciar a tributação a partir da análise do objeto que está sendo tributado. Assim, ela adquire especial relevância na tributação sobre o consumo, na qual não é possível levar em consideração as características do sujeito que assume o ônus de arcar com o tributo.

Cabe agora estabelecermos duas relações distintas: entre a seletividade e o princípio da capacidade contributiva e entre a seletividade e a extrafiscalidade (em sentido estrito). É importante diferenciarmos essas duas relações porque elas têm funções primordiais diferentes. Enquanto o princípio da capacidade contributiva busca realizar a igualdade na tributação e a justiça fiscal²³⁰, a extrafiscalidade (em sentido estrito) tem a função precípua de estimular determinados comportamentos nas pessoas.²³¹

Analisaremos, em primeiro lugar, a relação da seletividade com o princípio da capacidade contributiva.

²³⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Op. cit.** (nota 27), p. 134.

²³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. cit.** (nota 222), p. 33.

4.2.1 A relação da seletividade com o princípio da capacidade contributiva

Conforme exposto no primeiro capítulo, a capacidade contributiva é a medida de realização da igualdade entre os contribuintes, quando o tributo buscar apenas arrecadar recursos para os cofres públicos (finalidade fiscal).²³² Isto é, a igualdade tributária se realizará, em tributos com finalidade fiscal, quando contribuintes com a mesma capacidade contributiva forem tributados de forma igual e quando contribuintes com capacidades contributivas diferentes forem tributados de forma diferente.

Com relação a essa tributação diferenciada, é necessário avaliar se ela não iria de encontro com a isonomia. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, é admissível a ocorrência de discriminação quando houver uma correlação lógica entre o fator de discriminação e o tratamento desequiparado. De acordo com o autor: “tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido, em critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico”.²³³

Dessa forma, há a necessidade de avaliar se o fator de discriminação eleito (no caso, a riqueza do contribuinte), é adequado ou não com o tratamento diferenciado. Segundo Regina Helena Costa, a correlação lógica é evidente (quanto maior a riqueza do contribuinte, maior deve ser a sua carga tributária) e essa discriminação visa atender a interesses coletivos previstos na Constituição da República: a distribuição da riqueza e a justiça social.²³⁴

Na opinião da autora, “a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva”²³⁵ e conclui que “a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade.”²³⁶

No mesmo sentido, Misabel Abreu Machado Derzi afirma que “a capacidade contributiva (considerada proporcional ou regressivamente) é um desdobramento de um mesmo e único princípio, o da igualdade”.²³⁷

²³² ÁVILA, Humberto. **Op. cit.** (nota 45), p. 165.

²³³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. atual. 8. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 38.

²³⁴ COSTA, Regina Helena. **Op. cit.** (nota 65), p. 41.

²³⁵ *Idem*, p. 42.

²³⁶ *Ibidem*.

²³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Princípio da igualdade no Direito Tributário e suas manifestações**. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário - Princípios Constitucionais Tributários. Edição IDEPE/RT - separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 163.

Além de buscar realizar a igualdade tributária, a capacidade contributiva também busca promover a justiça fiscal. Vale dizer que, apesar do objetivo final ser diverso, neste caso é o de promover uma tributação justa, a igualdade ainda desempenha um papel de suma importância.

Nas palavras de José Maurício Conti, “atingir-se-ia a Justiça Fiscal por meio da distribuição equitativa do ônus tributário entre os contribuintes.”²³⁸ Ressalta-se que, nesse caso, a expressão “equitativa” foi utilizada pelo autor como similar à “igualitária”.

Com o mesmo sentido, mas com palavras diferentes, Klaus Tipke e Douglas Yamashita defendem que a justiça se dá por meio de um tratamento isonômico e que esse tratamento isonômico deve se dar de acordo com um critério adequado à matéria, o qual, no caso de uma tributação justa, seria o princípio da capacidade contributiva.²³⁹

A relação entre justiça e igualdade é tão próxima que levou Fernando Zilveti a afirmar o seguinte: “o conceito de justiça é frequentemente confundido com o de igualdade. É bem verdade que um decorre do outro: a igualdade é o objetivo de quem pretende ser tratado com justiça.”²⁴⁰ Muito embora o autor não tenha se referido à igualdade e à justiça no contexto da tributação, a sua afirmação é perfeitamente compatível com esse campo.

Não há como se pensar em justiça fiscal sem levar em consideração a igualdade. E essa igualdade deve ser vista como a igualdade de tratamento entre contribuintes que estão nas mesmas condições (e, conseqüentemente, um tratamento desigual para contribuintes que estão em condições diferentes).

Betina Treiger Grupenmacher ressalva “a violação do princípio da igualdade gera privilégios e discriminações, que devem em tudo e por tudo ser afastados em um Estado Fiscal que pretenda ser justo”.²⁴¹

Uma tributação justa é, portanto, uma tributação que respeite a igualdade. E uma tributação igualitária é, por sua vez (conforme já expomos acima), uma tributação que onere os contribuintes de acordo com suas capacidades contributivas (para tributos com finalidade fiscal).

²³⁸ CONTI, José Maurício. **Op. cit.** (nota 60), p. 12.

²³⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Op. cit.** (nota 44), p. 22.

²⁴⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Op. cit.** (nota 27), p. 51.

²⁴¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Op. cit.** (nota 105), p. 104.

Dito isso, cabe agora investigarmos onde se encontra a relação entre a capacidade contributiva e a seletividade.

Marciano Seabra de Godoi, ao citar Fernando Sáinz de Bujanda, Ricardo Lobo Torres e Misabel Derzi, concorda com a posição dos referidos autores e sustenta que existe uma inegável relação entre a seletividade e a capacidade contributiva, vez que a atribuição de alíquotas menores para produtos essenciais possibilitaria o consumo desses produtos pelas camadas mais pobres e respeitaria as suas capacidades contributivas.²⁴²

Maurício Dalri Timm do Valle afirma que “o Princípio da Seletividade é, preponderantemente, manifestação do Princípio da Capacidade Contributiva objetiva, que tem seu fundamento no Princípio da Isonomia.”²⁴³

Para Regina Helena Costa, a seletividade prestigia a noção de capacidade contributiva quando não se mostra possível levar em consideração as condições pessoais dos contribuintes.²⁴⁴

Em verdade, a capacidade contributiva não estabelece uma relação direta com a seletividade, mas sim com o critério eleito pela Constituição da República para aplicação da seletividade, isto é, a essencialidade.

Nesse sentido, Henry Tilbery considera que o critério da essencialidade é uma das técnicas de aplicação do princípio da capacidade contributiva.²⁴⁵

Acerca da relação da seletividade em função da essencialidade e o princípio da capacidade contributiva, aduz José Maurício Conti:

(...) a aplicação do princípio da capacidade contributiva, no que se refere aos impostos indiretos, está intrinsecamente vinculada à seletividade em função da essencialidade.

É, vista sobre outro ângulo, a realização do princípio da igualdade em que o critério de discriminação é a essencialidade do produto.

Isto porque, em princípio, os produtos essenciais são indispensáveis àqueles indivíduos que têm baixa capacidade contributiva, de modo que, pela seletividade serão gravados com pouca ou nenhuma tributação.

E, de outro lado, produtos supérfluos e de luxo poderão ter suas alíquotas fixadas de maneira mais gravosa, pois serão certamente adquiridos com grande capacidade contributiva, que suportarão maior carga tributária.²⁴⁶

²⁴² GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 111), p. 428.

²⁴³ VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Op. cit.** (nota 224), p. 10489.

²⁴⁴ COSTA, Regina Helena. **Op. cit.** (nota 65), p. 59.

²⁴⁵ TILBERY, Henry. **Op. cit.** (nota 215), p. 337.

²⁴⁶ CONTI, José Maurício. **Op. cit.** (nota 60), p. 68.

De igual modo, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo afirmam que, por via de regra, “os produtos essenciais são consumidos por toda a população, e que os produtos supérfluos são consumidos principalmente por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto.”²⁴⁷ E conclui que a essencialidade do produto “constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva.”²⁴⁸

Após seguir com essa mesma linha de raciocínio com relação aos produtos essenciais e aos produtos supérfluos, Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua concluem que a essencialidade é o critério para se alcançar a justiça fiscal nos tributos indiretos.²⁴⁹

Importante rememorar que a essencialidade dos produtos está diretamente relacionada com a garantia do mínimo existencial, limite mínimo no qual não deve haver tributação, segundo a capacidade contributiva.

Dessa forma, para que seja assegurado o mínimo existencial, é imprescindível que os produtos considerados essenciais para uma vida digna não sejam tributados. O ideal, portanto, não é que os produtos essenciais sejam onerados de uma forma mais branda, mas é que eles sequer sejam onerados com a tributação. Conforme as palavras já citadas de Ricardo Lobo Torres, não há justificativa racional para a tributação de produtos essenciais.

Contudo, definir adequadamente quais produtos são essenciais para uma vida digna e desonerar tributariamente por completo esses produtos é uma tarefa bastante difícil de ser concretizada no contexto brasileiro atual, especialmente em uma época na qual há uma necessidade de se arrecadar mais recursos.

Assim sendo, questionamos: o que deve ser considerado essencial na sociedade brasileira atual? A energia elétrica é essencial? Na nossa opinião, para a atual sociedade brasileira em geral, esse bem é indubitavelmente essencial para uma vida digna. Apesar da energia elétrica não ser imprescindível para a subsistência, ela é de notória importância para a comunicação, para os estudos e para o trabalho,

²⁴⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 108 (E-book).

²⁴⁸ *Idem*, p. 109.

²⁴⁹ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Op. cit.** (nota 117), p. 126.

adquirindo uma grande relevância para uma vida digna atualmente, em especial num contexto de pandemia mundial.

Entretanto, apesar da essencialidade da energia elétrica, ela não é assim considerada atualmente para fins de aplicação da seletividade. Como é possível promover a justiça fiscal através da seletividade se produtos notoriamente essenciais são habitualmente tributados (e em alíquotas elevadas) pelo Fisco? Ou aplica-se a seletividade em função da essencialidade para todos os produtos essenciais (o que, conforme já ressaltamos, seria uma tarefa bastante difícil de ser concretizada, até porque definir o que é essencial em um determinado tempo e lugar é uma questão subjetiva) ou é impossível de se alcançar uma tributação realmente justa na tributação sobre o consumo.

E mais, ainda que fosse possível desonerar todos os produtos essenciais, vale ressaltar que a seletividade em função da essencialidade não estaria privilegiando apenas os mais pobres, mas também, em muitos casos, os mais ricos, vez que há produtos essenciais que todas as pessoas necessitam consumir (como, por exemplo, a energia elétrica).²⁵⁰ Isto é, independentemente da capacidade contributiva do contribuinte, todos se beneficiariam com a ausência de tributação desse produto essencial.

Isso pode não ser um problema, caso se defenda que a tributação não possui a função de redistribuir rendas e riquezas, pois o mínimo existencial de todos estaria assegurado. Contudo, caso se defenda a existência de uma função redistributiva dos tributos, conforme admitido por grande parte da doutrina, esse é um ponto que precisa ser levado em consideração.

Segundo Luís Eduardo Schoueri, uma das funções do tributo é possibilitar a redistribuição de renda, subtraindo-a dos mais opulentos e aplicando esses recursos em favor de outros.²⁵¹ Esses recursos poderiam ser transferidos diretamente para aqueles em condições menos vantajosas, isto é, o dinheiro em si seria transferido aos mais pobres, ou esses recursos poderiam ser aplicados em serviços públicos que

²⁵⁰ Vale ressaltar que há a possibilidade de produtos essenciais não serem consumidos pela camada mais rica da população e serem substituídos por outros produtos semelhantes de qualidade superior ou mais luxuosos. Nesse caso, a camada mais rica da população não se beneficiaria com a desoneração tributária. Todavia, esse não é o caso da energia elétrica, vez que seu consumo é essencial para todos.

²⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. cit.** (nota 1), p. 31.

poderão ser usufruídos pelos mais pobres (cita-se, como exemplo, o investimento em saúde e educação).

De acordo com Liam Murphy e Thomas Nagel, a tributação possui duas funções principais:

(1) Ela determina que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a *repartição entre o público e o privado*. (2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a *distribuição*.²⁵²

Conforme se depreende da segunda função exposta, para os autores a tributação possui a função de determinar de que modo os recursos arrecadados serão distribuídos (ou redistribuídos) entre a população.

Nesse mesmo sentido, Thomas Piketty aduz que a tributação é um dos instrumentos mais importantes para a redistribuição de renda e riquezas:

O instrumento privilegiado da redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que, por meio das tributações e transferências, permite corrigir a desigualdade das rendas produzida pelas desigualdades das dotações iniciais e pelas forças do mercado, ao mesmo tempo que preserva o máximo a função alocativa do sistema de preços.²⁵³

Ricardo Lodi Ribeiro, por sua vez, defende a utilização da tributação como mecanismo de combate às desigualdades sociais e assevera:

O combate às desigualdades sociais pela via da tributação se dá não só pela *redistribuição de renda*, através da introdução de prestações positivas aos mais pobres, a partir de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos, mas ainda pela *distribuição de rendas*, que não tem propriamente o conteúdo distributivo, mas baseia-se apenas nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva, por meio da progressividade e da tributação sobre as grandes riquezas, a fim de evitar a concentração de renda.²⁵⁴

²⁵² MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **Op. cit.** (nota 41), p. 101.

²⁵³ PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Trad. André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 85.

²⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, p. 7 e 8, 2015.

Além dessas considerações, vale ressaltar que vivemos em um Estado Democrático e Social de Direito e que, dentre os seus objetivos fundamentais, está a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária e a redução de desigualdades sociais²⁵⁵. É justo, portanto, que quem possua uma quantidade maior de renda e riquezas pague mais tributos do que quem possua uma quantidade menor. Contudo, isso não é possível com relação à tributação sobre o consumo (mesmo com a aplicação efetiva da seletividade em função da essencialidade).

Inclusive, alguns autores, ao definirem o conteúdo da expressão “capacidade contributiva”, defendem que pessoas que auferem rendas mais altas devem arcar com tributos em valores mais altos.²⁵⁶

Ademais, essa ideia de que aqueles que possuem uma renda mais alta devem recolher um valor superior de tributos do que aqueles que possuem uma renda mais baixa fundamenta-se na teoria utilitarista do “sacrifício igual”, já exposta no primeiro capítulo.

De acordo com essa teoria, indivíduos com rendas mais altas, em comparação com indivíduos com rendas mais baixas, se sacrificam menos (perdem uma quantidade menor de bem-estar) ao serem tributados em um determinado valor. Dessa forma, para que o sacrifício seja igual, haveria a necessidade de que os indivíduos com renda mais altas arcassem com um valor mais alto de tributos.²⁵⁷

Por outro lado, a tributação mais alta de indivíduos com rendas mais altas decorre também do respeito à ideia de solidariedade na tributação.

Nas palavras de Betina Treiger Grupenmacher:

Todos temos, portanto, responsabilidade de fazer frente aos custos despendidos com a realização do bem comum, desde que, observada a capacidade contributiva de forma individual, assim, a solidariedade na tributação reflete um sacrifício individual em benefício do interesse geral.²⁵⁸

²⁵⁵ Conforme previsto no artigo 3º, incisos I e III da Constituição da República de 1988.

²⁵⁶ Citam-se como exemplos as definições de capacidade contributiva de Renato Lopes Becho: “(...) cada contribuinte deve recolher os impostos de acordo com sua condição econômica, com sua capacidade de suportá-los, sem que, com a tributação, seja reduzido a uma situação incompatível com os direitos humanos, reduzindo-o a condição de penúria econômica ou miserabilidade. Quem possui mais dinheiro deve recolher os impostos em valores superiores em relação àqueles que têm menos dinheiro.” (Lições de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 251 e 252) e de Klaus Tipke e Douglas Yamashita: “... todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto.” (Justiça fiscal e Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31).

²⁵⁷ Para maiores detalhes acerca da teoria do “sacrifício igual”, ver Capítulo 1, item 1.4.

²⁵⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Op. cit.** (nota 105), p. 106.

Já Ricardo Lobo Torres assevera o seguinte:

A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais.²⁵⁹

Para Marciano Seabra de Godoi, o dever de solidariedade está intimamente relacionado com “o dever fundamental de pagar impostos” (defendido por José Casalta Nabais em obra de mesmo título²⁶⁰), isto é, a solidariedade na tributação caracteriza-se pelo dever de todos de contribuir para os gastos públicos, respeitadas as suas capacidades contributivas.²⁶¹

Entretanto, parte da população sequer auferir recursos suficientes para garantir o mínimo existencial para si e sua família. Dessa forma, muito embora exista o dever de solidariedade na arrecadação de recursos públicos, essa parte da população não pode ser obrigada a pagar tributos, pois essas pessoas não possuem capacidade contributiva.

Em consequência disso e em decorrência do dever de solidariedade, as camadas mais ricas da população devem “compensar” a ausência de arrecadação pelas camadas mais pobres e garantir a existência de recursos estatais suficientes para assegurar a todos condições mínimas de vida com dignidade.

Assim, a desoneração tributária de produtos essenciais consumidos por todos (inclusive pela camada mais rica da população) acarretaria, inevitavelmente, um desrespeito ao princípio da capacidade contributiva. Muito embora essa desoneração garanta o mínimo existencial para os mais pobres, ela confere um benefício indevido para os mais ricos (apesar da notória diferença de capacidade contributiva entre os indivíduos mais ricos e os indivíduos mais pobres, ambos recebem, nesse caso, o mesmo tratamento tributário).

Abel Henrique Ferreira observou essa situação e criticou a adoção do princípio da seletividade como subprincípio da capacidade contributiva:

O princípio da seletividade, a ser aplicado pelo legislador infraconstitucional, é um dos subprincípios da igualdade e não da capacidade contributiva. O fato

²⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Op. cit.** (nota 37), p. 200.

²⁶⁰ Para maiores detalhes acerca do dever fundamental de pagar impostos, ver NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

²⁶¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 89), p. 157.

de aplicarmos alíquotas diversas e base de cálculo reduzidas, não significa a aplicação do princípio da capacidade contributiva, ainda mais quando constatamos que tanto o pobre como o rico, ao adquirirem um mesmo produto pagarão o mesmo valor de imposto sobre cada mercadoria consumida.²⁶²

Por outro lado, não se pode olvidar que a seletividade em função da essencialidade não desrespeita o princípio da capacidade contributiva somente quando estamos diante de produtos essenciais consumidos por todos. Esse desrespeito também ocorre quando analisamos a aplicação da seletividade em relação a produtos supérfluos ou luxuosos.

Revisitando as palavras de José Maurício Conti, a seletividade em função da essencialidade parte de dois pressupostos: 1) que produtos essenciais serão adquiridos por indivíduos com baixa capacidade contributiva e 2) que produtos supérfluos ou luxuosos serão adquiridos por indivíduos com grande capacidade contributiva.

Já vimos que o primeiro pressuposto é sujeito a questionamentos, haja vista que existem produtos essenciais que são adquiridos tanto por indivíduos com baixa capacidade contributiva como por indivíduos com grande capacidade contributiva. Um grande exemplo é a energia elétrica. Agora investigaremos o segundo pressuposto.

É possível afirmar que produtos supérfluos ou luxuosos certamente serão adquiridos por indivíduos com grande capacidade contributiva, conforme sustentou José Maurício Conti?

Acreditamos, em primeiro lugar, que toda generalização mereça um certo cuidado. Não há dúvidas que há uma probabilidade maior de que indivíduos com grande capacidade contributiva sejam os consumidores de produtos supérfluos ou luxuosos, até porque, em tese, indivíduos com baixa capacidade contributiva destinarão os seus recursos para adquirir produtos para a sua subsistência. Entretanto, é possível afirmar com segurança que isso realmente ocorrerá?

Vivemos em uma sociedade pautada pelo consumo²⁶³, na qual as pessoas consomem produtos pelas mais variadas razões. Seja por necessidade, seja por

²⁶² FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez.2003.

²⁶³ Para uma compreensão histórica mais aprofundada sobre a chamada “Sociedade de Consumo”, ver PORTILHO, Fátima. Sustentabilidade ambiental, consumo e cidadania. São Paulo: Cortez, 2005.

prazer, seja por ostentação, seja por compulsão ou por qualquer outra razão, o fato é que pessoas estão constantemente consumindo produtos.

Outro ponto que merece ser ressaltado é que as pessoas têm a liberdade para escolher o que irão consumir (com exceção, é claro, de produtos ilícitos). Uma pessoa de baixa renda, portanto, pode optar por consumir produtos considerados supérfluos ou luxuosos, enquanto uma pessoa com alta renda pode optar por não consumir esse tipo de produtos. Não há nenhum impeditivo que isso aconteça.

A liberdade de escolha sobre o que uma pessoa irá consumir pode ser visto, mais radicalmente, na defesa do direito de fazer o errado (“*right to do wrong*”). Esse direito defende a liberdade de escolha e a liberdade de ação, mesmo que as ações das pessoas não se coadunem com os fins almejados pelo Estado.²⁶⁴ A liberdade, portanto, tem um valor intrínseco.

O ato de consumir é uma manifestação de ação humana e, por essa razão, deve ser analisado a partir da autonomia de vontade do agente, que no seu julgamento subjetivo atribui maior ou menor valor a determinado produto e opta por consumi-lo ou não.²⁶⁵

Assim sendo, é impossível presumir o que cada pessoa irá optar por consumir. Uma pessoa com renda baixa pode atribuir maior valor para um produto considerado supérfluo em relação a um produto considerado essencial e não há nenhum problema nisso. A pessoa é livre para escolher o que entender ser melhor para ela.

Em razão dessa liberdade de escolha dos consumidores, a presunção de que os produtos considerados supérfluos ou luxuosos serão certamente consumidos por indivíduos com grande capacidade contributiva acarretará, inevitavelmente, injustiças.

Por exemplo, suponhamos que um certo indivíduo que aufera uma renda de X queira adquirir um produto Y, considerado supérfluo ou luxuoso. Para esse indivíduo, o produto Y é um sonho de consumo e a sua aquisição lhe proporcionará imensa felicidade. Para adquirir esse produto Y, que custa um valor de 10X, esse indivíduo precisou economizar por vários meses e ainda teve que parcelar o seu

²⁶⁴ FRIEDMAN, Jeffrey, Freedom Has No Intrinsic Value: Liberalism and Voluntarism (August 9, 2013). **Critical Review**, p. 2, 2013, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2306707>. Acesso em: 10.01.2021.

²⁶⁵ TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da Seletividade e Essencialidade Tributária**: uma perspectiva libertária. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, posição 2849 (E-book).

pagamento em várias parcelas. Por outro lado, um outro indivíduo que auferir uma renda de 100X também optou por adquirir esse produto Y. Esse outro indivíduo comprou o produto Y à vista, vez que ele custa somente 10% da sua renda mensal. Diante dessa situação, questionamos: é justo que os dois indivíduos paguem o mesmo valor de tributo sobre o produto Y? O fato do produto Y ser considerado supérfluo ou luxuoso é suficiente para justificar uma mesma tributação desses dois indivíduos?

Na nossa opinião, essa situação evidencia a patente injustiça na tributação sobre o consumo. Independentemente se a seletividade em função da essencialidade fosse aplicada ao caso, onerando de uma forma mais gravosa o produto supérfluo ou luxuoso, a referida tributação não conseguiria respeitar a capacidade contributiva dos dois indivíduos. Muito embora o segundo indivíduo tenha uma capacidade contributiva muito maior (no caso, cem vezes maior), ele pagaria o mesmo valor de tributo pelo mesmo produto.

Atualmente, existem diversas formas pelas quais pessoas que auferem rendas baixas conseguem adquirir produtos considerados supérfluos ou luxuosos. A possibilidade de pagamento em diversas parcelas e através de cartões de crédito ampliou extensamente o acesso a produtos antes inacessíveis a uma camada da população.

É claro que sempre existirão produtos excessivamente caros que somente serão acessíveis a camada mais alta da população. Mas, em geral, grande parte dos produtos que podem ser considerados supérfluos ou luxuosos podem ser adquiridos por uma parte significativa da população.

Alcides Jorge Costa já observava essa situação no século passado. Segundo o autor, “a baixa tributação de certos bens não impede que pessoas abastadas os comprem, como a alta tributação de outros da mesma forma não impede que pessoas de menos recursos os adquiram”.²⁶⁶

Portanto, uma das mais relevantes críticas a ideia da seletividade em função da essencialidade como manifestação do princípio da capacidade contributiva é a de que ela está baseada nas premissas equivocadas de que indivíduos com baixa capacidade contributiva adquirem produtos essenciais e indivíduos com alta capacidade contributiva adquirem produtos supérfluos ou luxuosos.²⁶⁷

²⁶⁶ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.

²⁶⁷ TAVARES, Eduardo Sobral. **Op. cit.** (nota 231), posição 2826.

Conforme vimos, isso nem sempre ocorre e, se isso não ocorrer, acarretará, inevitavelmente, injustiças na tributação.

Com relação a presunções, Humberto Ávila assevera que elas devem ter vinculação com a realidade em dois momentos: antes e depois da formação das presunções. Em um primeiro momento, a vinculação anterior com a realidade “diz respeito à necessidade de um suporte empírico considerável que permita comprovar a correspondência do padrão ao valor médio efetivo da maioria dos casos”.²⁶⁸ Em um segundo momento, a vinculação posterior com a realidade “funciona como critério de verificação da consistência do padrão e de sua aplicabilidade.”²⁶⁹ E conclui o autor, que as presunções “nunca abandonam a realidade: não o fazem antes, porque dela decorrem para existir; não o fazem depois, porque dela dependem para permanecer.”²⁷⁰

Nesse caso, não há quaisquer indícios, estudos ou dados suficientes que relacionem o consumo de produtos essenciais a indivíduos mais pobres e relacionem o consumo de produtos supérfluos ou luxuosos a indivíduos mais ricos.

Em verdade, a seletividade em função da essencialidade, caso seja aplicada corretamente, apenas consegue respeitar um dos aspectos da capacidade contributiva, qual seja o mínimo existencial.

4.2.2 A relação da seletividade com a extrafiscalidade

Por outro lado, além da relação da seletividade com o princípio da capacidade contributiva, há vários autores que relacionam a seletividade com a extrafiscalidade (em sentido estrito).

Ao contrário da fiscalidade, a extrafiscalidade busca, em primeiro lugar, algo distinto da arrecadação de recursos para os cofres públicos.²⁷¹ A extrafiscalidade (em sentido estrito) busca, primordialmente, a indução de comportamentos nas pessoas, através da redução ou do aumento da carga tributária, a fim de promover objetivos da ordem econômica e social.²⁷²

²⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Op. cit.** (nota 45), p. 94.

²⁶⁹ *Ibidem*.

²⁷⁰ *Idem*, p. 95.

²⁷¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 111), p. 429.

²⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. cit.** (nota 222).

Tendo em vista que a extrafiscalidade (em sentido estrito) possui como objetivo central estimular, induzir ou coibir determinados comportamentos nas pessoas de acordo com as pretensões do Estado, será que a seletividade em função da essencialidade seria uma manifestação da extrafiscalidade?

Roque Antonio Carrazza afirma que o ICMS “deve ser um instrumento de extrafiscalidade, porquanto, a teor do artigo 155, §2º, III, da CF, ‘poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços.’”²⁷³

Eduardo Domingos Bottallo, em conjunto com Roque Antonio Carrazza, asseveram que “a extrafiscalidade se manifesta, no IPI, por meio do princípio da seletividade.”²⁷⁴

Manoela Floret Silva Xavier, por sua vez, aduz que:

A seletividade no IPI demonstra o caráter extrafiscal do tributo, tornando-o um instrumento de ordenação político-social através do qual incentiva a comercialização de determinados produtos convenientes à sociedade, ou dificulta outras práticas que não se apresentem do interesse coletivo.²⁷⁵

Muito embora os autores tenham se referido ao IPI, é inegável que eles reconhecem uma relação muito próxima entre a seletividade e a extrafiscalidade.

Todavia, com o devido respeito ao posicionamento dos referidos autores e de outros que seguem essa mesma linha de raciocínio²⁷⁶, acreditamos que não existe uma relação propriamente dita entre a seletividade em função da essencialidade e a extrafiscalidade.

Conforme sustenta Marciano Seabra de Godoi, “não se busca com a seletividade induzir qualquer comportamento; trata-se simplesmente de um expediente para dividir com justiça o ônus da tributação, segundo a presumida capacidade econômica dos consumidores”.²⁷⁷ E conclui o autor que isso não se trata de extrafiscalidade, mas de “fiscalidade pura e simples”.

²⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. cit.** (nota 151), p.506.

²⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Op. cit.** (nota 185), p.108.

²⁷⁵ XAVIER, Manoela Floret Silva. **IPI: imposto sobre produtos industrializados**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editor, 2008, p. 10.

²⁷⁶ Para outros autores que relacionam a seletividade com a extrafiscalidade, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados. *Revista de direito público*, São Paulo: RT, v. 11, jan./mar. 1970; ELALI, André de Souza Dantas. *IPI: aspectos práticos e teóricos*. Curitiba: Juruá, 2006; FUSO, Rafael Correia. Seletividade tributária. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006; TOLEDO, José Eduardo Tellini. *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

²⁷⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 111), p. 429.

De acordo com o que tratamos no tópico anterior, a seletividade em função da essencialidade busca assegurar a todos o direito ao mínimo existencial. Ela não busca estimular, induzir ou coibir determinado comportamento.

Caso a seletividade em função da essencialidade fosse realmente uma manifestação da extrafiscalidade, isso significaria dizer que o Estado sempre buscaria estimular o consumo de produtos essenciais e desestimular o consumo de produtos supérfluos ou luxuosos. Todavia, existe uma justificativa plausível para que isso ocorresse? Esse estímulo e desestímulo estaria de acordo com as pretensões do Estado e com os objetivos previstos na Constituição?

Segundo Marciano Seabra de Godoi, uma visão negativa sobre o consumo de produtos supérfluos ou luxuosos não é mais admissível nos dias atuais. Nas palavras do autor, “não se trata de estimular o consumo de produtos essenciais em detrimento do consumo de supérfluos, em função de uma pretensa adequabilidade aos interesses nacionais”.²⁷⁸ E concluindo o seu raciocínio, o autor cita o seguinte exemplo: “não conseguimos perceber em que medida a compra de um quilo de arroz seria mais adequada ao interesse nacional do que a compra de um relógio, ou de um vidro de perfume.”²⁷⁹

Dessa forma, apesar de alguns autores relacionarem a seletividade em função da essencialidade com a extrafiscalidade, acreditamos, pelos motivos expostos, que não existe uma relação propriamente dita entre elas e que a seletividade, na verdade, cumpre o papel apenas de assegurar o direito de todos ao mínimo existencial.

4.3 A NECESSÁRIA DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA

Conforme vimos no capítulo anterior, a energia elétrica é tributada atualmente pelos Estados brasileiros em alíquotas bastante elevadas, iguais ou até maiores a produtos notoriamente supérfluos, como joias, armas de fogo e bebidas alcoólicas.

²⁷⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Op. cit.** (nota 111), p. 429.

²⁷⁹ *Ibidem.*

Por outro lado, a partir do conceito de essencialidade tratado neste capítulo, é inegável que a energia elétrica é essencial para uma vida digna na sociedade brasileira atual.

Assim sendo, examinaremos agora se a seletividade em função da essencialidade deve ser aplicada à energia elétrica e, caso a resposta seja afirmativa, como ela deve ser aplicada.

A fim de responder se a seletividade em função da essencialidade deve ser aplicada à energia elétrica ou não, retomaremos brevemente questão debatida no capítulo anterior.

Conforme já identificamos em outro momento, há uma particularidade que diferencia a seletividade do IPI da seletividade do ICMS. Essa diferenciação reside basicamente na utilização da expressão “poderá ser seletivo” no texto constitucional, mais precisamente em seu artigo 155, §2º, inciso III.

Não voltaremos essa discussão neste momento, haja vista que ela já foi devidamente debatida no segundo capítulo. Cumpre apenas lembrar que há três posicionamentos possíveis quanto à seletividade do ICMS: 1) ou ela é obrigatória; 2) ou ela é facultativa; 3) ou a aplicação da seletividade é facultativa, mas, se aplicada, o critério a ser utilizado é obrigatoriamente a essencialidade. De acordo com os motivos expostos anteriormente, somos adeptos da terceira e última interpretação.

Entretanto, deixando de lado essas possíveis interpretações do texto constitucional, a seletividade em função da essencialidade deve ser aplicada em relação ao ICMS por um motivo bastante simples: porque ela visa assegurar a todos o direito ao mínimo existencial.

Muito embora a seletividade em função da essencialidade não consiga respeitar o princípio da capacidade contributiva (ver tópico 4.2.1), ela consegue garantir um dos seus aspectos, o limite mínimo no qual ninguém deve ser tributado.

Não se pode olvidar que só existe capacidade contributiva de um indivíduo após o respeito ao mínimo existencial. Nesse sentido, Francesco Moschetti apud Betina Treiger Gruppenmacher asseverou:

(...) a capacidade contributiva é dada por aquela parte de potência econômica, da riqueza de um sujeito, que supera o mínimo vital. Com efeito, se capacidade significa aptidão, possibilidade concreta e real, não pode

existir capacidade de concorrer para com os gastos públicos quando falte ou se tenha apenas o necessário para as exigências individuais.²⁸⁰

Para Ricardo Lobo Torres, o mínimo existencial:

(...) constitui um direito fundamental, posto que sem ele cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.²⁸¹

Em sequência, o mesmo autor adverte que “o mínimo existencial é direito protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais”.²⁸² O respeito ao mínimo existencial se consubstancia no campo tributário em uma limitação ao poder de tributar.

Para Betina Treiger Grupenmacher, o respeito à dignidade humana demanda a ausência de tributação dos recursos mínimos para garanti-la e conclui que “enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva, ou seja, se a renda auferida não superar o montante das necessidades existenciais do contribuinte e de sua família não existe riqueza disponível a ser tributada.”²⁸³

Nesse sentido, é imprescindível, para garantir a todos condições mínimas de vida com dignidade, a completa desoneração tributária de produtos considerados essenciais, que compreende, entre diversos outros produtos, a energia elétrica.

Estamos cientes de que a completa desoneração tributária de produtos essenciais seria muito difícil de ser concretizada atualmente. A tributação de produtos essenciais representa uma parcela bastante significativa da arrecadação, especialmente o ICMS sobre energia elétrica (conforme exposto no segundo capítulo, em 2019 os Estados brasileiros arrecadaram mais de 52 bilhões de reais com o ICMS sobre energia elétrica). Abrir mão desse vultoso montante repentinamente poderia ocasionar a quebra de diversos Estados.

²⁸⁰ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 68 apud GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Justiça Fiscal e Mínimo Existencial**. In: Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Org. Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 109.

²⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Op. cit.** (nota 76), p. 69.

²⁸² *Idem*, p. 70.

²⁸³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Op. cit.** (nota 105), p. 110.

É por essa razão que, na prática, essa desoneração tributária deverá ocorrer de forma paulatina. Reduzir a alíquota da energia elétrica para a alíquota geral do ICMS estipulada pelos Estados já representaria um avanço bastante significativo (tendo em vista que, com exceção do Amapá e de Roraima, todos os outros Estados estabelecem alíquotas superiores à geral para o ICMS sobre a energia elétrica).

Impende ressaltar que, inclusive, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu repercussão geral em caso que o contribuinte pretende a aplicação de alíquota geral para o ICMS sobre energia elétrica (RE 714.139/SC). No caso, o contribuinte fundamenta o seu pedido no desrespeito da seletividade em função da essencialidade, haja vista que a Lei Estadual de Santa Catarina estipula uma alíquota de 25% para o ICMS sobre a energia elétrica, enquanto a alíquota geral do ICMS é de 17%.²⁸⁴ Não há necessidade de entrar em maiores detalhes sobre o caso, cabe pontuar apenas que essa discussão ainda está em voga pelo Poder Judiciário.

Após reduzida a alíquota do ICMS sobre energia elétrica para a alíquota geral, a sugestão é que, paulatinamente, a alíquota fosse reduzida gradualmente até que a desoneração fosse completa.

Contudo, cumpre esclarecer que não estamos defendendo aqui a redução pura e simples da carga tributária. Conforme veremos no próximo tópico, a sugestão é substituir a tributação de produtos essenciais, dentre eles a energia elétrica, por uma outra tributação que possa levar em consideração as características pessoais do contribuinte, respeitando, assim, a capacidade contributiva dos indivíduos.

Por outro lado, antes de adentrarmos nessa proposta, cumpre investigarmos uma outra alternativa. De acordo com Marcelo Casseb Continentino, é justificável uma tributação diferenciada e com alíquotas progressivas em relação ao ICMS sobre energia elétrica em razão da finalidade arrecadatória do Estado, a qual está diretamente relacionada ao equilíbrio financeiro-orçamentário do Estado.²⁸⁵

Entretanto, apesar da grande importância da finalidade arrecadatória, ela não pode se sobrepor ao mínimo existencial, à capacidade contributiva e à dignidade humana. É inegável que o ICMS sobre energia elétrica proporciona uma alta

²⁸⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 714.139/SC**. Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745#>>. Acesso em: 01.02.2021.

²⁸⁵ CONTINENTINO, Marcelo Casseb. **Op. cit.** (nota 190), p. 114.

arrecadação para os cofres públicos, porém isso não justifica a sua tributação, pois estamos diante de um produto notoriamente essencial.

Não obstante a nossa crítica, Marcelo Casseb Continentino defende a utilização de alíquotas progressivas para o ICMS sobre energia elétrica. Essas alíquotas variariam de acordo com o nível de consumo de energia elétrica, isto é, quanto maior o consumo de energia elétrica, maior seria a alíquota aplicável.

Essa prática de variação de alíquotas de acordo com a quantidade de energia elétrica consumida é aplicada por diversos Estados brasileiros atualmente.²⁸⁶ Todavia, assim como a relação da seletividade em função da essencialidade com o princípio da capacidade contributiva, ela se baseia em um pressuposto equivocado: o de que indivíduos que auferem rendas baixas necessariamente consomem uma menor quantidade de energia elétrica do que indivíduos que auferem rendas altas.

Em primeiro lugar, para que esse pressuposto fosse válido, ele deveria ter se baseado em dados, estudos sobre a matéria e posteriormente validado a partir de comprovação empírica (conforme sustenta Humberto Ávila). Entretanto, inexistem subsídios suficientes para confirmar tal pressuposto.

Além disso, ele desconsidera fatores importantes, como a quantidade de residentes e o tempo que eles permanecem em casa. Ora, é bastante provável que um indivíduo que auferir uma renda de X, mora com a sua esposa e 5 filhos e trabalha em casa consuma uma quantidade de energia elétrica muito maior do que um indivíduo que auferir uma renda de 100X, é solteiro, mora sozinho e trabalha todos os dias da semana fora de casa.

Em segundo lugar, ainda que o pressuposto fosse válido, é necessário ressaltar, conforme adverte Adolpho Bergamini, que a “energia elétrica é sempre essencial, independentemente da quantidade consumida, ou mesmo se ela (a energia elétrica) é destinada a residências, ao comércio, a indústrias ou a produtores rurais”.²⁸⁷ Em sequência, o autor complementa: “contribuintes de alta ou baixa renda,

²⁸⁶ A título de exemplo, citam-se os Estados de Rio de Janeiro e São Paulo. No caso do Rio de Janeiro, as alíquotas são de 18%, 27% e 28%. A primeira alíquota corresponde ao consumo de até 300 quilowatts/hora mensais, a segunda corresponde ao consumo acima de 300 e até 450 quilowatts/hora mensais e a terceira corresponde ao consumo acima de 450 quilowatts/hora mensais (vide artigo 14, inciso VI da Lei Estadual nº 2.657/1996). Já no caso de São Paulo, as alíquotas são de 12% e 25%. A primeira alíquota corresponde ao consumo de até 200 quilowatts/hora e a segunda corresponde ao consumo residencial acima dessa quantidade (vide artigo 34, 4 da Lei Estadual nº 6.374/1989).

²⁸⁷ BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade. **Revista de estudos tributários**, v. 11, n. 62, p. 44, jul./ago. 2008.

paulistas, fluminenses ou mineiros, precisam igualmente consumir energia elétrica para se manterem e, sob este enfoque, a energia elétrica se lhes afigura essencial.”²⁸⁸

Dessa forma, a quantidade de energia elétrica consumida por um indivíduo ou uma família não a descaracteriza como produto essencial. Independentemente de quanto alguém consumiu de energia elétrica, ela ainda compreenderá o mínimo existencial e a sua tributação não será justificável. Assim, conforme assevera João de Souza Alho Neto, não se sustenta o argumento de que a instituição de alíquotas progressivas no ICMS sobre energia elétrica, de acordo com a quantidade de energia consumida, seria um parâmetro adequado à justiça fiscal e à capacidade contributiva.²⁸⁹

Do mesmo modo, isenções e descontos concedidos na tarifa residencial de energia elétrica de famílias com baixa renda, apesar de louváveis, padecem dos mesmos problemas.

Por exemplo, a Tarifa Social de Energia Elétrica, criada pela Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002 e regulamentada pela Lei nº 12.212, de 20 de janeiro de 2010 e pelo Decreto nº 7.583, de 13 de outubro de 2011, concede descontos para consumidores enquadrados na Subclasse Residencial Baixa Renda que variam entre 65%, 40% e 10%.

Para fazerem jus ao benefício, além de estarem enquadrados na Subclasse Residencial Baixa Renda (conforme previsto no artigo 2º da Lei nº 12.212, de 20 de janeiro de 2010²⁹⁰), o consumo de energia elétrica mensal não pode ultrapassar a um determinado teto. Até 30 kWh por mês, a família tem direito a um desconto de 65%. Entre 31 kWh e 100 kWh por mês, a família tem direito a um desconto de 40%. Entre

²⁸⁸ BERGAMINI, Adolpho. **Op. cit.** (nota 287), p. 44.

²⁸⁹ ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 224, São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/seletividade-em-funcao-da-essencialidade-icms-e-energia-eletrica/>>. Acesso em: 03/02/2021.

²⁹⁰ Art. 2º A Tarifa Social de Energia Elétrica, a que se refere o art. 1º, será aplicada para as unidades consumidoras classificadas na Subclasse Residencial Baixa Renda, desde que atendam a pelo menos uma das seguintes condições: I - seus moradores deverão pertencer a uma família inscrita no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal - CadÚnico, com renda familiar mensal per capita menor ou igual a meio salário mínimo nacional; ou II - tenham entre seus moradores quem receba o benefício de prestação continuada da assistência social, nos termos dos arts. 20 e 21 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

§ 1º Excepcionalmente, será também beneficiada com a Tarifa Social de Energia Elétrica a unidade consumidora habitada por família inscrita no CadÚnico e com renda mensal de até 3 (três) salários mínimos, que tenha entre seus membros portador de doença ou patologia cujo tratamento ou procedimento médico pertinente requeira o uso continuado de aparelhos, equipamentos ou instrumentos que, para o seu funcionamento, demandem consumo de energia elétrica, nos termos do regulamento.

101 kWh e 220 kWh por mês, a família tem direito a um desconto de 10%. Acima dessa quantidade, não há direito a desconto.

Além desse benefício estar bastante limitado a famílias que se enquadrem na Subclasse Residencial Baixa Renda, ele apenas e tão somente concede um desconto a depender da quantidade de energia elétrica consumida.

Conforme vimos, a quantidade de energia elétrica consumida não se mostra como um referencial adequado para se avaliar a capacidade contributiva de cada um. Não só a Tarifa Social de Energia Elétrica, mas todo eventual benefício concedido pelos Estados que leve em consideração a quantidade de energia elétrica consumida sofre desse mesmo problema.

Ademais, a Tarifa Social de Energia Elétrica concede descontos, não isenções. Muito embora a essencialidade da energia elétrica seja inquestionável (e ainda mais relevante para pessoas de baixa renda), a Tarifa Social não desonera completamente a energia elétrica, concede descontos que podem chegar ao máximo de 65% para as famílias que consomem até a baixíssima quantidade de 30 kWh por mês (relembrando que o consumo médio mensal dos brasileiros é de 162 kWh por mês).

Tais iniciativas do Poder Público de conceder benefícios a famílias de baixa renda e/ou a famílias que consomem uma determinada quantidade mensal de energia elétrica são louváveis, mas não levam em consideração que a energia elétrica é essencial para todos, independentemente da quantidade consumida.

4.4 DA SUBSTITUIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS ESSENCIAIS PELA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

De acordo com o exposto no primeiro capítulo, defendemos que a promoção da justiça fiscal demandaria o respeito à capacidade contributiva. Todos os contribuintes devem ser onerados com encargos fiscais na medida das suas capacidades para suportá-los.

Em sequência, vimos que a tributação sobre o consumo não consegue avaliar as características pessoais dos indivíduos que arcam financeiramente com o ônus fiscal (haja vista que esse ônus é repassado para os consumidores nos preços dos produtos) e, por isso, não se mostra possível avaliar diretamente a capacidade contributiva desses indivíduos. Dessa forma, a seletividade em função da

essencialidade surge como uma alternativa para se aplicar o princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos sobre o consumo e, assim, promover a justiça fiscal.

Entretanto, conforme discorrido ao longo deste capítulo, a seletividade em função da essencialidade não consegue respeitar o princípio da capacidade contributiva. No máximo, se aplicada corretamente, ela conseguiria assegurar o direito de todos ao mínimo existencial.

Em razão disso e tendo em vista que os Estados brasileiros não aplicam corretamente a seletividade em função da essencialidade, sugerimos uma paulatina desoneração tributária de produtos essenciais, a fim de que seja garantido a todos o mínimo existencial e condições mínimas para uma vida digna.

Para que não haja prejuízos aos cofres públicos, essa desoneração tributária deverá ser substituída por uma tributação que consiga levar em consideração a capacidade contributiva de seus contribuintes. E é nesse ponto que entra o tema deste último tópico.

Além da tributação sobre o consumo não conseguir respeitar a capacidade contributiva, ela possui efeitos regressivos. Luís Eduardo Schoueri adverte que a tributação sobre o consumo é regressiva, haja vista que o percentual de renda destinado ao consumo decresce à medida que a riqueza do contribuinte aumenta. Para elucidar essa afirmação, o autor traz o seguinte exemplo:

Pois bem, considerem-se agora, consumidores com faixa de renda diversa. É intuitivo que pessoas de baixa renda consomem, no próprio mês, tudo o que recebem; quanto maior a renda, maior o percentual desta que poderá ser destinado à poupança. Uma pessoa de altíssima renda, mesmo que consuma muito mais que aqueles de renda mais baixa, ainda assim terá baixo percentual de sua renda destinado ao consumo. Ou seja: para uma pessoa que receba um salário mínimo, por exemplo, possivelmente terá a totalidade de sua renda empregada no consumo. Se admitirmos que a tributação do consumo seja de 20%, então se dirá que 20% da renda dessa pessoa foi destinada ao pagamento de tributos. Considere-se, agora, uma pessoa com renda de 100 salários mínimos. É razoável admitir que seu padrão de gastos seja muito mais elevado. Digamos que 50 salários mínimos sejam seu gasto mensal. Se a alíquota do imposto permanece em 20%, então se dirá que o imposto será de 20% sobre 50 salários mínimos (consumidos), o que equivale a 10% de sua renda total de 100 salários mínimos. Ou seja: no exemplo, o contribuinte com 1 salário mínimo destinou 20% de sua renda ao pagamento de impostos, enquanto o outro que ganha 100 salários mínimos, destinou 10% de sua renda ao mesmo fim. Aí se evidencia o caráter regressivo da tributação do consumo.²⁹¹

²⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op. cit.** (nota 1), p. 408.

Ainda sobre a regressividade na tributação sobre o consumo, aduz Ricardo Lodi Ribeiro:

(...) não é difícil perceber que a tributação sobre o consumo, embora dirigida à população por inteiro, atinge mais pesadamente os mais pobres que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência. A estes, não é possível amealhar patrimônio. Já a tributação da renda, em geral dirigida aos extratos que superem o mínimo existencial, atinge em maior grau, em um plano ideal, os rendimentos mais elevados. Por essas razões, a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva, tendo quase sempre um efeito regressivo, na medida em que os consumidores suportam a carga tributária sobre os bens e serviços cuja aquisição para os mais pobres, por meio de itens essenciais à própria sobrevivência, esgota inteiramente todos os seus recursos. Essas camadas excluídas também não conseguem poupar o suficiente para formar patrimônio a ser tributado. Deste modo, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social.²⁹²

Ademais, Liam Murphy e Thomas Nagel asseveram que a tributação sobre o consumo favorece a perpetuação de desigualdades econômicas:

(...) a conclusão que se tira do vínculo existente entre a riqueza e o bem-estar é que, para as teorias que consideram as desigualdades indesejáveis em princípio, e abstraindo-se todos os outros fatores, um imposto isolado sobre o consumo será um meio inferior de promoção da justiça distributiva porque vai favorecer a acumulação desigual de riqueza.²⁹³

Vale lembrar que Ives Gandra Martins afirmou que a tributação sobre consumo é regressiva e injusta socialmente e que o ideal seria uma tributação direta, capaz de ser justa e distributiva.²⁹⁴

André Mendes Moreira e Roberto Miglio Sena, ao realizarem um estudo aprofundado sobre a tributação sobre o consumo, concluíram que “o consumo como base tributária é uma via insuficiente para se avaliar a capacidade contributiva e a justiça na tributação.”²⁹⁵ Assim sendo a tributação sobre o consumo de produtos essenciais deve ser substituída por uma tributação que seja justa, progressiva e consiga avaliar a capacidade contributiva.

²⁹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Op. cit.** (nota 254), p. 12 e 13.

²⁹³ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **Op. cit.** (nota 41), p. 156.

²⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op. cit.** (nota 84), p.87.

²⁹⁵ MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. **Op. cit.** (nota 198), p. 23.

Por outro lado, uma tributação progressiva é aquela em que “o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva.”²⁹⁶

Em defesa da progressividade, Misabel Derzi aduz que “a graduação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social”.²⁹⁷ Já Geraldo Ataliba, no mesmo sentido, afirma que a progressividade é “uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos.”²⁹⁸

Segundo Hugo de Brito Machado: “a principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição de riquezas. Com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isso, paga progressivamente mais.”²⁹⁹

Nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro, a progressividade deve ser vista atualmente como um “importante instrumento de redistribuição de rendas no Estado Social e Democrático de Direito”.³⁰⁰

Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita:

O princípio da capacidade contributiva corresponde ao princípio do Estado Social não na medida em que todos devam pagar igualmente o mesmo, mas na medida em que a carga tributária do indivíduo seja mensurada segundo sua renda: quanto mais alta a renda, mais alto o imposto.³⁰¹

Se a justiça fiscal demanda o respeito à capacidade contributiva e a capacidade contributiva demanda que pessoas que auferem mais renda, em geral, paguem tributos mais elevados, forçoso concluir que a tributação mais adequada para tanto seria a tributação sobre a renda. Nessa tributação, conseguiríamos avaliar efetivamente a capacidade econômica de cada indivíduo, avaliando as suas

²⁹⁶ CONTI, José Maurício. **Op. cit.** (nota 60), p. 75.

²⁹⁷ DERZI, Misabel. Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 178.

²⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários. Edição IDEPE/RT – separata da **Revista de Direito Tributário**, 1991, p. 49.

²⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 31, p. 87, 1998.

³⁰⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Op. cit.** (nota 57), p. 11.

³⁰¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Op. cit.** (nota 44), p. 44.

características pessoais. Nela, é possível avaliar quanto cada contribuinte ganha e quanto do que ele ganha pode ser destinado à tributação.

José Maurício Conti assevera que a renda auferida é considerada “como sendo a melhor medida da capacidade contributiva”, pois “é uma maneira de tributação direta, podendo-se estabelecer alíquotas diferenciadas conforme for maior ou menor a intenção de se tributar o indivíduo”. Enquanto em relação ao consumo “a tributação é indireta, e fica difícil estabelecer uma diferenciação segundo a capacidade de contribuir.”³⁰²

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, “o imposto de renda é o tributo que historicamente melhor se adequa à justiça fiscal de modo a capturar a capacidade contributiva efetiva do cidadão, a partir da sua manifestação de riqueza em movimento.”³⁰³

Thomas Piketty propõe a utilização de um imposto progressivo sobre a renda com o papel de “contribuir para o salário justo reduzindo as diferenças de renda ao nível correspondente a uma sociedade justa.”³⁰⁴

Entretanto, no caso do Brasil, que é uma República federativa, a mera substituição de uma tributação sobre o consumo de produtos essenciais (no caso, ICMS) por uma tributação sobre a renda ensejaria um grave problema.

Nos termos do artigo 153, inciso III da Constituição, compete à União instituir o imposto de renda, enquanto, nos termos do artigo 155, inciso II da Constituição, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS. Dessa forma, a mera substituição de um imposto pelo outro modificaria, em princípio, o ente federativo destinatário dos recursos e acarretaria uma perda significativa de recursos dos Estados e do Distrito Federal para a União.

Todavia, esse problema poderia ser facilmente resolvido através de um aumento no repasse da União aos Estados e ao Distrito Federal com relação aos recursos advindos do imposto de renda.

Conforme se depreende do artigo 159, alínea “a” da Constituição, a União é atualmente obrigada a repassar 21,5% dos valores arrecadados com o imposto de

³⁰² CONTI, José Maurício. **Op. cit.** (nota 60), p. 42.

³⁰³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Op. cit.** (nota 254), p. 17.

³⁰⁴ PIKETTY, Thomas. **Capital e ideologia**. Tradução Dorothée de Bruchard e Maria de Fátima Oliva do Coutto. Revisão Técnica Lauro Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2020, posição 18403 (E-book).

renda e com o IPI para os Estados e ao Distrito Federal.³⁰⁵ Dessa forma, à medida que a arrecadação do ICMS sobre produtos essenciais fosse diminuindo, o repasse da União dos recursos advindos do imposto de renda poderia aumentar e, assim, evitar que tivessem reduzida a quantidade de recursos à disposição dos Estados e do Distrito Federal.

Assim, com a substituição da tributação sobre o consumo de produtos essenciais, especialmente do ICMS sobre energia elétrica, para uma tributação sobre a renda, seria possível uma tributação progressiva, que respeitasse a capacidade contributiva dos indivíduos e muito mais condizente com a justiça fiscal.

³⁰⁵ Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando estamos diante de uma tributação com finalidade fiscal, isto é, com finalidade de arrecadar recursos para o Estado, a capacidade contributiva adquire um papel de suma importância na promoção da igualdade tributária e da justiça fiscal, funcionando como um critério de diferenciação na distribuição da carga tributária entre os indivíduos.

A capacidade contributiva busca avaliar quanto cada indivíduo pode recolher a título de tributo sem comprometer a possibilidade de ele e de sua família terem uma vida digna. Dessa forma, um dos aspectos subjetivos da capacidade contributiva, que adquire relevância para o presente trabalho, é fixar limites mínimos e máximos para a tributação, os quais correspondem, respectivamente, à garantia ao mínimo existencial e à vedação do confisco. Somente existe capacidade contributiva após garantido o mínimo existencial e até o momento prévio do tributo adquirir efeitos de confisco.

Além disso, o respeito à capacidade contributiva significa que aqueles que possuem uma riqueza disponível maior devem contribuir com mais recursos para o Estado do que aqueles que possuem uma riqueza disponível menor.

Destacamos, ao longo do texto, duas teorias que servem tanto para fundamentar a ideia de capacidade contributiva como para fundamentar o fato de que pessoas com capacidades contributivas mais elevadas devem pagar valores de tributos mais elevados, são elas: a teoria do “sacrifício igual” e a solidariedade social.

A teoria do “sacrifício igual”, que possui origens utilitaristas, parte da ideia da utilidade marginal decrescente do dinheiro. Segundo essa ideia, quanto maior a quantidade de dinheiro disponível para uma pessoa, menor valor ela dará ao acréscimo de uma unidade de dinheiro. Assim, de acordo com essa teoria, uma pessoa que possui uma renda elevada não se “sacrificaria” tanto para o pagamento de um mesmo valor de tributo do que uma pessoa que possui uma renda baixa. Isso justificaria que a pessoa que possui uma renda elevada pagasse um valor de tributo mais elevado e, dessa forma, igualasse os “sacrifícios”.

Por outro lado, a solidariedade social preconiza que todos devem contribuir para arrecadação de recursos ao Estado, desde que isso não afete o seu mínimo existencial. Assim sendo, a ausência de arrecadação daqueles que não possuem recursos suficientes para garantir o mínimo existencial para si e sua família (e, dessa

forma, não possuem capacidade contributiva) devem ser suplementados por aqueles que possuem recursos suficientes, especialmente pela camada da população mais rica.

Contudo, nem sempre é possível avaliar as características pessoais daqueles que irão arcar com o ônus da tributação. Isso porque há casos em que o ônus financeiro do encargo fiscal é transferido para outra pessoa diferente do sujeito passivo da relação jurídica tributária. É o caso dos tributos incidentes sobre o consumo (dentre os quais, encontra-se o ICMS).

Como não é possível avaliar as características de quem assume o ônus financeiro do tributo na tributação sobre o consumo, a seletividade em função da essencialidade tenta cumprir esse papel. De acordo com ela, quanto mais essencial é um produto para uma vida digna, menor deverá ser o valor do tributo que incide sobre ele. Por outro lado, quanto mais supérfluo é um produto, maior deverá ser o tributo que incide sobre ele.

Apesar da seletividade em função da essencialidade buscar a concretização da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, ela não consegue levar em consideração a capacidade contributiva dos consumidores e, por essa razão, não possibilita uma tributação justa.

A seletividade em função da essencialidade parte de dois pressupostos que questionamos: o primeiro é o de que produtos essenciais são adquiridos por pessoas que auferem rendas baixas e o segundo é o de que produtos supérfluos ou luxuosos são adquiridos por pessoas que auferem rendas altas.

Entretanto, nem toda pessoa que auferir rendas baixas irá adquirir somente produtos essenciais, assim como nem toda pessoa que auferir rendas altas irá adquirir somente produtos supérfluos ou luxuosos. Um grande exemplo de produto essencial que é adquirido por todos, independentemente da sua capacidade econômica, é a energia elétrica. A dependência da energia elétrica para uma vida digna na sociedade brasileira atual é inquestionável.

Dessa forma, aplicando-se a seletividade em função da essencialidade para produtos essenciais adquiridos por todos, estar-se-ia concedendo um benefício indevido para indivíduos que auferem rendas mais altas. Isso, além de significar um desrespeito à ideia de capacidade contributiva, impossibilitaria o exercício da função redistributiva dos tributos.

Por outro lado, pessoas que auferem rendas baixas também podem preferir adquirir produtos considerados supérfluos e luxuosos em detrimento de produtos essenciais. É uma opção de escolha delas. Elas têm a liberdade para escolherem o que acharem melhor. E, se isso acontecer, elas destinarão um percentual maior de sua renda para o pagamento de tributos que incidem sobre esses produtos do que as pessoas que auferem rendas mais altas.

Destarte, a seletividade em função da essencialidade, se aplicada de forma adequada, somente pode possibilitar a garantia do mínimo existencial, mas não consegue promover a justiça fiscal pautada na capacidade contributiva.

Muito embora a essencialidade da energia elétrica seja indiscutível na sociedade brasileira atual, os Estados brasileiros tributam atualmente a energia elétrica, através do ICMS, em alíquotas bastante elevadas, as quais, muitas vezes são iguais ou superiores às alíquotas aplicadas a bebidas alcoólicas, joias e armas de fogo (apesar da essencialidade desses bens ser notoriamente muito menor se comparados à energia elétrica). Esse fato ocorre, sobretudo, porque o ICMS sobre energia elétrica compreende um valor bastante significativo de arrecadação para os Estados e seus índices de sonegação são muito baixos. Ou seja, é perfeito para a finalidade arrecadatória dos Estados.

Uma das justificativas para o desrespeito da seletividade em função da essencialidade pelos Estados no ICMS sobre energia elétrica seria a de que a aplicação da seletividade seria facultativa em relação ao ICMS. Essa justificativa decorre da interpretação do dispositivo constitucional que utilizou o vocábulo “poderá”.

Adotamos, no entanto, uma interpretação distinta, a qual é defendida por Hugo de Brito Machado Segundo. De acordo com o referido autor, a aplicação da seletividade pelos Estados é facultativa, mas, se for aplicada, o critério dela deverá ser necessariamente a essencialidade. Isto é, ou os Estados tributariam, através do ICMS, todos os produtos e serviços em um percentual idêntico (e, dessa forma, estariam escolhendo não aplicar a seletividade) ou tributariam os produtos e serviços em alíquotas diferentes e essa tributação deveria respeitar a essencialidade. De acordo com o autor, todo o imposto pode ser seletivo, ou seja, todo o imposto pode variar de acordo com um determinado critério. Caso a aplicação da seletividade fosse completamente facultativa, a norma constitucional seria inútil.

Tendo em vista que todos os Estados aplicam a seletividade atualmente (estipulam alíquotas diferentes para os mais diversos produtos e serviços), torna-se

obrigatória a aplicação da seletividade em função da essencialidade. Os Estados brasileiros tentam amenizar esse patente desrespeito à seletividade em função da essencialidade no ICMS sobre energia elétrica. Para tanto, eles, muitas vezes, estipulam alíquotas que variam de acordo com a quantidade de energia elétrica consumida.

Contudo, tal conduta se baseia no pressuposto questionável de que pessoas que auferem rendas mais baixas consomem necessariamente uma quantidade de energia elétrica menor do que pessoas que auferem rendas mais altas. Esse pressuposto desconsidera fatores importantes, como a quantidade de residentes em um imóvel e o tempo que eles permanecem em casa, os quais influenciam no consumo de energia elétrica.

Ademais, toda energia elétrica é essencial. Independentemente da quantidade consumida, do lugar em que foi consumida ou da pessoa que a consumiu, a energia elétrica é sempre essencial para a sociedade brasileira atual.

Não obstante as interpretações possíveis do dispositivo constitucional, a seletividade em função da essencialidade deve ser aplicada para o fim de assegurar a todos o mínimo existencial, um dos aspectos da capacidade contributiva.

O Estado não deve tributar os produtos necessários para garantir a todos uma vida digna. Dessa forma, propomos uma paulatina reforma tributária no sentido de desonerar completamente a carga tributária de produtos considerados essenciais, em especial o ICMS sobre energia elétrica. A fim de que não haja prejuízos para os cofres dos Estados, sugerimos que essa desoneração tributária seja substituída (também paulatinamente) por uma tributação sobre a renda.

Muito embora o imposto de renda seja de competência da União, a destinação desses novos recursos advindos do aumento do imposto de renda poderia ser repassada para os Estados e para o Distrito Federal, através do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal.

Optou-se pela substituição da tributação sobre o consumo para a tributação sobre a renda em virtude de que a última consegue avaliar efetivamente a capacidade contributiva de cada indivíduo e pode ser aplicada de forma progressiva, ou seja, há um acréscimo no percentual de tributo à medida que a capacidade contributiva aumenta.

O objetivo principal do presente trabalho, longe de esgotar a matéria e propor uma reforma tributária detalhada, é instigar questionamentos quanto à

necessidade de observação, na prática, da seletividade em função da essencialidade para produtos essenciais e quanto à relação que é comumente feita entre a seletividade em função da essencialidade e a capacidade contributiva. Apesar da seletividade em função da essencialidade ser um instrumento de grande relevância para a garantia ao mínimo existencial, somente com uma tributação sobre a renda a capacidade contributiva dos indivíduos seria verdadeiramente respeitada e, assim, seria possível uma promoção efetiva da justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 208-232, São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/seletividade-em-funcao-da-essencialidade-icms-e-energia-eletrica/>>. Acesso em: 03/02/2021.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Incidência de ICMS nas tarifas de energia elétrica.** Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjojNjA0ZjQxZjltMDI4Ni00NzAyLTlhZjUtNjVhNjY3ZmMzNjMwliwidCI6IjQwZDZmOWI4LWVjYTctNDZhMi05MmQ0LWVhNGU5YzAxNzBIMSIsImMiOjR9>>. Acesso em: 23 de setembro de 2020.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco.** 1. ed. Lebooks Editora, 2019 (E-book).

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de Renda – Capacidade contributiva – Aparência de riqueza – Riqueza fictícia – Renda escritural – Intributabilidade das correções monetárias. **Revista de Direito Tributário**, n. 38, ano 10, p. 140-163, outubro-dezembro de 1986.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 16. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2016.

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários. Edição IDEPE/RT – separata da **Revista de Direito Tributário**, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualizações Misabel Derzi. 14. Rio de Janeiro: Forense, 2018 (E-book).

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário.** 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade. **Revista de estudos tributários**, v. 11, n. 62, p. 36-47, jul./ago. 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn Palomino. Tributação como instrumento de intervenção estatal: breve História, desde a modernidade à idade contemporânea. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p. 1-20, 2016. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/18322>>. Acesso em: 20 de outubro de 2020.

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

BUTLER, Eamonn. **Classical liberalism**. *The Institute of Economic Affairs*. Great Britain, 2015.

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, v. 33, n. 2, p. 171-206, jul./dez.2013. Disponível em <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/994>>. Acesso em: 13.06.2019.

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

CARDOSO, Oscar Valente. A não incidência de IPI e ICMS na importação de bens para uso próprio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 194, p. 101-109, nov. 2011.

CARNEIRO, Daniel de Araujo. **Tributos e encargos do setor elétrico brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.159, p. 107-114, dez. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados. **Revista de direito público**, São Paulo: RT, v. 11, p. 75-87, jan./mar. 1970.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020 (E-book).

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 141, p. 109-119, junho-2007.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 15, n. 55, jan./mar. 1991.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O princípio da essencialidade na tributação. Direito tributário em questão. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, v. 2, n. 3, p. 229-245, jan./jun. 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização de BALEEIRO, Aliomar, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. *In*: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário - Princípios Constitucionais Tributários. Edição IDEPE/RT - separata da **Revista de Direito Tributário**, 1991.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Trad. Jussara Simões. São Paulo, Martins Fontes, 2005.

ELALI, André de Souza Dantas. **IPI: aspectos práticos e teóricos**. Curitiba: Juruá, 2006.

EMPRESA DE PESQUISA ELÉTRICA. **Resenha**. Ano XIII, número 148, janeiro 2020. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-153/topico-510/Resenha%20Mensal%20-%20Janeiro%202020_v4.pdf>. Acesso em: 25 de setembro de 2020.

ESTURILIO, Regiane Binhara; FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **A seletividade no IPI e no ICMS**. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2004.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez.2003.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014.

FOLLONI, André. **O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional**. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coords.). Direito tributário [Recurso eletrônico on-line]. Florianópolis: CONPEDI, 2014.

FOLLONI, André. **Presunções em matéria de imposto de renda**. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 129-144.

FRIEDMAN, Jeffrey. *Freedom has no intrinsic value: liberalism and voluntarism (August 9, 2013)*. **Critical Review**, p. 2, 2013, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2306707>. Acesso em: 10.01.2021.

FUSO, Rafael Correia. **Seletividade tributária**. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

GALBRAITH, John Kenneth. **O Pensamento Econômico em Perspectiva**: uma história crítica. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1989, p. 199.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. **Seletividade e ICMS**: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Código Tributário Nacional 50 anos – estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427-443.

GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e Solidariedade Social**. In: Solidariedade social e tributação. Coords. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

GRECO, Marco Aurélio. **Do poder à função tributária**. In: FERRAZ, Roberto (coord.) Princípios e limites da tributação. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, p. 167-176, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: Solidariedade social e tributação. Coords. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Justiça Fiscal e Mínimo Existencial**. In: Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Org. Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 99-114.

HARADA, Kyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. E-book.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67, p. 57-72, abril 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 31, p. 82-91, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 155, p. 48-56, agosto-2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade e Socialismo. Artigo publicado no **Jornal Zero Hora** do dia 18 de agosto de 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 62, p. 70-77, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Contributiva: Igualdade e Justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, n. 2, p. 85-102, jul./dez. 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. atual. 8. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política**, volume II. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, Coleção “Os Economistas”.

MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)Justiça na tributação sobre o consumo: o que a OCDE tem a dizer. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p. 1-27, 2016.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. **Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Singapore: McGraw-Hill Education, 1989.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário**: capacidade contributiva, 2. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. (E-book).

PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Trad. André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIKETTY, Thomas. **Capital e ideologia**. Tradução Dorothée de Bruchard e Maria de Fátima Oliva do Coutto. Revisão Técnica Lauro Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2020 (E-book).

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1. ed. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTILHO, Fátima. **Sustentabilidade ambiental, consumo e cidadania**. São Paulo: Cortez, 2005.

RAWLS, John. **A theory of justice**. Rev. ed. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, v. 1, p. 1-25, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, p. 1-39, 2015.

SANDEL, Michael J. **Justiça**: o que é fazer a coisa certa. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 6 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SERMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. Trad. Norberto de Paula Lima. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017 (e-book).

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1981.

SOUTO MAIOR BORGES, José. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões literárias, 1980.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 714.139/SC**. Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745#>>. Acesso em: 01.02.2021.

STEWART, Miranda. *The tax state, benefit and legitimacy*. **Tax and Transfer Policy Institute Working Paper**, n. 1, 2015. Disponível em: <https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/sites/default/files/publication/taxstudies_crawford_anu_edu_au/2016-04/stewart_wp_tax_benefitlegitimacy_aug_2015_final.pdf>. Acesso em: 28.04.2020

TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da Seletividade e Essencialidade Tributária**: uma perspectiva libertária. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016 (E-book).

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). Estudos tributários: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 307-348.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O imposto sobre produtos industrializados**: incidência tributária e princípios constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011

TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: Solidariedade social e tributação. Coords. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

TORRES, Ricardo Lobo. IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18, p. 94-102, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, jul. 1989. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46113>>. Acesso em: 01.06.2020.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da seletividade do IPI. **RIDB**, Ano 2, nº 9, p. 10475-10499, 2013.

XAVIER, Manoela Floret Silva. **IPI: imposto sobre produtos industrializados**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editor, 2008.

YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**. In: Solidariedade social e tributação. Coords. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.