

Economic Analysis of Law Review

Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivals de Essencialidade

Principle of Selectivity: Two Conceptions of Essentiality

Arthur Ferreira Neto¹
Universidade Católica de Brasília

Eduardo Luís Kronbuer²
Albert-Ludwigs-Universität Freiburg

RESUMO

O presente artigo tem a finalidade de verificar como, na doutrina e na aplicação do direito tributário, é tratado o Princípio da Seletividade. No trabalho, será abordada a essencialidade, que é o critério de definição da Seletividade, demonstrando-se que se encontram duas concepções do que se entende por essência. Desse modo, a proposta é realizar, por meio da verificação da doutrina e da prática jurídica, uma análise crítica do tratamento dado à essencialidade com fundamento nos pressupostos de uma das concepções apresentadas, na medida em que esta apresenta problemas por, além de ser insuficiente à resolução de casos, resultar na confusão na aplicação de determinados conceitos, como utilidade, necessidade e convencionalidade, trazendo estes como sinônimos ou com conexões entre si. O objetivo aqui buscado, portanto, além da descrição do problema e da crítica, é apresentar critérios capazes de auxiliar no controle, tanto no sentido crítico, quanto no que condiz à definição pelo legislador, e, ainda, na atuação do Judiciário, quando da definição e aplicação do Princípio da Seletividade com base na essencialidade dos bens de consumo.

Palavras-chave: Direito tributário; Princípio da Seletividade; essencialidade, natureza e causas.

JEL: K0

ABSTRACT

This paper aims to analyze how the Principle of Selectivity is handled in the doctrine and in the application of Tax Law. It intends to study the essentiality, which mainly guides the selectivity in consumption taxation, demonstrating that there are two conceptions of essentiality. With the verification of the doctrine and the judicial practice, the paper criticizes then the definitions based on one of those presented conceptions, which misuses the definitions of utility, necessity, and conventionality as if these could be treated as synonyms. This study ends by presenting some criteria that intends to help in the analysis by the legislators and the ones responsible for the application of the Selectivity Principle that is based on the idea of essentiality of consumption goods..

Keywords: Tax law; Principle of Selectivity; essentiality; nature and cause of the object; necessity.

R: 08/05/20 **A:** 28/07/20 **P:** 31/08/20

¹ E-mail: aferreiraneto@yahoo.com.br

² E-mail: kronbaueradvogado@gmail.com

1. Introdução

O presente artigo tem a finalidade de analisar como é dado o tratamento ao Princípio da Seletividade por parte da doutrina e na aplicação do direito tributário. A proposta é retratar a essencialidade, esta que é o critério de definição da Seletividade, demonstrando-se que se encontram duas concepções daquilo que se entende por essencial. Nestes termos, a problemática está em definir qual destas concepções é a mais adequada à interpretação e aplicação deste princípio, bem como apresentar critérios capazes de auxiliar no controle, tanto no sentido crítico, quanto no que condiz à definição pelo legislador, e, ainda, na autuação do Judiciário, quando da definição e aplicação do Princípio da Seletividade com base na essencialidade.

Desse modo, o Princípio da Seletividade no Direito Tributário nos remete, obrigatoriamente, como ponto de partida interpretativo, ao texto positivado na Constituição de 1988, na medida em que o Constituinte optou por definir que algumas espécies de tributos incidentes sobre o consumo *seriam* ou *poderiam ser* seletivas em função da *essencialidade do produto*³. Este ponto, em regra geral, é interpretado indicando que a Constituição, ao definir que estes impostos atenderiam a critérios de *essencialidade*, escolheu, no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), vincular o legislador, de modo cogente e obrigatório, a este pressuposto, enquanto que, relativamente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS), fixou uma margem discricionária, que permitiria ao legislador estadual optar entre observar ou não determinado parâmetro de essencialidade. As mencionadas previsões constitucionais, entretanto, apenas fixam a essencialidade como uma diretriz, que deveria pautar as escolhas do legislador tributário, ao estabelecer o critério quantitativo dos mencionados impostos, sendo que não aprofunda, descritivamente, o que se poderia entender por *essencial*⁴.

Como se vê, pois, as normas constitucionais que preveem a seletividade no campo tributário conectam esta diretamente à noção de *essencialidade*, expressão essa que está longe de apresentar uma definição inequívoca, estando, assim, sempre sujeita a radicais divergências quanto ao seu núcleo mínimo de significação. Para ilustrar tal ponto, caberia citar a definição de seletividade apresentada por BOTALLO, em seu clássico *IPI – Princípios e Estrutura*, segundo a qual, o essencial estaria atrelado às “*operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade*”⁵. Ora, evidentemente, os critérios de *necessidade*, *utilidade* e *conveniência* projetam ideias bastante distintas entre si (talvez até antagônicas, em certo sentido), sendo que este modo de definição aparenta não garantir nenhum elemento objetivo e delimitador de sentido, mas, em verdade, apenas intensifica as divergências interpretativas que um conceito naturalmente aberto e fluído tende a provocar. Por isso, tais impasses doutrinários, em regra, acabam deixando que a aplicação dos dispositivos constitucionais antes referidos sejam lidos como matéria que deveria ficar, integralmente, a cargo do legislador infraconstitucional, o qual poderia especificar quando e com qual intensidade um determinado produto seria ou não considerado essencial e, portanto, deveria receber tributação diferenciada. Parte-se, portanto, do pressuposto de que, como o essencial não é passível de ser definido objetivamente, deve-se aceitar que esse conceito seja determinado conforme o puro desejo legislativo, sem qualquer possibilidade de questionamento pelo contribuinte, nem de controle racional por parte do Judiciário.

³ Art. 153, § 3º, I, [o IPI] *será seletivo, em função da essencialidade do produto* e Art. 155, § 2º, III [o ICMS] *poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*. A fundamentação constitucional da essencialidade será tratada com mais detalhes em tópico específico.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 373.

⁵ BOTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 53.

Entretanto, esta situação nos leva a indagações, principalmente quando percebemos que alguns atos do legislador ordinário, no que condiz à ideia de essencialidade, fogem um pouco à razoabilidade, como, por exemplo, no caso em que vemos uma tributação elevada sobre a energia elétrica⁶, com alíquotas superiores aplicada na tributação de brinquedos ou armas de fogo, os quais se percebe, *a priori*, não terem o mesmo parâmetro de essencialidade⁷.

Além do mais, como visto, a discussão sobre essencialidade está, em regra, relacionada aos impostos antes mencionados, os quais devem seguir essa diretriz normativa em razão de previsão explícita contida em normas constitucionais de competência, mas a concepção de essencialidade não se limita às discussões acima retratadas. Em verdade, a expressão jurídica “essencialidade” também se mostra relevante em casos de tributação direta, como ocorre nas contribuições sociais (PIS e Cofins), no que se refere à definição dos insumos *essenciais* à atividade da empresa, que permitirão o creditamento por parte do contribuinte, dentro do regime não-cumulativo, ou, ainda, na tributação da renda (IRPJ e Contribuição sobre o Lucro líquido), no que condiz à definição de despesas necessárias (*i.e.*, para alguns apenas aquelas *essenciais* à atividade econômica do contribuinte), quando da apuração da base de cálculo destes tributos.

Diante desse nebuloso cenário jurídico, cabe perquirir-se acerca de diferentes concepções daquilo que poderá ser compreendido como essencial na fixação de critérios de tributação, de modo a analisar se tal expressão pode apresentar alguma dimensão objetiva/objetivável ou se ela necessita ser vista como um termo cujo conteúdo é puramente convencional e deverá sempre, em última instância, ficar a cargo do legislador tributário, ao qual deveremos tão-somente direcionar nossa confiança de que estarão sempre acertando, no que se refere àquilo que os particulares deverão considerar como essencial e não essencial para suas vidas.

Dentro desse contexto, o presente artigo analisará a essencialidade sob duas perspectivas: a) de um lado a postura que sustenta que a definição daquilo que é essencial não apresenta qualquer dimensão de caráter objetivo, pois sempre dependerá da perspectiva do sujeito que a define, e, portanto, a demarcação de algum objeto como essencial será sempre subjetiva e terá seu conteúdo preenchido por meio de convenção legal; b) de outro, a proposta que defende a existência de uma dimensão objetiva ou objetivável da realidade, representando, a essência, algo cuja natureza está conectada de modo necessário com o objeto a ser definido⁸, motivo pelo qual, o “essencial” representará um aspecto jurídico da tributação que pode ser captado e descrito pelo aplicador do direito de modo parcialmente independente da pura vontade do legislador, sendo que a essencialidade indicará critérios que deverão ser passíveis de controle racional por parte do Poder Judiciário⁹.

2. As Diferentes Concepções de Essencialidade

Uma breve pesquisa doutrinária acerca do significado que se atribui, normalmente, ao Princípio da Seletividade, permite identificar, ao menos, duas concepções antagônicas e mutuamente excludentes de essencialidade.

⁶ GUIMARÃES, Bruno A. François. **A Seletividade do ICMS Sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito**. Revista Direito Tributário Atual, v. 37, 2017, p. 24-25.

⁷ Como se verá adiante, estes critérios comparativos, todavia, não são suficientes para a definição da essencialidade de algo, na medida em que se limitam a elementos vinculados à importância/não importância de algo, sob o ponto de vista subjetivo, deixando de lado qualquer pretensão de definição objetiva de “essência”.

⁸ ARISTÓTELES. **Metafísica**. Editora Loyola: São Paulo, 2002.

⁹ Vide VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 486.

De um lado, encontramos aqueles que, reconhecendo a dimensão indeterminada do conceito¹⁰, bem como a dificuldade de se, objetivamente, especificar o seu conteúdo jurídico, preferem atribuir ao legislador uma maior margem de liberdade à escolha das alíquotas do imposto, que deverão ser escalonadas de acordo com políticas fiscais que visam a efetivar objetivos extrafiscais. De acordo com tal visão, a essencialidade pressupõe a realização de juízos de valor por parte do Estado que seriam, por isso, puramente convencionais e não passíveis controle objetivo. Portanto, essa primeira concepção, conforme se verá, adota um pressuposto *não-cognitivist e cético*¹¹, o qual rejeita a possibilidade de se conhecer, objetivamente, determinadas essências que possam ser atribuídas a atos, práticas, institutos jurídicos etc., reconhecendo, assim, que os conceitos indeterminados no direito devem ser inevitavelmente preenchidos por juízos subjetivos de determinada autoridade pública dotada de poder, a qual, no caso da seletividade, irá eleger quais produtos serão considerados mais ou menos essenciais ao consumo ou à produção.

A outra concepção, por outro lado, entende ser possível a descrição do núcleo de um objeto de forma objetiva, ou seja, entende que todo objeto de estudo apresenta uma natureza parcialmente independente das escolhas pessoais do sujeito cognoscente, responsável pela elaboração de conceitos e categorias jurídicas. De acordo com essa visão, qualquer noção de essencialidade deve estar atrelada às ideias de necessidade e indispensabilidade¹², o que coloca o legislador em uma posição de relativa submissão ao conteúdo mínimo daquilo que deve ser reconhecido e aceito como sendo necessário e indispensável ao consumo e à produção. Seguindo essa linha de interpretação, Ricardo Lobo TORRES, com sua contundente precisão, afirma que a essencialidade inerente ao Princípio da Seletividade impõe que a tributação recaia “*sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superficialidade*”¹³.

Essas duas concepções prévias resultam nas visões bifurcadas de essência¹⁴, sendo que cada uma destas visões trará consequências diversas, quando da utilização da ideia de essencialidade na formulação da legislação tributária, ou mesmo na aplicação dessas normas, pelo que, no presente estudo, apresentaremos de forma, mais detalhada, cada uma dessas posturas antagônicas de essencialidade.

2.1 Essencial como Importante

Partindo-se de uma análise vernacular, uma das possíveis significações do *essencial* atrela tal expressão à ideia de algo considerado *importante* para aquele indivíduo que está promovendo um juízo valorativo acerca da relevância e da posição de destaque que determinado objeto ocupa na sua vida ou de terceiros. Por exemplo, quando alguém diz “*ir no parque no domingo é algo [para mim ou para qualquer um] essencial*” está ele projetando a sua percepção acerca da importância que tal atividade ocupa ou deveria ocupar na hierarquização de preferências pessoais que guiam o seu agir. Mesmo que seja possível se pensar no termo “importante” em sentido objetivo, o seu uso mais comum vincula tal expressão a juízos subjetivos, avaliações preferenciais e, quando pensando em termos coletivos, decisões convencionais acerca do que deveria ser tido mais ou menos importante/essencial dentro de cada contexto. Portanto, essa primeira concepção jurídica

¹⁰ NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. **Do Imposto sobre Produtos Industrializados**. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 82.

¹¹ Sobre não-cognitivismos vide FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Metaética e Fundamentação do Direito**. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015.

¹² TILBERRY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1990.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o Princípio da Seletividade**. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 95.

¹⁴ Em sentido vernacular, o conceito de essencial comporta duas visões distintas: “[Essencial] 1. *Que é inerente a algo ou alguém*. 2. *Que constitui o mais básico ou o mais importante em algo*. 7. *A coisa principal; o indispensável relativo à natureza nuclear da coisa*. (Dicionário HOUAISS. Rio de Janeiro: Objetiva, 1ª edição, 2001, p. 1242).”

transmite a ideia comum de essencialidade como indicando a *importância* (maior ou menor) que se atribui, convencionalmente, a determinado produto, o qual deverá sofrer os efeitos de carga tributária mais ou menos elevada, conforme uma escala de preferências ditada por aquele revestido de Poder (Legislativo ou Executivo). Isso significa dizer que, de acordo com essa visão, parte-se do pressuposto de que a definição daquilo que é essencial e não essencial será sempre, invariavelmente, subjetiva e convencional, de modo que cada sujeito terá uma percepção de essência, e, portanto, será apenas uma visão relativa acerca da essencialidade de algo.

Essa proposta conceitual, aparentemente, inspira-se em elementos céticos e relativistas típicos do *utilitarismo*¹⁵. De acordo com tal visão, não há falar em uma dimensão objetiva da realidade, capaz de identificar determinados bens/fins que são essenciais à natureza humana ou à convivência em sociedade, o que deveria justificar a necessidade de serem ser protegidos e promovidos pelo legislador. Na verdade, os bens e as finalidades com eles condizentes somente poderiam ser identificados subjetivamente, uma vez que dependeriam dos interesses e desejos variáveis, individualmente considerados ou coletivamente conveniados¹⁶. Nessa visão, portanto, toda e qualquer decisão tomada pelo legislador acerca do que deve ser considerado como essencial pressupõe um escalonamento de graus de importância social de produtos e bens, processo decisório esse que é influenciado ou fortemente direcionado por fatores sociais, econômicos, psicológicos, midiáticos, dentre outros, os quais não são racionalmente controláveis.

2.1.1 O importante e o irrelevante

A concepção de essencialidade aqui descrita, como sustentado, trata a ideia de essencialidade como aquilo que é “importante”¹⁷, sendo que, de acordo com esse entendimento, o “importante” é um juízo valorativo do sujeito, *i.e.*, seu fundamento acaba sendo volitivo e de manifestação de preferência. Nesse sentido, a essência não é algo perceptível pelo o intelecto humano de forma cognoscível, estando apenas no campo das ideias, e tudo aquilo que não pode ser demonstrado empiricamente está fora da realidade objetiva.

Em contrapartida, ainda nesta visão, o bem ou produto considerado desimportante também poderia ser caracterizado como sendo irrelevante (ou de baixa relevância pessoal) para aquele indivíduo. Nessa seara, como o importante e o irrelevante dependem da vontade do sujeito¹⁸, torna-se impossível, para os defensores dessa concepção, a conferência da correta aplicação da ideia de essencialidade diante dos diferentes casos de escalonamento de alíquotas seguindo o Princípio da Seletividade.

A defesa da percepção da realidade somente de forma subjetiva é uma das premissas compartilhadas por aqueles que adotam uma compreensão relativista da realidade ou, em outros

¹⁵ BENTHAM, Jeremy. *An Introduction to the Principles of Moral and Legislation*. Kitchener: Batoche Books, 2000, p. 62-63; MILL, John Stuart. *Utilitarianism*. London: Longmans, Green and Co., 1879. Importante destacar que as críticas aqui feitas têm a finalidade de apenas demarcar os problemas existentes nos pressupostos filosóficos que fundamentam as teorias mencionadas, pelo que não serão aqui aprofundadas as teorias em si, principalmente em razão dos limites que o presente texto deve observar, por recomendação dos organizadores desta obra.

¹⁶ SCRUTON, Roger. *On Human Nature*. New Jersey: Princeton University Press, 2017, p. 94-95.

¹⁷ “[Importante] ... 4. que tem caráter essencial e determinante...” (*Dicionário HOUAISS*. Rio de Janeiro: Objetiva, 1ª edição, 2001, p. 1583).

¹⁸ Como se percebe na definição trazida, muitas vezes, pelo Judiciário, nos casos de definição do conceito de insumos para fins de compensação do PIS e da Cofins. Nesse sentido, efetua-se uma avaliação subjetivista da importância ou irrelevância de uma despesa, negando-se o creditamento quando da crença de que determinado dispêndio da empresa não atende ao critério de importância. Vejamos alguns exemplos nos seguintes julgados: (TRF4, AC 5005043-35.2016.4.04.7205, SEGUNDA TURMA, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 01/09/2017) e (TRF4 5045513-98.2017.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 06/02/2019). ”.

termos, de um não-cognitivismo moral¹⁹. Além do mais, nessa visão, o ser humano é incapaz de manifestar qualquer juízo sem que seja afetado por suas emoções e convicções própria da realidade, pelo que, não há falar, como diversas vezes reforçado, em uma natureza objetiva das coisas. O resultado dessa crença é de que toda ação humana visa à satisfação dos desejos daquele que age, este que sempre buscará o maior benefício com menor custo. Trata-se de uma perspectiva utilitarista, que, por vezes, acaba tentando justificar, por exemplo, que os fins justificam os meios, sendo que a única forma de racionalizar a conduta humana é por meio da análise dos resultados da determinada conduta, sendo que os resultados seriam previsíveis.

Percebe-se que alguns autores, diante dos impasses causados pela subjetividade e pelo voluntarismo, inerentes à concepção de “essencialidade-importante”, acabam confundindo conceitos antagônicos entre si e que se diferenciam nas suas dimensões semântica e finalística, como o caso da definição apresentada por Eduardo Domingos BOTTALLO, no sentido de que a seletividade aplicada ao IPI tem a finalidade de *realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade*²⁰. Entretanto, trazer para a especificação do conceito de essencialidade o *necessário*, o *útil* e o *conveniente*, acaba mais confundindo do que esclarecendo, pois tais expressões projetam características substanciais não apenas opostas, mas incompatíveis entre si, pois sequer poderiam ser mensuradas a partir de uma mesma régua. Ora, a necessidade, a utilidade e a conveniência (assim como os seus termos negativos o acidental/dispensável, o inútil e o inconveniente) permitiriam atribuir o rótulo de “essencial”/“não-essencial” a praticamente todos os bens e produtos a serem tributados, o que torna o Princípio da Seletividade desprovido de qualquer conteúdo jurídico.

Essa concepção, portanto, aplicada na tentativa de definição de essencialidade, acaba por reduzir o comportamento humano a meras condutas de auto interesse e, por isso, sustentam que não há como definir o que é essencial de modo materialmente objetivo, o que, conforme se verá no item que segue, acaba impondo a sua especificação por meio de consensos legislativos, por meio da simples remissão à capacidade contributiva ou ainda na tentativa de se buscar uma leitura coerentista da seletividade. O risco, entretanto, de se considerar a validade daquilo que é essencial apenas com base no convencionalismo legislativo, é o de se impedir um efetivo controle substancial, por uma instância jurídica revisora dessas escolhas, acerca do que efetivamente deve ser considerado essencial em termos de tributação de produtos destinados ao consumo da população. E isso poderá acabar atribuindo tratamento fiscal favorável a bens tidos por essenciais, mas que, de fato, não o são, e poderá sobrecarregar com tributação produtos indispensáveis ao adequado desenvolvimento humano, mas que assim não foram apenas porque não restaram reconhecidos majoritariamente por um determinado órgão legislativo, sendo certo, ainda, que esses núcleos de poder estão sempre expostos a pressões setoriais e a todo tipo de lobby.

2.1.2 A Dimensão Convencional

Como visto, ao se partir desses pressupostos de inspiração utilitaristas e relativistas acerca do conceito de essencialidade, o Princípio da Seletividade é tomado como algo desprovido de objetividade, segundo o qual a dimensão essencial de um produto é tida como algo contingente e sempre dependente do sujeito que promove tal juízo de avaliação. Com efeito, em virtude dessa dificuldade de se identificar objetivamente a natureza de algo, segundo esta concepção, haverá sempre percepções conflitantes acerca da essencialidade de um produto, na medida em que cada sujeito tentará sustentar que o seu modo de ver a essência/importância de algo é o mais correto e preciso.

¹⁹ FERREIRA NETO, 2015, p. 141-142.

²⁰ BOTTALLO, op. cit., p. 53.

Em função dessa crença, de que inexistente uma natureza intrínseca vinculada a qualquer objeto a ser tributado, acredita-se que a única solução possível, para os desacordos que surgirão das variações acerca daquilo que é essencial, dá-se por meio de uma estipulação legislativa que se fundamenta em consensualizações políticas acerca do que deve ser considerado socialmente importante. Assim, visando a minimizar os problemas decorrentes desses desacordos conceituais, tal postura aceita que a solução exigirá a fixação de acordos públicos acerca de quais objetos devem ser tidos por mais e menos importantes para o contribuinte e para o consumidor final do bem a ser tributado, presumindo-se, assim, que o simples acordo político de escolhas legislativa será satisfatório para identificar o que seria ou não essencial. Tais consensos, portanto, estarão consagrados em convenções públicas que são firmadas por parte dos representantes eleitos que irão, com base nas preferências majoritárias dos seus representados, decidir, arbitrariamente, qual a escala seletiva de alíquota²¹ que deverão recair sobre produtos considerados mais importantes ou mais irrelevantes. O essencial, desse modo, acaba sendo constituído por escolhas legislativas, o que praticamente inviabiliza a discussão casuística acerca da observância ou não do Princípio da Seletividade.

É precisamente em razão desse impasse que alguns autores, na tentativa de contornar os limites da visão consensualista e legalista aqui exposta, acabam defendendo que o critério “objetivo” para a avaliação das escolhas legislativas acerca da essencialidade de um bem seria a conferência da sua compatibilidade, caso a caso, com o Princípio da Capacidade Contributiva, pois “*quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser tributariamente mais onerados, do que quem tem menos*”²². De pronto, deve-se criticar tal esforço de objetivar a essencialidade pela capacidade contributiva, pois o preço nominal (maior ou menor) de um bem não projeta nenhuma relação necessária com a relevância que esse item manifesta para o desenvolvimento humano, existindo inúmeros produtos que podem ser considerados caros, mas fundamentais (e.g., volume de combustível necessário para abastecer o tanque de um carro), assim como existem aqueles que não possuem elevado preço final ao consumidor, mas devem ser considerados supérfluos (e.g., determinadas bebidas alcóolicas de baixa qualidade, alguns doces, petiscos etc...).

Destaque-se, ainda, que o termo *essencialidade* integra discussões não somente na tributação indireta (que não tem relação direta com o sujeito a ser tributado, mas com o bem específico), mas também na imposição sobre a receita, como nos casos de definição de insumos utilizados na produção ou prestação de serviços do contribuinte, que resultarão em créditos ao mesmos, passíveis de compensação com a contribuição devida (PIS e Cofins), bem como na definição de receitas essenciais dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Ocorre que, grande parte da doutrina do direito tributário defende a ideia de que a definição de essencialidade está dentro da margem de discricionariedade do legislador²³, sendo que os limites estão dentro daquilo que o texto da lei definir como essencial, exatamente pela impossibilidade de conceituação prévia de uma natureza independente do sujeito. Alguns autores não dispendem, inclusive, muita atenção às normas constitucionais que tratam da seletividade, manifestando, implicitamente, que não há margem para uma definição que não seja

²¹ A forma de concretização da seletividade ocorre por meio da definição progressiva de alíquotas. Ou seja, quanto mais essencial for o produto, menor será sua alíquota, enquanto aqueles produtos menos essenciais terão uma alíquota maior. Esta ideia de progressividade decorre não somente da capacidade contributiva (característica da tributação direta, mas que, de certa forma, tenta-se aplicar à tributação sobre o consumo), mas também do preceito da solidariedade social. Vide: BIRK, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht.** Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1982, p. 142-143.

²² BOTTALLO, op. cit., p. 57.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário.** 10.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 296.

fundamentada na legislação infraconstitucional que define quais são os produtos essenciais²⁴. No mesmo sentido é o entendimento aplicado, ocasionalmente, por alguns Tribunais, quando se deparam com a necessidade de concretizar o sentido de essencialidade diante de casos concretos. Um exemplo dessa postura pode-se ver na seguinte Acórdão:

Reitero, portanto, que o juízo de essencialidade relacionado ao produto cabe ao legislador. Assume, desse modo, caráter discricionário que não pode ser alterado pela livre vontade do julgador sem demonstração de desobediência à Constituição, à legislação ou ao próprio princípio da razoabilidade, razão pela qual, a fixação de alíquotas em função de política nacional de preços não pode ser obstada pelo Judiciário²⁵.

No mesmo sentido, percebe-se a defesa da dimensão convencional da essencialidade no Recurso Especial nº 704.917, conforme trecho do voto do Ministro José Delgado:

Ocorre que cabe ao legislador e aos administradores estabelecerem os critérios para que determinados produtos, em determinados momentos, tenham maior incentivo de produção, privilegiando-os em relação a outros, seja por motivos de estímulo a expansão da indústria nacional, seja por questões de mercado externo, envolvendo exportações e balança comercial. Portanto, percebe-se claramente que tal tarefa não é atribuição do Poder Judiciário, que, se assim o fizesse, estaria rompendo com a harmonia entre os Poderes constituídos. As impetrantes sustentam, ainda, a inconstitucionalidade da diferenciação de alíquotas criada pela legislação do IPI, ao argumento de que tal critério fere o princípio da isonomia e da imposição tributária uniforme. Também neste ponto não há como acolher a pretensão. A isenção decorre do implemento da política fiscal e econômica, tendo em vista determinado interesse social. Envolve, como já vimos em relação ao princípio da seletividade, um juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo. Portanto, é ato discricionário, que escapa ao controle do Judiciário.

Conforme se destacou acima, a definição de essencialidade como algo dependente exclusivamente do legislador e de fixações convencionais do que é considerado politicamente mais importante gera impasses jurídicos intransponíveis, tornando, ainda, o Princípio da Seletividade em uma “carta em branco”, que poderá legitimar amplamente todo tipo de arbítrio estatal. Por isso, na segunda parte deste capítulo, pretende-se demonstrar uma concepção rival de essencialidade, a qual pressupõe a possibilidade de objetivar, minimamente, o que é considerado necessário e indispensável ao consumo humano, pressupondo uma escala axiológica não apenas convencional, mas pautada em valores objetiváveis, os quais deverão ser compreendidos não por meio de raciocínio puramente categóricos (ou é essencial ou é não essencial), mas sim por meio de compreensão analógica do que é mais ou menos necessário ao ser humano. Por estes motivos, entendemos que a essencialidade não pode ser bem compreendida como sendo algo atrelado simplesmente à dimensão convencional do ato do legislador e, ao se assim presumir, não se está atribuindo o adequado conteúdo constitucional ao Princípio da Seletividade.

2.1.3 A Dimensão Coerencial

No âmbito da convencionalidade, a interpretação e aplicação das normas que tratam da essencialidade se darão por meio da sua análise coerencial, a partir dos diferentes produtos a serem classificados pelo legislador tributário. De acordo com essa leitura, a interpretação e aplicação da seletividade irá se pautar pela análise da estrutura lógico-normativa²⁶ dos critérios seguidos pelo ente tributante quando organiza as tabelas classificatórias de produtos, conforme

²⁴ CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 111, 397 e 455.

²⁵ Processo nº 97.03.060359-9 181766 AMS-SP, TRF3, Sexta Turma. Relator: Juiz Miguel Di Pierro. Julgamento: 13.09.2006.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 340-341.

seu maior ou menor grau de importância. Nesses termos, se a estrutura normativa dispõe que um bem “x” deve ser tido como essencial, sua aplicação se dará tão somente em virtude seu enquadramento na posição “x”, mesmo que se pudesse comprovar que tal bem tenha propriedades que são, de fato, indispensáveis ao consumo e ao pleno desenvolvimento dos seres humanos, e que não estão definidas na hipótese “x”. Nessa esteira, o único critério de controle sistêmico das escolhas de essencialidade positivadas pelo legislador seria a averiguação da sua coerência interna, uma vez que decisões contraditórias podem ser consideradas como indesejáveis mesmo para o maior dos relativistas. Portanto, dentro da concepção da essencialidade como “importante” o pecado capital na fixação das alíquotas seletivas se daria nos casos em que ocorrem manifestas incoerências internas dentro do sistema de classificação de produtos. De outro lado, o ideal virtuoso da identificação da essencialidade dos produtos a serem tributados ocorreria em um cenário que que todos (ou a maioria) desses bens estivessem posicionados coerentemente dentro de uma escala que iria do mais importante ao menos importante.

Ocorre que, como se pretende demonstrar, tal visão é marcada por reducionismos avaliativos²⁷, pois pressupõe que a só ausência de contradição interna em um sistema de classificação já seria suficiente para identificar o traço de maior ou menor essencialidade das coisas. Tal postura acaba rejeitando a possibilidade de uma realidade dotada de uma dimensão ontológica, revestida de um mínimo existencial que não está livremente à disposição dos indivíduos²⁸, ao pressuposto de que determinados objetos possuem essências que não poderiam ser integralmente manipuladas ou modificadas.

Além disso, essa postura coerencialista do Princípio da Seletividade concede uma aparente vantagem metodológica ao aplicador do direito. Isso porque, a busca pela coerência na interpretação da essencialidade de diferentes produtos deveria seguir um processo comparativo dos variados bens que foram escalonados pelo legislador dentro de uma tabela classificatória. Essa é a proposta de BOTALLLO: “Resulta do exposto que se cumpre o princípio da seletividade (...) comparando-se produtos. Noutro falar, os produtos de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menor onerados ... do que os supérfluos ou suntuários”²⁹. Seguindo mesmo entendimento, Sacha Calmon Navarro COELHO apresenta exemplo de como tal tipo de raciocínio deveria ser aplicado, ilustrando que “feijão é gênero de primeira necessidade e caviar é supérfluo”³⁰.

No entanto, essa proposta comparativa-coerencialista de aplicação da seletividade, por mais instigante que possa parecer em uma primeira análise, apresenta um pretensso método de aferição da essencialidade de produtos que apenas acaba criando novos conflitos, os quais não apenas levam a impasses insolúveis como também permitirão, ao final, um raciocínio regressivo ao infinito em que todas as alíquotas de tributação poderão ser, gradualmente, reduzidas, de comparação em comparação, bastando apenas ao intérprete bem escolher os itens que estarão sendo contrastados. Explique-se melhor o ponto. Considerando-se que a essencialidade enquanto “importante” permite a escolha de valores subjetivos e considerando-se que a hierarquia de um conjunto diverso de bens não está necessariamente fixada em uma mesma escala linear – em que todos esses itens poderiam ser justaposicionados a partir de um mesmo critério avaliativo – (e.g., o que seria mais importante entre farinha e arroz? Ora, para o consumo básico os dois são

²⁷ TORRES, op. cit., p. 345.

²⁸ Conf. KEMPENY, Simon. **Steuern und Verfassungsrecht**. Steuer und Wirtschaft 3/2014. Köln, 2014, p. 192. A ideia de essencialidade é bem desenvolvida no direito alemão no que condiz ao debate sobre a limitação de tributação sobre a renda, quando esta atingir o mínimo necessário à subsistência e à manutenção da dignidade humana (mínimo existencial). Ou seja, com base na essencialidade, impõe-se limites ao legislador infraconstitucional na sua atuação.

²⁹ BOTALLLO, op. cit., p. 56-57.

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 238.

indispensáveis, mas para a fabricação de pães apenas o primeiro é necessário), a comparação acerca da importância desses diversos produtos poderá ser arbitrariamente conduzida com o propósito de justificar a redução artificial de carga tributária incidente sobre esses produtos. Do mesmo modo, o método comparativo também permite a atribuição argumentativa de maior essencialidade a um bem que não manifesta máxima relevância pelo só-fato de esse ser trazido à frente de outro produto sabidamente supérfluo. Isso pode ocorrer, pois o sistema de tributação seletivo, considerado na sua inteireza, jamais será perfeitamente coerente nesta perspectiva, na medida em que a fixação das diferentes alíquotas muitas vezes é feita de modo pontual e setorial e nunca tendo uma visão compreensiva de todos os bens classificados de acordo com a sua essencialidade. Com efeito, tais aparentes incoerências sistêmicas, causadas pela própria concepção relativista de essência, permitem uma manipulação comparativa dos diferentes graus de essencialidade de bens que, em alguns casos, são simplesmente incomensuráveis. Aliás, o exemplo dado por COELHO é por demais simplista (*i.e.*, ninguém duvidaria que feijão é mais essencial do que caviar), não reproduzindo a real complexidade que os problemas classificatórios na prática apresentam.

De modo ilustrativo, pode-se pensar na situação em que desejo justificar a redução parcial de alíquota do IPI sobre cosméticos (mesmo que sejam tidos como importantes para alguns, jamais poderiam ser considerados indispensáveis à sobrevivência humana), bastando, para isso, compará-los com itens sabidamente menos essenciais, mas que tenham recebido idêntica alíquota na tabela seletiva de classificação de produtos (o que não é nada incomum). Dado esse passo e obtido o eventual reconhecimento judicial da suposta violação da seletividade, bastaria ao intérprete seguir comparando esse produto - agora reclassificado - com outros de mesma alíquota, mas com essencialidade menor. Desse modo, o método comparativo permitiria, em tese, um processo gradual de aproximação das alíquotas seletivas ao percentual zero, bastando apenas ao intérprete ir aos poucos explorando supostas incoerências sistêmicas das tabelas seletivas de tributação. Aliás, levando-se o raciocínio a um ponto extremo, talvez poder-se-ia considerar que a “água potável” é o item de consumo mais fundamental de todos (pois sem ela nenhum ser humano sobrevive), sendo esse o marcador zero para a aferição comparativa da essencialidade de todos os demais bens. Cabe destacar, de qualquer modo, que não se está defendendo que nenhuma comparação possa ser realizada na aferição da essencialidade de diferentes produtos. Obviamente, algum critério comparativo poderá ser utilizado para se compreender melhor a necessidade e a relevância de determinados bens para o consumo e para o desenvolvimento humano. Isso, porém, jamais poderia se dar exclusivamente por meio de reflexões internas acerca da coerência sistêmica das classificações estruturadas pelo legislador, sempre exigindo, em última instância, algum critério objetivo externo às escolhas legislativas, de modo permitir avaliar o que, ontologicamente, seria essencial para o ser humano.

Desse modo, deixar somente a cargo do legislador a definição do que se entende por essencial é admitir que se trate a realidade de forma constitutiva, o que dificulta a controlabilidade dos atos praticados pelo legislativo. Assim, pode ocorrer de se determinar, mediante a legislação, que um produto que, objetivamente, trata-se de algo essencial, tenha tratamento contrário à sua natureza, impondo uma carga tributária mais elevada. Da mesma forma, pode-se desconsiderar dispêndios essenciais de uma empresa como irrelevantes em virtude do poder discricionário ilimitado do legislador e, por vezes, até mesmo pelo Executivo, por meio das Fazendas.

Aquele que adota a postura de mera coerência interna na verificação da essencialidade não terá como bem avaliar as críticas aos casos acima retratados. Os defensores da postura consensualista e coerentista acabam sustentando, ainda, que a Constituição seria o limite para as escolhas legislativas. Todavia, como visto, a Constituição, ao tratar da essencialidade na norma de competência tributária, não explicita o seu modo de concretização, nada dizendo sobre os seus critérios de aplicação, o que acaba colocando o contribuinte em posição de submissão ao arbítrio

do legislador. Há quem se posicione, inclusive, contrariamente à seletividade nos casos dos tributos indiretos sobre o consumo, na medida em que decorrente da ideia de justiça e a essencialidade não seria da sua natureza³¹. Para esses, a limitação ao legislador seria apenas de caráter formal, ou seja, por meio da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

Para contrapor tal visão, no item que segue, pretendemos aqui propor definição distinta de essencialidade, a qual parte de diferentes pressupostos e que fornece distintos critérios aplicativos.

2.2 Essencial Como Necessário

Como visto, uma das possíveis compreensões do conteúdo jurídico do Princípio da Seletividade se pauta na concepção de essencialidade que pressupõe que os bens ou produtos manifestarão (ou não) tal característica, em razão de um juízo subjetivo da importância que estes assumem para aquela autoridade que promove essa avaliação. Conforme este entendimento, a possibilidade de um produto ser considerado essencial sempre dependerá de convenções legais que tenham sido produzidas por autoridades competentes, de modo que o aplicador do Direito, que pretender promover alguma espécie de controle na concretização do Princípio da Seletividade, ficará sempre adstrito à análise lógico-estrutural da norma que prescreve quais bens seriam considerados essenciais e quais não, tendo como instrumentos aplicativos, desse princípio, ou a suposta observância da capacidade contributiva ou a verificação de coerência interna do sistema de classificação dos bens, de modo a comparativamente identificar quais devem ser considerados mais ou menos importantes/essenciais, novamente, de acordo com a opinião daquele que estiver avaliando.

Defendeu-se, portanto, que tal proposta afasta qualquer possibilidade de alcançar critérios minimamente objetivos para a aplicação do instituto objeto deste artigo. Nesta segunda parte, será exposta a concepção que, ao contrário, defende que a essência é algo que parcialmente independe das preferências subjetivas daquele que pretende caracterizar algo como essencial, pressupondo, assim, ser possível conhecer-se objetivamente determinadas qualidades que *são para ser* consideradas inerentes a determinados objetos, os quais, não são apenas importantes *para alguém*, mas são indispensáveis para a subsistência e o pleno desenvolvimento de capacidades humanas básicas³².

Analisando etimologicamente, o *essencial* é algo a ser considerado básico e central na compreensão de um objeto, constituindo as suas características necessárias e indispensáveis, representando o conjunto de elementos que explicam o objeto a partir daquilo que o torna inteligível aos demais, permitindo, em última instância, identificar o que é determinada coisa³³. Tal compreensão pressupõe que os objetos da realidade possuem uma dimensão ontológica que não é exclusivamente dependente das avaliações subjetivas, nem dos sistemas de preferências dos indivíduos, de modo que a essencialidade de um objeto não pode ser meramente convencionalizada, mas sim, relaciona-se com a própria forma de existir desse objeto. E será precisamente isso que permitirá atribuir certa identidade a algo, permitindo que se reconheça nesse objeto um caráter distintivo e uma qualidade necessária e indispensável³⁴. Desse modo, a pressuposição de que

³¹ COELHO, op. cit., p. 96.

³² Sobre a teoria das capacidades humanas básicas, vide NUSSBAUM, Martha. *Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership*. Harvard University Press, 2007; e FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Justiça Como Realização De Capacidades Humanas Básicas: É Viável Uma Teoria De Justiça Aristotélica-Rawlsiana?* Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008.

³³ AQUINO, Tomás de. *O Ente e a Essência*. Trad. Mário Santiago de Carvalho. Lusosofia: Covilhã, 2008, p. 6-7.

³⁴ **Dicionário MICHAELIS ONLINE**: <http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=essencial> (Acessado em 08.05.2019).

existem critérios minimamente objetivos para o que possa ser tido como essencial exige que se aceite que determinados objetos, bens ou produtos são qualitativamente valorosos, de modo independente da vontade ou desejo daqueles que terão a tarefa desta análise, seja no direito ou fora dele. Portanto, nesta visão, a essencialidade não está vinculada nem a juízos de importância nem a elementos convencionais acerca do que é considerado preferencial por determinada autoridade ou órgão de poder³⁵.

2.2.1 *Natureza Da Coisa (Objeto)*

Primeiramente, a ideia de essencialidade como necessário/indispensável adota, em uma perspectiva metaética, um modelo cognitivista³⁶ (diferentemente do inerente emotivismo e relativismo da concepção de essencialidade analisada no item 2.1), o qual parte do pressuposto de que juízos valorativos são passíveis objetividade e capazes de captar, de modo verdadeiro, propriedades inerentes a objetos que são considerados moralmente relevantes para os seres humanos. Nestes termos, a essência de algo pode ser considerada como o conjunto de qualidades que ditam a sua natureza, aqui compreendida como aquilo que racionalmente explica e torna inteligível para os demais a relevância e a indispensabilidade desse objeto.

Desse modo, a essência é uma pretensa afirmação como símbolo de natureza objetiva de algo, mesmo que a percepção individual dessas qualidades não seja alcançada por todos, em todos os casos, ou mesmo quando não haja integral consenso acerca da sua essencialidade. Isso significa dizer que, em termos práticos, sempre poderá haver conflito (tanto político, quanto jurídico) acerca da natureza de algo, de modo que a sua essencialidade poderá sempre ser matéria de divergências e disputas. No entanto, a existência de tais dissensos acerca da essencialidade de algo não deve permitir que se compreenda a realidade como sendo sempre relativa, de modo que o essencial possa ser simplesmente aquilo que alguém considera importante ou que se justifique como coerente dentro de um sistema convencional, em que o essencial tenha sido objeto de escolhas legislativas. Assim o fosse, os conflitos e impasses na definição do que é mais ou menos essencial não teriam nenhuma chance de solução, pois caberia ao intérprete apenas confiar, pacificamente, nas escolhas feitas pelo legislador, na medida em que estes convencionam o que deveria ser considerado essencial-importante. No campo da tributação seletiva, por exemplo, o consumo de carne pode ser considerado essencial, na medida em que tal produto possui, em algum grau, qualidades nutricionais relevantes ao desenvolvimento saudável do ser humano, mesmo que determinado indivíduo possa ter predileção pela alimentação vegetariana e considere desprezível o consumo de carne. Na verdade, em perspectiva objetiva, tanto a alimentação por produtos animais, quanto por produtos vegetais manifestam algum nível de essencialidade, sendo possível, por meio de avaliações técnico-nutricionais, identificar qual tipo de alimento manifesta maior grau de indispensabilidade ao ser humano.

Outrossim, a natureza de um ente não é algo constituído pela vontade de alguém, nem é construído socialmente por meio de escolhas coletivas, representando, assim, uma instância do objeto que necessita ser revelada ou descoberta pelo intérprete por meio da compreensão racional dessa realidade. Conforme define ARISTÓTELES, a tentativa de justificação da existência de uma natureza por si demonstra a incapacidade de alguém de discernir aquilo que é cognoscível por si e aquilo que não é³⁷. Nesse sentido, a essência se manifesta formal e materialmente (causas formal e material do objeto)³⁸. A forma dá a característica externa do objeto, e é o que torna capaz sua identificação, enquanto a matéria representa a substância por

³⁵ FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. Quartier Latin: São Paulo, 2016.

³⁶ FERREIRA NETO, op. cit., p. 142-143.

³⁷ ARISTÓTELES. **Philosophische Schriften – 6: Physyk**. Felix Mainer Verla: Hamburg, 1995, p. 21-22.

³⁸ ARISTÓTELES, op. cit., p. 29-31.

trás da forma. Ou seja, um ente não pode ser conhecido sem suas causas formal ou material³⁹. A composição, portanto, de forma e matéria, constituem uma parte da natureza de algo, que ainda poderá apresentar suas causas eficiente e final. A essência como natureza do objeto permite que o sujeito, que o analisará, possa o descrever de forma objetiva, apresentado este fragmento da realidade de forma universal e que permitirá o controle de sua veracidade por adequação⁴⁰.

No que condiz à seletividade, traçar a dimensão da essencialidade como natureza, no sentido de algo inseparável e necessário ao objeto, pode evitar os reducionismos valorativos decorrentes da visão de que somente a ausência de incoerência no sistema de classificação seria definitiva na identificação de características de maior ou menor essencialidade das coisas, pois, nesta segunda concepção, aceita-se a existência de uma dimensão ontológica da realidade, que apresenta um mínimo existencial indisponível aos indivíduos, pressupondo que a essência de determinados objetos não permitiriam sua manipulação ou modificação de forma integral. Isto evita, ainda, que a definição de alíquotas aplicáveis a bens ou serviços essenciais seja resultado de meros juízos comparativos que, em muitas vezes, como visto, decorrem da ponderação de bens incomensuráveis e que partem de critérios totalmente arbitrários.

Descarta-se, nesta perspectiva, que a essencialidade seja caso de total discricionariedade, sendo que será o produto objeto de tributação que será examinado, e não o sujeito⁴¹. Desse modo, conforme bem apontado por Luís Eduardo SCHOUERI, apresenta-se como equivocada a possibilidade, por exemplo, de tributação seletiva que adote alíquotas diversas para um mesmo produto a depender de sua região do País⁴², como se o legislador pudesse voluntariamente ditar que um mesmo objeto pudesse ser considerado essencial em um local, mas irrelevante em outro. Ora, se é para se considerar como essencial determinado bem, isso indica que a sua natureza manifesta qualidades que não poderão oscilar de um local para outro, de acordo com escolhas pessoais ou preferências arbitrárias do legislador.

2.2.2 Finalidade ou função

Em segundo lugar, quando se fala em natureza ou essência de algo, atrela-se esta, também, à ideia de uma atividade para a qual a coisa existe, ou seja, uma função ou finalidade, sendo que nada é desprovido de uma finalidade própria⁴³. Portanto, ao analisar a essencialidade, deverá ser observada a finalidade daquilo que se entende essencial, ou daquilo que se pretende chegar com certa conduta ou ação, por exemplo, para saber se esta se demonstra essencial ou não ao agente. Trata-se da causa final do objeto, está que também é importante na definição da natureza de algo. Mais uma vez, destaca-se que existe uma rejeição preliminar à tentativa de definição objetiva da finalidade de algo, na medida em que a causa final pode ser marcada pela dificuldade de determinação e de contradições, principalmente nas tentativas de sua compreensão nas visões relativistas e reducionistas da realidade⁴⁴. Assim, aceitar que existe uma dimensão objetiva da realidade, que possa apresentar a finalidade de um objeto, exige que se pressuponha a existência de uma ordem que seja independente da vontade humana, e que permita justificar que os objetos, presentes na realidade, possuem algum propósito que lhes é inerente e dotado de

³⁹ ARISTOTELES, op. cit., p. 20-21.

⁴⁰ Sobre a verdade por adequação vide AQUINO, Tomás de. **Verdade e Conhecimento**. 2ª ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2011, p. 149-150.

⁴¹ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, Estaduais e Municipais**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 87.

⁴² SCHOUERI, op. cit., p. 374.

⁴³ AQUINO, op. cit., p. 7.

⁴⁴ FERREIRA NETO, op. cit., p. 352.

objetividade, mesmo que a definição de um determinado fim esteja sempre aberta a variações acerca dos meios e modos de determinação no plano contingente⁴⁵.

Desse modo, pode-se dizer que a causa final é aquela que apresenta *o fim para o qual a coisa é direcionada*, considerando as capacidades e as potencialidades passíveis de promoção dos propósitos de determinado objeto. Ou seja, *a causa final esclarece aquilo que dá sentido último e direcionamento racional à coisa*⁴⁶. A finalidade, dessa forma, dispõe acerca razão de ser de um objeto, no sentido de realização da sua essência⁴⁷. Explica, assim, “para que serve a coisa”, o que nos leva não somente a questionar *a função de tal objeto*, mas também qual o seu verdadeiro propósito⁴⁸. Pois, se não existe uma finalidade inerente ao objeto, está também será resultado de mera convenção e passível de deliberação. A ideia da existência de uma causa final permite, nestes termos, que se tenha algum elemento capaz de viabilizar o controle crítico e o direcionamento de sentido das manifestações empíricas de algo. Identificar este direcionamento racional do objeto nos oferece, também, assim como as causas formal e material, critérios de identificação e definição deste bem como de sua essência.

A identificação da finalidade do objeto, nesta perspectiva, faz-se importante na definição da essencialidade ou não de algo, pois este pode ser mais ou menos necessário em virtude da funcionalidade do objeto, ou seja, o “para que serve esse produto”, permitindo que, assim, seja, com base nesse critério finalístico, ditada a sua relevância objetiva. Da mesma forma, como a primeira concepção apresentada vincula a ideia de essencialidade à definição subjetiva de importância, e, portanto, deixa a critério do legislador a determinação e concretização da seletividade, a finalidade também estaria inserida no campo da subjetividade, e, assim, poderia ter atribuição de necessidade em conformidade com a vontade do sujeito, alterando, com base na convenção, o grau de importância no propósito de um objeto, e, conseqüentemente, a alíquota aplicável a este, em conformidade com a relevância de sua finalidade, atribuída de forma arbitrária.

Por outro lado, a definição aqui defendida indica a existência de um direcionamento teleológico das coisas, o que torna inteligível a razão de ser daquele bem ou produto, não apenas em si considerado, mas também por força das funções e objetivos que ele vem a promover. Ou seja, a identificação e justificação da finalidade ou da função de algo também serve como critério limitador ao arbítrio do legislador. Para ilustrar tal ponto, pode-se pensar em um reservatório cilíndrico de plástico que, em si considerado, poderia ser considerado carente de determinadas propriedades relevantes e manifestadoras de alto grau de essencialidade. No entanto, a partir do momento que se compreende que tal produto plástico é destinado exclusivamente pelo setor produtivo agrícola como instrumento de armazenamento de grãos e cereais (*i.e.*, Silos de Plástico) deve-se compreender a essencialidade da função e da finalidade desse bem, tendo em vista a sua indispensabilidade na conservação de alimentos para consumo humano e animal⁴⁹.

⁴⁵ KULLMANN, Wolfgang. **Aristotles und die moderne Wissenschaft**. Alemanha: Franz Steiner, 1998, p. 282.

⁴⁶ MILLER JR., Fred D. **Nature, Justice, and Rights in Aristotle's Politics**. Oxford: Clarendon Press, 1995, p. 339.

⁴⁷ REALI, Giovanni. **Introdução a Aristóteles**. Portugal: Edições 70, 1997, p. 39.

⁴⁸ AKRILL, J. L. **Aristotle the Philosopher**. Inglaterra: Oxford University Press, 1981, p. 41.

⁴⁹ Seguindo essa linha de raciocínio, já decidiu o TRF4: “TRIBUTÁRIO. IPI. EMBALAGENS PLÁSTICAS PARA ALIMENTOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NOTAS EXPLICATIVAS. PRODUTO PRONTO PARA USO. REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO. POSIÇÃO MAIS ESPECÍFICA, QUALIFICADA PELA FINALIDADE. ESSENCIALIDADE COMO CRITÉRIO DE TRIBUTAÇÃO.1. Do ponto de vista tributário-constitucional, o que interessa não é a natureza do produto, mas a sua finalidade específica, de modo que deve prevalecer a interpretação do sistema harmonizado mais consentânea com a especificidade, qualificada pela finalidade e essencialidade como critério de tributação.” (TRF4, 1ª Turma, APEL 5011359-98.2010.404.7100, Relator Des. Fed. Jorge Antonio Maurique, D.E. 13/11/2014); “TRIBUTÁRIO.

2.2.3 O *Necessário* e o *Acidental*

Na forma de aplicação do Princípio da Seletividade com base na concepção convencionalista da essencialidade, o tratamento mais comum dado ao conceito é o de importância, sendo que este se distingue, em uma dimensão negativa, do irrelevante, o que nos direciona à definição subjetiva, como acima exposto. Por outro lado, a diferenciação no campo da visão ontológica de essência, dá-se entre o *necessário* e o *acidental*. Nesse sentido, o *acidental* é a propriedade de alguma substância que, caso não fosse extraída desta substância, existiria da mesma forma, ou seja, é a propriedade que não é fundamental ao objeto, cuja existência não está vinculada a esta determinada propriedade⁵⁰. Exemplificando esta concepção, para uma bicicleta, são essenciais, ou necessários, os pneus, as rodas, o quadro e o guidão. Contudo, uma cesta para colocar utensílios, uma lanterna, ou demais itens e adereços para enfeitá-la, são meramente acidentais. Alguns até podem ter uma definição de necessidade em virtude de um critério, como o caso da lanterna para a segurança às noites, mas são elementos, sem os quais, a bicicleta ainda existiria, atendendo plenamente sua finalidade.

Conforme define ARISTÓTELES, é exatamente a possibilidade de se conhecer algo pelas suas causas, de modo necessário – e não de modo acidental (*i.e.*, casuisticamente ou de modo aleatório) – que define uma atividade como científica, ou seja, dotada de objetividade⁵¹. Nesta perspectiva, para que se possa chegar à uma definição da essencialidade com pretensão de objetividade, é que se deve definir esta com base nas causas do objeto. Nesta feita, o que se contrapõe à ideia de necessidade é a causa acidental, sendo que este é o parâmetro de diferenciação daquilo que é essencial ou não para determinado objeto. A causa acidental pode apresentar, ainda, gêneros do acidente⁵². Exemplificando, conforme trazido pelo filósofo, a causa (eficiente) da escultura é o escultor, sendo causa acidental Policeto, porque acontece dele ser o escultor, podendo-se dizer, ainda, que a causa da escultura é o homem, animal, branco ou negro (gêneros do acidente), na medida em que Policeto é homem e animal⁵³. Mas para a essência, o que se faz necessário é o escultor (como causa eficiente), o bedame e a maceta (como causas instrumentais), o bronze/argila dentre outros, a depender da espécie de escultura, (como causa material) e a arte como (causa final), sendo estes os elementos que compõem a essência do objeto, pois necessários à sua existência. Policeto, homem ou animal, bedame de aço temperado ou pneumáticos, bem como argila vermelha ou cinza, são todas causas acidentais.

Sendo assim, como frisado, o necessário é propriedade do objeto, e seu fundamento é a realidade, sendo algo inseparável da coisa enquanto o acidental é algo incorporado que não constitui, necessariamente, a essência daquele objeto, pelo que, estes parâmetros permitem um controle da essencialidade ou não de algo em face de determinado objeto. Quanto à sua aplicação à seletividade, não é, portanto, a dicotomia importância/relevância (atrelados à vontade do sujeito) que será um critério de diferenciação de essencial/não-essencial, mas a ideia de

ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. ENQUADRAMENTO. TABELA DE INCIDÊNCIA DO IPI - TIPI. SELADORA. INDUTO UTILIZADO EM PINTURA. 1. Tem de prevalecer uma interpretação do sistema harmonizado consentânea com a finalidade e essencialidade como critério de tributação, porque, do ponto de vista tributário-constitucional, interessa não apenas a natureza do produto, mas a sua finalidade específica, mercê da sua destinação (TRF4, 1ª Turma, AC 2004.71.00.029621-0, Relator Des. Fed. Joel Paciornik, D.E. 27/10/2011).

⁵⁰ THE CAMBRIDGE DICTIONARY OF PHILOSOPHY. Second Edition. New York: Cambridge University Press, 1999, p. 5.

⁵¹ “Ter ciência... significa, em suma, conhecer não somente ‘o quê’, mas também o ‘porquê’ de certo estado de coisas, e saber que não é um simples estado de fato, mas uma verdadeira necessidade. (...) a necessidade do efeito é dependente da existência da causa.” (BERTI, Enrico. **As Razões de Aristóteles**. São Paulo: Loyola, 2002, p. 4).

⁵² Destaca-se mais uma vez que, em virtude das limitações do texto, far-se-ão necessários alguns saltos lógicos, na medida em que não se faz possível uma descrição maior de determinados conceitos utilizados no raciocínio aqui trazido.

⁵³ ARISTÓTELES, op. cit., p. 194-195.

necessário/acidental, uma vez que passíveis de definição objetiva. Como exemplo, traz-se, novamente, a questão da energia elétrica: seu consumo é necessário à sociedade e ao desenvolvimento humano, sendo a quantidade consumida ou o destinatário questões acidentais, pelo que, não se justifica dizer que, no caso, a seletividade é atendida em face à quantidade consumida, argumento este que seria suficiente caso se entendesse a seletividade como mera concretização da capacidade contributiva no que condiz aos tributos indiretos.

3. Critérios Aplicativos da Seletividade como Essencial-Necessário

3.1 Fundamentos Teórico-Jurídicos do Princípio da Essencialidade

A Constituição, ao definir as normas de competência, no que se refere aos impostos sobre produtos industrializados e sobre a comercialização de mercadorias e serviços, tratou de, expressamente, determinar que o legislador, na instituição destes tributos, deveria observar a seletividade conforme a essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, nos termos do disposto no art. 153, §3, I, em relação ao IPI e no art. 155, §2, III em relação ao ICMS.

Do ponto de vista da doutrina, a essencialidade é tratada como uma norma que tem o Princípio da Igualdade como seu fundamento, sendo que seria uma forma de concretização da capacidade contributiva no que concerne aos tributos indiretos. Todavia, a capacidade contributiva é pressuposto que orienta, em maior medida, a tributação direta, sendo que, na tributação sobre o consumo, torna-se difícil a mensuração da capacidade econômica do sujeito que arcará com o ônus tributário em cada operação. Por isso, sustentou-se, aqui, que o guia condutor do Princípio da Seletividade é a indispensabilidade ao consumo e ao desenvolvimento humano dos produtos a serem tributados – e não a manifesta de riqueza que esses projetam –. Por isso, como defendido na primeira parte deste estudo, não é a capacidade contributiva que mobiliza a seletividade⁵⁴.

Como referido, a tributação indireta é vinculada ao bem ou serviço objeto de tributação, sendo quase impossível apurar a capacidade econômica de cada sujeito que arcará com o ônus tributário incidente nas operações de comercialização destes produtos. Entretanto, o Constituinte, considerando a necessidade de garantia da igualdade na tributação, optou por garantir que a carga tributária incidente sobre bens e determinados serviços deveria observar a essencialidade de cada um, ou seja, quanto mais essencial, menor deveria ser a tributação. É, portanto, precisamente nesse sentido que a seletividade, em conformidade com a essencialidade, busca efetivar o seu sentido próprio de igualdade na tributação e não buscando captar uma presunção de riqueza do contribuinte (o que seria próprio do princípio da capacidade contributiva).

Porém, ao determinar que o legislador observe a essencialidade na instituição desses tributos, o que se concretiza mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas sobre estes, a Constituição não trata de especificar, de forma mais analítica, o que se entende por *bens essenciais* passíveis de proteção de uma tributação mais elevada. Dessa forma, deixou margem para uma avaliação prudencial por parte do legislador infraconstitucional, o qual deverá tecnicamente se amparar em dados e informações que indiquem objetivamente quais conjuntos de produtos e bens são mais indispensáveis ao adequado desenvolvimento dos seres humanos e, com isso,

⁵⁴ Em sentido contrário, vide TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 96-97.

gradualmente formar uma escala axiológica dos bens de consumo e produção mais ou menos necessários.

Conforme explorado no primeiro capítulo, há relevante divergência acerca da margem de liberdade avaliativa que o legislador tributário possível, existindo a corrente que a veja como discricionária e incontrollável e aquela segundo a qual há um núcleo mínimo objetivo acerca do que é de consumo necessário, permitindo a formulação de uma escala progressiva do mais ou menos essencial. Obviamente que, não há como se esgotar a definição do que é essencial, no sentido de impossibilitar que o legislador tenha qualquer margem de liberdade para determinar aqueles bens que serão resguardados e outros que serão considerados supérfluos. Contudo, entende-se pela necessidade de uma definição mais adequada à concepção de essencialidade ao direito tributário, para se evitar, assim, que ocorram injustiças no momento da tributação de bens essenciais.

3.2 A Natureza Cogente ou Facultativa da Seletividade

Como visto, a seletividade está prevista nas normas de competência do IPI e do ICMS. Entretanto, em relação ao primeiro, destaca-se a disposição *será seletivo, em função da essencialidade do produto*, o que significa que a norma disposta na Constituição não deixa margem ao legislador para optar pela essencialidade, mas sim determina que a seletividade conforme a essencialidade é critério na instituição do imposto sobre produtos industrializados⁵⁵. Ou seja, a natureza cogente da seletividade, neste caso, é percebida de imediato na estrutura normativa constitucional.

Trata-se de uma limitação material ao poder de tributar, lembrando que o sistema constitucional tributário apresenta limitações formais e matérias, sendo que ambas, conforme define ÁVILA, pressupõem-se mutuamente, bem como podem difundir efeitos sobre a outra⁵⁶. Assim, a tributação não deve observar tão somente critérios formais de limitação, como legalidade, anterioridade, irretroatividade, mas também pressupostos matérias que se relacionam ao conteúdo da tributação⁵⁷, como no caso da essencialidade do tributo que sofrerá a incidência do IPI.

As limitações materiais decorrem das normas constitucionais que, expressa ou implicitamente, ou, ainda, direta ou indiretamente, delimitam o conteúdo disponível ao exercício do poder de tributar, *i.e.*, são estas extraídas, especialmente, a partir *das regras de competência que predeterminam o potencial conteúdo do poder de tributar e dos direitos fundamentais, que garantem direitos ao cidadãos e limitam a restrição tributária*⁵⁸. Como uma limitação material ao poder de tributar, os produtos considerados essenciais, necessariamente, deverão ter suas alíquotas reduzidas, sob pena de violação à regra constitucional da seletividade.

Por outro lado, a norma de competência constitucional do ICMS determina que o imposto *poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*. Neste caso, surge a dúvida acerca da existência de uma dimensão cogente também no caso do ICMS, na medida em que, claramente, o termo *poderá*, em um raciocínio prévio, indica um grau maior de liberdade discricionário para o legislador no momento da instituição do ICMS. E, de fato, este raciocínio está correto, uma vez que a norma constitucional prevê a facultatividade da seletividade em relação ao ICMS. Quisesse o legislador instituir o ICMS de forma unificada, com alíquotas gerais,

⁵⁵ MELO; PAULSEN, op. cit., p. 87.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. Saraiva: São Paulo, 2012, p. 132-133.

⁵⁷ ÁVILA, op. cit., p. 133.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário**. Saraiva: São Paulo, 2012, p. 132-133.

independentemente da mercadoria ou serviço, do ponto de vista estrutural, não apresentaria qualquer vício de inconstitucionalidade.

Contudo, o legislador, ao optar por instituir o ICMS com alíquotas diferenciadas, obrigatoriamente, deverá observar a seletividade. Não haveria lógica em adotar alíquotas diferenciadas às mercadorias de forma arbitrária, porquanto a norma de competência de constitucional já define qual é o critério a ser seguido no caso de se diferenciarem as mercadorias e serviços em virtude da imposição tributária sobre estes. Ou seja, adotando a tributação progressiva, está deverá ocorrer em conformidade com a essencialidade do bem, em virtude da já mencionada limitação material de tributação elevada sobre bens mais essenciais, pelo que, a discussão acerca da concepção de essencialidade se torna ainda mais relevante ao direito tributário.

3.3 A Dimensão Extrafiscal da Seletividade

Conforme exposto até aqui, o Princípio da Seletividade, definido no texto constitucional, visa não à uma função meramente arrecadatária de recursos públicos, mas sim à concretização de outras finalidades fundamentais previstas na própria Carta, como valores desejados pela sociedade, no sentido de promover, dentre outros objetivos, a igualdade, e garantir a dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, tendo o direito como finalidade a regulação das ações humanas, buscando justificá-las como racionais ou razoáveis⁵⁹, a seletividade tem a função de garantir que nas relações de tributação sejam observados certos parâmetros, como a necessidade de determinados bens à manutenção de um mínimo de subsistência⁶⁰, na medida em que os bens mais essenciais devem ser alcançáveis por toda a sociedade⁶¹ e, a tributação mais gravosa destes poderia dificultar este objetivo. Para tanto, deve estar pautada na ideia da existência de determinados bens que são essenciais em virtude de sua natureza, sendo pré-convencionais⁶². Como forma de regulação de condutas, o direito, em determinadas situações, assume o papel de influenciador nas ações dos indivíduos por meio de incentivos e desincentivos⁶³, e no direito tributário, isto ocorre por meio das normas extrafiscais, espécies normativas cujo objetivo excede a natureza arrecadatária (característica das demais normas tributárias), buscando atingir finalidades das mais variadas naturezas (sociais, econômicas, ambientais, de controle de mercado, dentre outras).

As normas tributárias extrafiscais não se distribuem, necessariamente, de modo isonômico entre aqueles sujeitos que incorrem na hipótese definida no comando normativo, na medida em que, por terem como objetivo a indução de comportamentos ou a concretização de objetivos estatais, voltam-se à uma determinada classe de contribuintes. A própria Constituição legítima o Estado à utilização de normas tributárias para atingir certas finalidades que perpassam as meramente arrecadatórias, porém, por outro lado, prevê a garantia de tratamento igualitário aos contribuintes. Nesse sentido, ao tratar das normas extrafiscais, na sua instituição ou aplicação, faz-se necessária a avaliação da existência ou não de uma justificação válida para tal tratamento diferenciado.

Ou seja, nesta concepção, o Estado possui um papel maior de intervenção, com a finalidade de alcançar determinados objetivos que sejam de interesse coletivo. Essa realidade pode ser verificada na Constituição de 1988, traduzida nos objetivos da República Federativa do

⁵⁹ FINNIS, John. **Natural Law and Natural Rights**. 2ª ed. New York: Oxford University Press, 2011, p. 100-101.

⁶⁰ TORRES, op. cit., p. 69.

⁶¹ MELO; PAULSEN, op. cit., p. 88.

⁶² FERREIRA NETO, op. cit., p. 300.

⁶³ ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do Direito Tributário**. In Fundamentos do Direito Tributário. Org. Humberto Ávila. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 304.

Brasil. Estes objetivos são identificados, no artigo 3º, como: a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, visando a erradicação “da pobreza e da marginalização”, bem como a redução das “desigualdades sociais e regionais”, e, ainda, a promoção do “bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”⁶⁴.

Nessa perspectiva intervencionista, em virtude da tentativa de se alcançar um equilíbrio nas relações sociais⁶⁵, é que aparecem as *normas tributárias com função extrafiscal*. Trata-se de forma de tributação com finalidade de induzir ou regular comportamentos dos contribuintes, bem como de concretização de determinados fins de interesse da sociedade, por meio da imposição de tributos, redução de base de cálculos, alíquotas ou, ainda, a concessão de benefícios fiscais, mediante subvenção estatal ou isenções⁶⁶.

Assim, percebe-se que o Princípio da Seletividade está inserido dentro deste contexto de extrafiscalidade, na medida em que tem como finalidade a garantia de acesso por parte dos contribuintes aos produtos mais essenciais, principalmente àqueles com menor capacidade econômica, sendo proibida a elevação demasiada da carga tributária incidente sobre estes⁶⁷. Por outro lado, os bens considerados mais supérfluos estão inseridos dentro de uma margem maior de discricionariedade, por parte do legislador, na definição de sua carga tributária, sendo indesejado que estes tenham tributação mais vantajosa em relação aos essenciais. Ou seja, percebe-se que a seletividade não tem um cunho somente arrecadatório, buscando a indução do consumo de bens mais essenciais.

Nesse sentido, a utilização destas normas pode ser benéfica, mas também pode resultar no tratamento diferenciado de indivíduos em situações semelhantes. Seu uso, portanto, deve ser rigorosamente controlado, por meio de critérios capazes de garantir segurança e previsibilidade dos contribuintes. Cabe dizer que, em concordância ao sustentado por Pedro ADAMY, um ordenamento jurídico que busca respeitar e proteger liberdades fundamentais deve obedecer determinados limites impostos internamente pela própria ordem jurídica e em concordância com os direitos e garantias fundamentais, sendo que, a instrumentalização do direito se mostra possível, mas pode resultar, em determinados casos, na lesão a indivíduos ou mesmo ao Estado⁶⁸. E por isso, a definição daquilo que se entende por essencialidade deve atender critérios controláveis e previsíveis, impondo um limite ao poder discricionário do legislador.

3.4 Critérios para Orientação Legislativa e de Controle Judicial

Importante destacar que a ideia de importância e de vinculação da essencialidade à vontade ou satisfação do sujeito representa um dos problemas das racionalizações utilitaristas, consequencialistas ou proporcionalistas⁶⁹. Isso porque o legislador, com o intuito de atingir aquele determinado fim pretendido, acaba por desconsiderar os efeitos negativos que são previsíveis, em virtude de um maior benefício. Nesse sentido, se a ideia utilitarista fosse correta, determinados atos, que não teriam outro resultado, senão a danificação ou impedimento de um bem, justificar-se-iam como partes ou passos necessários de outro projeto que visasse a promoção de alguma outra forma de bem. Poderia o indivíduo, na tentativa de salvar algumas vidas, sacrificar a vida de um inocente, pelo bem maior de muitas vidas, *i.e.*, “muitas vidas”

⁶⁴ Conf. já tratado em: KRONBAUER, Eduardo Luís. **Fundamentos das Normas Extrafiscais na Perspectiva do Direito Tributário**. 1ª ed. Curitiba: Instituto Memória, 2019, p. 19-20.

⁶⁵ NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 147-148.

⁶⁶ BORGES, op. cit., p. 11.

⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7ª ed. vol. I. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 478-479.

⁶⁸ ADAMY, op. cit., p. 304.

⁶⁹ FINNIS, op. cit., p. 76.

possuem mais valor que uma vida, algo que, conforme acima exposto, não tem qualquer razoabilidade em virtude da incomensurabilidade dos bens⁷⁰. Entretanto, este é um tipo de cálculo permitido dentro da “racionalidade” consequencialista.

Por vezes ocorre de, também, em virtude do fim desejado, não se analisar se o meio é o mais adequado, e a finalidade visada acaba perdendo a razão de ser por ineficiência do método adotado. Se a tributação como alíquotas elevadas sobre o consumo de cigarro, por exemplo, não atinge, de fato, a finalidade desejada (redução do consumo e proteção da saúde, bem como redução do custo social em virtude de doenças causadas pelo tabagismo), indaga-se: qual seria a relevância de sua manutenção senão os efeitos arrecadatários? Não seria mais adequado reduzir a tributação para incentivar o consumo de produtos de maior qualidade e diminuir, assim, os riscos maiores à saúde causados pelo consumo de produtos contrabandeados, que não possuem controle e não respeitam regulamentações estatais? Se a finalidade é a proteção da saúde e a redução do custo social, porque não incentivar, então, a melhora dos produtos para que sejam menos nocivos, por exemplo?

Nesse sentido, entende-se que a ideia de razoabilidade prática pode servir como critério orientador e limitador para esta atividade do legislador, e, por conseguinte, os requisitos desta razoabilidade (princípios intermediários) devem ser observados no momento da deliberação. A razoabilidade prática se impõe às ações humanas na medida em que se trata de um aspecto básico do florescimento humano. A pretensão por trás deste bem é orientar ou traçar uma direção na maneira em que os indivíduos pretendam participar na realização das finalidades consideradas desejáveis. Ela se apresenta de modo arquitetônico, sendo diretiva⁷¹.

Desse modo, no momento de se pensar nas políticas e nos fins que uma comunidade pretende alcançar, dentre eles a seletividade, como meio de se efetivar uma tributação justa sobre bens considerados essenciais, podem-se definir critérios que serão diretrizes e limites à discricionariedade do legislador. Ou seja, na formulação de regras tributárias que tenham esta finalidade, o legislador, ao definir o fim a ser alcançado com aquela norma, deve observar: i) que não se pode atribuir prioridade incondicional a um determinado fim pretendido, desconsiderando a existência de outros bens a serem alcançados, e que a promoção visando somente aquele projeto pode acabar afetando a realização de outros; ii) que a escolha não pode resultar na violação direta a um dos bens essenciais, e que, não sendo direta, a afetação não seja desproporcionalmente gravosa; iii) que a escolha dos bens, e dos meios pelos quais estes deverão ser alcançados, seja realizada visando o bem comum dentro da comunidade; e, por fim; iv) que, na tentativa de concretizar aquele fim pretendido, não sejam utilizados meios ineficazes, desperdiçando oportunidades, ou até mesmo que aquele meio, desnecessário, não acabe se desvinculando da finalidade real, sendo que a finalidade desviada pode resultar na realização de um bem não desejável; outrossim, devem ser observados os efeitos maléficos e previsíveis que podem ser causados pelo meio escolhido⁷².

Por outro lado, no que atine ao controle por parte do Judiciário, além dos critérios de razoabilidade prática acima tratados, surgem outros que podem complementar, ou mesmo ter um caráter definitivo, àquilo que se entende por essencial, para fins de tributação seletiva. Importante destacar que, em virtude da importância que um ordenamento normativo possui, não se pode ignorar, completamente, as decisões feitas pelo legislador dentro de sua margem de discricionariedade, sendo que a atuação do Judiciário, no sentido de correção da má aplicação dos critérios de razoabilidade, deve se dar somente em casos extremos.

⁷⁰ FINNIS, op. cit., p. 119.

⁷¹ FINNIS, op. cit., p. 71.

⁷² Conf. já tratado em: KRONBAUER, op. cit.

Nesse sentido, podemos perceber que existe a tentativa de definição de um núcleo mínimo e objetivo na concepção de essencialidade por parte do Judiciário, como se verifica do voto do Ministro Luiz Fux, no Recurso Extraordinário nº 592.145/SP:

Com efeito, a seletividade não é uma faculdade atribuída ao Poder Executivo, no sentido de poder considerá-la ou não na fixação de alíquotas do IPI, mas, antes, representa verdadeiro comando a ser observado na quantificação do tributo a ser pago, de acordo com a essencialidade do produto. Nesse ponto, embora ‘essencialidade’ seja um conceito de textura aberta, cujo conteúdo é indeterminado, isso não significa que seja impossível aferir o seu núcleo mínimo diante do caso concreto, a fim de averiguar se foi o mesmo respeitado ou não pelo Poder Executivo.

No presente caso, não parece haver dúvidas quanto à essencialidade do açúcar de cana, fato reconhecido pelo v. acórdão recorrido e não refutado pela União Federal em suas manifestações. Aliás, o referido produto consta na relação de itens integrantes da cesta básica, conforme o Decreto-lei nº 399/38, vigente até hoje.

Entretanto, no caso mencionado, apesar de o Ministro destacar a possibilidade de identificação de um núcleo objetivo do que se entende por essencial, a aplicação deste deixou de observar outros critérios, como a necessidade e finalidade do bem em detrimento de suas causas acidentais, sendo que o entendimento com base nestes critérios deveria resultar na mesma aplicação em todo o território, e não somente em uma Região, seja ela mais ou menos desenvolvida, pois, como se viu, a essencialidade examina o produto e não o sujeito passivo⁷³, bem como a produção em um ou outro local é acidental.

Neste contexto, apontamos alguns elementos que podem orientar um controle judicial das normas que tratam da essencialidade de bens para fins de tributação com alíquotas mais ou menos gravosas⁷⁴:

i) *Forma*: é obvio que, como dito, não se pode ignorar as escolhas feitas pelo legislador dentro da sua margem de liberdade na definição dos bens que são mais ou menos essenciais. A forma do direito é representada pela Lei, sendo que este será o ponto de partida para a análise dos casos. A Lei, portanto, não pode ter um papel apenas instrumental para justificativas de cunho meramente retórico, sendo que a sua complementação deverá ocorrer somente em casos que se verifica que o núcleo de essencialidade de determinado objeto é ignorado pelo legislador, que, como sustentado, deve ter limites na sua liberdade de escolha no que condiz à descrição da natureza de algo, na medida em que se trata de uma realidade dada não passível de deliberação;

ii) *Avaliação gradativa e incidência não categórica*: além do mais, a definição de essencialidade deve atender um critério gradativo e não categórico, sendo que é possível se chegar, dentro da própria essencialidade, a bens mais ou menos essenciais. A definição categórica se demonstraria problemática por dois motivos: a) pode resultar no reducionismo de se compararem bens incomensuráveis, utilizando-se os mesmos critérios de avaliação de objetos que não possuem nada em comum e; b) conseqüentemente, pode ocorrer de se excluírem do campo da essencialidade bens necessários porque confundidos com elementos acidentais, como, reitera-se, a quantidade de energia elétrica consumida e não a necessidade desta em si. Desse modo, na definição do que se entende por essencial, deve-se se fazer uma avaliação gradativa a partir da relevância e indispensabilidade da natureza e da finalidade dos diferentes bens a serem tributados, evitando-se a simples

⁷³ SCHOUERI, op. cit., p. 374.

⁷⁴ Importante referir que os elementos aqui apresentados não são exaustivos nem definitivos, pelo que podem ser complementados ou alterados no caso de futuras pesquisas mais aprofundadas.

comparação interna dos diferentes produtos dentro do sistema de classificação desenhado pelo legislador;

iii) *Pertinência da finalidade*: ainda, a verificação da essencialidade dependerá, também, do fim específico inerente ao objeto, que não decorre somente da escolha do legislador. Ou seja, a *necessidade* verificada em algo deve ser medida em virtude de sua finalidade. Neste aspecto, retomando o exemplo da bicicleta, uma lâmpada (lanterna) pode ser acidental no caso desta, mas será necessária para uma habitação, por exemplo. Como a natureza de algo se vincula à realidade, e não permite uma atuação constitutiva por parte do sujeito, que apenas a descreve, o mesmo se aplica à causa final de um objeto, que não pode ser alterada pelo sujeito cognoscente. Desse modo, a essencialidade de algo deve considerar o fim para o qual este objeto existe.

iv) *Adequação do meio à realização do fim*: por último, outro critério importante de controle da seletividade é verificação a adequação do meio eleito (i.e., o percentual da alíquota imposta) ao fim sendo promovido pelo produto a ser tributado. Como visto, a dimensão extrafiscal da seletividade permite que determinados bens tenham alíquotas maiores ou menores em virtude da realização de um fim estatal, sendo que, bens de consumo indesejados tendem a serem tributados com alíquotas majoradas. Contudo, somente a definição de um fim desejável por parte da sociedade não justifica qualquer meio adotado, sendo que existem limites formais e materiais que devem ser observados, como garantias e liberdades individuais do contribuinte. Não pode o Estado simplesmente substituir o cidadão nas suas escolhas, sendo que sua função de intervenção é subsidiária, no sentido de auxílio, e não substitutiva. Mais uma vez, frisa-se a questão da tributação do cigarro, que, em nosso entendimento, não se trata do meio mais adequado ao atingimento do fim pretendido pelo legislador. Não se defende, todavia, reduzir-se a tributação deste bem à alíquota zero, exatamente por não ser essencial. Mas a essencialidade (*a contrario sensu*: quanto menos essencial, maior deve ser a tributação), como justificativa de sua tributação elevada, não se mostra um argumento dos mais coerentes, pois, normalmente, este é comparado com bens que não apresentam nada em comum.

Destarte, buscou-se apresentar tais critérios como uma proposta de avaliação da essencialidade com base na dimensão objetiva desta, pautada na convicção de que existe uma natureza dos objetos que é descritível com fundamento em suas causas e indisponível à manipulação ou alteração pelo sujeito cognoscente. Como frisado, os critérios não são exaustivos e podem ser alterados ou complementados, mas se entende que apresentam elementos capazes de solucionar casos mais complexos, em que a estrutura normativa não oferece a melhor resposta.

4. Conclusão

O presente artigo abordou o Princípio da Seletividade, definido no texto constitucional como aplicável ao IPI e ao ICMS, observando-se a essencialidade dos produtos, bens ou serviços. Apresentou-se duas concepções rivais acerca do conceito de essência e sua aplicação no direito tributário. A primeira, fundamentada em uma ideia mais relativista, que entende não ser possível a definição objetiva deste conceito, sendo que o único critério racional de controle seria a norma de classificação que elencaria os bens como essenciais ou não, e, consequentemente, a alíquota aplicada a estes. Ou seja, esta primeira visão sustenta a dimensão convencional da essencialidade, e sua aplicação por coerência, sendo que a análise crítica ou controle do Judiciário se dará com base na análise lógico-estrutural da norma definidora da essencialidade. Fez-se, ainda, uma análise

crítica às definições pautadas nestes pressupostos, na medida em que, além de insuficientes, apresentam certa confusão na aplicação de determinados conceitos, como *utilidade*, *necessidade* e *convencionalidade*, trazendo estes como sinônimos ou com conexões entre si.

Por outro lado, a concepção que se apresenta como mais coerente ao enfrentamento da realidade mais complexa, e com possibilidade de oferecer respostas mais completas e razoáveis, aos casos que se apresenta na prática, é aquela que aceita a dimensão ontológica de essência, sendo que é possível identificar o que se entende como essencial de forma objetiva, independente da vontade ou percepção da realidade do sujeito responsável por tal empreendimento. Entende-se, desse modo, ser possível uma descrição do núcleo essencial perceptível de um objeto sem implicações de cunho volitivo do sujeito cognoscente, que terá a tarefa de definir conceitos e categorias jurídicas. Qualquer percepção de essencialidade, nesta concepção, estará atrelada às ideias de necessidade e indispensabilidade, trazendo critérios limitadores e de controle da atuação do legislador, que estará, como dito, *em uma posição de relativa submissão ao conteúdo mínimo daquilo que deve ser reconhecido e aceito como sendo necessário e indispensável ao consumo e à produção*.

Fundamentado nessa ideia de essencialidade como necessidade e identificando a possibilidade de descrição, também, de uma causa final do objeto, apresentou-se critérios que se entende capazes de auxiliar no controle, tanto no sentido crítico, quanto no que condiz à definição pelo legislador, e, ainda, na atuação do Judiciário, quando da definição e aplicação do Princípio da Seletividade com base na essencialidade.

5. Referências

- ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do Direito Tributário**. In Fundamentos do Direito Tributário. Org. Humberto Ávila. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- AKRILL, J. L. **Aristotle the Philosopher**. Inglaterra: Oxford University Press, 1981.
- AQUINO, Tomás de. **Commentary on Aristotle's Nicomachean Ethics**. United States of America: Dumb Ox Books, 1993.
- _____. **O Ente e a Essência**. Trad. Mário Santiago de Carvalho. Lusosofia: Covilhã, 2008.
- _____. **Suma de Teología**, Madri, 1988.
- _____. **Verdade e Conhecimento**. 2ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.
- _____. **Truth** (*Quaestiones disputatae de veritate*). United States of America: Hackett publishing Company, Inc., Volumes I-III, 1994.
- ARISTÓTELES, **Ética a Nicômaco**. Tradução: Edson Bini. Bauru/SP: Edipro, 2002.
- _____. **Metafísica**. Editora Loyola: São Paulo, 2002.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. Saraiva: São Paulo, 2012.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. Saraiva: São Paulo, 2012.
- _____. **Philosophische Schriften – 6: Physik**. Felix Mainer Verla: Hamburg, 1995.
- BARNES, Jonathan. **Metaphysics**. *The Cambridge Companion to ARISTOTLE*. Edited by Jonathan
- 52 EALR, V.11, nº 2, p.30-54, Mai-Ago, 2020

- Barnes. Cambridge University Press: New York, 1999.
- BARZOTTO, Luiz Fernando. **Filosofia do Direito: os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- BENTHAM, Jeremy. **An Introduction to the Principals of Moral and Legislation**. Kitchener: Batoche Books, 2000.
- BERTI, Enrico. **As Razões de Aristóteles**. São Paulo: Loyola, 2002.
- BIRK, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht**. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1982.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.
- CASSONE, Vitorio. *Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 10.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- FINNIS, John. **Aquinas**. United States of America: Oxford University Press, 2004.
- _____. **Aquinas, Moral, Political and Legal Theory**. New York: Oxford University Press, 1998.
- _____. **Fundamentos d[a] Ética**. Tradução: Arthur Maria Ferreira Neto e Elton Somensi de Oliveira. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- _____. **Natural Law and Natural Rights**. 2º ed. New York: Oxford University Press, 2011.
- _____. **Natural Law and Legal Reasoning**. In GEORGE, Robert P. (Ed.), *Natural Law Theory – Contemporary essays*: United States of America, Oxford University Press, 1994.
- _____. **Philosophy of Law**. Collected Essays: Volume IV. United Kingdom: Oxford University Press, 2011.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Justiça Como Realização De Capacidades Humanas Básicas: É Viável Uma Teoria De Justiça Aristotélica-Rawlsiana?** Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008.
- _____. **Metaética e Fundamentação do Direito**. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2015.
- _____. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. Quartier Latin: São Paulo, 2016.
- .
- GUIMARÃES, Bruno A. François. **A Seletividade do ICMS Sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito**. Revista de Direito Tributário Atual, v. 37, 2017.
- KEMPNY, Simon. **Steuerecht und Verfassungsrecht**. *Steuer und Wirtschaft* 3/2014. Köln, EALR, V.11, nº 2, p.30-54, Mai-Ago, 2020

2014.

KRONBAUER, Eduardo Luís. **Fundamentos das Normas Extrafiscais na Perspectiva do Direito Natural**. Curitiba: Instituto Memória, 2019.

KULLMANN, Wolfgang. **Aristotles und die moderne Wissenschaft**. Alemanha: Franz Steiner, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7ª ed. vol. I. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, Estaduais e Municipais**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MILLER JR., Fred D. **Nature, Justice, and Rights in Aristotle's Politics**. Oxford: Clarendon Press, 1995.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. **Do Imposto sobre Produtos Industrializados**. São Paulo: Saraiva, 1981.

NUSSBAUM, Martha. **Frontiers of Justice – Disability, Nationality, Species Membership**. Harvard University Press, 2007.

SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

REALI, Giovanni. **Introdução a Aristóteles**. Portugal: Edições 70, 1997, p. 39.

SCRUTON, Roger. **On Human Nature**. New Jersey: Princeton University Press, 2017.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **O IPI e o Princípio da Seletividade**. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 18. São Paulo: Dialética, 1997.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.