



CONTROLE DA SELETIVIDADE COM FINALIDADE EXTRAFISCAL NA JURISPRUDÊNCIA DO STF*

CONTROL OF SELECTIVITY WITH EXTRAFISCAL PURPOSE IN THE CASE LAW OF THE STF

Rodolfo Tsunetaka Tamanaha**

Resumo: Este artigo examina a aplicação pelo Supremo Tribunal Federal do princípio seletividade em razão da essencialidade no IPI e do ICMS, notadamente no caso da busca de finalidade extrafiscal. A partir de uma pesquisa realizada no *site* do tribunal, foram verificadas 33 (trinta e três) ocorrências da palavra-chave “seletividade” nos acórdãos da suprema corte brasileira até junho de 2015. Concluiu-se que em apenas 1 (um) caso o Tribunal se deparou com o emprego da seletividade para concretizar finalidade distinta da arrecadatória.

Palavras-chave: IPI e ICMS; Seletividade; Extrafiscalidade; STF.

Abstract: This article examines the application by the Federal Supreme Court of the selectivity principle due to essentiality in the IPI and the ICMS, notably in the case of an extrafiscal purpose. Based on a survey conducted on the court's website, 33 (thirty-three) occurrences of the keyword “selectivity” were found in the rulings of the Brazilian Supreme Court until June 2015. It was concluded that in only 1 (one) case Court faced the use of selectivity to achieve a purpose distinct from the tax collection.

Keywords: IPI and ICMS; Selectivity; Extrafiscality; STF.

INTRODUÇÃO

O uso de instrumentos tributários para atingir finalidades distintas da arrecadação e distribuição equânime de recursos entre os contribuintes tem ganhado destaque nos últimos anos, como ocorreu com os diversos incentivos fiscais que foram concedidos pelo Poder Público durante o auge da crise econômica mundial de 2008, que funcionaram como instrumentos fiscais anticíclicos com o objetivo de estimular a demanda agregada¹.

¹ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. “Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros”, *Revista da PGFN*, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2011, p. 99-121 (110).

*Artigo de autor convidado submetido em 26 jun. 2019. Publicado em 30 jul. 2019.

** Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP) e Coordenador de Pesquisa Acadêmica e Professor da Faculdade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, São Paulo, Brasil / rodolfo@tamanaha.adv.br

A possibilidade de o Estado intervir sobre o domínio econômico por intermédio de imposições e exonerações extrafiscais não é nova², inclusive tendo em vista que todas as medidas tributárias desencadeiam consequências direta ou indiretamente sobre a realidade econômico-social, mas a determinação constitucional para que o Estado atue como agente normativo e regulador prestigia a intervenção estatal por meio de normas de indução, no que se destaca a tributação pelo grande potencial de influenciar as condutas dos agentes econômicos.

Porém, na medida em que as normas tributárias são estruturadas de forma a influenciar comportamentos com o escopo de atender valores consagrados no texto constitucional, suas consequências no tocante à restrição dos direitos fundamentais da propriedade, liberdade e igualdade precisam ser devidamente equalizadas, para que o remédio não seja mais pernicioso do que a doença. Neste contexto, o papel do Poder Judiciário ganha renovada relevância como instância controladora do exercício indutor por parte dos demais poderes, para que as normas tributárias veiculadas com finalidades extrafiscais estejam em compatibilidade com os demais princípios e valores presentes no texto constitucional.

Entre os diversos mecanismos tributários extrafiscais colocados à disposição do Poder Público, entende-se que a seletividade em razão da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço presente no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), pode veicular norma tributária que exerça indução comportamental sobre os agentes econômicos com o objetivo de promover finalidades econômico-sociais relevantes. Neste contexto, a interpretação e aplicação da seletividade pelo Poder Judiciário, notadamente o Supremo Tribunal Federal (STF), precisa ser compreendida, de forma a se verificar em que medida a seletividade em razão da essencialidade foi aplicada para concretizar finalidades distintas da arrecadatória e, nesta situação, se referida prática deve ser compreendida como exercício de competência discricionária por parte do Poder Público, infensa à sindicabilidade judicial, ou se cumpre ao Judiciário reconhecer sua adequação ou não aos ditames constitucionais.

Diante desses questionamentos, realizou-se pesquisa de jurisprudência no *site* do STF com o objetivo de se verificar quantas vezes e em que situações a palavra-chave “seletividade” foi empregada, possibilitando identificar-se quando seu uso foi direcionado a atender a finalidade fiscal ou extrafiscal. Em seguida, analisaram-se os acórdãos em que a Corte reconheceu que a seletividade pretendeu concretizar finalidade extrafiscal, buscando-se compreender os fundamentos empregados

² O Decreto n. 2.543A, de 05.01.1912, previa “medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da seringueira, do caucho, da maniçoba e da mangabeira e a colheita e beneficiamento da borracha extraída dessas árvores” por intermédio de diversas medidas, entre elas, a isenção de impostos de importação. Eros Grau afirma tratar-se de “experiência pioneira, entre nós, de instituição de um programa de medidas caracterizantes de *intervenção por indução* na economia” (GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 21, grifos no original).

para decidir pela sua compatibilidade ou não com a Constituição Federal. A pesquisa jurisprudencial levou em conta as ocorrências disponíveis até junho de 2015, totalizando 33 (trinta e três) acórdãos.

1 METODOLOGIA DE ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA

A metodologia empregada para pesquisar a jurisprudência do STF partiu da adoção da palavra-chave “seletividade” como critério de pesquisa no *site*, o que resultou na identificação de 33 (trinta e três) acórdãos, 444 (quatrocentos e quarenta e quatro) decisões monocráticas de Ministros Relatores e 19 (dezenove) decisões da Presidência do Tribunal. Optou-se por se focar a análise nos acórdãos, pelo fato de se tratar de decisões do Plenário do STF, o que, em princípio, representa o entendimento majoritário dos ministros que compõe o Tribunal.

Entre os 33 acórdãos analisados, identificaram-se 11 (onze) tipos de medidas judiciais diferentes, quais sejam: Recurso Extraordinário (RE); Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE-AgR); Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE-AgR); Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE-AgR-ED-ED); Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE-AgR-ED); Agravo Regimental em Agravo de Instrumento (AI-AgR); Embargos de Declaração em Agravo Regimental de Agravo de Instrumento (AI-AgR-ED); Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI); Agravo Regimental na Suspensão de Segurança (SS-AgR); Inquérito (Inq) e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF). Optou-se por se referir a cada uma das medidas judiciais pelas respectivas siglas no decorrer do texto.

Uma seleção prévia dos acórdãos foi feita para excluir da análise preliminar as decisões que não fizeram o uso do vocábulo “seletividade” no sentido técnico-tributário. Foi o caso do RE-AgR 866137/SC e do RE 587365/SC, que tratam de concessão de auxílio-reclusão a preso, no qual o “critério da seletividade” foi empregado para apurar a efetiva necessidade dos beneficiários presos de baixa renda e de seus dependentes. O mesmo ocorreu no Inq 2266/AP, que trata de denúncia por suposta prática dos crimes de formação de quadrilha, uma vez que a palavra-chave “seletividade” comparece apenas na indexação, sendo que no corpo do acórdão o termo é utilizado para tratar da impossibilidade de coleta de prova seletiva. No tocante à ADPF 130/DF, que versa sobre a compatibilidade da chamada “Lei de Imprensa” à Constituição Federal, constatou-se que o termo “seletividade” foi usado para expressar a seleção que os próprios meios de comunicação fazem lidar com o caso de abusos e desvios jornalísticos, o que justifica sua exclusão da apreciação ora feita. Por fim, o mesmo critério de exclusão foi adotado para afastar a ADI 3460/DF, tendo em conta a “seletividade” empregada diz respeito aos critérios de seleção técnico-profissional para fins de

concurso público para provimento de cargo no Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Com a exclusão dos acórdãos que, de imediato, não tem nenhuma relação com a temática deste trabalho, permaneceram 28 acórdãos que tratam de matéria tributária.

Uma segunda seleção foi empreendida para selecionar os acórdãos que merecem uma análise mais aprofundada, uma vez que a palavra-chave “seletividade” aparece nos 28 acórdãos remanescentes em situações distintas. Em alguns casos, a expressão está presente na ementa e no voto de alguns Ministros, o que insere esses casos naqueles que merecem investigação mais cuidadosa. Por outro lado, há situações em que o termo é lançado apenas na indexação e/ou na bibliografia indicada, o que significa que o acórdão não representa um caso concreto de aplicação da seletividade pelo STF. Nestas situações, o mesmo critério de exclusão foi adotado.

O primeiro caso que foi afastado da análise com base no critério indicado acima foi o RE-AgR 714139/SC, que versa sobre alegada inconstitucionalidade de majoração do ICMS incidente sobre energia elétrica por violação do princípio da seletividade em função da essencialidade. Em que pese a temática do acórdão se adeque ao escopo da presente investigação, fato é que o acórdão não avançou na análise da seletividade pelo fato do Ministro Relator ter entendido que o recurso esbarrava na Súmula 279 do STF, que dispõe ser incabível recurso extraordinário interposto com o objetivo de reexaminar prova.

O mesmo procedimento foi adotado no AI-AgR 482492/SP, em que discute que nova classificação fiscal adotada pelo fisco teria resultado na majoração de alíquota do IPI incidente sobre veículo automotor, atentando contra o princípio constitucional da seletividade, o qual determina que “quanto maior a utilidade do bem, tanto menor será a alíquota daquela exação”. Assim como ocorreu no caso precedente, o Ministro Relator entendeu que o recurso esbarrava na Súmula 279 do STF, além de afirmar que o deslinde da controvérsia se deu à luz da legislação infraconstitucional, inviabilizando a apreciação do mérito pela Corte.

Igual destino teve o AI-AgR 746058/MG, cuja controvérsia diz respeito à possibilidade de aplicação da seletividade no IPTU, uma vez que o estabelecimento de alíquotas variáveis foi feito tendo em conta o fato de o imóvel ser residencial ou não, bem como se tratar de terreno não edificado. Tema de fundo relevante para o trabalho em curso, mas que não foi apreciado pelos Ministros diante do fato de que “a distinção entre alíquotas progressivas e seletivas envolve a interpretação da legislação local”, o que impossibilitaria a análise do STF nessa esfera recursal, conforme Voto do Ministro Relator.

No caso do AI-AgR 658098/MG, trata-se da análise de constitucionalidade de lei municipal que estabeleceu alíquotas progressivas para o IPTU antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. O que se verifica é que a expressão “seletividade” somente comparece no Voto do

Ministro Relator, quando afirma que “a distinção entre alíquotas progressivas e seletivas envolve a interpretação da legislação local”, o que, à semelhança do caso anterior, fundamentou o entendimento pela inviabilidade de análise do mérito do recurso pelo STF.

Após essa segunda fase de seleção, permaneceram 23 acórdãos do STF em que a seletividade em razão da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço foi objeto de debate em alguma medida pelo Plenário da Corte.

No que segue, será abordada a dimensão normativa e a compreensão doutrinária a respeito da seletividade em razão da essencialidade para o IPI e ICMS, para em seguida tratar-se da essencialidade no contexto da extrafiscalidade. A partir dessas considerações, o trabalho enfocará a análise dos 24 acórdãos do STF, destacando os casos em que a Corte reconheceu a legitimidade (ou não) do emprego da seletividade para atingir finalidades distintas da arrecadação.

2 SELETIVIDADE EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE NO IPI E ICMS

De acordo com o texto constitucional, a seletividade em razão da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço aplica-se tanto ao IPI como ao ICMS, com uma ligeira distinção no tocante à redação dos respectivos dispositivos. Ademais, uma ponderação atinente à dimensão normativa da seletividade também se faz necessária, o que será abordada a seguir.

2.1 DIMENSÃO NORMATIVA DA SELETIVIDADE

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é um tributo federal, devido em operações comerciais com produtos industrializados, cuja competência para legislar é da União, conforme determina o art. 153, inciso IV, § 3º, da Constituição Federal, nos seguintes moldes:

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

Configura hipótese de incidência do IPI o fato de alguém industrializar produtos e promover a saída desses produtos de estabelecimento industrial ou daquele a ele equiparado por lei, mediante a celebração de negócio jurídico que promova a translação da posse ou de sua propriedade³. Assim, o IPI, vinculado às operações no mercado interno, tem como sujeito passivo o industrial ou quem a lei a ele equiparar, conforme determina o artigo 51, do Código Tributário Nacional. No citado artigo 153, em seu parágrafo 3º, inciso I, o legislador constituinte estabeleceu

³ “Alcance das Vantagens Fiscais Concedidas com Fundamento no Princípio da Seletividade do IPI”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 3º Vol., CARRAZA, Roque Antonio; BOTALLO, Eduardo (Coords.), p. 270.

uma nota características do IPI, que é decisiva para a interpretação e aplicação do imposto, qual seja, que o mesmo “será seletivo, em função da essencialidade do produto”⁴.

Por sua vez, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é um tributo cuja competência é atribuída aos estados e ao Distrito Federal, podendo ser exigido dos contribuintes que realizem operações relativas à circulação der mercadorias, que prestem serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, ainda, daqueles que prestem serviços de comunicação⁵, conforme determina o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

Assim como ocorre com o IPI, o texto constitucional previu a adoção da seletividade em função da essencialidade da mercadoria e serviço no caso do ICMS no inciso III, parágrafo 2º, do citado artigo 155 (“poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”).

Neste particular, a doutrina já avaliou se a distinção entre o vocábulo “será”, no caso do IPI, se distingue do “poderá” previsto para o ICMS, uma vez que ambos dizem respeito à seletividade, não havendo, entretanto, consenso. O que parece estar fora de dúvida é que no caso do tributo estadual, mesmo que se entenda pela existência de facultatividade na adoção da seletividade, há a necessidade de que a mesma seja aplicada levando-se em conta a essencialidade das mercadorias ou serviços, não havendo espaço para a indicação de outro critério, como a base de cálculo ao se tratar da progressividade.

Como será tratado na seção seguinte, o conceito de essencialidade significa que algo é de importância decisiva para a manutenção da dignidade humana e convivência harmônica em sociedade, o que sugere, desde já, que, mais do que uma definição de solução específica para o caso concreto e aplicada na forma do *all-or-nothing* (regra)⁶, a seletividade se aproxima de um “mandado de otimização”⁷ (princípio), que implica na graduação de alíquotas do IPI e ICMS ocorra da melhor maneira a promover a seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, o que pode variar a depender das circunstâncias do caso concreto⁸.

⁴ No plano infraconstitucional, referido tributo encontra-se disciplinado, fundamentalmente, pela Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964 (Lei 4.502/64); pelos artigos 46 a 51, do Código Tributário Nacional (CTN); pela Lei nº. 7.798, de 10 de julho de 1989 (Lei 7.798/89); pelo Decreto nº. 6.006, de 28 de dezembro de 2006 (Decreto 6.006/06), que aprovou a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI; e pelo Decreto Federal nº. 7.212, de 15 de junho de 2010, atual Regulamento do IPI (RIPI/2010).

⁵ Roque Antonio Carrazza esclarece que o ICMS, em verdade, compreende uma série de impostos com fatos geradores distintos sob uma mesma denominação, mas que se submetem a regras comuns estabelecidas pelo texto constitucional, como no caso do atendimento da não cumulatividade (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36).

⁶ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 2 ed., São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 34.

⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 104.

⁸ Luiz Eduardo Schoueri afirma que a seletividade é “[p]rincípio específico de grande relevância” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 396). Humberto Ávila assevera se tratar de técnica da tributação (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457). Por seu turno, Frederico Araújo Seabra de Moura discorre sobre a natureza de regra da seletividade, da seguinte forma: “enquadramos a seletividade como regra: ela tem a pretensão de gerar uma solução específica, determinando que o

Reconhecida a natureza principiológica da seletividade em razão da essencialidade no tocante ao IPI e ICMS, por reconhecer-se na tributação de forma mais benéfica sobre produtos, mercadorias ou serviços que dizem mais de perto com aquilo que deve ser considerado essencial para uma vida em sociedade digna, afasta-se a interpretação que atribuiria competência discricionária ao Poder Público para decidir pela adoção ou não da seletividade quando da fixação das alíquotas dos impostos em tela.

2.2 NOÇÃO DE ESSENCIALIDADE

Como visto na seção anterior, a Constituição Federal prescreve no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, e no artigo 155 parágrafo 2º, inciso III, que a seletividade das alíquotas do IPI e o ICMS serão variáveis em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviços.

Assim, de acordo com o texto constitucional, a seletividade implica, obrigatoriamente, na tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto de tributação. Na seletividade, pouco importa o *sujeito passivo* da exação. Importa, exclusivamente, o *objeto* da tributação, pois, quanto maior a utilidade (essencialidade) do produto, tanto menor deverá ser a alíquota, e vice-versa⁹.

A doutrina não preceitua de forma diferente. Afirma Ricardo Lobo Torres¹⁰ que a seletividade em função da essencialidade é critério decisivo para fins de incidência do tributo, *in verbis*:

‘Seletividade em função da essencialidade’ é o único critério para a incidência do IPI e 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. A essencialidade admite graduação, 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 (g. n.).

Adiantando parcialmente a análise da jurisprudência do STF, que será realizada em seção própria, vale notar que a Corte já teve a oportunidade de tratar da noção de essencialidade, conforme se verifica nos seguintes trechos do Voto do Ministro Cezar Peluso¹¹:

legislador do IPI aja de determinada maneira no tocante às alíquotas (MOURA, Frederico Araújo Seabra de. “A seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade”, Revista de direito tributário da APET, São Paulo, vo. 11, 2006, p. 93-119 (98-100).

⁹ Segundo Aliomar Baleeiro, a palavra essencialidade “(...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo estrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica” (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª Ed., Forense: Rio de Janeiro, 1975, p. 188).

¹⁰ “O IPI e o Princípio da Seletividade”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº. 18, São Paulo: Dialética, p. 95.

A seletividade do IPI, inscrita no art. 153, §3º, I, da Constituição Federal, não se confunde com imunidade, de modo que os produtos podem ser tributados, desde que a tributação seja graduada em ‘função da essencialidade’.

(...)

A *essencialidade* é termo fluído, impreciso, de textura aberta, cuja reconstituição semântica depende da cultura de cada intérprete, o que abre certa margem de discricionabilidade ao Legislativo para lhe determinar o conteúdo e alcance, sem prejuízo do núcleo significativo mínimo, fora qual cláusula constitucional seria insultada [...] (g. n.)

Portanto, deduz-se do precedente do STF que, apesar do conceito de essencialidade possuir textura interpretativa aberta, o núcleo mínimo de significado permanece, qual seja, a oneração pelo IPI dos produtos mais supérfluos e a menor tributação daqueles ditos essenciais. Portanto, nem o legislador infraconstitucional, nem o Poder Executivo podem se furtar a respeitar essa diretriz constitucional ao estabelecer a diferenciação das alíquotas nas imposições e exonerações relativas ao IPI e ICMS, de forma a prestigiar produtos, mercadorias e serviços considerados mais essenciais.

Questão que se coloca, agora, diz respeito à possibilidade da seletividade em função da essencialidade ser empregado para atingir finalidades extrafiscais.

3 SELETIVIDADE E FINALIDADE EXTRAFISCAL

Diferentemente dos tributos com finalidades *fiscais*, ou seja, preordenados a realizar a arrecadação de recursos para os cofres públicos, existem tributos que possuem finalidade *extrafiscal*, que nada mais é do que o emprego de instrumentos tributários com o objetivo de disciplinar comportamentos dos particulares e intervir em determinados setores econômicos, seja para incentivar, seja para desestimular determinadas condutas.

Partindo de uma noção mais “inflexível” do conceito de essencialidade, como afirma Luís Eduardo Schoueri¹², pode-se afirmar que a previsão constitucional de alíquotas seletivas em razão da essencialidade é uma decorrência do efeito econômico da regressividade inerente aos impostos sobre consumo, como é o caso do IPI e ICMS, ou seja, são tributos que oneram mais os contribuintes com menor capacidade contributiva. Nesta hipótese, a variação das alíquotas em função da essencialidade funcionaria como mecanismo capaz de discriminar com supedâneo no texto constitucional – afastando a caracterização como privilégio odioso – para fins de alcance da finalidade fiscal das normas tributárias, ou seja, a arrecadação de recursos aos cofres públicos. Não haveria finalidade externa à distribuição igualitária do ônus tributário entre os contribuintes a ser

¹¹ AI 515168 AgR-ED/MG, analisado na Seção 04.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 1ª ed., 2005, p. 300.

alcançada por intermédio das normas tributárias¹³. A seletividade funcionaria como contrapeso à regressividade presente na tributação do consumo¹⁴.

Mas a noção de essencialidade que se adota neste trabalho se afasta da rigidez mencionada. Entende-se que tanto o IPI como o ICMS, além de servir para a arrecadação tributária federal, como todo tributo, pode servir como instrumento para controle e intervenção do Estado em setores específicos da economia nacional de forma a promover valores prestigiados pela Constituição. E sua finalidade extrafiscal está vinculada ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, sob a perspectiva da “garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem”¹⁵.

Com isso, quer-se dizer que o texto constitucional permite a interpretação que respalda a adoção de alíquotas seletivas de IPI e ICMS tendo em conta outros parâmetros que sirvam para concretizar finalidades relevantes ao ordenamento jurídico, e que não se encontram reduzidos à repartição da carga tributária entre os contribuintes. Conforme exemplo esclarecedor trazido por Luís Eduardo Schoueri¹⁶, a noção de essencialidade comporta a idéia de um determinado equipamento mais moderno e menos poluente, que sofra a incidência de alíquota seletiva reduzida do que seu congêneres mais poluente, cuja disseminação pelos parques industriais se intenta estimular, promovendo o princípio da Ordem Econômica de proteção do meio ambiente.

No mesmo sentido, é a doutrina clássica de Ruy Barbosa Nogueira¹⁷, que reconhece o potencial extrafiscal da seletividade dos impostos:

Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só a função de arrecadação, mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores.

Henry Tilbery apresenta a distinção entre a essencialidade sob a perspectiva individual e coletiva. No primeiro caso, essencial não se limita apenas à satisfação das necessidades básicas à subsistência do indivíduo, mas abrange também os “bens considerados indispensáveis à manutenção de um padrão de vida decente, mínimo, de acordo com o grau de estar da sociedade”¹⁸. Já na segunda perspectiva, a imposição seletiva sobre o consumo “constitui instrumentalidade para

¹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 399-400.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 1ª ed., 2005, p. 301.

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*, 3ª ed., São Paulo: Bushatsky, 1971, p. 90.

¹⁸ TILBERY, Henry. “O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.) *Estudos Tributários*: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, s.d., p. 307-348 (342).

nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta da redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal”¹⁹. Nesta última perspectiva, a seletividade em função da essencialidade de produtos, mercadorias e serviços que correspondam às necessidades coletivas, permitem seu emprego como instrumento indutor tendente a promover finalidades valorosas como a erradicação da pobreza e marginalização (art. 3º, III, da Constituição Federal) e garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, II)²⁰.

Nessa linha, é legítimo o Poder Público introduzir norma tributária com função indutora no tocante à seletividade, de forma a fixar diferentes alíquotas de IPI e ICMS que não se submetam à graduação unicamente pelo critério da necessidade, tendo em conta que “o Estado deve estimular a obtenção de bens que sejam necessários à proteção da dignidade humana, da vida e da saúde”²¹.

Embora haja respaldo doutrinário para o uso instrumental da seletividade das alíquotas em função da essencialidade de produtos, mercadorias e serviços, é caso de se analisar como o STF tem interpretado e aplicado esse princípio tributário.

4 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE PELO STF

A objetivação do critério de tributação do IPI e ICMS, traduzido pela essencialidade, envolve a valoração do que é indispensável e necessário à vida humana, mensurado por fatores que variam no tempo e no espaço, conforme a evolução e os padrões de exigência da sociedade²². Esse juízo de valor está implícito tanto na atividade legislativa, ao dispor sobre as condições e limites para a fixação de alíquotas, quanto na atividade do Executivo, ao alterar as alíquotas dos impostos, segundo as determinações legais, cumprindo ao Judiciário reconhecer sua adequação ou não aos ditames constitucionais.

O argumento de que há amplo campo para a discricionariedade do legislador, sendo vedado exercer o controle jurisdicional sobre atos de conteúdo político, implica negação ao princípio constitucional da seletividade, cuja tutela compete precipuamente ao Poder Judiciário²³. A discricionariedade admitida, conforme a doutrina, diz respeito apenas aos critérios que pautarão a

¹⁹ Ibidem, p. 347.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 1ª ed., 2005, p. 301.

²¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 459.

²² TILBERY, Henry. “O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.) *Estudos Tributários: em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza*. São Paulo: Resenha Tributária, s.d., p. 307-348 (310).

²³ Em consonância com esse entendimento, afirmam Roque Antonio Carrazza e Eduardo Bottalo que “o princípio da seletividade no IPI está a exigir que as operações jurídicas praticadas com produtos essenciais recebam tratamento fiscal favorecido, cabendo ao Poder Judiciário, sempre que provocado, controlar o cumprimento do disposto no art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal.” (CARRAZZA, Roque Antonio; BOTALLO, Eduardo. “IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, 159:111, 2008)

escolha de quais produtos, mercadorias e serviços que deverão ser desonerados ou tributados com alíquotas menores²⁴.

Fixadas essas premissas quanto à sindicabilidade do princípio da seletividade, é o caso de avançar na análise de casos concretos decididos pelo STF. Como visto na Seção 1, foram selecionados 23 acórdãos da Corte em que o princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço foi objeto de apreciação em alguma medida pelo Plenário da Corte. Dividiram-se as decisões em dois grupos, a partir de um único critério: qual a finalidade preponderantemente pretendida com a adoção da seletividade. No primeiro grupo, identificaram-se os precedentes nos quais o STF reconheceu que a seletividade em função da essencialidade visava promover a distribuição equânime do ônus tributário (finalidade fiscal). No segundo grupo, incluíram-se os acórdãos em que o Tribunal avaliou norma tributária adotada no âmbito de tributo ancorada em uma finalidade relevante do ponto de vista constitucional (finalidade extrafiscal). Um terceiro grupo de acórdãos foi constituído apenas para contemplar as decisões colegiadas em que o argumento da seletividade foi deduzido com relação a outros tributos (IPTU, ITCMD e contribuição social destinada ao custeio de Previdência). Diante da preocupação central deste trabalho, que está centrado na avaliação do uso instrumental da seletividade, a análise mais detida foi realizada com relação ao segundo grupo.

No primeiro grupo, composto por 16 acórdãos, se constata que o princípio da seletividade em função da essencialidade de produtos, mercadorias e serviços, a análise – quando ocorreu – se restringiu a afirmar que a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas decorre da capacidade tributária do contribuinte, que impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais, como no caso do RE 634457 AgR/RJ.

Em outras situações, como no ARE 811691 AgR/BA, a Corte ressaltou que, como o acórdão do Tribunal de origem determinou a incidência de alíquota mais baixa de ICMS não por considerar a alíquota superior inconstitucional com base no princípio da seletividade, mas por concluir que a classificação dada pelo Fisco à mercadoria estava incorreta, a partir das provas e da legislação infraconstitucional aplicável à espécie, entendeu ser inviável a avaliação do mérito do recurso extraordinário, dada a incidência da Súmula 279 do STF ou porque a afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta.

No que pertine ao terceiro grupo de decisões colegiadas (6 acórdãos), nas quais o argumento da seletividade foi suscitado no tocante a tributos distintos dos que detêm previsão constitucional explícita (IPI e ICMS), o princípio foi apenas mencionado na ementa e/ou no corpo

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 459.

dos acórdãos, sem análise detida da consistência de sua aplicabilidade a tributos diversos. De todo modo, se identificou alguns julgados em que a controvérsia não foi analisada por conta do reconhecimento de que o tema da “seletividade das alíquotas” está submetida à repercussão geral (RE 666.156-RG, Rel. Min. Ayres Britto, Tema nº 523), como ocorreu no RE 466400 AgR-ED-ED/RS.

Porém, o referido processo submetido ao disposto no § 1º do art. 543-A do Código de Processo Civil (rito da repercussão geral) versa sobre a constitucionalidade de legislação municipal que, no período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, estabeleceu alíquotas de IPTU distintas para imóveis residenciais, não residenciais, edificadas e não edificadas, não guardando compatibilidade com a temática ora investigada.

Por fim, no que toca ao segundo grupo, apenas 1 acórdão foi identificado, qual seja, o AI 515168 AgR-ED/MG. A questão do estabelecimento de alíquotas diferenciadas para o mesmo produto, partindo, dessa forma, de uma diferenciação com base em critérios externos ao próprio produto tributado, foi apreciada nesse precedente, o que merece análise mais detalhada.

Discutiu-se no citado recurso a constitucionalidade de dispositivo da Lei 8.393/91, que previu a possibilidade de criação de três faixas de alíquotas do IPI incidente sobre a produção de açúcar. Com a edição do Decreto 420/92, foram estabelecidas: (i) a isenção para as operações de produção industrial realizadas nas regiões da SUDENE e da SUDAM; (ii) a alíquota de 9% para a produção realizada nos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo; e (iii) a alíquota de 18% para a produção realizada nos demais Estados da federação.

Dessa forma, a norma extrafiscal adotada no âmbito do IPI estava suportada em uma finalidade prestigiada pela Constituição, condizente com a promoção das desigualdades regionais e o equilíbrio do desenvolvimento econômico-social (art. 151, I, da Constituição Federal). Sendo assim, o STF entendeu que o meio empregado (norma tributária) era constitucional, diante da finalidade a ser promovida, muito embora uma análise pormenorizada do postulado da proporcionalidade para se aferir se a medida revelava-se adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, não foi empreendida pela Corte²⁵.

CONCLUSÃO

Tendo em vista as considerações feitas acima, percebe-se que a jurisprudência do STF que trata da aplicação da seletividade em função da essencialidade de produtos, mercadorias e

²⁵ Luís Eduardo Schoueri critica o posicionamento do STF, por entender que a seletividade não é ferramenta adequada a justificar a adoção de alíquotas diversas para um mesmo produto, a depender da região do país em que seja industrializado (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 398).

serviços, com o objetivo de promover finalidades consagradas no texto constitucional, como a erradicação da pobreza e a promoção do desenvolvimento das regiões socioeconômicas do país, ainda é incipiente e não oferece elementos suficientes para se avaliar a efetividade dessa medida tributária instrumental.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. *Revista da PGFN*, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v. 1, n. 1, p. 99-121, jan.-jun. 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

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

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

LAGEMANN, Eugenio. “Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios”. In: GASSEN, Valcir. (Org). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Constituição, Estado e direito tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

POLIZELLI, Victor Borges. “Progressividade: Distribuição de Renda e Indução”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 21, Dialética: São Paulo, 2007

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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