

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**  
**MESTRADO EM DIREITO**

**ANDREI DE OLIVEIRA**

**A NECESSIDADE DE REVISÃO CONSTANTE DA ESSENCIALIDADE DOS  
PRODUTOS E SERVIÇOS PARA A INCLUSÃO SOCIOECONÔMICA**

**CRICIÚMA/SC**

**2023**

**ANDREI DE OLIVEIRA**

**A NECESSIDADE DE REVISÃO CONSTANTE DA ESSENCIALIDADE DOS  
PRODUTOS E SERVIÇOS PARA A INCLUSÃO SOCIOECONÔMICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Yduan de Oliveira May  
Coorientador: Prof. Angelo Patricio Rafael

**CRICIÚMA/SC**

**2023**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

048n Oliveira, Andrei de.

A necessidade de revisão constante da essencialidade dos produtos e serviços para a inclusão socioeconômica / Andrei de Oliveira. - 2023.

126 p. : il.

Dissertação (Mestrado) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Programa de Pós-Graduação em Direito, Criciúma, 2023.

Orientação: Yduan de Oliveira May.

Coorientação: Angelo Patricio Rafael.

Bibliotecária Eliziane de Lucca Alosilla - CRB 14/1101

Biblioteca Central Prof. Eurico Back - UNESC

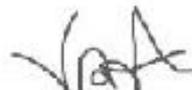
**ANDREI DE OLIVEIRA**

**“A NECESSIDADE DE REVISÃO CONSTANTE DA ESSENCIALIDADE DOS PRODUTOS  
E SERVIÇOS PARA A INCLUSÃO SOCIOECONÔMICA”**

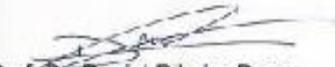
Esta dissertação foi julgada e aprovada para obtenção do Grau de Mestre em Direito no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense.

Criciúma, 01 de novembro de 2023.

  
Prof. Dr. Ydrián de Oliveira May  
(Presidente e Orientador – UNESC)

  
Prof. Dr. Ângelo Patrício Rafael  
(Coorientador - University of Saint  
Joseph/Macau/China)

  
Prof. Dr. Gustavo Silveira Borges  
(Membro Suplente – PPGD/UNESC)

  
Prof. Dr. Daniel Ribeiro Preve  
(Membro – PPGD/UNESC)

Documento assinado digitalmente  
 **RUSSA LARISSA NEVES**  
Data: 01/11/2023 09:43:29-0000  
Verifique em <https://verificador.gov.br>

Profa. Dra. Rubia Carneiro Neves  
(Membro externo - UFMG)

Documento assinado digitalmente  
 **ANDREI DE OLIVEIRA**  
Data: 01/11/2023 11:42:46-0000  
Verifique em <https://verificador.gov.br>

Andrei de Oliveira  
(Mestrando)

  
Prof. Dr. Reginaldo de Souza Vieira  
Coordenador PPGD

Dedico esta dissertação à minha esposa  
Fernanda Santos Borges de Oliveira, e à família  
que estamos construindo.

## **AGRADECIMENTOS**

O primeiro agradecimento desta pesquisa é devido a Deus, aquele que me proporciona o dom da inteligência e me inspira a ir mais longe, cuidando de mim.

Agradeço, do mesmo modo, à minha esposa Fernanda Santos Borges de Oliveira, pela compreensão nos momentos de ausência, pelo apoio nas noites de estudos e por sempre me encorajar, sendo meu maior motivo para ir além.

À família de modo geral, por entenderem este período de distância e por acreditarem que seria possível chegar neste momento. Especialmente aos meus pais, Pedro e Custódia que embora sem ter estudado, me mostraram que eu poderia ir além.

Agradeço aos meus mestres da Universidade UNESC, de modo especial ao meu orientador Prof. Dr. Yduan de Oliveira May, pelo bom tratamento desde o primeiro contato, sendo sempre muito verdadeiro, parceiro e objetivo, o que certamente culminou nesta dissertação.

Aos meus amigos, que por vezes foram apoio e incentivo, e, ainda que por brincadeiras, sempre deixavam claro que eu conseguiria e iria obter sucesso.

Por fim, aos meus sócios, parceiros e colaboradores de trabalho, por todo apoio neste período de dedicação acadêmica. Foram vocês que “seguraram as pontas”, permitindo que eu pudesse me ausentar neste tempo.

A todos vocês, minha gratidão sincera.

“A distribuição natural não é justa nem injusta; nem é injusto que as pessoas nasçam na sociedade em alguma posição específica. Estes são simplesmente fatos naturais. O que é justo e injusto é a maneira como as instituições lidam com esses fatos.”

RAWLS, 2011

## RESUMO

Esta dissertação analisa as mudanças nos padrões de consumo da sociedade Brasileira, estudando a relação entre tal fato e a necessidade de mudanças legislativas tributárias em vistas à inclusão social. Para isto, busca compreender em que medida se deve considerar, na aplicação da seletividade tributária em razão da essencialidade dos produtos e serviços, as mudanças dos padrões de consumo da sociedade. Faz-se ainda um cotejamento entre os dados levantados e o sistema tributário posto, observando-se a efetividade, ou não, da aplicação da técnica da seletividade tributária em razão da essencialidade, sem a ocorrência de atualização temporal da legislação em relação aos produtos considerados essenciais atualmente. O objetivo geral é compreender a necessidade de revisão constante da essencialidade tributária dos produtos e serviços para promoção da inclusão socioeconômica e justiça fiscal. No desenvolvimento da pesquisa, descrevem-se os conceitos de justiça fiscal e inclusão socioeconômica a partir da teoria de justiça de John Rawls. No segundo capítulo, descreve-se a técnica da seletividade tributária em razão da essencialidade para inclusão socioeconômica e justiça fiscal. Por fim, com base no referencial teórico, estabelecem-se premissas e perspectivas acerca da revisão constante da essencialidade tributária na aplicação do ICMS nos produtos e serviços de telecomunicações em Santa Catarina. O método de abordagem adotado foi o dedutivo, por meio do qual, partiram-se de premissas gerais em vistas a atingir as conclusões. Quanto ao método de procedimento, foi o monográfico, realizado por revisão bibliográfica em livros impressos, bases de dados de acesso público, tais como a Biblioteca de Teses e Dissertações, Scielo, periódicos científicos e outros dados disponíveis na rede mundial de computadores a exemplo do site do IBGE e OCDE. Dentre as perspectivas auferidas, pôde-se observar que os padrões de consumo da sociedade mudam de acordo com o tempo, todavia a legislação que define a essencialidade dos produtos e serviços para fins de tributação menos ou mais onerosa, não acompanha tais mudanças, tornando o mecanismo da seletividade em razão da essencialidade inócuo.

**Palavras-chave:** inclusão socioeconômica; justiça fiscal; tributação; John Rawls; essencialidade. seletividade tributária.

## ABSTRACT

This dissertation analyzes changes in consumption patterns in Brazilian society, studying the relationship between this fact and the need for tax legislative changes with a view to social inclusion. To do this, it seeks to understand to what extent, when applying tax selectivity due to the essentiality of products and services, changes in society's consumption patterns should be considered. A comparison is also made between the data collected and the tax system in place, observing the effectiveness, or not, of the application of the tax selectivity technique due to essentiality, without the occurrence of a temporal update of the legislation in relation to the products considered. essential today. The general objective is to understand the need for constant review of the tax essentiality of products and services to promote socioeconomic inclusion and tax justice. In the research development, the concepts of fiscal justice and socioeconomic inclusion are described based on John Rawls' theory of justice. The second chapter describes the technique of tax selectivity due to its essentiality for socioeconomic inclusion and fiscal justice. Finally, based on the theoretical framework, premises and perspectives are established regarding the constant review of tax essentiality in the application of ICMS on telecommunications products and services in Santa Catarina. The approach method adopted will be deductive, through which we will start from general premises in order to reach conclusions, and the procedural method will be monographic, to be carried out by bibliographical review in printed books, public access databases, such as the Library of Theses and Dissertations, Scielo, other scientific journals and other data available on the world wide web, such as the IBGE and OCDE websites. Among the perspectives gained, it can be observed that society's consumption patterns change over time, however, the legislation that defines the essentiality of products and services for the purposes of less or more onerous taxation, does not follow such changes, making the mechanism of selectivity due to innocuous essentiality.

**Keywords:** socioeconomic inclusion; tax justice; taxation; John Rawls; essentiality; tax selectivity.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Boletim de arrecadação de tributos estaduais (nível Brasil).....	51
Figura 2 – Boletim de arrecadação de tributos estaduais em Santa Catarina.....	52
Figura 3 - Carga tributária Brasil x Média OCDE x Média América Latina e Caribe..	60
Figura 4 – Evolução domicílios com energia elétrica .....	78
Figura 5 – Acesso à internet a partir de microcomputador .....	81
Figura 6 – Existência de aparelho celular por domicílio .....	85
Figura 7 – Acesso a computadores a partir de casa .....	87

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Evolução domicílios com iluminação elétrica .....	77
Tabela 2 - Consumo de energia elétrica na distribuidora .....	78

## LISTA DE ABREVIATURAS

- ADI** – Ação Direta e Inconstitucionalidade
- CBS** – Contribuição sobre Bens e Serviços
- CELESC** – Centrais Elétricas Santa Catarina
- COFINS** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CONFAZ** – Conselho Nacional de Política Fazendária
- EC** – Emenda Constitucional
- IBGE** – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- IBS** – Imposto sobre Bens e Serviços
- ICM** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias
- ICMS** – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
- IPI** – Imposto Sobre Produtos Industrializados
- ISS** – Imposto sobre Serviços
- IVA** – Imposto Sobre Valor Agregado
- IVC** – Imposto Sobre Vendas e Consignações
- MIT** – *Massachusetts Institute of technology*
- OCDE** – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- OECD** – *Organisation for Economic Co-operation and Development*
- PACTI** – Plano de Ação em ciência, Tecnologia e Inovação
- PEC** – Proposta de emenda à Constituição
- PIS** – Programa de Integração Social
- PITCE** – Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior
- PLPT** – Programa Luz Para Todos
- PNAD** – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
- PPA** – Plano Plurianual
- RE** – Recurso Extraordinário
- RSD** – Redes Sociais Digitais
- SIN** – Sistema Integrado Nacional
- STF** – Supremo Tribunal Federal
- UNESC** – Universidade do Extremo Sul Catarinense

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>14</b>
<b>2</b>	<b>AS TEORIAS DE JUSTIÇA.....</b>	<b>18</b>
2.1	A TEORIA CONTRATUALISTA COMO FUNDAMENTO PARA JOHN RAWLS .....	18
2.2	A JUSTIÇA COMO EQUIDADE EM JOHN RAWLS .....	25
2.3	AS TEORIAS DE JUSTIÇA A PARTIR DE OUTROS AUTORES.....	32
2.4	A INCLUSÃO SOCIOECONÔMICA A PARTIR DA TEORIA DE JUSTIÇA COMO EQUIDADE APLICADA A TRIBUTAÇÃO .....	39
<b>3</b>	<b>A TÉCNICA DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE .....</b>	<b>46</b>
3.1	A SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	46
3.2	A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA EM OUTROS ORDENAMENTOS JURÍDICOS.....	59
3.3	OS PRINCÍPIOS JURIDICOS RELATIVOS À SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA .....	64
<b>4</b>	<b>NECESSIDADE DE REVISÃO CONSTANTE DA ESSENCIALIDADE NA APLICAÇÃO DO ICMS NOS PRODUTOS E SERVIÇOS EM SANTA CATARINA, EM VISTAS À EFETIVAÇÃO DA INCLUSÃO SOCIOECONÔMICA E JUSTIÇA FISCAL: PERSPECTIVAS E PREMISSAS.....</b>	<b>71</b>
4.1	HISTÓRICO DO ICMS E SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE PRODUTOS E SERVIÇOS RELATIVOS AO SETOR DE TECNOLOGIA E DE TELECOMUNICAÇÕES EM SANTA CATARINA .....	71
4.2	AS MUDANÇAS NOS PADRÕES DE CONSUMO .....	74
4.2.1	<b>As mudanças nos padrões de consumo de energia de elétrica .....</b>	<b>77</b>
4.2.2	<b>As mudanças nos padrões de consumo de internet .....</b>	<b>81</b>
4.2.3	<b>As mudanças nos padrões de consumo de Celulares/Smartphones..</b>	<b>83</b>
4.2.4	<b>As mudanças nos padrões de consumo de microcomputadores .....</b>	<b>86</b>
4.2.5	<b>Brevíssimas perspectivas .....</b>	<b>88</b>
4.3	AS ALÍQUOTAS TRIBUTÁRIAS E O ACESSO A ITENS ESSENCIAIS ....	90

4.4	IMPRESSÕES E PERSPECTIVAS ACERCA DAS MUDANÇAS EXPECTADAS COM A REFORMA TRIBUTÁRIA NA APLICAÇÃO DA TÉCNICA DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE (PEC 45/2019) .....	95
4.5	PERSPECTIVAS E PREMISSAS ACERCA DA NECESSIDADE DE REVISÃO TEMPORAL DA ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE A PARTIR DO ICMS SANTA CATARINA .....	100
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>107</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>111</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação trata do tema seletividade tributária em razão da essencialidade dos produtos e serviços, buscando compreender a necessidade ou não de revisão constante deste instituto para a inclusão socioeconômica.

Embora tenha-se uma aplicação do instituto da seletividade em razão da essencialidade sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), no ordenamento jurídico Brasileiro, para delimitar a dissertação, trata-se especificamente da aplicação sobre o ICMS, analisado a partir da legislação do Estado de Santa Catarina.

Em razão da limitação temporal necessária para compreender as mudanças nos padrões de consumo, embora a análise recaia sobre o instituto da seletividade e não especificamente sobre um intervalo de tempo, observa-se especialmente os anos posteriores ao ano 2000, período em que se têm melhores dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, desenvolvida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (PNAD/IBGE).

Para que se possa observar o instituto da seletividade em razão da essencialidade aplicado na prática e ao longo do tempo, elegeu-se 4 itens para estudar, quais sejam, energia elétrica, internet, smartphones e microcomputadores. A escolha destes produtos e serviços deu-se por serem produtos relacionados com o setor de tecnologia, setor este que sofre atualizações constantes e evolui a passos largos.

A pesquisa tem como objetivo geral compreender a necessidade de revisão constante da essencialidade tributária dos produtos e serviços para a promoção da inclusão socioeconômica. Para alcançar o objetivo geral da pesquisa, são desenvolvidos três capítulos, nos quais são trabalhados cada um dos objetivos específicos.

No primeiro capítulo, busca-se descrever os conceitos de justiça a partir da teoria de John Rawls. Foram tomados aportes de outros autores que lidaram com o ideário de Rawls como ponto de partida para suas teorias, em vistas a trazer maior amplitude à exposição. Além disto, tratam-se as teorias de justiça com enfoque na inclusão socioeconômica através da tributação, objeto fim desta pesquisa, motivo pelo qual, trabalham-se questões atinentes à justiça fiscal.

No segundo capítulo, discorre-se acerca da técnica da seletividade tributária em razão da essencialidade, buscando expor esse instituto dentro do ordenamento jurídico Brasileiro e de outros países, para que se tenha uma noção do instituto aplicado em outros ordenamentos.

Por fim, no terceiro e último capítulo, estabelecem-se premissas e perspectivas acerca da revisão constante da essencialidade tributária na aplicação do ICMS da legislação de Santa Catarina sobre produtos e serviços do setor de telecomunicações, para a inclusão socioeconômica.

A exposição do terceiro capítulo utiliza como base as mudanças no padrão de consumo de quatro itens escolhidos para embasar a pesquisa, a saber, energia elétrica, internet, celulares/smartphones e microcomputadores.

O ponto de partida desta pesquisa se dá na verificação empírica de que, embora o legislador constitucional tenha inserido no texto da Carta Magna mecanismos para o atingimento da melhor efetividade fiscal, nem sempre este objetivo é alcançado.

A aplicação de tributos sobre produtos, sem observância destes instrumentos tributários, como a capacidade contributiva, pode levar a um tratamento desigual entre contribuintes, considerando a dificuldade de certos indivíduos acessarem determinados itens essenciais, com preço mais elevado pela tributação.

Neste sentido, considerando-se as mudanças que ocorrem na sociedade, com o decurso do tempo, o que atinge inclusive os padrões de produtos e serviços consumidos comumente pela sociedade, traçam-se perspectivas e premissas, em razão da necessidade ou não de revisar a essencialidade dos produtos e serviços, para promoção da inclusão socioeconômica, em razão do decurso do tempo.

Verifica-se que a legislação tributária deve ser aplicada de forma a gerar equanimidade entre os contribuintes, situação verificada na prática laboral e de pesquisa deste autor que, também, participa do grupo de estudos em Direito e sociedade econômica, que trata de estudos relacionados ao tema discutidos na presente dissertação.

Do ponto de vista acadêmico, percebe-se que há reduzida produção literária sobre o tema, existindo obras que tratam do tema seletividade em razão da essencialidade tributária, como o livro de Fabio Canazaro, intitulado “Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo”. Ou o livro “Princípio da seletividade e essencialidade tributária” de Eduardo

Sobral Tavares, assim como outros textos acadêmicos, dissertações de mestrado e teses de doutorado (Danilevicz, 2008; Marchi, 2017; Silva, 2015; Canazaro, 2015).

Entretanto, dada a relevância do tema, reforça-se que o presente trabalho proporciona uma ampliação da produção técnica acadêmica, aprofundando a discussão.

Indo além disto, a presente pesquisa trabalha não somente os conceitos de essencialidade e seletividade, ou melhor, não apenas os aspectos formalmente tributários, mas sim, o viés econômico como consequência da aplicação destes princípios, em especial pela não atualização da legislação.

A eventuais conclusões obtidas, poderão servir de subsídio para os processos legislativos futuros, ou simplesmente para que se compreenda a necessidade de que o universo da legislação tributária acompanhe ou não a sociedade que muda constantemente.

Também, diante da complexidade do sistema tributário Brasileiro, tem-se que é um universo muito grande em número de normas e obrigações acessórias, de modo que a presente pesquisa, fornecerá subsídio palpável a maioria dos leitores, acerca destes institutos ora estudados.

Esta pesquisa se vincula à linha de pesquisa Direito, Sociedade e Estado, da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), que estuda os fenômenos de evolução da sociedade Brasileira, bem como da América Latina, e do modo com que estas transformações impactam nos direitos, em especial dos direitos sociais. Além disso, este trabalho trata necessariamente da evolução social e do impacto que isto traz aos direitos dos contribuintes, ensejando uma vinculação direta com a linha de pesquisa.

Vincula-se ainda ao professor orientador dr. Yduan de Oliveira May, pois suas pesquisas têm se desenvolvido ao longo do tempo, dentre outros assuntos, no campo do desenvolvimento socioeconômico. Buscam-se identificar correlações entre a aplicação do direito tributário e o impacto na inclusão socioeconômica, o que vai ao encontro com sua pesquisa.

A hipótese inicialmente desenvolvida é no sentido de que, ao ser considerado que o ordenamento jurídico tributário Brasileiro adota a técnica da seletividade tributária em razão da essencialidade, seria preciso revisar constantemente o que seria essencial em relação a produtos e serviços, em vistas a

atingir a maior assertividade possível, na aplicação da técnica mencionada, em razão das mudanças havidas constantemente nos padrões de consumo.

A inclusão socioeconômica seria assim atingida, vez que, com a revisão constante e a menor tributação de itens essenciais, proporcionar-se-ia um maior acesso a eles, pela população menos abastada.

Em síntese, tem-se que este trabalho trata diretamente de um tema que afeta a sociedade como um todo, pois a tributação brasileira atinge maciçamente o consumo, e todos integram este ecossistema.

Adianta-se que o leitor encontrará uma discussão que une temas técnicos tributários, com as teorias de justiça de grandes pensadores, com a intenção de obterem-se perspectivas e premissas de acordo com o desenvolvido.

## 2 AS TEORIAS DE JUSTIÇA

O presente capítulo pretende dissertar acerca das teorias de justiça, em suas mais variadas formulações. Não é possível opinar se, de fato, é possível falar-se em uma única teoria de justiça, ou, se o correto seriam diversas teorias de justiça.

É certo que a justiça, em regra, é tida como um conceito particular, fomentado pela construção social de cada indivíduo, que o formula a partir de suas crenças, riqueza, colocação na sociedade e demais características pessoais (Sandel, 2021).

A partir dessa ótica, o intuito é discorrer acerca das teorias de justiça, buscando, ao fim e ao cabo, dar sustentação ao objeto central desta pesquisa, qual seja, a justiça fiscal em sua aplicação prática na sociedade.

Inicialmente, trabalhar-se-ão as concepções e inferências alcançadas por John Rawls ao longo de sua obra literária, a partir da teoria denominada justiça como equidade, delineando suas contribuições para esta pesquisa, e, posteriormente, avança-se nas teorias de outros autores, que as desenvolveram a partir da obra de Rawls.

### 2.1 A TEORIA CONTRATUALISTA COMO FUNDAMENTO PARA JOHN RAWLS

O ponto de partida para construir o embasamento teórico da presente pesquisa é o pensamento do filósofo John Rawls, especificamente a partir de sua obra “uma teoria de justiça”, (2016) mas também tomando aportes de outros escritos, como artigos, e o livro “o liberalismo político” (2011).

John Rawls foi um filósofo moral e político dos Estados Unidos, considerado influente no período pós-segunda guerra mundial, contribuindo para o pensamento de uma sociedade mais justa e igualitária, através de seu pensamento acerca da justiça e igualdade (Lima, 2019).

Foi professor, lecionando em Princeton, Cornell, *Massachusetts Institute of Technology* (MIT) e, por fim, tornou-se catedrático em Harvard em 1962, onde desenvolveu notavelmente sua carreira acadêmica, período em que publicou seus escritos mais importantes (Lima, 2019).

Em sua primeira grande obra, Rawls vai tratar da justiça como equidade, partindo de premissas iniciais de cooperação social. A teoria é iniciada com uma reflexão mais profunda e abstrata da teoria do contrato social (Rawls, 2016).

Rawls (2016) parte do seguinte problema: de que modo nossa concepção de justiça é influenciada por nossa posição social? Em que medida nossa construção histórica influencia nisso?

A teoria da justiça como equidade surge como resposta a esses questionamentos e como resultado da pesquisa realizada acerca dos princípios estruturadores da sociedade que, segundo o autor, seriam objeto de um consenso original (Rawls, 2016).

Rousseau (2015) define que esta agregação de pessoas com base em regras denominada sociedade foi o meio pelo qual os indivíduos encontraram para maximizar suas possibilidades, vez que não há como ampliar as forças de um indivíduo sem a união destes.

Complementando, Shikida (2018) diz que a sociedade seria uma espécie de associação de pessoas que convivem em um conjunto de regras tidas como obrigatórias com o objetivo do bem comum, noção essa que é norteadora para a pesquisa de Rawls.

Rawls (2016) delinea sua pesquisa utilizando-se de reflexões cunhadas por outros autores ao tratar do chamado pacto social, ideia que explica a criação das sociedades organizadas, em especial as regras que baseiam o convívio dos indivíduos. Dentre tais autores, Rawls reflete acerca de Locke, Rousseau e Kant, todavia, com o intuito de elevar o debate da teoria contratual clássica desses pensadores a um maior nível de abstração.

Para alcançar o nível de abstração pretendido, Rawls utiliza-se do que ele chama de véu da ignorância, dentro do qual, os indivíduos, em uma situação hipotética, não teriam prévio conhecimento de suas condições sociais. Tais condições sociais, especificamente, trata-se das características físicas do indivíduo, suas concepções religiosas, força, inteligência, propensões psicológicas, enfim, tudo aquilo que efetivamente constitui o indivíduo por completo (Rawls, 2016).

Nesse pacto originário, definir-se-iam as regras que seriam utilizadas em todas as situações e conflitos desta pensada sociedade, surgindo, a partir destas regras, um tema central do pensamento Rawlsiano, os princípios de justiça, que serão tratados mais a frente (Shikida, 2018).

Retornando à ideia da teoria contratualista, têm-se, conforme já mencionado, os escritos de diversos autores, dentre os quais se utiliza dos escritos de Rousseau, por serem uma das bases para a teoria construída por Rawls, todavia, sem olvidar-se das contribuições de outros pensadores.

Para Rousseau (2015), a fundação das sociedades surgiu da necessidade de unir-se forças, diante das adversidades vivenciadas pelos indivíduos enquanto viviam sozinhos.

Em sua obra clássica, Rousseau (2015) faz uma reflexão acerca de um “momento”, em que os indivíduos percebem que a forma em que vivem, o chamado estado de natureza, formado pelos indivíduos nas suas famílias, a que o autor identificou como a mais antiga e única sociedade natural, não mais é suficiente, e que sem uma mudança, a humanidade poderia perecer. Esse momento de inflexão é onde Rousseau entende que surge a necessidade do contrato social, fundamento para a criação da sociedade organizada.

A formação desta sociedade consistiria na noção de que os bens e os próprios membros estariam protegidos, e o indivíduo coloca toda sua capacidade em favor do corpo coletivo e, ao mesmo tempo, submisso a esse (Rousseau, 2015).

Rousseau (2015) define ainda que, ao se tornar submisso a esta vontade coletiva, vontade do todo, o indivíduo estaria realizando a própria vontade, vez que o ser individual integra o corpo coletivo. Tem-se neste ponto uma noção de nação, que o autor chamará de estado civil, espécie coletiva que sucede ao estado natural.

Júnior (2017), ao tratar desta sucessão entre estado natural estado civil, escreve:

Se a mudança do estado de natureza para o estado civil é feita através de um contrato, geralmente compreendida como estabelecimento de uma série de limitações relativas a certas características que supostamente são reconhecíveis nos indivíduos no estado de natureza, cumpre, então, investigar quais são as características fundamentais do estado de natureza. ( p. 65)

Para que bem se compreenda então esta mudança do estado de natureza para o estado civil, que é inaugurado com um pacto social, é preciso observar as características gerais desta forma antecedente coletiva. Por não ser o objeto precípuo de estudo, serão feitos aportes breves nesse assunto.

Hobbes define que uma das características deste estado de natureza é o constante dissenso entre os indivíduos. O autor traz, em sua obra *Leviatã*, ideias no sentido de que espoliar-se uns dos outros seria um meio legítimo, sendo uma forma

de mensurar a honra do ser, em razão daquilo que fora espoliado do outro (Hobbes, 2012).

Para o autor, a paixão, no sentido de desejo que move o indivíduo, era a força motriz para a realização daquilo que o ser pretendia. Se algo era desejado por determinada pessoa, naturalmente ela iria buscar, sem pensar necessariamente nas consequências (Hobbes, 2012).

Os instrumentos de justiça, por assim dizer, eram a força e a determinação do indivíduo, fazendo com que, os mais fortes, se sobrepusessem sobre os demais, em um aparente estado de injustiça (Hobbes, 2012).

O autor ainda traz a concepção de que a simples união de um pequeno grupo de pessoas não é capaz de resolver estas questões, visto que bastaria que um outro grupo seja maior, para evidenciar a injustiça, novamente (Hobbes, 2012).

A concentração de um poder soberano seria a única forma de impedir conflitos constantes desta espécie, através da imposição de possíveis penalidades àqueles que cometessem. Com um pacto social, no sentido de que os conflitos seriam resolvidos através de um poder soberano, com a ciência de eventuais penalidades aos que transgredirem as regras pré-definidas, haveria civilidade, e traria maior segurança a este grupo de pessoas, que se passa a chamar Estado (Hobbes, 2012).

Locke (2019), ao contrário de Hobbes, compreende que, embora no estado natural não se tenha uma autoridade maior sobre a coletividade, existe uma regra que rege a convivência dos indivíduos, a razão.

Não há um constante estado de conflito entre os indivíduos, um estado de permissividade, como sugere Hobbes, mas que os eventuais conflitos podem ser resolvidos entre os envolvidos, sendo esta a única forma admitida de um homem fazer mal a outro, o que o autor chama de castigo (Locke, 2019).

O autor traz ainda que, esta aplicação da justiça pelas próprias mãos dos indivíduos traz inconveniências, confusão e desordem, e que Deus teria designado o governo para conter a violência oriunda destes conflitos. Ao aplicar as justiças em causa própria, o indivíduo estaria movido por suas paixões e carregado de parcialidade, o que faria com que qualquer atitude seja tomada sem a observância de senso de justiça (Locke, 2019).

Locke (2019) defende a existência de uma sociedade política, outorgada por livre consentimento dos indivíduos, que voluntariamente decidem unirem-se por um bem comum e evitarem uma generalização e conflitos.

Hobbes e Locke foram os dois maiores pilares, sobre os quais a teoria de Rousseau se baseou, no sentido de refutar, todavia, com relação à natureza do homem, Maquiavel, com a obra “O Príncipe”, traz importante contribuição.

Para Maquiavel (2015), o homem tende a maldade naturalmente, de modo que o estado de natureza é consistente na vontade singular de indivíduos que são ingratos, volúveis, dissimulados, fogem dos perigos e são ávidos por vantagens.

Este seria o principal fundamento para a necessidade de um estado soberano, sob o qual estariam todos os indivíduos submissos, sendo essa submissão, a única forma de os homens fazerem o que é bom, tendo em vista sua tendência para o mal, sempre que há liberdade para isso. (Maquiavel, 2015)

É importante esta exposição de pensamentos dos autores acima, pois Rousseau contraria a pesquisa realizada pelos demais. Rousseau (2015, p. 44) vai dizer que “os filósofos que examinaram os fundamentos da sociedade, todos sentiram a necessidade de voltar até o estado de natureza, mas nenhum deles chegou até lá.”

E, ainda, complementa:

Em suma, todos eles insistindo constantemente em necessidades, avidez, opressão, desejos e orgulho, transferiram para o estado de natureza ideias que foram adquiridas em sociedade. E, assim, em vez de falarem do selvagem, descreveram o homem social (2015, p. 44).

Para Rousseau, portanto, a concepção de estado de natureza do homem, engendrada pelos pensadores anteriormente mencionados, não é livre de máculas. Isso porque o homem natural era livre de vícios e virtudes. O **Homem** detinha um caráter de fundo bom e, ainda, que, sem qualquer intenção de sê-lo, era. ( **não seria bom tu colocares o pesquisador, o filósofo, ...?**) Felipe (2014) vai chamar de predisposição para o bem.

Rousseau vai definir a ideia de que inexistente moralidade, pensando-se nas virtudes do indivíduo, no estado de natureza, **se não (não entendi esse uso. Será que não quiseste escrever *senão*? Significa do contrário?)** uma simples bondade natural, desprovida de qualquer senso de certo e errado (Felipe, 2014).

É o percurso que os indivíduos percorrem entre o estado de natureza até o estado civil, que faz o homem encontrar a moralidade. A convenção, aqui pensada como o contrato social, é que fez surgir a moralidade. (Felipe, 2014)

Para Rousseau, a moralidade e demais virtudes do homem, já existiam naturalmente, todavia apenas de forma oculta, o que, de acordo com o surgimento de

necessidades, foram afloradas e desenvolvidas, sobretudo com a vida em sociedade. (Felippe, 2014)

Sobre isto, Rousseau vai dizer:

Essa passagem do estado de natureza ao estado civil produziu no homem uma mudança considerável, substituindo em sua conduta a justiça ao instinto e imprimindo a suas ações a moralidade que lhe faltava anteriormente. Foi somente então que a voz do dever, sucedendo ao impulso físico, e o direito ao apetite, fizeram com que o homem, que até esse momento só tinha olhado para si mesmo, visse-se forçado a agir por meio de outros princípios e a consultar a razão antes de seguir seus pendores. (2015, p. 24)

Por escolha própria, o homem decide ser mais racional e, seguindo a ideia de autopreservação, através da vida em sociedade, o pacto social foi uma ferramenta que proporcionou o desenvolvimento das virtudes humanas, dentre as quais, pode-se destacar na presente pesquisa, o senso de justiça.

Neste percurso entre homem natural e homem civil, que aderiu a um pacto social convencionado para o bem comum, John Rawls vai desenvolver sua teoria de justiça. Masera (2016), ao comentar a utilização por Rawls da teoria contratualista vai afirmar:

A adoção do paradigma contratualista para sua teoria objetiva a apropriação de caracteres especialmente relevantes para esta abordagem, como a utilização de um processo público de deliberação e escolha racional, com base em fundamentos aceitos de forma consensual e sua justificação incorporada. O instrumental teórico do contratualismo passa a ser utilizado com finalidade diferente do propósito de superar o estado de natureza através da instituição do Estado e legitimação dos poderes políticos decorrentes. (2016, p.20).

Percebe-se que Rawls se distancia da ideia original de compreender a passagem do estado de natureza para o estado civil, adentrando em uma esfera mais profunda, em busca dos princípios de justiça, através deste pacto social.

O pacto social seria um conjunto de regras para a convivência em sociedade, o que tornaria possível a saída de um estado de natureza, para um estado civil, todavia, os autores tinham concepções diferentes sobre um conceito de seu ideal de contrato social.

Para Hobbes, a ideia de um estado, criado com este pacto social, deveria ser de tal força e tamanho, que coibiria os indivíduos através de uma espécie de intimidação contra violência, tendo em vista a natureza violenta e cruel do homem natural, proporcionando a vida em sociedade (Hobbes, 2012).

Esse meio de vida caótico em que o homem natural se encontrava era solucionado através da criação de um contrato social, ato, por meio do qual, todos os indivíduos estariam sujeitos e respeitariam a regras específicas, ainda que por medo. Hobbes defendia a monarquia como forma de governo ideal desta sociedade (Hobbes, 2012).

Locke, defensor do parlamentarismo, escreveu que o contrato social serviria para regulamentar as posses de bens dos indivíduos signatários deste pacto. Sendo este seu fim precípua, o Estado não poderia ter extrema força, mas, apenas aquela necessária ao seu fim (Locke, 2019).

Deveria o Estado, criado por este pacto, ter certa limitação em seu agir. Os membros desta sociedade deveriam ter o Estado com o fim pensado para a proteção dos indivíduos, e não, como uma ameaça aos direitos (Locke, 2019).

Rousseau, por sua vez, escreve que o contrato social seria uma forma de associação que defenda e proteja os indivíduos e seus bens contra toda força externa, de modo que, ao renunciarem a suas vontades próprias individuais, estariam colaborando com uma proteção comum, em detrimento da proteção individual (Rousseau, 2015).

Defensor da democracia, entendia ser impraticável uma democracia perfeita e, ao mesmo tempo, condenava o uso do Estado para proveito de pessoas individualmente ou de um certo grupo (Rousseau, 2015).

Rawls, ao desenvolver sua teoria de justiça, busca neste pacto inicial o elemento fundamental, ao dizer que:

A escolha que seres racionais fariam nessa situação hipotética de igual liberdade, presumindo-se por ora, que esse problema de escolha tem solução, define os princípios da justiça.  
Na justiça como equidade, a situação original de igualdade corresponde ao estado de natureza da teoria tradicional do contrato social. Essa situação original não é, naturalmente, tida como situação histórica real, muito menos como situação primitiva da cultura. É entendida como situação puramente hipotética, assim caracterizada para levar a determinada concepção de justiça. (2016, p. 14)

Rawls retoma a ideia dos contratualistas clássicos, trazendo uma nova ideia do contrato social, eis que este é revestido de uma posição original de igualdade, que corresponderia a noção de estado de natureza, que àqueles autores trabalharam (Lessa, 2018).

Nesta posição original de igualdade, os indivíduos estariam realmente no mesmo nível, pode-se dizer, sem qualquer ciência de características, habilidades ou posições sociais (Rawls, 2016).

A definição daquilo que seria justo ou não deve partir desta posição original, vez que, fora de tal situação, ainda que hipotética, todas as possíveis concepções acerca desta ideia de justo, seria eivada de predisposições, mesmo que involuntárias (Rawls, 2016).

Sandel (2021) vai ainda mais longe ao dizer que se determinado grupo de pessoas se reunisse para definir as regras de uma possível sociedade, firmar um contrato social, não seria fácil, mas seria necessário chegar a um consenso. Ainda que se forme um consenso, alguns grupos de pessoas teriam maior poder de barganha em relação às outras, considerando-se as posições sociais, religiosas etc.

Este pacto, então, seria válido, do ponto de vista de Rawls, apenas se firmado em condições de igualdade. O autor, no curso de sua obra magna, uma teoria de justiça, leva o leitor a refletir sobre os princípios de justiça que seriam escolhidos nesta experiência hipotética (Sandel, 2021). **Não terias que apud??**

Severo questionamento ao pensamento de Rawls faz Michael J. Sandel (2021) no sentido de que seria de fato possível o surgimento de princípios reais de justiça oriundos de um experimento social hipotético, que nunca ocorreu realmente?

Independente da crítica de Sandel e de outros teóricos, a teoria de Rawls é fortemente trabalhada academicamente, ainda hoje (Ruzza, 2018; Fortes, 2018; Lessa, 2018).

Retomando a base desta pesquisa, tem-se que, de toda essa reflexão levantada por Rawls, a partir da teoria clássica do contrato social, surgiriam dois princípios de justiça, sendo estes, a liberdade e a equidade, basicamente.

Esses dois princípios consistiriam no objeto de desenvolvimento da chamada teoria de justiça de John Rawls, denominada, justiça como equidade, os quais serão aprofundados, a partir de agora.

## 2.2 A JUSTIÇA COMO EQUIDADE EM JOHN RAWLS

Conforme já mencionado, na teoria justiça como equidade, os princípios são escolhidos em condições de equidade, como o próprio nome da teoria sugere e devem ser objeto de um acordo entre os indivíduos.

Importante fazer uma pequena distinção entre a ideia de Rawls e dos contratualistas clássicos com relação ao ponto de partida. Rawls, ao contrário dos demais, define que o pacto firmado entre os indivíduos não se dá para “criar” o estado civil, mas para regradar este estado já existente, ou seja, para trazer justiça à sociedade já existente (Ruzza, 2018).

A concepção rawlsiana seria, portanto, de uma justiça antiutilitarista, mais abstrata, que, ao invés de “criar” uma sociedade, trabalha este acordo inicial com membros já participantes desta sociedade. Essa é uma das grandes diferenças da concepção contratualista de Rawls com relação aos contratualistas clássicos (Junior, 2022).

Este acordo inicial é chamado de contrato social e, na teoria de John Rawls, será tomado como ponto de partida o que o autor vai denominar de posição original. Nesse particular, a escolha dos valores desta sociedade se dá sem a influência de quaisquer aceções seja de qual forma for. A isso, o autor chama de véu da ignorância (Rawls, 2016).

Na obra “O liberalismo político”, Rawls diz que “A posição original deve ser entendida como um artifício de representação, daí que todo acordo estabelecido pelas partes deve ser visto como hipotético e a-histórico.” (2011, p.28)

Ou seja, não tem o autor preocupação específica em retratar a realidade factual, mas sim de, filosoficamente, engendrar conceitos e conclusões inicialmente hipotéticos, mas que poderão ser aplicáveis à sociedade em si.

Para Fortes (2018), não seria razoável a concepção de princípios de justiça que fossem influenciados pelas características dos indivíduos que os formulam, tais como a cor da pele ou o gênero. A preocupação do autor na teoria de justiça como equidade é, de fato, buscar uma equidade plena, no sentido de que nenhuma situação pretérita ou presente pudesse interferir no resultado (2018).

Para Rawls (2016), não há outro modo de conceber-se princípios de justiça se não a partir de um ponto em que os indivíduos não detenham ciência de suas características, considerando a possibilidade de, ainda que involuntariamente, as aceções pessoais influenciarem na tomada das decisões.

Percebe-se também que a teoria de justiça não busca a resolução ou a criação de soluções para casos particulares, mas sim da elaboração de princípios básicos que servirão de norte para a tomada de decisões futuras (Lessa, 2018).

A ideia do véu da ignorância, portanto, é um elemento de primeira importância para a teoria ora discutida. É a partir dele que se pode abstrair as concepções e todas as demais formas de influência sobre a formação dos princípios de justiça norteadores desta sociedade (Ruzza, 2018).

Sandel novamente traz uma crítica ao que chama de ideal utópico, pois o indivíduo só é quem ele realmente é, a partir da sua construção social. (2021)

Junior (2022), ao refletir acerca do véu da ignorância, vai afirmar que:

As pessoas, na posição original, seriam racionais e mutuamente desinteressadas, numa condição de igualdade. Como resultado dessa equidade e da condição de desconhecer suas habilidades e posição social, o homem racional não aceitaria uma estrutura básica que elevasse ao máximo a soma algébrica de vantagens e não preservasse seus interesses e direitos básicos. Assim, Rawls, tem a ideia clara de que estaríamos em condições de estabelecer os princípios de justiça apenas quando cobertos pelo véu de ignorância, de modo que assegura uma escolha na qual ninguém é influenciado por acasos da natureza ou circunstâncias. Como os princípios de justiça escolhidos sob essas condições conferem a cada indivíduo a maior vantagem possível, Rawls fala de “justiça enquanto equidade”. (p. 248)

Ainda, segundo o autor, elimina-se o acaso, e todas as condições que possam diferenciar pessoas (2022).

Há que se ter em mente que eventuais diferenciações serão aceitas neste experimento hipotético de Rawls, porém devem servir de proveito ao bem comum, ou seja, agindo-se de modo desigual, atinge-se uma maior igualdade material e não apenas formal (Rawls, 2016).

Da mesma maneira, ao comentar sobre a ideia de véu da ignorância, para Assumpção (2019, p. 21) “[...] é necessário que as partes não saibam como as alternativas vão afetar o seu caso em particular, e são obrigadas a avaliar os princípios unicamente com base nas considerações gerais”. E, ainda, “o grosso véu da ignorância priva o conhecimento de todos sobre suas próprias circunstâncias particulares, garantindo imparcialidade” (Assumpção, 2019, p. 24).

O véu da ignorância, portanto, é uma ferramenta hipotético social, que permite a formulação de ideias, conceitos, decisões sem a influência de qualquer forma de mácula ou predisposição, seja por fatos passados ou futuros de que o indivíduo venha a ter conhecimento.

Partindo-se da premissa de que a definição dos princípios norteadores de uma sociedade deve ser tomada sob o véu da ignorância, a ideia central da teoria de justiça como equidade consistiria em que pessoas livres e em condições de igualdade

seriam concordes com um conjunto de regras capazes de garantir os direitos e as liberdades dos indivíduos, sem qualquer direcionamento (Fortes, 2018).

Rawls (2016) busca, então, em sua teoria, elevar a um nível de maior abstração a teoria contratualista clássica, pensando na sociedade como um “empreendimento cooperativo”, por meio do qual se busca amparo aos indivíduos, todavia sempre observando-se o bem coletivo.

A teoria da justiça vai tratar de dois princípios básicos como resultados da reflexão dos indivíduos sob o véu da ignorância, sendo eles a igualdade na atribuição dos direitos e deveres fundamentais, e o outro as desigualdades econômicas e sociais seriam aceitas apenas se reverterem-se em proveito para todos, em especial aos menos favorecidos da sociedade e, ao mesmo tempo, serem alcançáveis por todos os indivíduos (Rawls, 2016).

Segundo Lima (2019), ao comentar a obra de Rawls, indivíduos livres e iguais poderiam formar um consenso a partir de dois princípios básicos, sendo o da liberdade igual e o da diferença.

Os princípios emanados nessas condições seriam os norteadores para as ações iniciais desta sociedade, sendo “uma forma provisória de consenso”, que possibilitará a formulação de todas as eventuais regras aplicáveis (Quintanilha, 2011).

Esses seriam os princípios de justiça iniciais de Rawls, ou seja, o autor literalmente desenvolve um experimento social hipotético, que, conforme evolui, vai tendo novos contornos (Rawls, 2016).

Há quem compreenda que Rawls cunhou não dois, mas três princípios de justiça. Haveria, portanto, o princípio da igual liberdade, igualdade justa de oportunidade e o princípio da diferença (Pimentel, 2018).

Para Almeida (2006) e Assumpção (2019), os princípios seriam divididos em liberdade igual, por meio do qual todos possam ter plenos direitos e liberdades básicas, e o princípio relacionado às desigualdades sociais seria dividido em dois subprincípios. Todos devem poder acessar cargos e oportunidades de forma equitativa, e estas desigualdades devem beneficiar ao máximo os menos favorecidos.

Tem-se uma subdivisão, segundo Assumpção (2019), do princípio da desigualdade, mas não necessariamente um outro princípio. Trata-se apenas de uma dúplice característica, para que se possa aceitar a desigualdade como válida. A desigualdade, por si só, deve ser rejeitada, de modo que, somente se presentes as

duas características, pode-se aceitá-la, sendo estas a acessibilidade plena por todos, e o proveito aos menos favorecidos.

Com relação a estes princípios, não será definido um conceito fechado, ou limitar-se-á em determinada definição. Estes serão descritos em termos coloquiais, para que bem se use no curso desta pesquisa.

O primeiro princípio diz respeito ao direito de todos os indivíduos terem um sistema de liberdades básicas idênticas, e que se complementam, de modo que estejam em consonância a liberdade um para com a do outro (Rawls, 2016).

Parafraseando Souza (2012), o primeiro princípio seria uma espécie de liberdade igual. Por este postulado, o indivíduo teria direito a desenvolver seus planos de forma plena e sem interferências alheias, desde que não confrontem com as liberdades igualmente necessárias do outro.

Para que todos os indivíduos tenham plena liberdade, é preciso que todos cedam uma parcela de sua própria liberdade em favor do bem comum, manifestado pela sociedade que pactuou o contrato social (Pimentel, 2018).

Quintanilha (2011) compreende que este princípio número um é demasiadamente simples, pois simplesmente exige que determinadas regras sejam aplicadas de forma equânime a todos os indivíduos, sendo compatível com a liberdade de todos os demais envolvidos.

O primeiro princípio, relativo à igualdade e à liberdade entre os indivíduos, tem como função incluir todos os cidadãos na estrutura básica em situação de igualdade legal e, desta forma, garantir a eles suas liberdades básicas, ou seja, liberdade política, de expressão, de consciência, de não agressão física ou coerção psicológica e de propriedade. As liberdades básicas as quais esses princípios se referem, são definidas pelas regras públicas da estrutura básica, estabelecidas e asseguradas pelas instituições mais importantes da sociedade, através dos direitos e deveres determinados por essas instituições (p.31).

Para Lima (2019) a liberdade igual consiste na atribuição de plena liberdade a todos, o que pode ser exemplificado no direito de ir e vir, de votar, crença entre outros direitos básicos de cada indivíduo.

O autor ainda se posiciona no sentido de que o princípio da liberdade se destina especificamente a garantir a inviolabilidade de direitos primordiais dos pactuantes, sem os quais não se poderia fundar uma sociedade livre (Das Neves & Serenato, 2019).

Por sua vez, o segundo princípio de justiça relaciona-se ao fato de que a desigualdade somente é permissível se for acessível a todos e se beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos (Rawls, 2016).

Souza (2012) traz a ideia de que, se há diferenças entre a distribuição de “bens”, esta seja em benefício dos menos favorecidos, tanto quanto possível e, ao mesmo tempo, seja acessível a todos, de forma equânime.

Este segundo princípio relaciona-se diretamente com uma espécie de gestão das desigualdades, com um sentido de cooperação social, visando proporcionar uma igualdade material, a partir da desigualdade tolerável (Lima, 2019).

Rawls vai compreender a desigualdade como um elemento impossível de ser excluído de sua teoria e, por assim ser, seriam necessários critérios para que tais desigualdades fossem aceitas em sociedade. Surge, portanto, este princípio como instrumento de equalização das desigualdades, que deve permitir ainda a todos acessarem estes “locais” desiguais (Rawls, 2016).

A igualdade material na “corrida” social dos indivíduos pactuantes não seria suficiente, por si só, para assegurar a igualdade real buscada com uma sociedade justa, afinal, as eventuais diferenças naturalmente existentes trariam benefícios a alguns em detrimento de outros (Das Neves & Serenato, 2019).

Sandel (2021), ao comentar este princípio de Rawls, traz o exemplo da possibilidade de pensar-se em melhores salários para médicos, o que somente se justificaria se todos pudessem ser médicos e assim ter melhores salários, e se esta melhoria revertesse em maior acesso à saúde por indivíduos que não tinham acesso ordinariamente.

Em síntese, os princípios basilares de justiça de Rawls seriam necessariamente estes: Liberdade a todos, nos limites da liberdade do outro, e um permissivo relativo de desigualdade, se for acessível a todos, e dessa resultar proveito aos menos avantajados.

Sandel (2021) questiona, de forma retórica, se, de fato, os indivíduos escolheriam esses princípios de equidade, estando em estado de ignorância das características e demais fatos futuros dos indivíduos. Talvez alguns escolhessem correr certos riscos podendo ser muito pobres, ou muito ricos, como vassallos e senhores feudais.

Todavia, reconhece que este não é o objeto precípua da busca de Rawls ao formular os princípios de justiça, mas, sim, o fato de que a formulação de estruturas

gerais de oportunidades e distribuição não sejam pautadas em fatores individualmente pensados (Sandel, 2021).

O filósofo vai mais além. Além de forjar os princípios de justiça que ordenariam esta sociedade pensada através do experimento social desenvolvido, Rawls cria um sistema de prioridades, entre os próprios princípios (Pimentel, 2018).

O princípio da igual liberdade seria o cume de uma pirâmide de prioridades, sendo seguido pelo da desigualdade com a característica de acesso a todos (igualdade justa de oportunidade), e este seguido pela característica de reverter-se em benefício aos menos avantajados (Pimentel, 2018).

Assumpção (2019) utiliza-se do termo ordem lexical dos princípios ao listar em ordem de prioridades cada um dos princípios de justiça estabelecidos na teoria de justiça como equidade.

É importante consignar que estes princípios ora comentados não foram escolhidos, ou pensados sem critérios, ou de acordo com a convencionalidade do filósofo americano. Ao contrário, representam, na concepção de Rawls, os únicos princípios basilares de justiça possíveis, em uma posição original, sob o véu da ignorância (Rawls, 2016).

A escolha dos princípios de justiça passa pela ideia de que devem ser os mais apropriados para a busca da equidade. Para que se chegue ao melhor consenso de justiça, segundo Rawls (2016), os princípios ora trabalhados devem, necessariamente, ser os escolhidos.

A teoria da justiça como equidade é, portanto, uma teoria que tem como fim estabelecer normas para determinar o que é justo, ou seja, delimitar princípios basilares para uma sociedade justa, construída a partir de reflexões tomadas de um ponto de partida inicial, no qual os indivíduos participantes desconhecem suas posições sociais e demais características futuras (Rawls, 2011).

As ideias delineadas pelo pensador John Rawls em seu legado bibliográfico foram objeto de estudo de diversos pensadores e acadêmicos no mundo inteiro, consistindo em verdadeiros paradigmas filosóficos.

Autores como Sandel (2021), Sen (2011) e Nozick (2011) desferem críticas à obra de Rawls, em pontos específicos, todavia, por vezes, serviram-se das bases de Rawls, para desenvolver seu pensamento derivado, afirmando a importância da teoria da justiça como equidade, como Sen, que o fez abertamente.

Passa-se à análise da teoria de justiça desenvolvida por John Rawls, a partir da ótica de outros pensadores posteriores, tomando suas contribuições pessoais, com o intuito de tornar mais contemporânea a presente discussão.

### 2.3 AS TEORIAS DE JUSTIÇA A PARTIR DE OUTROS AUTORES

Conforme já mencionado nos tópicos anteriores, a teoria de Rawls trouxe nova forma de pensar o justo, através de sua reconstrução da teoria do contrato social, com a ideia da posição original.

A escolha dos princípios de justiça, a partir desta posição original e sob o véu da ignorância, deu a John Rawls uma posição de destaque no mundo do pensamento filosófico, podendo-se dizer que, após a publicação de sua teoria, existem os autores que concordam com Rawls, e autores que justificam sua contrariedade (Nozick, 2011).

O indiano Amartya Sen é um dos grandes pensadores contemporâneos da teoria de justiça. Em sua obra “A ideia de justiça”, Sen se debruça sobre uma justiça pautada em liberdades reais, ao contrário de Rawls, que se utiliza de uma situação hipotética (Sen, 2011).

Já no ponto de partida da teoria, ou seja, de todo o pensamento acerca do tema justiça, Sen (2011) tem uma percepção radicalmente diferente de Rawls. Para esse, a reflexão acerca do justo deve partir do que nos move aqui e agora, e não de uma ideal hipotético.

Com base em sua carga social e acadêmica, o indiano não enxerga a possibilidade de uma sociedade completamente justa, uma vez que as injustiças inevitavelmente existirão. Em sua teoria, Sen (2011) defende que, ao reconhecer estas injustiças, é possível pensar em alternativas que as reduzam, ao menos.

Essa abordagem comparativa é o que torna a teoria de justiça de Sen uma teoria aplicável à situação contemporânea do mundo, já que, se o pacto original de Rawls não é factualmente possível de ser aplicado, com seus justos princípios, a ideia de justiça de Sen toma o mundo como está e o aprimora (Sen, 2011).

Um dos exemplos trabalhados pelo autor é o de que nem todos os países, na prática, convivem em horizontalidade, ou seja, há países que tem menos voz, notadamente os menos desenvolvidos. Ciente desse fato, segundo a teoria de Sen,

não seria possível anular isso, mas pensar em mecanismos, através da comparação de alternativas, que, no mínimo, reduzam esta diferença (Sen, 2011).

A percepção de Sen (2014) sobre as desigualdades é relativamente distinta de Rawls, inclusive. Enquanto Rawls vê que as desigualdades podem ser aceitas, se trouxerem benefícios aos menos favorecidos, e puderem ser acessadas por todos, Sen vislumbra nas desigualdades sociais, em especial nos temas como a disparidade de renda, alimento entre outros, possibilidades de trabalhar comparativamente, pensando em alternativas para melhorar estes pontos.

Aí reside o problema da justiça para esse filósofo, em encontrar meios de remover, ou ao menos mitigar as injustiças flagrantes enfrentadas pelos indivíduos, independentemente do sistema político em que estão inseridos (Sen, 2011).

Sell (2014), em sua pesquisa, descreve a teoria de Sen como uma preocupação direta com o conjunto de condições que permitem aos indivíduos atingirem o que valorizam de fato. Pensar em uma teoria de justiça abstrata, que foca na organização da sociedade formada pelo pacto social não é o melhor caminho, mas, sim, dar real importância às condições em que estes indivíduos estão inseridos.

Para o filósofo indiano, “o objetivo é esclarecer como podemos proceder para enfrentar questões sobre a melhoria da justiça e a remoção da injustiça, em vez de oferecer soluções para questões sobre a natureza da justiça perfeita” (Sen, 2011, p. 11).

Enquanto Sen (2014) trabalha uma teoria pensada de forma prática e a partir de realidades, na ideia de injustiças patentes, Rawls adota uma abordagem distante do mundo real, pensando em uma utopia de instituições de justiça.

Nisso reside a diferença. Ainda que um seja base para o outro, as contribuições são distintas. Observa-se que Sen vai contribuir com ideias mais palpáveis e práticas, e Rawls, com pressupostos gerais.

Nesta pesquisa, pretende-se adotar os princípios de justiça desenvolvidos por Rawls, adequando-os às situações reais de eventuais injustiças através da teoria de Sen.

Não se olvida que a teoria de Rawls trabalha também uma tentativa de aplicação prática, o que ele descreve como “teoria não ideal”, que seria elaborada após a eleição da chamada “teoria ideal”. Em síntese, a teoria ideal seria a base perfeita para a aplicação em situações desafortunadas (Rawls, 2011, p. 304).

Como o intuito principal na presente pesquisa é avançar nas questões que envolvam a justiça tributária, parece adequado tomar os aportes de Sen, dada sua concepção realista das injustiças atuais. Retomando as ideias de Sen, após esta análise geral dos objetivos de sua teoria, avança-se para a exposição da teoria propriamente dita.

Sen preocupa-se mais com os caminhos que podem ser traçados para a redução das injustiças reais atuais do que com utopias conceituais sobre aquilo que é ou não justo, a partir de um conjunto de princípios de justiça.

Assim, a teoria do ganhador do prêmio Nobel da paz de 1998 dedica-se a elaborar, ou desvendar, parâmetros que sirvam de base para escolhas alternativas consistentes nos diversos valores e discursos éticos existentes em uma comunidade (Sen, 2011).

Para atingir seu objetivo, Sen (2011) desenvolve uma teoria amparada em uma espécie de escolha social, ou seja, a justiça seria alcançada por meio de comparações, por meio das quais, cada indivíduo possa analisar particularmente o melhor caminho. Pessoas diferentes, em sociedades diferentes, possuem valores e estilos de vida diferentes, o que leva a uma pluralidade de noções do que seria justo.

O objetivo dessa teoria comparativa seria alcançar maiores liberdades e reforçar as capacidades destes indivíduos, a cada um de forma particular, possibilitando que vivam a vida desejada. Isso parte da noção de pluralidade de concepções de justiça, derivada da diversidade de crenças, costumes e valores sociais (Sen, 2011).

Mais do que uma teoria de justiça perfeita, o indiano Amartya Sen desenvolve uma teoria de justiça possível. Ele se afasta dos ideais contratualistas e utópicos para aproximar-se das injustiças, o que torna sua contribuição relevante para esta pesquisa.

De forma distinta, Robert Nozick, filósofo norte-americano, desferiu críticas ferrenhas à teoria de justiça como equidade de Rawls, em sua obra *Anarquia, estado e utopia*, originalmente publicado em 1974 (acessou-se a versão traduzida para o português de 2011).

Basicamente, Nozick (2011) defende que um estado mínimo seria a única possibilidade de resguardar-se a justiça, em vistas a preservar as liberdades individuais, ao contrário de Rawls, que, instrumentalmente, entendia a necessidade de um engajamento do Estado na redistribuição.

Para este filósofo, a dignidade individual não pode ser restringida em razão de nenhuma necessidade coletiva, é inconcebível que haja expropriação de uns em detrimento de outros com fim de um bem-estar social. Ao expropriar alguém, redistribuindo, haveria injustiça flagrante, para com o expropriado (Braga, 2009).

Assim como outros pensadores, Nozick (2011) trabalha a questão do estado de natureza, as características e formas de solução dos conflitos em uma ideia de anarquia. Sua concepção se amolda à de Locke, no sentido de que cada indivíduo determinaria suas próprias ações e bens e eventuais infringências seriam resolvidas pelos próprios indivíduos, ante à inexistência de um poder soberano dentro, todavia, dos limites de uma razão.

A proposta de Locke para solucionar estas infringências seria a criação do governo civil, enquanto Nozick faz uma proposta alternativa. Nozick vislumbra a formação de associações de proteção mútua, instituições informais que serviriam para assegurar a proteção e os direitos dos membros, sendo uma tendência a adesão aos grupos mais fortes (Ferreira e Fonseca, 2016).

Estes grupos, naturalmente tornar-se-iam uma agência de proteção mútua, que se justificaria no uso da força propriamente dita para tutelar os direitos destes indivíduos membros. Esta agência, denominada estado ultra mínimo, não seria detentora de direitos especiais de um estado comum, mas serviria apenas ao fim que foi concebido (Ferreira e Fonseca, 2016).

Nozick (2011) acredita que se estaria diante da única possibilidade aceitável de estado e que toda outra concepção iria necessariamente ferir direitos. Dentro desta construção teórica acerca das instituições de poder, Nozick, ao contrário de Rawls, tem como foco o respeito aos direitos fundamentais mínimos individuais, o que ocorreria através do estado mínimo, ou ultra mínimo. Todo o aparato estatal de prestação social seria injusto, se para isso, houvesse intervenção nas liberdades individuais, como os bens.

Aquilo que se conhece como direitos sociais seriam disponibilizados apenas para os que estivessem abarcados por esta agência protetora, sendo uma possibilidade, e não uma garantia, podendo ser considerado uma espécie de serviço prestado, e não, um direito (Ferreira e Fonseca, 2016).

Ainda sobre Nozick (2011), ele trabalha a seguinte questão: Se um indivíduo adquiriu determinados bens (fungíveis e infungíveis) de forma justa, ou seja, de forma legítima, ele determinará o que fazer com esses. Se efetuar uma

transferência a outro, tendo sido a aquisição original legítima, o que adquiriu também poderá dispor desses bens. Ou seja, o simples fato de haver posses por uns e não por outros não implica em injustiça, devendo-se observar o histórico por trás.

De acordo com Ré (2015), Nozick faz, o estabelecimento de um direito moral de si mesmo, e dos recursos adquiridos, sendo inviolável por terceiros, ainda que em detrimento do coletivo. Estar-se-ia diante de uma injustiça, para se fazer justiça, o que de certa forma é incompatível, no pensamento de Nozick.

Assim como Nozick, Michael J. Sandel dedica escritos a criticar a obra de Rawls, de forma distinta, mas com a mesma profundidade teórica, trazendo uma abordagem alternativa do justo. Sandel é também um filósofo e escritor norte americano, que desenvolveu a obra, “Justiça, o que é fazer a coisa certa”, por meio da qual, o autor trabalha questões cotidianas, como vazamento de imagens e barriga de aluguel contrapondo esses fatos a noções de justiça (Sandel, 2021).

Dentre as noções de justiça que Sandel trabalha, encontra-se a teoria de justiça como equidade de John Rawls, objeto deste estudo, motivo pelo qual importa analisar, ainda que brevemente, as ideias construídas pelo autor.

Sandel (2021) compreende que, para que se chegue a consensos sobre justiça, não basta analisar as formas de distribuição de bens e recursos, mas sim, analisar, de forma mais profunda, princípios e valores.

O filósofo aborda especificamente três formas de enxergar a justiça. A primeira forma abordada pelo autor diz respeito a uma busca por maximizar a utilidade ou o bem-estar dos indivíduos, ou seja, a justiça deve buscar o máximo de felicidade, contemplando o máximo de pessoas (Sandel, 2021).

A segunda diz que justiça é respeitar a liberdade de escolha dos indivíduos. Todos devem ter o direito de escolher seus atos reais, em suas vidas, quanto às escolhas realizadas em um plano hipotético na chamada posição original. Já a terceira forma de ver a justiça, a qual o autor se filia, diz que “justiça envolve o cultivo da virtude e a preocupação com o bem comum” (Sandel, 2021).

Segundo Sandel (2021), não há como efetuar análises com relação aos conceitos de justiça sobre determinado fato, dissociando-se de virtudes e das noções, por exemplo, de honra. Contudo, estas questões, em regra, são distintas entre os indivíduos, levando a ideais de justiça totalmente diferentes entre as pessoas.

A justiça deve ser entendida, portanto, como um compromisso com a equidade, envolvendo a participação efetiva dos indivíduos na tomada de decisões

que afetam o coletivo. Não há como pensar um ideal de justiça a todos, sem a participação desses neste processo (Cunha, 2017).

Desta forma, enquanto Rawls enxerga a justiça como uma organização da sociedade de modo que todos os membros da sociedade possam ser livres e tratados com igualdade e que eventuais desigualdades somente são aceitas se todos puderem acessar e ainda assim beneficiar os menos favorecidos, Sandel defende que a justiça não pode ser enxergada a partir de um conjunto de princípios abstratos e distantes das realidades.

Como dito, Sandel (2021) desenvolve sua teoria dialogando com situações práticas em vistas e inserir o leitor nas discussões de justiça reais da sociedade, fazendo com que sejam confrontados pressupostos morais.

De modo distinto dos autores até então elencados, Martha Nussbaum, filósofa também norte-americana, desenvolve uma teoria complementar à teoria de John Rawls, em seu livro “Fronteiras da justiça: deficiência, nacionalidade e pertencimento à espécie”, sobre a qual Pompeu e Teixeira (2017, p. 179) vão dizer que foi “construída como uma proposta de complementação da teoria da justiça como equidade de John Rawls”.

A teoria da autora, conhecida como teoria das dez capacidades, enfatiza que a realização da justiça se dá com a qualidade de vida das pessoas, contudo, a teoria de Rawls, embora importante e com base sólidas, não fornece meios para considerar a vida real dos cidadãos, sendo vaga, portanto (Nussbaum, 2013).

Com base na filósofa, a construção de uma teoria de justiça não pode ser traçada simplesmente tomando um ponto de partida original e situações hipotéticas, como propõem os contratualistas, o que de certa forma é aceito por Rawls. Para ela, é preciso ampliar as fronteiras da justiça, permitindo uma maior inclusão. A autora entende necessário pensar nos incapazes, nos animais e nas plantas, bem como em cidadãos de todas as nações (Nussbaum, 2013).

Esta ampliação, se daria através de um pensamento distinto de Rawls. Enquanto Rawls (2016) propõe um acordo inicial para a eleição de princípios de justiça, Nussbaum (2013) elenca dez princípios, os quais constituem os resultados a serem buscados na análise de justiça.

Resumidamente, os princípios são:

1. Vida. Ter a possibilidade de viver uma vida de duração considerável. Ter a vida preservada de uma morte prematura.

2. Saúde física. A possibilidade de vida com qualidade de saúde em todos os âmbitos, recebendo uma alimentação adequada e de local seguro para viver.
3. Integridade física. Ter segurança para ir e vir sem estar em risco sua integridade física em todos os aspectos. Ter a oportunidade de satisfazer seus desejos sexuais e escolher sobre questões sexuais.
4. Sentidos, imaginação e pensamento. Ser capaz de utilizar seus sentidos, imaginação e pensamento integralmente. Aprender o mínimo necessário sobre temas acadêmicos básicos e ter liberdade de expressão política, artística e religiosa.
5. Emoções. Ser capaz de desenvolver relações afetivas com terceiros, em todas as suas nuances. Não ter o desenvolvimento emocional bloqueado.
6. Razão prática. Ter liberdade para criar opiniões, raciocinar. Liberdade de consciência e prática religiosa.
7. Afiliação.
  - a. Ser capaz de viver com outras pessoas, e doar-se a elas.
  - b. Não ser discriminado por suas características, opiniões e condições sociais.
8. Outras espécies. Ser capaz de viver em harmonia com animais e plantas, no meio ambiente como um todo.
9. Lazer. Ter atividades recreativas. Rir, brincar.
10. Controle sobre o próprio ambiente
  - a. Político. Poder participar de agremiações e grupos políticos, podendo opinar sobre as escolhas políticas que impactam em sua vida.
  - b. Material. Direito à propriedade, trabalho e não ser turbado de suas posses. (Nussbaum, 2013, p. 91, 92, 93).

A autora, portanto, de forma simplificada, busca teorizar o enfoque sobre as capacidades, balizando sua teoria sob a ótica da dignidade da pessoa humana. Assim, a teoria proposta não tem o condão de definir um conceito estático do que seria justiça, mas, como Sen (2011), ela procura observar as realidades sociais, as necessidades básicas de uma vida humana digna para, a partir delas, fornecer subsídios para uma plena inclusão.

Para além de Nussbaum, Sandel, Nozick e Sen, outros autores trabalharam os conceitos de justiça, porém as contribuições até então elencadas forneceram bases teóricas para o desenvolvimento da presente pesquisa.

Os autores, cuja teoria foi abordada neste tópico, trabalham as questões de justiça a partir das realidades, saindo do plano utópico, buscando o atingimento do que seria justiça na vida real, tendo em vista a dinâmica das sociedades.

No curso desta dissertação, confrontar-se-ão diversas vezes as ideias de justo, nas mais variadas concepções, mas tomando como base sempre a teoria de justiça de John Rawls, espinha dorsal deste trabalho.

Para que se chegue a uma aplicação vertical dos conceitos até então levantados, serão trabalhados os conceitos de justiça aplicados à tributação para a inclusão socioeconômica.

## 2.4 A INCLUSÃO SOCIOECONÔMICA A PARTIR DA TEORIA DE JUSTIÇA COMO EQUIDADE APLICADA À TRIBUTAÇÃO

A justiça, descrita pelos autores e pesquisadores até então trabalhados, perpassa pelos mais diversos meios da sociedade, dentre os quais, especial papel tem o meio tributário.

Derzi, Botelho e Fiorindo (2016), em artigo publicado, enfatizam que as regras tributárias, instituídas em determinado ordenamento jurídico, possuem relevante função na busca pela justiça social, em especial em países marcados por maior desigualdade econômica e por alta concentração de riqueza na mão de poucos.

Referida conclusão se dá porque a tributação está intrinsecamente ligada à vida em sociedade, ao menos, no atual modo de viver, uma vez que a manutenção da máquina estatal se dá através deste mecanismo.

Crucial, portanto, que se analise os conceitos de justiça aplicados a este meio de oneração dos indivíduos, em vistas a aprofundar a pesquisa no seu tema específico.

Dentre os autores que trabalham sobre o tema justiça e os tributos, Rawls, nosso teórico estrutural, tem relevantes contribuições. A justiça distributiva é um dos objetos de discussão da teoria de justiça como equidade de Rawls. Para que ela se efetive, o autor discorre sobre a necessidade de serem criados quatro mecanismos para a efetivação (Rawls, 2011).

Seria necessário um setor de alocação, responsável pela manutenção de um mercado competitivo, com preços justos, e um de estabilização, que faria a função de garantir empregos e acesso a oportunidades de acesso ao crédito (Rawls, 2011).

Além desses, é fundamental um setor de transferências, responsável pela garantia de um mínimo social aos indivíduos, bem como o atendimento das necessidades que não são supridas livremente pelo mercado, na espécie de um papel subsidiário. Por fim, e o mais importante para este estudo, seria necessário um setor de distribuição, que teria como função a formulação e garantia de uma justiça distributiva, por meio da tributação e do ajuste ao sistema de propriedades (Rawls, 2011).

Este último setor, segundo o filósofo, seria dividido em dois subsetores, em que um deles se encarregaria de efetuar os ajustes nas propriedades, com tributos

sobre a renda, por exemplo, sem objetivo de onerar os cofres do estado, mas sim, de simplesmente gerar uma igualdade ou ao menos de fomentar isto (Rawls, 2011).

O outro subsetor teria como função a instituição de formas de onerar os cofres do Estado para proporcionar a redistribuição, através de tributos sobre o consumo (Rawls, 2011).

Percebe-se aqui que os estudos de Rawls têm como fim a criação de um ambiente justo e, para isso, são necessários mecanismos que proporcionem esse ambiente. A tributação para o autor tem o fim de gerar igualdade de oportunidades entre os indivíduos e não de simplesmente onerar os cofres públicos para a realização de políticas públicas de qualquer modo. O tributo é um meio que não pode trazer ainda mais desigualdade (Rawls, 2011).

Ao comentar os escritos de Rawls, Shikida (2018) descreve que, para tributar, é preciso observar a capacidade econômica de cada indivíduo membro desta sociedade, aplicando o princípio da igualdade que trata da distribuição de direitos e deveres de forma imparcial, e da diferença, considerando que não há igualdade absolutamente formal entre esses.

Sandri (2020), por sua vez, vai comentar que Rawls enxerga a tributação progressiva como um mecanismo capaz de promover a justiça distributiva nas sociedades regidas pelos princípios de justiça.

Ocorre que a teoria de Rawls, como já explanado anteriormente, é deveras distante da realidade fática, de modo que serão tomados outros aportes para que se adentre nas questões atinentes à inclusão socioeconômica.

Para Balbé (2018, p. 46),

é possível que sob o signo "justiça tributária" estejam pressupostos os imperativos éticos", as normas jurídicas, os métodos e procedimentos através dos quais seja possível alcançar a exata dimensão da carga tributária dos indivíduos em consonância com sua capacidade econômica, bem como distribuir essa mesma carga tributária entre todos os membros de uma sociedade organizada, vedando a possibilidade de que os benefícios alcançados por parte de alguns dos sujeitos venha a caracterizar prejuízo àqueles situados nas camadas sociais menos favorecidas.

O autor citado entende que uma justa tributação perpassa pela ideia de uma expropriação na exata medida da capacidade contributiva do indivíduo, ao passo que a distribuição desta arrecadação seja dentro de regras que não gerem prejuízos aos menos favorecidos da sociedade (Balgé, 2018).

Balbé (2018) comenta ainda que a tributação possui papel relevante no ponto em que estimula a transferência de renda e capital através de mecanismos como a progressividade e a seletividade.

A progressividade sobre bens e renda fomenta o indivíduo a movimentar seu patrimônio sob pena de, deixando-o parado, seja taxado, o que poderá incentivar a transferência de renda (Balbé, 2018).

Sobre o tema, Baptista (2011) descreve que a justa tributação poderá ser alcançada se os indivíduos forem taxados na exata medida de sua capacidade de contribuir para o sistema. Aqueles que mais podem, ao pagarem mais, fazem girar a roda da transferência de patrimônio, possibilitando que os menos favorecidos da sociedade sejam contemplados com um conjunto de acessos mínimos para que se preserve a dignidade destes indivíduos.

A correta distribuição da carga tributária e a correta alocação dos recursos arrecadados permitiria o acesso à educação, cultura, informação, o que importaria em justiça social (Baptista, 2011).

Para Conselvan (2022), a tributação possui relação intrínseca com as teorias de justiça, no sentido de que a exação não pode interferir no mínimo existencial, devendo ser orientada pela ótica da capacidade contributiva. Por esta razão, seria imperativo que, sob a ótica da necessária busca da justiça fiscal como fim precípua do direito tributário, siga-se um imperativo ético tributário, na repartição do ônus fiscal.

Essa repartição do ônus fiscal de forma justa, na medida da capacidade de cada indivíduo, aliada à redistribuição de recursos, proporcionaria o acesso a bens públicos e econômicos aos cidadãos (Balbé, 2018). A função alocativa do Estado cumpriria com o objetivo de inclusão socioeconômica dos indivíduos.

Carrazza (2010) enfatiza que, no direito tributário, aquilo que se enxerga como igual ou desigual não pode ser aferido de forma hipotética ou abstrata, mas sim, a ótica da capacidade contributiva dos indivíduos. Aquele que não tem capacidade, deve ser tratado de forma distinta daquele que a possui, ao passo que os iguais, devem ser tratados de forma igual. Trata-se da aplicação dos ideais de ser desigual para gerar igualdade.

Para Santos (2021), a disparidade de armas entre o fisco e o contribuinte faz surgir a necessidade de não apenas haver um tratamento desigual dos desiguais

em suas devidas proporções, porém obter-se um conjunto de regras que, efetivamente, signifique uma contribuição em justa medida a todos.

Tipke e Yamashita (2002) trazem a ideia de que a justiça fiscal é valor supremo do estado de direito. Na concepção dos autores, a justa medida entre tributação necessária para a consecução do Estado deve ser distribuída entre todos os cidadãos.

Caliendo (2009) leciona que não haveria um conceito isolado de justiça do ponto de vista tributário para o mundo jurídico, a compreensão do referido instituto dependeria diretamente das demais circunstâncias, inclusive econômicas.

Sua compreensão deriva da correlação entre a justiça e a eficiência, em matéria tributária, temas esses que guardam relação com aspectos econômicos como custo do Estado e capacidade de pagamento de tributos dos indivíduos (Caliendo, 2009).

Denota-se do apanhado aqui exposto que, para os autores, a justa tributação deve passar, necessariamente, pela observância de regras que contemplem uma tributação na medida da capacidade econômica dos indivíduos.

Ou seja, um pagamento justo de tributos cumpre seu fim quando cada membro da sociedade contribui na medida de suas possibilidades. Os menos favorecidos contribuem menos, enquanto os mais favorecidos, contribuem mais (Kuntz e Rodrigues, 2018).

Trata-se aqui do princípio da capacidade contributiva. No curso da presente pesquisa, será estudado o ordenamento jurídico pátrio, no que tange ao regramento tributário. É pertinente salientar que a capacidade contributiva é premissa constitucional, insculpida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal do Brasil (BRASIL, 1988).

Referido dispositivo prevê que a tributação, sempre que possível, terá caráter pessoal e será graduada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1988).

Ribeiro (2019) escreve que a justiça de determinado sistema tributário não está atrelada às espécies tributárias instituídas, mas guardam maior relevância com as bases sobre as quais incide a exação tributária e sobre as características quantitativas de cada tributo.

Piketty (2014) expõe a conclusão de que os países desenvolvidos se utilizaram da construção de um estado fiscal e social para alcançar modernização e o desenvolvimento nacional.

Em fechamento, tem-se a concepção de Castro, que esclarece o tema expondo um conceito claro sobre justiça tributária ao definir que:

Falamos em justiça fiscal para nos referirmos a um sistema normativo equilibrado, que proteja o cidadão contribuinte contra abusos e arbitrariedades, cometidas não só pelo fisco, mas também pelos demais contribuintes. (2016, p. 98).

Existe, neste sentido, um claro dilema a ser analisado e sopesado quando da instituição dos tributos. É preciso arrecadar para a manutenção dos serviços do Estado aqueles necessários ao cumprimento dos pressupostos mínimos dos indivíduos, todavia, esta exação deve observar critérios justos e com o fim de promover uma mínima igualdade entre os indivíduos.

Já se tratou acerca do princípio da capacidade contributiva e sua relação próxima com aquilo que se denomina justiça fiscal ou justiça tributária, porém existem outros critérios criados para que possa aproximar-se uma tributação mais justa em vistas à inclusão socioeconômica.

Será tratado em campo específico um destes outros mecanismos, a denominada técnica da seletividade tributária em razão da essencialidade dos produtos e serviços, que em síntese, trata-se de técnica que visa privilegiar uma mais alta tributação sobre produtos e serviços que sejam menos essenciais e taxando menos produtos de primeira necessidade (Canazaro, 2015).

Acerca da seletividade, Barbosa e Gonçalves (2016) escrevem que a diferenciação de alíquotas em razão das características dos itens tributados consiste em medida que proporciona o acesso a itens básicos, como alimentação, a quem possui menor capacidade.

A aplicação de medidas que visam a um maior equilíbrio entre a capacidade de pagar e a necessidade de acesso a itens básicos dos contribuintes, em confronto com a necessidade de arrecadação do Estado para atendimento do seu fim, consistem em meios de atingimento de justiça tributária (Ribeiro, 2019).

A justiça tributária correlaciona-se com a inclusão socioeconômica neste sentido. Alíquotas tributárias menores refletem em menores preços. A aplicação da seletividade tributária se subsume nessa hipótese, no sentido de que, por taxar menos

os produtos mais essenciais, permite o acesso a uma maior parcela da população a estes.

Cotejando a construção teórica do presente trabalho acerca do tema justiça em si, com os conceitos ora elencados, tem-se que as bases filosóficas de reflexão sobre aquilo que seria justo aplicam-se diretamente às questões tributárias.

Afirma-se isso, pois a busca pela justiça de Rawls passa por princípios que visam preservar a liberdade, e que as eventuais desigualdades devem, necessariamente, respeitar a possibilidade de acesso de todos a essas, e que este acesso a melhores condições deve levar a um proveito ao menos favorecidos (Rawls, 2011).

A tributação justa perpassa por esses mesmos conceitos, no sentido de que todos os iguais devem ser taxados de forma igual, e que, se há alguém desigual (falando-se em capacidade contributiva), esta desigualdade deve servir para uma arrecadação distinta, para futura redistribuição, por exemplo.

Da mesma forma, a pesquisa de Sen (2011) de que a comparação de situações flagrantemente injustas deve levar a uma ponderação e direcionar a uma melhoria daquele indivíduo diante da situação de escolha, na busca pela justiça fiscal, quando da aplicação da legislação tributária, deve-se tomar decisões que proporcionem a redução das desigualdades e da melhora das condições dos que vivem situações claramente injustas.

Estudando a posição dos outros autores estudados, chega-se a conclusão semelhante, de modo que verifica-se que um sistema tributário bem ordenado e que respeita os pressupostos daquilo que seria justo, com base no que foi descrito e trabalhado nesta pesquisa, será um sistema inclusivo do ponto de vista socioeconômico.

O tratamento tributário de forma distinta, através de benefícios e incentivos fiscais, de forma intencional, contribui para um desenvolvimento socioeconômico equânime (Campanile, 2017).

Uma aplicação equânime da incidência e distribuição tributária enseja uma fiscalidade menos injusta e um efetivo melhor proveito comum, sendo esse o fim precípua da justiça tributária (Santos, 2021).

Kuntz e Rodrigues (2018) escrevem que uma política tributária eficaz observa e trata as desigualdades. Busca, além da arrecadação, o tratamento isonômico dos contribuintes. Não apenas com as medidas extrafiscais, mas também

com as medidas de caráter fiscal, o Estado deve almejar a redução das desigualdades sociais.

Importante, neste sentido, para que se avance na pesquisa, analisar o sistema tributário Brasileiro, observando suas características e a existência de mecanismos que promovam a realização da inclusão socioeconômica.

Por ser objeto de pesquisa da presente dissertação, efetuar-se-á estudo da técnica de seletividade tributária em razão da essencialidade dos produtos e serviços, por consistir em mecanismo que fomenta a inclusão socioeconômica pela melhor distribuição do ônus fiscal.

Além disto, importante que se busque em outros ordenamentos, mecanismos semelhantes à seletividade tributária em razão da essencialidade dos produtos e serviços, a título exemplificativo, com intuito de colher subsídio para que se apontem perspectivas e premissas. Isso se dará nos próximos capítulos.

### **3 A TÉCNICA DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE**

#### **3.1 A SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Neste tópico, pretende-se expor as linhas gerais do sistema tributário Brasileiro, em vistas a entregar ao leitor uma trilha desde as premissas constitucionais e históricas tributárias até a aplicação prática do instituto da seletividade em razão da essencialidade dos produtos e serviços. Será delineado um histórico do referido instituto na legislação Brasileira, chegando à legislação tributária catarinense, como corte de campo de estudo.

A legislação tributária Brasileira, possui forte base constitucional, contendo diversos artigos dedicados a tributação em si, versando sobre princípios, vedações, divisão de competências tributárias e outros temas (Brasil, 1988).

Historicamente falando, as regras tributárias sempre estiveram presentes no regramento constitucional, desde 1891, sofrendo mudanças no decurso do tempo. A bem da verdade, desde a época do Brasil colônia, já havia regras tributárias vigentes que eram aplicadas no território. Somente a partir da Proclamação da República, e mais especificamente com a Carta de 1891, regras como a repartição de receitas na federação foram constitucionalizadas. (Balthazar, 2005).

Nas constituições posteriores, o mesmo cenário seguiu-se. A Constituição de 1934 trazia princípios tributários como o da legalidade e limitações tributárias quanto a instituição de impostos uns sobre os outros. Essa Carta trouxe um sistema tributária mais estruturado e com maior complexidade. A título de inovação surge nessa Constituição o tributo chamado contribuição de melhoria (Balthazar, 2005; Balthazar, 2006). Já Cossio (2002) escreve que, com a Constituição de 1934, houve uma ampliação das bases de tributação, aumentando a arrecadação do estado.

Segundo Balthazar (2005) a Constituição de 1937, embora emanada de um golpe de Estado, mantém a regra de disposições tributárias na Carta Magna, mas sem modificações significativas.

No período posterior a Proclamação da República, até a Constituição de 1946, não havia disposições ou tendências claras à necessidade de observar-se a

essencialidade na aplicação das regras tributárias. Foi somente com a Carta de 1946, que tais mecanismos foram inseridos no sistema constitucional tributário (Canazaro, 2015). Nicácio (apud Balthazar, 2005) defende que somente com a Constituição de 1946 é que se passou a ter um verdadeiro e relevante sistema tributário Brasileiro.

Em que pese o texto dessa Carta Magna não fizesse referência direta à essencialidade, previa a isenção do imposto sobre consumo, nos casos em que a lei previsse a chamada indispensabilidade de mercadorias a habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico. Tratava-se de isenção destinada aos que possuíam menor capacidade contributiva (Canazaro, 2015).

Importante apresentar o ponto de vista de Balthazar (2005) sobre esse mesmo tema. Enquanto Canazaro (2015) entende que a norma constitucional previa a isenção, aquele entende que havia uma imunidade tributária. Distinção discreta, mas que possui impacto na compreensão do instituto.

Para aclarar, Carneiro (2016) leciona que, enquanto a imunidade, prevista na Constituição impede que o tributo incida, ou seja, é a ausência de competência tributária, a isenção, prevista em norma infraconstitucional, pressupõe a existência de competência tributária, todavia, dispensando o pagamento do tributo.

Retornando à linha do tempo constitucional e buscando maior objetividade ao leitor, tratar-se-á nesta sequência acerca da Constituição de 1967, que trouxe, dentre as singelas alterações no sistema tributário, aspectos relacionados à essencialidade.

Fora insculpida na Carta de 1967 a obrigatoriedade de o legislador estadual isentar do imposto sobre a circulação de mercadorias determinados produtos considerados de primeira necessidade (Canazaro, 2015).

Surge, na lei maior de 1967, de modo claro, a expressão seletividade em razão essencialidade, mas aplicada ao IPI e não especificamente ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM). A redação do artigo 22, parágrafo 4º era:

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

§ 4º - O imposto sobre produto industrializado **será seletivo, em função da essencialidade dos produtos**, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. (grifo nosso) (BRASIL, 1967)

Observa-se que esta redação constitucional é semelhante àquela constante no artigo 48 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), que, ao tratar do IPI, prevê que “O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos” (BRASIL, 1966).

A Constituição de 1967 é originada após a assunção dos militares ao poder, em abril de 1964, do mesmo modo que o código tributário nacional, que entrou em vigor durante o regime militar.

Sobre o código tributário nacional, este possui caráter de lei complementar, embora tenha sido aprovado no rito legislativo de lei ordinária. Isto porque, na vigência da Constituição Federal de 1946, não havia forma específica para a aprovação de lei tributária, na modalidade de lei complementar. Tal previsão é inaugurada com a Carta Magna de 1967 (Balthazar, 2005).

Retornando ao assunto específico da seletividade no ordenamento jurídico, tem-se que, no mesmo contexto da Constituição de 1967, sobreveio, no Código tributário já mencionado, a expressão contida no artigo 48, qual seja: “Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos” (Brasil, 1966).

Faz-se aqui um aporte na linha cronológica sobre a seletividade, que guarda relação íntima com a essencialidade. O artigo 18-A do código tributário nacional (que é de 1966, mas este artigo foi inserido em 2022) prevê que, para fins de incidência do tributo disposto no artigo 155, I da Constituição de 1988 (ICMS), os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais (Brasil, 1966).

Maior clareza acerca do tema, seletividade em razão da essencialidade, ocorreu na Carta Magna de 1988. A referida Carta Cidadã trouxe ao regramento constitucional a já existente técnica da seletividade, de forma enfática e clara, especificamente no artigo 153, § 3º, I com relação ao IPI, e artigo 155, § 2º, III, com relação ao ICMS (Brasil, 1988).

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Em razão do recorte metodológico adotado na presente pesquisa, será aprofundada a seletividade aplicada ao ICMS, para que não se aporte conceitos e conteúdos que não agregarão diretamente no desenvolvimento deste trabalho.

Para que se feche esta menção ao princípio da seletividade em razão da essencialidade relativo ao IPI, tem-se que se refere à norma constitucional deveras semelhante ao que ocorre com o ICMS, contudo com um detalhe de redação distinto. Com o IPI tem-se a expressão “será”, enquanto no ICMS tem-se a expressão “poderá”.

Tratar-se-á desse ponto neste momento, porém será abordado mais à frente neste trabalho novamente, em momento oportuno, mas desde já se provoca o leitor quanto à eventual distinção entre as expressões “será” e “poderá” e as implicações no universo legal tributário.

Paulsen (2012), ao tratar genericamente da norma de seletividade na constituição, mas referindo-se ao disposto quanto ao IPI, refere que a seletividade em razão da essencialidade trata-se de norma com caráter impositivo e não facultativo ao legislador, sob pena de, ao não observar tal regra na atividade legislativa, conceberem-se normas de forma inconstitucional (Paulsen, 2012).

Importante anotar que esta é a concepção de outros autores com relação ao ICMS, como Regina Helena Costa (2014) para quem o cerne da conclusão está no fato de que a noção de direito como faculdade é instituto próprio do direito privado, sendo que todo “poder” atribuído ao Estado é na realidade um poder/dever.

Roque Antônio Carrazza (2011) também comunga da mesma compreensão de que não se trata de uma faculdade e sim uma obrigatoriedade legal, em razão da necessidade de utilizar-se de tal mecanismo como mecanismo de extrafiscalidade.

A análise de Canazaro (2015) com relação à seletividade e à essencialidade merece destaque, pelo fato do autor possuir estudo específico sobre

o tema. Na concepção dele, as normas constitucionais tributárias não se tratam de conselhos ao legislador, pois, se assim fossem, perderiam sua natureza deontológica, ou seja, sua natureza normativa de princípio (Canazaro, 2015).

Na contramão desse entendimento, Navarro Coelho (2012) compreende que a interpretação deve ser literal, no sentido de que se trata de faculdade, sendo referida tese embasada na derivação do ICMS do ICM, que era historicamente exigido com alíquotas uniformes desde a EC 18/65

Machado (1998) tem compreensão semelhante, no sentido de que o tributo pode (ao contrário da expressão deve) ser utilizado para fins extrafiscais por ter natureza eminentemente arrecadatória, sendo onerador dos caixas do Estado.

Mais razoável é a interpretação vinculada à hipótese primeiramente exposta, tendo em vista o sistema de proteção ao contribuinte prescrito na Constituição de 1988, diferentemente dos dispositivos tributários constitucionais anteriormente vigentes, que versavam sobre regras mais distantes, mas ponderando-se com a letra da disposição constitucional.

Trata-se de uma imposição constitucional ao legislador incumbido de instituir o tributo com tais características, na hipótese de, em sendo instituídas alíquotas distintas entre produtos, ao contrário do que era previsto para o antigo ICM até a Emenda Constitucional (EC) 1/69, deverá esse observar a seletividade em razão da essencialidade.

É uma máxima quando se fala em interpretação de dispositivos legais, a ideia de que o legislador não se utiliza de letra morta e, desse modo, entende-se que toda disposição legal possui uma razão de existir, e a necessidade de ser utilizada (Miozzo, 2016).

Será abordado este tema novamente no próximo capítulo, quando se tratará da necessidade de observar estas regras para a instituição das alíquotas do ICMS e sua consequente necessidade de atualização constante, sob pena de tornarem-se inconstitucionais.

Quanto à aplicação da técnica da seletividade em razão da essencialidade, como dito, estudar-se-á com relação ao ICMS, em virtude do recorte metodológico e, especificamente, ao estado de Santa Catarina, em vistas a cumprir os objetivos da presente pesquisa.

Avançando no recorte metodológico adotado, tem-se que, em meados de 1923, o Brasil instituiu um tributo sobre vendas mercantis, que, de forma velada, havia

sido sugerido por órgãos de classe como medida para frear o crescimento do imposto de renda. Esse ato seguia uma tendência mundial de instituição de tributos sobre o consumo (Krieger, 2019).

O atual tributo denominado ICMS remonta ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), trazido ao ordenamento pátrio na Constituição de 1934 (BRASIL, 1934).

No curso do tempo, referido tributo sofreu severas alterações, sendo diretamente derivado do ICM, substituto do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) (Krieger, 2019).

O ICM foi inaugurado no sistema tributário Brasileiro com a EC 18/65, que trouxe alterações na Constituição de 1946. O ICM incidia sobre as operações de circulação de mercadorias, sem indicar a incidência sobre os serviços, como ocorre atualmente (Nelson, 2006).

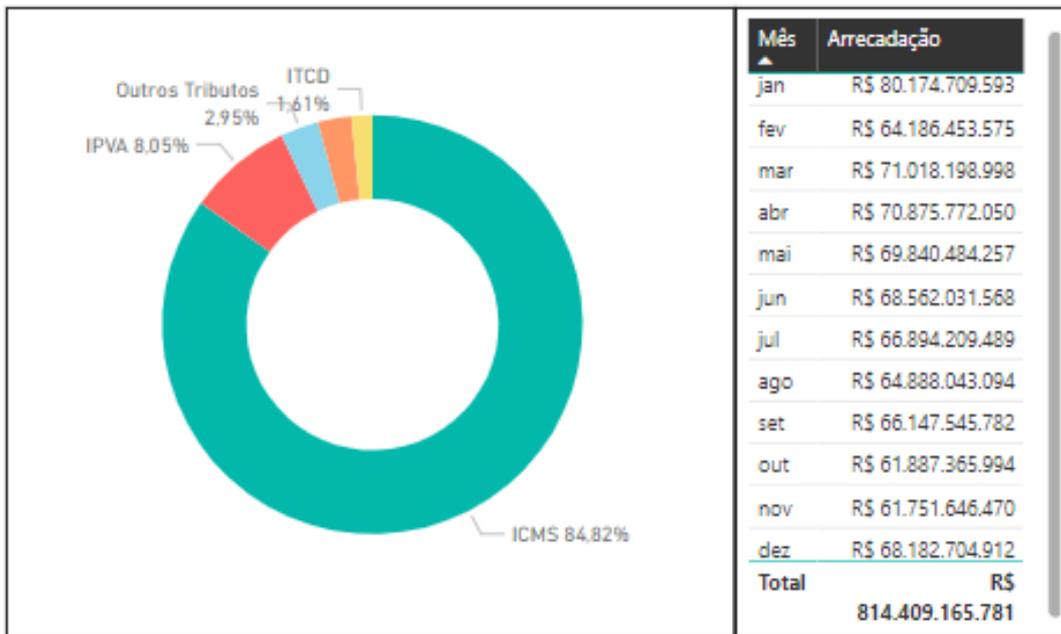
Com o advento da Constituição de 1988, o ICM sofreu alterações para o modo com que se tem atualmente, tendo mudança significativa com relação à incidência sobre determinados serviços (Carrazza, 2011).

O ICMS é, portanto, tributo da espécie imposto, instituído e arrecadado pelos estados, com características específicas e distintas da maioria dos tributos. É um dos maiores responsáveis por onerar os cofres públicos destes entes tributantes, e, em razão disto, sobretudo pelas altas alíquotas incidentes, e a alta arrecadação, possui relevância o estudo acerca da aplicação do instituto da seletividade em razão da essencialidade sobre este (Krieger, 2019).

O ICMS possui característica fiscal, todavia pode assumir um caráter extrafiscal quando concedidas isenções e não incidências. O tributo terá característica extrafiscal quando instituídas alíquotas distintas entre produtos, com o objetivo de desincentivar o consumo de determinados itens, bem como de incentivar ou permitir o acesso a produtos que sejam mais essenciais (Krieger, 2019). Esta, na realidade, é a regra da seletividade em razão da essencialidade, aplicada ao ICMS.

O ICMS é um imposto de alto impacto na economia, eis que a maior parte da arrecadação dos estados advém deste tributo. Por tal característica, os impactos no bolso do contribuinte são severos, quando se aplica uma tributação de modo seletivo. A imagem abaixo evidencia a magnitude deste tributo.

Figura 1 – Boletim de arrecadação de tributos estaduais (nível Brasil)



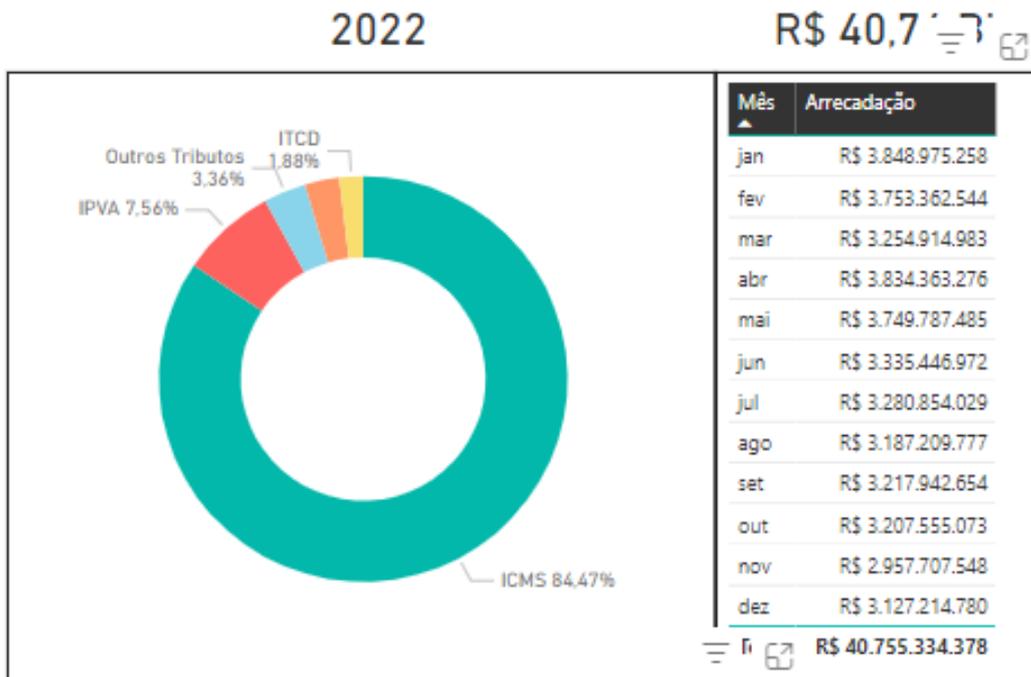
Fonte: Confaz, (2022)

O quadro acima apontados demonstra o montante de tributos arrecadados pelos estados, a nível Brasil, no ano de 2022, ou seja, congregando as receitas de todos os Estados da federação, divulgado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Observa-se que 84,82% da arrecadação destes entes da federação se dá através do ICMS, sendo que em números exatos, ao aplicar-se o percentual sobre os valores totais constantes na coluna à direita, obtém-se a cifra de R\$690.781.854.415,44 (seiscentos e noventa bilhões, setecentos e oitenta e um milhões, oitocentos e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e quinze reais e quarenta e quatro centavos).

Notadamente, o valor é expressivo a nível nacional, mas, ao aprofundar-se o tema e analisar-se o mesmo quadro de informações a nível estadual, verifica-se comportamento semelhante nas devidas proporções.

Figura 2 – Boletim de arrecadação de tributos estaduais em Santa Catarina



Fonte: Confaz, (2022)

Ao efetuar-se o mesmo cálculo, aplicando-se o percentual do ICMS sobre o montante arrecadado, obtém-se a cifra de R\$ 34.426.030.949,09 (trinta e quatro bilhões, quatrocentos e vinte e seis milhões, trinta mil novecentos e quarenta e nove reais e nove centavos), o que certamente se configura em uma cifra expressiva do total arrecadado constante na coluna à direita.

Ademais, uma característica especial do ICMS é a previsão de ajustes entre um comitê formado por representantes de diversos estados, denominado Confaz, para a concessão de benefícios fiscais, conforme disposição no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988).

Outra particularidade é que, embora as alíquotas incidentes sejam estabelecidas em lei ordinária pelos próprios entes tributantes, ou seja, cada estado ou Distrito Federal, essas entidades estão adstritas aos limites de alíquotas mínimas e máximas, caso essas sejam fixadas pelo Senado Federal, nos termos do art. 155, § 2º, V, 'a' e 'b', CF. (Krieger, 2019).

Isso importa porque, conforme discorrido anteriormente, tem o Estado o poder/dever de estabelecer as alíquotas de modo seletivo, com base na essencialidade dos produtos, sendo limitado aos patamares estabelecidos pela casa do Senado Federal.

É prudente salientar que o Senado não determinou os percentuais máximos, mas apenas determinou regras sobre percentuais mínimos em alguns casos (Krieger, 2019).

Assim, os entes tributantes detêm uma clara liberdade legislativa para a fixação das alíquotas de ICMS, o que permite uma melhor adequação do tributo às particularidades de cada unidade da federação.

É prudente que se ressalte que esta certa discricionariedade dada aos estados da federação, em razão da inexistência de um rol definindo o que seria essencial ou supérfluo, por vezes leva a uma burla do real sentido do princípio da seletividade, resultando em alíquotas elevadíssimas, o que traz prejuízos ao contribuinte final (Sampaio, 2019).

Retornando-se ao cerne deste tópico, o instituto da seletividade em razão da essencialidade no ICMS, por ser aplicado estado a estado, mostra-se como medida que proporciona uma boa forma de observar o que é mais essencial àquela região, dado o fato de o Brasil ser um país de dimensões continentais.

De modo empírico, sem maiores esforços, pode-se perceber que alguns itens que são essenciais no sul do Brasil, não o são em regiões ao norte, como por exemplo a erva mate.

No Sul do País, a referida mercadoria faz parte do cotidiano, podendo-se dizer que se trata de item necessário à subsistência dos habitantes da região. A exemplo disso, a legislação do ICMS de Santa Catarina, que, ao aplicar o instituto da seletividade em razão da essencialidade no ICMS, inclui a erva mate na lista de produtos de consumo popular, definida pelo artigo 26, II, “d” do regulamento do ICMS/SC, com alíquota incidente de 12%, ao invés da alíquota geral de 17% (Santa Catarina, 2001).

Ao observar a legislação do ICMS do estado do Amazonas, denota-se que, dentre as medidas de aplicação da essencialidade, tem-se tratamento tributário especial a polpa de Açaí, item que notadamente faz parte da cultura e alimentação básica daquela região (Amazonas, 2023).

O instituto da seletividade em razão da essencialidade, quando aplicado ao ICMS, mostra-se como mecanismo de promoção da melhor distribuição da carga tributária sobre o consumo, indo de encontro com a ideia de justiça fiscal abordada no capítulo 2 desta dissertação.

Construído assim um arcabouço teórico inicial acerca da seletividade em razão da essencialidade aplicada ao ICMS, no ordenamento jurídico pátrio, cabe avançar na aplicação prática do instituto na legislação do ICMS de Santa Catarina.

De modo diverso da Constituição Federal, a seletividade tributária na legislação do ICMS de Santa Catarina não está prevista de forma expressa, mas através de determinadas medidas tomadas no texto da lei.

Nesse ponto se remete aos aportes feitos anteriormente neste mesmo tópico com relação a seletividade do ICMS ser obrigatória ou facultativa, reafirmando nossa compreensão lá exarada. Todavia, a legislação do ICMS de Santa Catarina, ainda que de forma não expressa, evidencia a adoção deste princípio.

Observa-se que o artigo 19 da Lei n. 10.297/1996 de Santa Catarina, que dispõe sobre as regras do ICMS no estado, prevê as alíquotas aplicáveis nas hipóteses de incidência descritas na lei (Santa Catarina, 1996).

Denota-se que o artigo elenca uma série de alíquotas, que variam entre 25%, 17%, 12%, a depender do objeto a ser tributado (Santa Catarina, 1996).

Dentre as variações, pode-se notar que a alíquota geral no estado é de 17%, e que produtos considerados supérfluos tem tributação mais gravosa, na base de 25% (Santa Catarina, 1996).

Este ponto, por si só, parece suficiente para caracterizar a adoção pelo legislador catarinense da técnica da seletividade em razão da essencialidade dos produtos e serviços, uma vez que a legislação privilegia os bens e serviços mais necessários em detrimento dos menos necessários, todavia, avança-se neste ponto.

Deonísio Koch (2022), doutrinador e pesquisador catarinense da legislação do ICMS, leciona que a seletividade é um preceito pragmático existente na Constituição Federal, que possui como escopo distribuir, da melhor forma possível, a carga tributária de acordo com a essencialidade dos produtos, de modo que se amenize a exação sobre os bens e serviços considerados essenciais às atividades humanas, e onerando mais os produtos supérfluos que se prestam a luxos ou que prejudique a saúde, por exemplo.

Em artigo escrito para meio não acadêmico, mas de relativa relevância no mundo jurídico, Koch (2022) escreveu que a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário 714.139, oriundo de demanda que discute a legislação de ICMS de Santa Catarina, confirmou a ideia de que a legislação do ICMS deste estado adotou o princípio da seletividade em razão da essencialidade.

Referida decisão, sob o rito da Repercussão Geral, tema 745 culminou com a seguinte tese firmada:

Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços (Brasil, 2021).

Ainda acerca da legislação do ICMS/SC em si, tem-se que os produtos que são tributados com alíquotas superior à alíquota geral de 25% são produtos considerados supérfluos conforme regulamento do ICMS, tais como bebidas alcoólicas, cigarros, perfumes e armas (Santa Catarina, 2001).

De outro modo, tem-se produtos tributados com alíquotas inferiores de 17% e 12%, sendo esses últimos o que a legislação catarinense denomina produtos de consumo popular (Santa Catarina, 1996).

Produtos como carne, leite, farinha, macarrão e pão são alguns dos tributados com estas alíquotas inferiores, o que remete a uma concepção empírica de que são produtos essenciais, ou seja, produtos de primeira necessidade (Santa Catarina, 2001).

Denota-se, nesse sentido, que a legislação de ICMS catarinense não traz de forma expressa o instituto da seletividade, todavia, o texto da lei, quando analisado da forma acima, observando as variações de percentual e os itens tributados em si, demonstra a adoção pelo legislador catarinense, pelo instituto da seletividade.

Esta é a conclusão alcançada quando do julgamento do tema 745, já transcrito anteriormente, no ponto em que menciona “Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) [...]”. (Brasil, 2021). O julgado analisava um caso da legislação de ICMS de Santa Catarina.

Para Godoi (2016), ao contrário da posição que já se expôs anteriormente, a adoção da seletividade é facultativa ao legislador estadual quando da definição das regras para o ICMS, contudo se optar-se por alíquotas distintas entre categorias de mercadorias, então é necessária a observância dos critérios de essencialidade.

Discorreu-se, até então, acerca do sistema tributário Brasileiro e a inserção do instituto da seletividade em razão da essencialidade e em vistas a seguir o recorte

metodológico territorial, observou-se a implicação deste instituto na legislação do ICMS de Santa Catarina.

Para que se avance, é prudente que trabalhe o que é um item essencial, para direcionar a aplicação da seletividade. Como dito, a legislação não traz o conceito propriamente dito deste instituto, pesquisadores já se debruçaram sobre este tema, e colhe-se, do mundo acadêmico, perspectivas neste sentido.

Farias (2017, p. 83) explanou que “a essencialidade se enquadra na noção de conceito jurídico indeterminado porque tem uma zona de incerteza conceitual ampla, possibilitando diversas interpretações sobre se um produto é essencial ou não”

Costa (2019) escreveu que a essencialidade de um produto ou serviço é obtida, ou ao menos deveria ser, sob uma ótica do produto/serviço em si, e não em um plano subjetivo, por meio de escolhas individuais.

Para esse autor, embora haja discrepâncias pontuais, há uma certa previsibilidade no padrão de comportamento humano. Uma pessoa mais abastada pode consumir somente itens básicos, e um mais necessitado pode ir além e consumir itens supérfluos. Para ele, isto não macula a ideia de que se deve entender a essencialidade de determinado item, sob a ótica das características do produto (Costa, 2019).

Canazaro (2015), ao tratar da essencialidade como critério norteador da seletividade de modo genérico, aduz que essencial é aquilo que pode ser vinculado a uma vida mínima e apto a garantir o bem-estar da sociedade.

Tilbery, (1974), em artigo publicado em livro de Ruy Barbosa Nogueira, sendo um clássico dos estudos sobre tributação e essencialidade, descrevia a essencialidade como algo não relacionado apenas às necessidades biológicas do indivíduo, mas sim de um padrão de vida decente, dentro de um certo grau de bem-estar da sociedade.

Baleeiro (2004) ensina que a essencialidade pode ser tida como uma qualidade ou um estado do que é essencial, do que é indispensável. O mesmo autor diz que o termo essencialidade se refere a uma adequação do produto ao maior número de habitantes.

Por essenciais, deve-se entender os produtos e os serviços que ocupam, em determinado contexto histórico-social, a cesta de consumo da maioria da população (Godoi, 2016).

Carrazza (2011), em comentário sobre a aplicação da essencialidade nas alíquotas tributárias, define que deverão levar em conta o grau de superfluidade dos itens tributados, sendo este o critério balizador. O essencial é o necessário, o que vai na contramão do supérfluo.

Nas palavras de Esturilio (2008), o grau de essencialidade, de necessidade de um item tem relação não somente com o atendimento de necessidades básicas dos indivíduos, mas também com a coletividade, decorrendo diretamente de uma análise a partir da relação entre possibilidade de privação ou indispensabilidade de cada item.

Há ainda, uma relativa confusão entre as concepções do que seria algo essencial, e do que seria a essencialidade tributária, que não são a mesma coisa (Canazaro, 2015)

Norma que visa à promoção da igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo; norma que atua como critério de comparação, integrando a relação entre grupos de mercadorias e ou serviços, para a promoção de um fim: um estado de igualdade na tributação (Canazaro, 2015).

O conceito delineado pelo autor demonstra que a essencialidade tributária vai além da ideia daquilo que seria essencial. Seria necessária uma análise dos produtos em si, e desses diante do cenário do sistema em que ele está inserido, ou seja, dos grupos de mercadorias que se correlacionam com o sistema.

A partir das ideias acima levantadas, parece razoável definir a essencialidade como uma característica de determinado produto ou serviço, com relação ao seu uso, observando-se, em um certo nível de graduação, a viabilidade ou inviabilidade da privação desses produtos ou serviços aos consumidores.

Assim, quando da efetivação da técnica da seletividade em razão da essencialidade dos produtos e serviços, a graduação da exação deverá se dar em atendimento a esses preceitos.

Derzi (1991) escreveu que, quando se tem um sistema tributário que efetua tratamento tributário diferenciado pela essencialidade, promove-se uma justiça imperfeita, mas, ainda sim, justiça.

A essencialidade de modo algum personifica o modelo perfeito de tributação em vistas a atingir os maiores postulados de justiça, todavia, direciona de modo bem claro, o sistema tributário para um caminho que observa minimamente os princípios gerais do direito tributário.

Em tendo tratado dos pontos inerentes ao instituto da seletividade em razão da essencialidade dos produtos e serviços no sistema tributário Brasileiro e na legislação do ICMS de Santa Catarina, impende observar se este instituto é aplicado em outros ordenamentos jurídicos, e de que modo isso se dá.

### 3.2 A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA EM OUTROS ORDENAMENTOS JURÍDICOS

No âmbito do Direito Tributário Brasileiro, observam-se as regras vigentes dentro de cada unidade da federação, quando se trata de tributo de competência estadual. Do mesmo modo, dentro do Brasil, observam-se as regras Brasileiras tributárias para a arrecadação fiscal.

Todavia, dentro de cada Estado, aqui considerado no sentido de país, regras distintas se aplicam, eis que cada país possui um regramento constitucional distinto, ainda que eventualmente componham o mesmo bloco econômico, como Mercosul ou União Europeia. Há alta discrepância entre os ordenamentos tributários dos países, seja nas bases sobre as quais incide a tributação, ou seja nas alíquotas em si (ABRAHAM e PEREIRA, 2020).

Importa neste tópico observar a existência e a eventual aplicação da seletividade tributária em razão da essencialidade, em outros ordenamentos jurídicos. Saliencia-se que não se busca exaurir toda a matéria, eis que há uma imensidão de ordenamentos jurídicos tributários, mas trazer ao leitor, a título exemplificativo, outros modos de se aplicar a este instituto, em vistas a ampliar nosso olhar.

Isso é relevante, porque a seletividade em razão da essencialidade, nosso objeto de estudo, é uma técnica que se aplica à tributação sobre consumo, conforme já visto.

Neste contexto, é importante observar outros ordenamentos que eventualmente apliquem neste instituto. Sabe-se que a predileção pela tributação sobre o consumo, que representa um sistema mais regressivo e contrário aos postulados de justiça fiscal, não é exclusividade Brasileira (Barreto, 2020).

Barreto (2020) constatou a premissa de que os países que optam pela maior incidência da tributação sobre o consumo são em regra países menos desenvolvidos. Isso é inclusive o caso do Brasil. Conforme estudo divulgado pela Receita Federal sobre a carga tributária de 2018, tem-se que a tributação ao menos

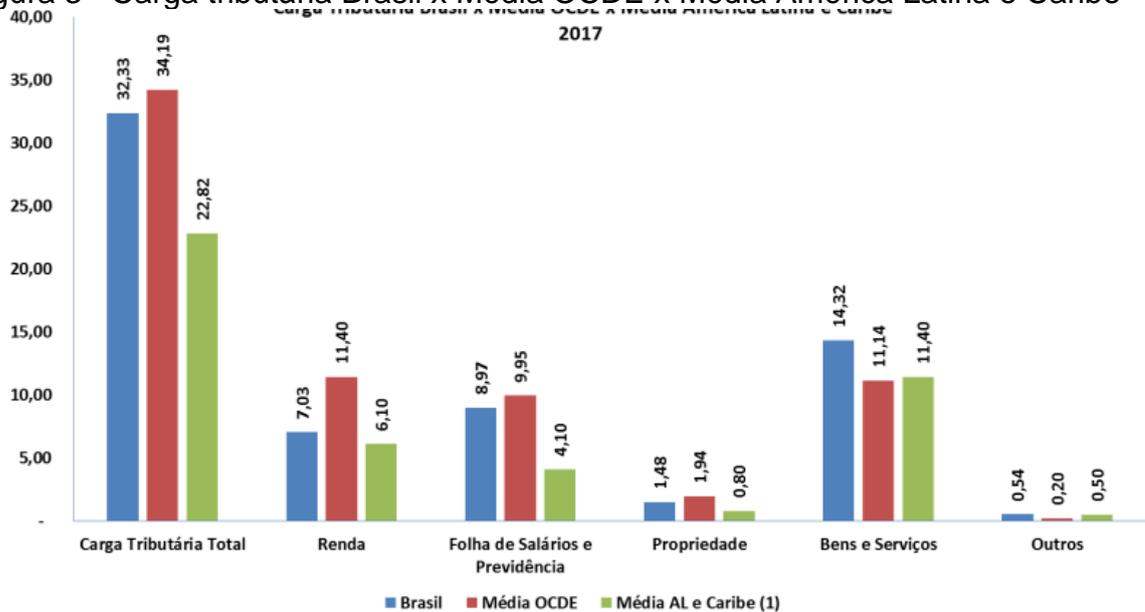
desde 2010, período do estudo, incide massivamente sobre o consumo (bens e serviços) (Receita Federal, 2018).

Ao analisarem-se os gráficos deste estudo, em relação ao ano de 2017, observa-se que o Brasil possui uma carga tributária de 32,3%, sendo inferior a países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como França, Holanda e Portugal, e superior a países como Turquia, Estados Unidos e Canadá. A média da OCDE é de 34,2% (Receita Federal, 2018).

Na mesma pesquisa, com bases de incidência selecionadas, percebe-se elevada alteração. Quando se trata de bases sobre Renda, Lucro e Ganho de capital, o Brasil possui um percentual de 7%, enquanto a média da OCDE é de 11,4". Ao contrário, ao observar-se a base bens e serviços, o Brasil possui 14,3%, enquanto a base da OCDE é de 11,1% (Receita Federal, 2018).

O gráfico abaixo, extraído do documento da Receita Federal do Brasil de 2018, mostra de forma precisa a carga tributária total, e por bases de incidência do Brasil, da América Latina e da OCDE (Receita Federal, 2018).

Figura 3 - Carga tributária Brasil x Média OCDE x Média América Latina e Caribe



Fonte: Receita Federal (2018)

Observa-se que, com relação à América Latina, o Brasil encontra-se em patamares distantes em relação à carga total e aos tributos incidentes sobre bens e serviços.

Agora, adentrando em nosso objetivo neste tópico da pesquisa, inicia-se abaixo a exposição de institutos de seletividade tributária, ou ao menos semelhantes a isto, aplicados em outros países.

Desde já, é importante salientar que os regimes tributários são distintos, e o ordenamento constitucional o é, do mesmo modo e, em sendo assim, uma aplicação de alíquotas gradativas, ou ao menos duas distintas, de acordo com o grau de importância, necessidade e aplicação de cada produto e serviço, é o que se busca, e não necessariamente a expressão seletividade ou essencialidade.

Não serão tomados grupos específicos de países na condição de bloco econômico, mas sim efetuar-se-á a exposição de alguns países esparsos, para que se observe o instituto da seletividade em si.

Inicialmente tratar-se-á de países integrantes da OCDE, todavia, sem direcionar o estudo a todos membros deste grupo. A escolha da OCDE se dá pelo fato dessa, além de abranger diversas culturas e formas distintas de constituição dos países, possuir um bom banco de dados de informações relativas aos seus membros, o que fornecerá subsídio para pesquisa.

A OCDE, em inglês é denominada *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD), é um grupo de países com objetivo de “moldar políticas que promovam prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar para todos” (OCDE, 2023).

Em estudo de 2018, observa-se que uma parte dos países integrantes da OCDE possui uma espécie de tributação especial denominada *excise duties*. Essas constituem-se em tributos incidentes sobre itens supérfluos (OECD, 2018).

A arrecadação desses tributos, em vinte dos 36 países da OCDE em 2018 (em 2023 representam 38 países) representa cerca de 5% a 10% do total da tributação auferida, sendo inferior a 5% em apenas outros oito países (Austrália, Canadá, Islândia, Israel, Nova Zelândia, Suíça e Estado Unidos), e superior a 10% em outros oito países (Estônia, Grécia, Lituânia, México, Polônia, Eslovênia, Turquia e Letônia) (OECD, 2018).

Nos Estado Unidos, existe previsão tanto constitucional, quanto no regramento infraconstitucional para tributos com características seletivas (Amaral & Matschulat, 2022). Essas *excise taxes*, como são chamados esses tributos, são formas de tributação que observam a seletividade quando da fixação das alíquotas (Falcão, 2019).

No sistema norte-americano, as *excise taxes* incidem sobre produtos como combustíveis carvão. Ainda, no sentido de onerar mais os produtos supérfluos, têm-se tributos mais elevados sobre álcool, cigarro e armas de fogo. Embora tenha-se uma larga gama de incidência, as *excise taxes* representam uma pequena parcela da arrecadação, conforme estudo de 2020 (Amaral & Matschulat, 2022).

Aqui é preciso observar a diferença do direcionamento da carga tributária dos Estados Unidos. Enquanto a maior parte da incidência tributária Brasileira se dá sobre o consumo lá (Godoi, 2016), a maior base de incidência é a renda (IRS, 2023), situação que se replica na maioria dos países mais desenvolvidos (OECD, 2018).

Outro país que aplica tributos seletivos é a Finlândia. O consumo do país é tributado com dois impostos, chamados Imposto sobre Valor Agregado (IVA), e o imposto especial sobre consumo. A seletividade é aplicada através de ambos impostos, o especial sobre consumo e o IVA. (Bilhim, 2020).

A alíquota geral do IVA é de 24%, todavia, há alíquotas variadas de acordo com o tipo de bem ou serviço tributado. Para bens de alimentação, mercearia e serviços de restauração, tem-se a alíquota reduzida para 14%, e para 10%, nos casos de livros, medicamentos, esportes, cultura, rádio e televisão por exemplo. No caso dos impostos especiais, têm-se alíquotas majoradas para álcool, derivados do tabaco, combustíveis e eletricidade. Esses são comuns a toda a União Europeia (Bilhim, 2020).

Além destes, a Finlândia possui outros impostos especiais majorados sobre refrigerantes, embalagens de bebidas, resíduos entregues em aterros e derivados de petróleo (Bilhim, 2020). Denota-se que a Finlândia possui a técnica da seletividade bem desenvolvida, e aplicada tanto sobre o IVA, com alíquotas reduzidas sobre produtos mais importantes como alimentação, quanto sobre os impostos especiais, com maior exação sobre refrigerantes e destinação de resíduos sólidos.

É importante ressaltar que se trata de um país de menor dimensão, com cultura distinta e economia de base diferente, tendo-se, assim, um bom exemplo de aplicação da seletividade para contribuir com esta pesquisa.

Outro país que se pode perceber a seletividade tributária é a Alemanha. A constituição alemã possui regramento que institui uma tributação que leva em consideração a seletividade. Em especial, destacam-se dois produtos que possuem uma tributação mais agressiva, sendo os derivados de tabaco e as bebidas alcoólicas, especialmente a cerveja (Amaral & Matschulat, 2022).

Também chamados de *excise duties*, estes tributos majorados possuem o mesmo escopo de desincentivar o consumo dos produtos sobre os quais incidem. De modo distinto, além do imposto seletivo em geral, na legislação alemã existe a previsão de imposto seletivo específico denominados *Biersteuer* e *Tabaksteuer*, relativos à cerveja e ao tabaco, respectivamente, os quais possuem fins extra-fiscais (Amaral & Matschulat, 2022).

Esse modelo se assemelha ao adotado no Brasil, no sentido de lançar-se mão de tributação mais onerosa sobre cigarros e bebidas alcoólicas, especialmente no tocante ao ICMS e IPI (Farias, 2017). Em Santa Catarina, têm-se alíquotas de ICMS de 25% sobre cigarros e bebidas alcoólicas (Santa Catarina, 1996).

Se voltar os olhos para os países vizinhos ao Brasil, observa-se aplicação da técnica da seletividade, ainda que de modo tímido, como no Uruguai (Soares, 2020). O Uruguai possui uma alíquota geral denominada taxa básica de 22%, e uma taxa mínima de 10% (Uruguay, 1998).

Havia a previsão de que a alíquota geral era de 23% que incidia sobre os produtos e serviços em geral, com uma taxa mínima de 14% de alíquota aplicável em regra aos bens de primeira necessidade (Barreto, 2020).

Com a edição do Decreto n. 207 de 2007, passou-se a alíquota geral de 22% e uma mínima de 10%, conforme já exposto, que varia de acordo com os itens tributados (Uruguay, 2007).

Não há uma discrepância de alíquotas, como no Brasil, que possui 27 legislações de ICMS, com liberdade para implementar alíquotas distintas, contudo o sistema de alíquota geral e mínima evidencia a possibilidade de alíquotas distintas, em razão do bem ou serviço tributado.

A Argentina, que também adota o IVA, possui uma alíquota geral de 21%, uma alíquota reduzida para 10,5% para produtos in natura como frutas, verduras e alguns alimentos, e uma alíquota máxima de 27% (Barreto, 2020).

A legislação que estabelece as regras para o IVA da Argentina, Lei n. 23.349/1986 e suas alterações, no artigo 28, dispõe sobre os produtos que terão a alíquota reduzida, como mel, pão, carnes, grãos, farinha de trigo entre outros. Ao mesmo tempo, a lei estabelece a majoração para 27% para as operações sobre gás, eletricidade e água controlada por medidor (Argentina, 1986).

Denota-se, neste sentido, que há certa semelhança com a legislação do ICMS de Santa Catarina, que trata de forma a reduzir o ICMS incidente sobre os produtos básicos assim como na legislação Argentina.

Ainda, conforme mencionado quando se tratou do caso da Finlândia, aplica-se a seletividade na exação do IVA na União Europeia, o que se dá de forma seletiva com as *excise taxes (duties)* (OECD, 2018).

Sobre a OCDE (2023) em si, essa disponibiliza, em sua página, um campo específico para as pesquisas e os indicadores acerca do tratamento tributário nos países, denominado *Consumption Tax Trends 2022*.

Especificamente sobre *excise duties*, tem-se uma planilha sobre os tributos incidentes sobre cigarros, produto que empiricamente sabe-se ser prejudicial à saúde e que o consumo deve ser desestimulado.

Na análise do gráfico de 2022, (*Annex Table 3.A.4. Taxation of Tobacco*) observa-se que a Áustria tributa a 34,5%, alíquota próxima dos 30% do Chile, 30% da Estônia e 32,05% da Polônia. Diferentemente desses, a Itália tributa a 59,80%, a Turquia a 63% e a Coreia do Sul a 64,76%. Situação semelhante se observa quando da análise de outras planilhas de *excise duties* sobre vinho, cerveja e demais bebidas alcoólicas (OCDE, 2023).

Neste sentido, denota-se que diversos países adotam postura semelhante a do Brasil ao aplicarem a técnica da seletividade tributária. Como observado, a aplicação se dá de forma distinta, mas com o mesmo princípio de fundo, tributar menos os bens e serviços mais importantes à vida e ao convívio humano, e onerar, de forma mais excessiva, os bens e serviços não essenciais. As formas de aplicar a seletividade e essencialidade tem certa variação, o plano de fundo, porém, permanece o mesmo.

Já se abordou anteriormente a necessidade de se observar determinados pressupostos para a aplicação do direito tributário, assim, passa-se à análise desses pressupostos, consistentes em princípios jurídicos relativos à seletividade tributária, em vistas a aprofundar a compreensão acerca do tema e sua aplicação.

### 3.3 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS RELATIVOS À SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

A questão dos princípios jurídicos relativos à seletividade tributária é algo em que não há um certo consenso. A doutrina diverge com relação à própria

seletividade ser ou não princípio. Professores como Carrazza, (2011), Machado e Machado Segundo (2008) e Carneiro (2016) compreendem ser a seletividade princípio.

Na mesma linha de entendimento, Tavares (2016), ao definir a seletividade como princípio, defende sua posição, ainda que sem este objetivo diretamente ao trazer a ideia de que os princípios relativos ao direito tributário são aqueles que se voltam essencialmente à garantia dos contribuintes. Por outro lado, Costa (2019) e Esturilio (2008) entendem o contrário.

O objetivo neste tópico não é necessariamente discorrer sobre a seletividade em si e sim sobre os princípios que gravitam sobre ela, visando compreender sua função e realização dentro do ordenamento jurídico tributário.

Para Canazaro (2015), seriam princípios ligados à seletividade tributária, à igualdade tributária e à capacidade contributiva. A aplicação da seletividade em razão da essencialidade seria meio para que se atinja os princípios mencionados, ou seja, a seletividade deve ser aplicada em observância a esses princípios.

Para Costa (2019), por sua vez, ter-se-iam como princípios diretamente ligados à seletividade, a justiça fiscal e o estado social. Para o autor, a seletividade não tratar-se-ia de um princípio em si, por não ter a abstração típica destes, consubstanciando-se em verdadeiras normas de aplicação imediata.

Tratar-se-á, portanto, dos princípios que guardam relação com a seletividade tributária. Importante ressaltar que não há qualquer objetivo de hierarquizar os princípios tratados, mas tão somente os expor.

Sobre a Igualdade tributária, possui como escopo a busca pela paridade de posição entre contribuintes, excluindo privilégios e, ao mesmo tempo, estabelecer o mesmo grau de sacrifício aos contribuintes, de acordo com sua capacidade contributiva (Canazaro, 2015).

Para Carneiro (2016), a igualdade tributária ou isonomia não guarda relação somente com um tratamento igual entre os contribuintes, mas também uma possibilidade de tratar de modo desigual os desiguais, com vistas a uma melhor efetivação.

O tratamento dado às pequenas e microempresas evidencia tal necessidade. Do mesmo modo, a disposição constitucional que autoriza o tratamento distinto tributário às diferentes regiões do Brasil com intuito à redução das desigualdades (Carneiro, 2016).

Esta ideia de tratamento desigual, na esfera tributária, vai de encontro com as normas gerais impostas na Constituição Federal, especialmente no artigo 5º. A igualdade é um objetivo geral do ordenamento jurídico pátrio, de modo que a busca pela igualdade tributária vai de encontro com essa premissa (Brasil, 1988).

O direito tributário não é um mundo à parte da sociedade, fechado em suas regras. Ao contrário, é meio para que se atinja os objetivos gerais da nação, eis que, através deste regramento, pode-se atingir os primados de justiça (Rawls, 2016). Aliás, o princípio da igualdade tributária atua diretamente com o fito de moldar o sistema tributário para uma distribuição equitativa da repercussão tributária (Costa, 2019).

Carrazza (2010) explica que contribuintes, em igual situação, devem ser taxados em idêntica medida. Será contrária a este pressuposto, norma tributária que incida apenas sobre parte dos indivíduos que estejam na mesma situação jurídica.

Não obstante, há tributação diferente para indivíduos diferentes, todavia, não se pode, ao analisar a aplicação da exação tributária sobre determinados casos, definir simples privilégios em detrimento dos demais. As eventuais diferenciações devem ser fundadas em critérios razoáveis e proporcionais (Paulsen, 2020).

Santos (2021), por sua vez, ao comentar sobre a igualdade tributária, escreve que, para que se concretize um estado fiscal justo, necessário se faz uma gradação dos tributos de modo a incidir mais sobre o contribuinte que possui melhores condições do que o que possui menos.

Ao observarem-se os conceitos acima expostos acerca da igualdade tributária, percebe-se sua intrínseca ligação com o princípio da capacidade contributiva. Baptista (2011) vai dizer que este é corolário do princípio da igualdade.

Este princípio possui origem em tempos remotos. Buffon (2009) escreve que coube a Adam Smith, um dos primeiros escritos sobre este tema, defender a ideia de que os súditos deveriam contribuir para a existência do governo, dentro dos limites de suas rendas, sob a proteção estatal.

Canazaro (2015) escreve que a capacidade contributiva se subsume em norma que visa à busca de uma melhor distribuição do ônus tributário. Ou seja, observar a capacidade contributiva é olhar o potencial que cada contribuinte tem de fazer sua parte pelo sistema, sem que isso comprometa sua subsistência, ao menos.

Deve, nesse sentido, a exação tributária atingir o sujeito passivo da relação na exata medida de suas possibilidades de pagar ao Estado. A essência deste

princípio seria a necessidade de dividir a porção necessária à sobrevivência do contribuinte, daquela destinada a onerar os cofres do Estado (Baptista, 2011).

Tavares (2016, p. 121) defende a ideia de que, se o Estado definir determinada exação tributária, deverá criar critérios para “olhar para a pessoa e avaliar, com base na sua possibilidade de contribuir para o Estado, enquanto ela será onerada”.

A capacidade contributiva deve ser observada com relação ao momento da exação, eis que, segundo estudos de Ramos (2023), não há que se falar em capacidade em potencial para o futuro. E, além disso, observa-se a disponibilidade econômica, e não jurídica quando da análise.

A redação do artigo 145 da Constituição Federal por si só expressa a compreensão neste sentido, de que a tributação deverá, sempre que possível, respeitar a capacidade de pagar do indivíduo (Brasil, 1988).

Ainda, Andrade et al (2023, p. 6) definem que a capacidade contributiva deve ser mensurada “a partir dos vários momentos em que a renda do indivíduo se manifesta.” A concepção dos autores se dá no sentido de que a capacidade de contribuir do indivíduo não é estanque, e modifica-se a depender inclusive do fato gerador do tributo em questão.

Gomes e Junior (2023), ao tratarem da capacidade contributiva, trazem uma ideia ainda mais aprimorada. Segundo os autores, a capacidade contributiva, nos termos do artigo 145 da Constituição, só deve ser auferida após a dedução do mínimo existencial ao contribuinte.

Realmente este ponto de vista faz sentido, de maneira que, ao observar a totalidade da disponibilidade do contribuinte para aferição da capacidade contributiva, há desrespeito à preservação do mínimo existencial.

Primeiramente, deve-se resguardar o que o indivíduo carece para sua subsistência e, somente após, é que o Estado pode onerar a disponibilidade do contribuinte.

A centralidade do princípio é de que a carga deve ser distribuída de acordo com as possibilidades do pagador de impostos. Isso implica em adotar-se uma forma de tributação que permita medir a capacidade de pagamento de tributos de cada contribuinte, em suas próprias características, com alíquotas que fomentem a igualdade tributária anteriormente tratada (Miguel, 2023).

Transcreve-se o entendimento de Mileo Filho (2021, p. 132-135):

“o consumo é um índice revelador de capacidade econômica, vale dizer, corresponde a um signo presuntivo de riqueza. Por um prisma objetivo, quem consome bens e serviços, é porque tem dinheiro para tanto.

[...]

considerando que na tributação sobre o consumo o valor do tributo, a rigor, integra o preço do produto, da mercadoria ou do serviço e, considerando, também, que este tributo é via de regra suportado pelo consumidor final, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade tem um papel importante na graduação da tributação conforme a capacidade econômica, na medida em que, de um lado, reduz a carga tributária incidente sobre bens e serviços necessários a um padrão de vida mínimo decente, que retrata a esfera de consumo das pessoas menos favorecidas (aquilo que esta classe consegue financeiramente consumir), e, de outro lado, eleva a carga tributária incidente sobre bens e serviços supérfluos, de conotação luxuosa, normalmente consumidos pelas pessoas mais abastadas”

Denota-se que o autor compreende que no consumo haveria uma forma de auferir-se a capacidade contributiva do indivíduo. Desse modo, pode-se perceber a riqueza do contribuinte através do seu padrão de consumo (Mileo Filho, 2021).

Esse conceito tem direta ligação com nossa pesquisa, eis que demonstra que a seletividade tributária aplicada aos produtos e serviços expõe a capacidade contributiva, pois quem mais possui capacidade contributiva, pode, ao menos em tese, consumir produtos e serviços mais taxados (e mais caros por consequência, considerando que o tributo é parte integrante do preço), sendo o contrário também válido (Mileo Filho, 2021).

Canazaro (2015) salienta, que uma tributação que leva em consideração a capacidade contributiva do cidadão é identificada como instrumento de justiça tributária.

Estudou-se, no capítulo dois desta pesquisa, a ideia de uma justa tributação, no sentido de normas que seguem uma expropriação na medida exata da capacidade de pagar do indivíduo e, ao mesmo tempo, enseja uma distribuição que não traga prejuízos aos demais (Balbé, 2018). Costa (2019) compreende que a concretização da justiça fiscal estaria diretamente ligada à aplicação da seletividade em observância à essencialidade.

Ainda, dentre os princípios relacionados à seletividade tributária, tem-se a dignidade da pessoa humana. A dignidade da pessoa humana, em sua compreensão pura, é um dos fundamentos do estado democrático de direito brasileiro, constante no texto constitucional. Por assim ser, deve ser observada também no sistema tributário (Brasil, 1988).

Ávila (2012) ensina que, em razão da função social do Estado de proporcionar a dignidade às pessoas, na esteira do princípio de mesmo nome, não poderia o ente tributante exigir tributos sobre produtos que se destinem a tal garantia.

A dignidade da pessoa humana é, em certa medida, um dos alvos principais da aplicação da essencialidade tributária, por meio da seletividade. Não se busca com uma tributação que observa a essencialidade na sua graduação de alíquotas garantir apenas o mínimo biológico ao indivíduo, mas sim garantir dignidade em sua dimensão social ao indivíduo (Tavares, 2016).

Fábio Canazaro (2015) que possui pesquisa específica sobre a essencialidade tributária afirma que são mais essenciais as mercadorias e serviços que se destinem a manutenção da dignidade humana, erradicação da pobreza e demais objetivos correlatos.

Cavalcanti (2023) escreveu que, na medida em que o Estado tenha como objetivo de sua tributação o atingimento da dignidade da pessoa humana, deve tratar com uma maior incidência tributária aqueles com maior capacidade econômica, excluindo-se do campo de incidência aquilo que é necessário ao mínimo existencial. Servirá a tributação como instrumento de justiça social e redução de desigualdades.

Caliendo, (2022) compreende que a premissa básica do direito tributário estaria em uma justa distribuição dos tributos na medida das necessidades do Estado para o financiamento dos direitos fundamentais da sociedade.

A exação tributária não deve se configurar como impeditivo à manutenção do núcleo familiar e pessoal dos contribuintes, isso posto, deve permitir o mínimo apto a promover a dignidade da pessoa humana (Cavalcanti, 2023).

Canazaro (2015) traz também a ideia de que a dignidade da pessoa humana estabelece um limite ao ente tributante, evidenciando que a tributação não é absoluta.

Ressalta-se, com base no exposto, que o princípio da dignidade da pessoa humana é um fim a ser alcançado com a tributação, bem como é um pressuposto a ser observado quando da atividade legislativa e de aplicação da lei tributária. Esse e os demais princípios estudados possuem clara relação com o instituto da seletividade tributária em razão da essencialidade, sobretudo por constituírem fins a serem alcançados através desse instituto, bem como instrumentos de realização.

Diante dos temas tratados neste capítulo, em que objetivava compreender a sistemática da essencialidade e seletividade tributária, através de seu conteúdo

histórico e prático, imperioso que se avance em nosso objetivo de pesquisa, visando apresentar ao leitor premissas e perspectivas da necessidade de revisão constante desses institutos, com o fim de atingir-se a inclusão socioeconômica, eixo central desta dissertação.

#### **4 NECESSIDADE DE REVISÃO CONSTANTE DA ESSENCIALIDADE NA APLICAÇÃO DO ICMS NOS PRODUTOS E SERVIÇOS EM SANTA CATARINA, EM VISTAS À EFETIVAÇÃO DA INCLUSÃO SOCIOECONÔMICA E JUSTIÇA FISCAL: PERSPECTIVAS E PREMISSAS**

Neste capítulo, aplicam-se as teorias tratadas nos capítulos anteriores às informações apresentadas. O intuito é, a partir de tudo quanto já exposto, estabelecer premissas e perspectivas acerca da revisão constante da essencialidade tributária na aplicação sobre produtos e serviços, em especial quanto ao setor de tecnologia e telecomunicações.

Não se busca tratar desses temas de modo abstrato, mas especificamente quanto ao impacto que esta aplicação tem na promoção da justiça fiscal e consequentemente na inclusão socioeconômica dos indivíduos atingidos.

A justa tributação consiste no objetivo a ser atingido por um conjunto de regras tributárias que contemplem uma tributação na medida da capacidade econômica dos indivíduos (Kuntz e Rodrigues, 2018) e buscar-se-á compreender em que medida isso reflete na inclusão socioeconômica dos indivíduos atingidos, tomando por base o setor de tecnologia.

O setor de tecnologia e telecomunicações foi o escolhido para a pesquisa, eis que se trata de setor relevante e cada dia mais presente na vida do contribuinte, além de sofrer mudanças constantes em razão da evolução tecnológica (Leandrin, 2018).

##### **4.1 HISTÓRICO DO ICMS E SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE PRODUTOS E SERVIÇOS RELATIVOS AO SETOR DE TECNOLOGIA E DE TELECOMUNICAÇÕES EM SANTA CATARINA**

Ao analisar-se o setor tecnológico Brasileiro, denota-se que, desde o início dos anos 1980, observa-se uma constante evolução, em especial no que tange àquelas relacionadas ao setor de comunicação. Tais mudanças significaram uma revolução tecnológica, sendo cada vez mais presentes e alterando o modo de vida dos indivíduos (IBGE, 2009).

No Plano Plurianual (PPA) do governo federal, dos anos 2004/2007, houve o estabelecimento do desafio de ampliar o acesso à informação e ao conhecimento

por meio das novas tecnologias. Ou seja, a preocupação com a disseminação das tecnologias vem inserida nas políticas públicas (IBGE, 2009).

No estudo realizado pelo IBGE (2009) houve a constatação de um aumento, nos anos de 2003 e 2006 por exemplo, de 18,3% no número de empresas que atuam no setor tecnológico.

O progresso das tecnologias teve influência de diversos atores sociais, que pressionaram o Estado para a promoção de políticas públicas atinentes. Em São Paulo/SP e Porto Alegre/RS, com os projetos de implantação dos telecentros, nos anos 2000, houve a disseminação do setor tecnológico, especialmente a informática., levando às comunidades a importância da inserção tecnológica dos indivíduos, criando setores como as coordenadorias de governo eletrônico da prefeitura de São Paulo/SP (Martins, 2015).

A política industrial, tecnológica e de comércio exterior (PITCE), de meados dos anos 2000, contribuiu para o desenvolvimento do setor tecnológico. Dentre as medidas da referida política, houve o fomento a financiamentos e à concessão de benefícios fiscais, como a isenção do Imposto sobre produtos industrializados nos itens do setor. A Lei n. 11.196/05 e a Lei n. 10.973/04, que estabeleciam medidas de incentivo à pesquisa científica e tecnológica, foram também instrumentos incentivadores (Botelho e Almeida, 2022).

Bruhn, Faria e Viglioni, (2022) criticam o modelo de implementação de políticas de incentivo ao desenvolvimento industrial e tecnológico do Brasil no período de 2004 a 2016. Na análise deles, apenas a PITCE foi efetiva em contribuir para o desenvolvimento do setor, justamente no primeiro período, entre 2004 a 2008. Os autores salientam que, embora tenha obtido resultados positivos, a PITCE não atingiu todos os seus objetivos, especialmente, dada a baixa ênfase nos instrumentos fiscais.

Outro instrumento de desenvolvimento do setor tecnológico Brasileiro foi o Plano de Ação em Ciência Tecnologia e Inovação (PACTI), que propunha um investimento de cerca de quarenta bilhões para incentivar pesquisas relacionadas ao setor de tecnologia (Vettorato, 2008).

Tratando-se novamente da Lei n. 10.973/04, conhecida como a "Lei de Inovação Tecnológica", esta dispõe sobre estímulos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, com o objetivo de promover o desenvolvimento tecnológico e a competitividade do país. Dentre as principais previsões dessa lei, tem-se o incentivo a atividades de inovação tecnológica em todas as áreas da economia,

compreendendo a criação e o aperfeiçoamento de produtos, serviços e processos (Brasil, 2004).

Além disso, a Lei n. 10.973/04 teve o condão de corrigir um erro histórico, consistente na atribuição de toda a responsabilidade de desenvolvimento tecnológico para as Universidades (Brasil, 2004).

Com as alterações promovidas, referida responsabilidade passa a ser de todo o setor econômico, e não mais apenas das universidades, contando, então, com iniciativas dos setores econômicos interessados e atraindo investimentos privados (Vettorato, 2008).

Para além dos instrumentos acima mencionados, a Constituição Federal prevê em seu texto, ao tratar das diretrizes norteadoras das políticas a serem adotadas, que irão tomar medidas no sentido de promover o progresso econômico e social. Referidas medidas estão em consonância ainda com o objetivo de desenvolvimento nacional, erradicação das desigualdades e a promoção do bem coletivo (Brasil, 1988).

Tais práticas são recorrentes em estados que buscam desenvolver determinados setores da economia, especialmente aqueles estratégicos. Países como Japão e França, por exemplo, obtiveram bons resultados através das políticas de desenvolvimento dos setores almejados (Suzigan e Furtado, 2010).

Suzigan e Furtado (2010) escrevem que toda implementação de políticas de desenvolvimento de setores da economia é sempre uma árdua e complexa tarefa, uma vez que se trata de intervenção na realidade do mercado, todavia, pode ser uma aliada no desenvolvimento e fomento do setor.

No caso do Brasil, as políticas de incentivo fomentaram o desenvolvimento do setor de tecnologia, o que de fato era o objetivo, através de diversos programas ao longo da história.

Com o desenvolvimento do setor, houve ampliação da produção e prestação de serviços relacionados, de modo que a tributação teve de acompanhar estas mudanças. Ao menos, deveria ser.

Discorre-se neste capítulo sobre as mudanças havidas nos padrões de consumo de quatro itens em específico, a saber, a energia elétrica, a internet, os celulares e os microcomputadores, itens que são o cerne do setor tecnológico, abordando-se ainda as questões tributárias atinentes a estes itens, na legislação do ICMS do estado de Santa Catarina.

Será analisada e exposta de forma organizada a evolução dos padrões de consumo, basicamente a partir dos dados disponíveis no sítio eletrônico do IBGE, através da PNAD.

Foram coletados os dados disponíveis que serão complementados com informações de pesquisas esparsas em outros períodos, todavia, concentrar-se-á a análise nos últimos vinte anos, 2003 - 2023, período em que o setor de tecnologia sofreu maior impacto.

#### 4.2 AS MUDANÇAS NOS PADRÕES DE CONSUMO

A sociedade Brasileira mudou nas últimas décadas. Essa mudança ocorreu devido a uma série de fatores, entre eles a redemocratização e a estabilização da moeda por meio do Plano Real, criando um ambiente favorável para o início do processo de crescimento econômico Brasileiro no início da década de 1990 (Silva, 2018).

A própria promulgação da Constituição Federal de 1988 no Brasil trouxe mudanças significativas em diversos campos, ao menos no texto escrito. Houve um olhar econômico, social e de descentralização de verbas da União para os estados e municípios (Brasil, 1988).

Essas mudanças decorrem em grande parte das mazelas sofridas pela população nos anos que antecederam a promulgação da nova Carta Magna. O período dos anos 1980 foi marcado por uma recessão econômica associada à crise da dívida externa, com extrema pobreza no país (Arancibia, 2012).

Segundo dados do PNAD (IBGE), a pobreza era de altos números nos anos 1980 no Brasil, chegando a cerca de 50,7 milhões em 1981, 63,6 milhões em 1984 e 62,6 milhões em 1988 (IBGE, 2000). Esses valores representam em percentual 43,2%, 50,5% e 45,3% respectivamente aos anos acima listados, da população, de acordo com a pesquisa mencionada.

Os dados mostram que, no início dos anos oitenta, houve o maior volume de pessoas consideradas pobres, ultrapassando a barreira dos 50% da população, especificamente em 1983 e 1984 (IBGE, 2001).

Importante que se ressalte que se trata da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, então leva em consideração os dados coletados por indivíduos

considerando-se as características da família, entendida como o conjunto de pessoas, ou a única pessoa, que reside no mesmo domicílio.

Quanto ao termo pobreza, não se pode determinar um conceito único e universal de pobreza, mas pode-se afirmar que se relaciona a situações em que os indivíduos não conseguem manter um padrão mínimo de vida condizente com as referências socialmente aceitas e estabelecidas como aceitáveis (Barros, Henriques e Mendonça, 2001).

Amartya Sen (2011) escreve que a pobreza não está apenas relacionada ao atingimento ou não de determinado patamar de renda, mas sim com a privação das capacidades básicas de um indivíduo.

Retornando ao tema relacionado às mudanças observadas no contexto Brasileiro, Arancibia (2012) escreve que, dentre os pontos geradores de mudança, têm-se também os planos econômicos, cruzado dos anos 1980, e real dos anos 1990.

Com o governo de Luiz Inácio Lula da Silva, no início dos anos 2000, há uma mudança na economia nacional Brasileira, com o crescimento da renda das famílias motivado pelo crescimento das taxas de emprego (Alves, 2011).

Segundo Hoffman (2013), embora seja apenas um dos fatores e não o principal, o Programa Bolsa Família iniciou uma tendência na redução da desigualdade de distribuição de renda. Barros et al. (2006) atribuem essa redução em grande parte, mais de 50%, a mudanças na distribuição da renda não derivada do trabalho. Neri e Souza (2012) compreendem, por sua vez, que esta redução da desigualdade se deu em sua maior fração à renda derivada do trabalho.

Independentemente do motivo final da redução da desigualdade, segundo as exposições acima, observa-se que essa ocorreu. Essa mudança teria ampliado a probabilidade de acesso a itens de bem-estar (Campelo, 2013).

Segundo Souza (2010), outro fator que trouxe mudanças foi a política de incentivo ao microcrédito, que permitiu o acesso a recursos e que conseqüentemente moveu a economia através da oferta de crédito a pessoas antes não contempladas com esta possibilidade.

Outra mudança significativa vivenciada no Brasil diz respeito a mudança na composição das famílias, no que tange às idades e número de membros. Famílias com muitos membros ou formadas por pessoas de maior idade tendem a consumir produtos necessários apenas com base em suas receitas e disponibilidade financeira real (Santiago, 2014).

Essas mudanças observadas nas últimas décadas geraram impactos nos padrões de consumo, pois com a variação da renda disponível, há um maior acesso ao mercado, independentemente do fator relacionado a essa maior disponibilidade de renda (Silva, 2018).

A tecnologia também impactou severamente a sociedade Brasileira, fato que empiricamente se pode observar. Os meios de produção e acumulação vigentes até tempos pretéritos deram lugar a estruturas e procedimentos modernos e baseados na tecnologia (IBGE, 2009).

A revolução tecnológica, com base na microeletrônica, telecomunicações e informática, culminou com a formação de uma sociedade da informação, que não se deu de forma homogênea, mas acessível num primeiro momento a um grupo seletivo de indivíduos e que, posteriormente, foi sendo acessada pela grande massa populacional (IBGE, 2009).

A Internet, por exemplo, em meados da década de 1980, as salas com essa tecnologia eram poucas e distantes, reservadas principalmente para ambientes acadêmicos e aqueles que podiam pagar por serviços escassos.

No entanto, com o início dos anos 2000 e a forte adoção dessa tecnologia pelas autoridades, a Internet tornou-se uma necessidade da sociedade, presente em residências, locais de trabalho e ambientes públicos de forma massiva (Gonçalves, 2018). O comportamento do consumidor sofreu alterações, mudando à medida que a tecnologia, antes acessível a poucos, tornou-se essencial.

Essa alteração nas relações de consumo refletiu-se em uma crescente digitalização dos processos produtivos e posteriormente da vida social dos indivíduos. O crescimento do uso de microcomputadores e acesso à internet revolucionou o modo de vida dos cidadãos (Silva, 2019).

Em artigo que se publicou anteriormente, trabalharam-se estas mudanças nos padrões de consumo, especificamente analisando quatro itens, relacionados ao setor de tecnologia, que é objeto deste trabalho, sendo estes, internet, energia elétrica, telefones celulares e microcomputadores (Gueiral, Oliveira & Oliveira, 2023).

Tratar-se-á de modo específico sobre as alterações nos padrões de consumo de quatro itens (energia elétrica, internet, telefones celulares/smartphones e microcomputadores), os quais serão tomados como base para impressões, perspectivas e conclusões, todos correlatos ao setor de telecomunicações. Em cada

subitem abaixo, será exposta a razão de pesquisar-se e as mudanças observadas, a partir dos dados disponíveis.

#### 4.2.1 As mudanças nos padrões de consumo de energia de elétrica

Em relação aos padrões de consumo de energia, tomou-se por base o banco de dados histórico do IBGE, que possui dados históricos que remontam a 2001. Desde já se salienta que há um aumento no número de domicílios com acesso à eletricidade (Gueiral, Oliveira & Oliveira, 2023).

Em 2001, havia 45.531.000 domicílios com iluminação elétrica e cerca de 1.889.000 domicílios sem iluminação elétrica. No entanto, em 2015, 67,84 milhões de residências tinham energia, em comparação com apenas 197.000 sem energia (IBGE, 2023).

Compilaram-se os dados em uma tabela para melhor visualização do leitor.

Tabela 1 Evolução domicílios com iluminação elétrica

Ano de contagem	Número de domicílios COM iluminação elétrica* <sup>1</sup>	Número de domicílios SEM iluminação elétrica*
2001	45.531	1.889
2015	67.840	197

Fonte: elaborado pelo autor, (2023)

Para enriquecer os dados, realizou-se uma análise com base no banco de dados de Santa Catarina da concessionária Centrais Elétricas de Santa Catarina (CELESC), que contém números históricos de unidades consumidoras (UCs) desde 1994. Para o estudo, utilizaram-se os dados após os anos 2000.

Em janeiro de 2001, havia aproximadamente 1.645.117 unidades consumidoras conectadas, enquanto, em janeiro de 2020, havia aproximadamente 3.061.299 unidades conectadas, uma diferença de aproximadamente 1.416.182, que representa um crescimento de cerca de 86,08 % (CELESC, 2023).

---

<sup>1</sup> \* Em mil unidades.

Com relação aos números acerca da presença de energia elétrica nos domicílios acima descritos, é importante salientar que se trata de número de domicílios e não de pessoas, de modo que o número final de pessoas é superior, eis que, empiricamente, percebe-se que em cada residência há mais de um indivíduo.

O mesmo banco de dados da CELESC fornece o quantitativo de consumo em MWh, ou seja, a quantidade de energia efetivamente consumida, mostrando um aumento acentuado no consumo de energia (Gueiral, Oliveira & Oliveira, 2023).

Em janeiro de 2000, o consumo era de 963.564.955 MWh, enquanto em janeiro de 2020 o consumo era de aproximadamente 2.302.750.286 MWh, uma diferença de 1.339.185.331 MWh (CELESC, 2023).

Tabela 2 - Consumo de energia elétrica na distribuidora

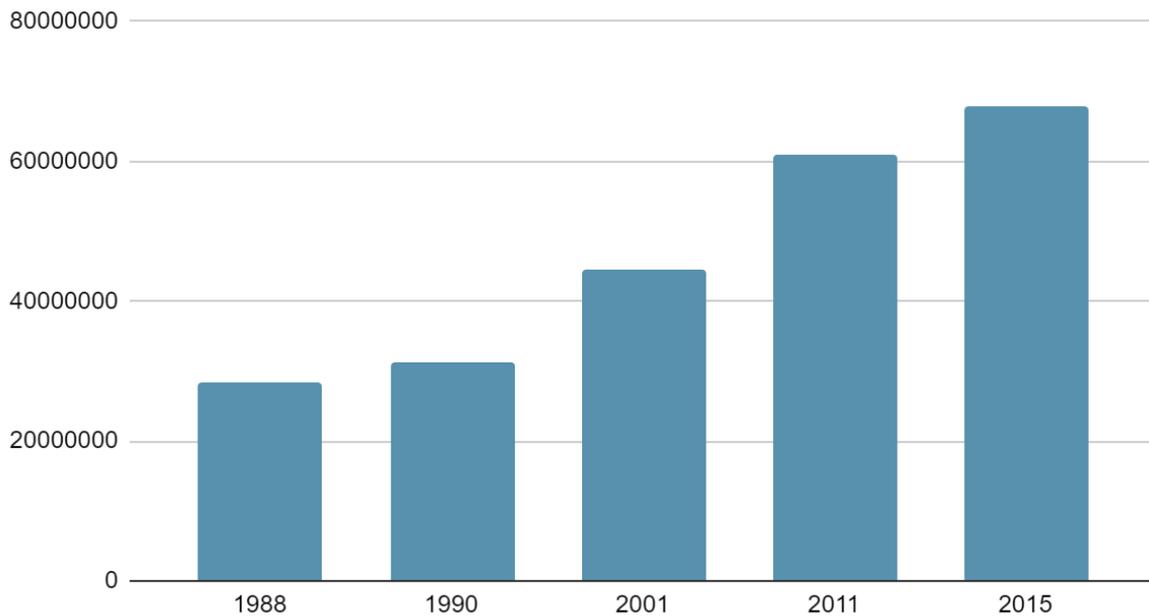
Data de contagem	Número de UC	Valor em MWh
01/2000	1.645.117	963.564,955
01/2020	3.061.299	2.302.750,286
Diferença	1.416.182	1.339.185,331

Fonte: Elaborado pelo autor, (2023)

Paiva (2019), em pesquisa realizada, escreve que em 2010 o Brasil atingiu a marca de 98,7% de pessoas atendidas com o serviço de energia elétrica em seus domicílios, enquanto em 2017 atingiu-se o total de 99,7%.

Para que se visualize de forma ampla a mudança no consumo de energia do Brasil, elaborou-se o gráfico abaixo, que evidencia este crescimento entre os anos de 1988 e 2020, a partir dos dados da PNAD (IBGE, 2023).

Figura 4 – Evolução domicílios com energia elétrica



Fonte: Elaborado pelo Autor, (2023).

O crescimento que é observado no período que se segue, após os anos 90, coincide com o lançamento de programas do governo federal, para disseminação do serviço de fornecimento de energia elétrica em todo o Brasil (Guimarães, 2011).

Em 1999, foi lançado o programa Luz no Campo (Brasil, 1999), que tinha o escopo de interiorizar o fornecimento de energia elétrica, com objetivo final de atingir um milhão de propriedades rurais até o ano de 2002, expectando um benefício direto a cerca de cinco milhões de Brasileiros (Gusmão et al, 2002).

Em 2003, o governo federal lança o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica – Luz para Todos (PLPT), que tinha objetivo semelhante: universalizar o acesso à energia elétrica para as famílias nas regiões rurais, expectando o fornecimento a cerca de dez milhões de pessoas até o ano de 2008 (Guimarães, 2011). Ambos tinham o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a inclusão social através do fornecimento de energia elétrica.

As sociedades contemporâneas demonstram efetiva dependência das matrizes energéticas para seu desenvolvimento, o que condiz com o objetivo do Governo à época destes programas, de disseminar o uso da energia, para fomentar este desenvolvimento, através de políticas públicas (Oliveira, 2018).

A exclusão energética pode ser considerada uma das facetas da pobreza (Oliveira, 2018), e o fomento à distribuição de energia de forma ampla no território

nacional possibilita a inclusão social dos indivíduos, anteriormente excluídos do sistema integrado nacional de energia (SIN).

Outro fator que evidencia o potencial de inclusão, através da disseminação da energia elétrica, é o fato de que famílias não atendidas pelo sistema de energia necessitam utilizar-se de outros meios, os quais em regra são mais caros e danosos ao meio ambiente, como o caso do uso de querosene e óleo diesel (Paiva, 2019; World Bank, 2017).

A energia é compreendida, neste sentido, como um item essencial e fator preponderante para a erradicação da exclusão social dos indivíduos contemplados. O simples acesso à energia elétrica permite o exercício de direitos fundamentais, que sem esta, são tolhidos (Cavalcanti, 2013).

Outro termo utilizado pelos pesquisadores com relação ao não acesso à energia elétrica é “pobreza energética”. No mundo, observando-se dados referentes ao ano de 2016, 87,35% da população detêm acesso à energia elétrica (HLPF, 2018; *International Energy Agency et al., 2018; United Nations, 2018*).

Os dados são relativamente atuais, do período em que a energia não é mais um item para poucos, mas sim, bem de primeira necessidade e fator de acesso a liberdades, de acordo com os escritos de Sen (2011).

Comparando, portanto, os domicílios atendidos com serviço de energia elétrica em 2001 e os números posteriores, 2010, 2015 e 2017, denota-se um crescimento do número de usuários. Ao mesmo tempo, o consumo de energia elevou-se também, evidenciando uma maior demanda por energia elétrica.

Acredita-se que esse aumento possui relação direta com o uso de itens relacionados ao setor de telecomunicações, pois dependem da energia elétrica para seu funcionamento. Com mais pessoas com acesso à energia elétrica, tem-se um reflexo nos padrões de consumo de itens relacionados ao setor de telecomunicações.

Esta mudança nos padrões de uso da energia elétrica, dentro do período observado, não foi acompanhada pela legislação tributária. Abordar-se-á esse tema em tópico específico sobre as alíquotas.

Tendo tratado das mudanças no consumo de energia elétrica, importa avançar na pesquisa, passando-se a discutir o item internet, o qual é intimamente ligado com os demais itens expostos nesta seção.

#### 4.2.2 As mudanças nos padrões de consumo de internet

Um cenário de crescimento de consumo semelhante ao da energia elétrica surge ao observar-se os padrões de consumo da Internet. Realizou-se uma análise da base de dados disponível no sítio do IBGE acerca da diferença entre os períodos de 2003 e 2015 (Gueiral, Oliveira e Oliveira, 2023).

Em 2003, havia cerca de 5.720.000 domicílios com acesso à internet. Em 2015, esse número subiu para cerca de 27.535.000, representando um aumento total de 21.815.000 domicílios com acesso à internet (IBGE, 2023). Esta ampliação representa um aumento de 381,38%, no total de domicílios que passaram a ter acesso à internet, no intervalo compreendido entre os anos de 2003 e 2015.

Importante destacar que o acesso à internet exposto na pesquisa, do período relativo aos anos de 2003 a 2015, refere-se à existência de microcomputador com acesso à internet. A pesquisa não detalha, por exemplo, domicílios com acesso à internet móvel apenas nos smartphones, por exemplo. Todavia, os números demonstram o crescimento do número de domicílios com acesso à internet.

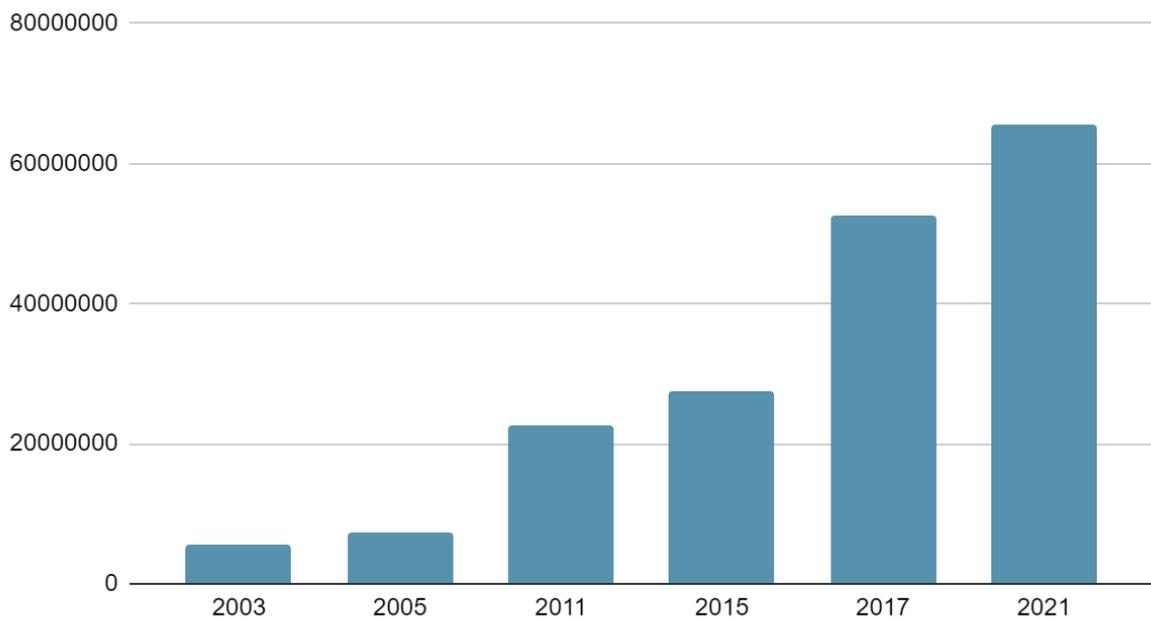
Em número de pessoas, tinha-se em 2003 cerca de 19.663.000 com acesso à internet. Em 2015 somava-se a marca de 87.271.000 em média de pessoas atendidas com internet em seus domicílios (IBGE, 2023).

Quando se avança para os anos seguintes, a ampliação continua. A partir de 2017, as pesquisas relacionadas ao acesso à internet nos domicílios evoluíram, e novos dados para análise constam nas bases disponíveis.

Em 2017 o total de domicílios com acesso à internet chegava a 52.695.000, sendo alguns por internet banda larga e uma pequena parcela por internet discada. Em 2021, o número de domicílios em que havia a utilização de internet era de cerca de 65.620.000, segundo dados do IBGE em 2023.

Abaixo, um gráfico que mostra a evolução do uso da internet no Brasil, para que melhor se visualize estas mudanças.

Figura 5 – Acesso à internet a partir de microcomputador



Fonte: Elaborado pelo autor, (2023).

Lima (2019), em análise sobre a disseminação do uso da internet no Brasil, apresenta que este processo iniciou-se na região de São Paulo capital, e foi expandindo-se para outras regiões no curso do tempo.

A abertura comercial da internet se dá a partir de meados da década de 1990 e surge como um novo espaço de disputa econômica (Lima, 2019). Como observado, a disseminação foi gradativa, partindo dos grandes centros, expandindo-se para outras áreas do Brasil, através de políticas públicas (Gonçalves, 2018).

Com as necessidades comerciais, empresas observaram essa oportunidade, fomentando uma excitação por parte de grandes e pequenos investidores. Grandes corporações, que ainda hoje dominam o universo da internet, foram fundadas na década de noventa e, nos primeiros anos da década de 2000, tais como Google, Amazon, Alibaba e Ebay (Lima, 2019).

Miranda & Farias (2009) escrevem que a internet inaugurou um novo modo de adquirir informações, expor opiniões e comunicar-se, sendo uma das mais relevantes invenções do século XX.

A internet extirpou os limites de distâncias físicas e temporais (Torres, 2018), permitindo que se efetue pagamentos à distância, compras sem sair de casa, comunicação à distância com baixo custo entre outras facilidades (Ferreira, 2017).

O surgimento das redes sociais também foi forte impulsionador do avanço do uso da internet. No Brasil, houve um forte avanço com o uso da rede denominada ORKUT, a partir de 2004 (Lima, 2019).

Posteriormente surgiram redes como o Facebook, o Instagram, Whatsapp e outros meios chamados de Redes Sociais Digitais (RSD). Todas integraram a comunicação dos indivíduos, fomentando o uso da internet (meio em que estão inseridas as RSD) por parte da população (De Marchi, 2019).

A Internet era objeto de acesso a poucos e, atualmente, se faz intrinsecamente ligada à vida em sociedade. Não há como integrar-se plenamente à sociedade sem a utilização da internet.

Voltando-se o olhar para o plano de fundo da pesquisa, consistente na efetivação da justiça fiscal através da tributação, de modo paralelo deveria haver o acompanhamento das relações tributárias entre o fisco e o cidadão, ao mesmo tempo em que evoluiu a utilização da internet.

O que se observa é uma estagnação e distância entre a legislação tributária e os serviços de internet disponíveis. Em tópico específico, será tratada a tributação incidente, todavia, desde já registra-se a discrepância.

#### **4.2.3 As mudanças nos padrões de consumo de Celulares/Smartphones**

Em conjunto com a internet, os celulares e smartphones se tornaram objetos de uso comum, passando de objetos restritos às mais altas camadas da sociedade, para utensílios indispensáveis ao trabalho, comunicação e socialização.

Na linha do maior acesso a bens pelas mais baixas classes, em razão das mudanças no cenário econômico Brasileiro, já expostas neste trabalho, a tecnologia móvel é um dos itens que sofreu mudanças nos padrões de consumo.

Em meados de 1990, o telefone celular chega ao Brasil, inicialmente de modo experimental, nas grandes cidades do Rio de Janeiro e Brasília. Em 1993, chega em São Paulo e Ceará, inicialmente comercializado apenas para “grandes personalidades” (Nascimento, 2004).

Ainda que posteriormente mais pessoas tivessem acesso ao celular, e não apenas as grandes personalidades, apenas as altas camadas da sociedade podiam arcar com os custos envolvidos com o serviço, à época (Nascimento, 2004).

O aparelho celular, inicialmente tinha poucas funcionalidades e em razão do alto custo envolvido, a maior parte da população sequer o conhecia (Dutra, 2016).

O valor do aparelho, segundo Nascimento (2004), era de cerca de R\$5.000,00 (cinco mil reais) e ainda havia a necessidade de pagar, quando se iniciava uma chamada e quando se recebia, além da taxa de assinatura mensal.

Esse cenário prevaleceu até a privatização de empresas como a Teleceará em 1998, vendida para o grupo italiano TIM. Devido a isso, os custos foram sendo barateados e mais pessoas puderam ter acesso ao produto, por meio dos novos planos pré-pagos (Nascimento, 2004).

No começo da década de 2000, iniciou-se uma mudança no público-alvo dos aparelhos celulares, das altas camadas da sociedade, passou-se a tentar atingir a população em geral, através dos mais jovens (Dutra, 2016).

Em 2003, 5,6 milhões de domicílios possuíam apenas telefones celulares, enquanto 13,7 milhões de domicílios possuíam celular e telefone fixo. Em 2015, o número de domicílios que possuíam apenas telefones celulares aumentou para 39,5 milhões, ou seja, um aumento de cerca de 604,67%. No mesmo período, em 2015, os domicílios que possuíam celulares e telefone fixo ao mesmo tempo eram cerca de 22,6 milhões (IBGE, 2023).

Segundo pesquisas, o acesso à internet, através dos aparelhos celulares se torna mais economicamente viável, do que adquirir um microcomputador e instalar internet, o que fomentou o avanço do consumo deste item (Horst, Miller, 2006).

De acordo com pesquisa de Da Silva, De Oliveira e Watanabe (2022), ao analisarem bases de dados disponíveis no sítio eletrônico do IBGE, dentre as tecnologias de informação, os aparelhos móveis destacam-se. Os celulares são o equipamento mais utilizado para o acesso à internet, com percentual de cerca de 98,6% dos usuários.

Os mesmos autores, entre seus estudos sobre o uso de aparelhos celulares, observaram que a ágil mudança das tecnologias traz uma sensação de necessidade de sempre estarem atualizados nas novidades, o que gera um ciclo de consumo e troca de equipamentos.

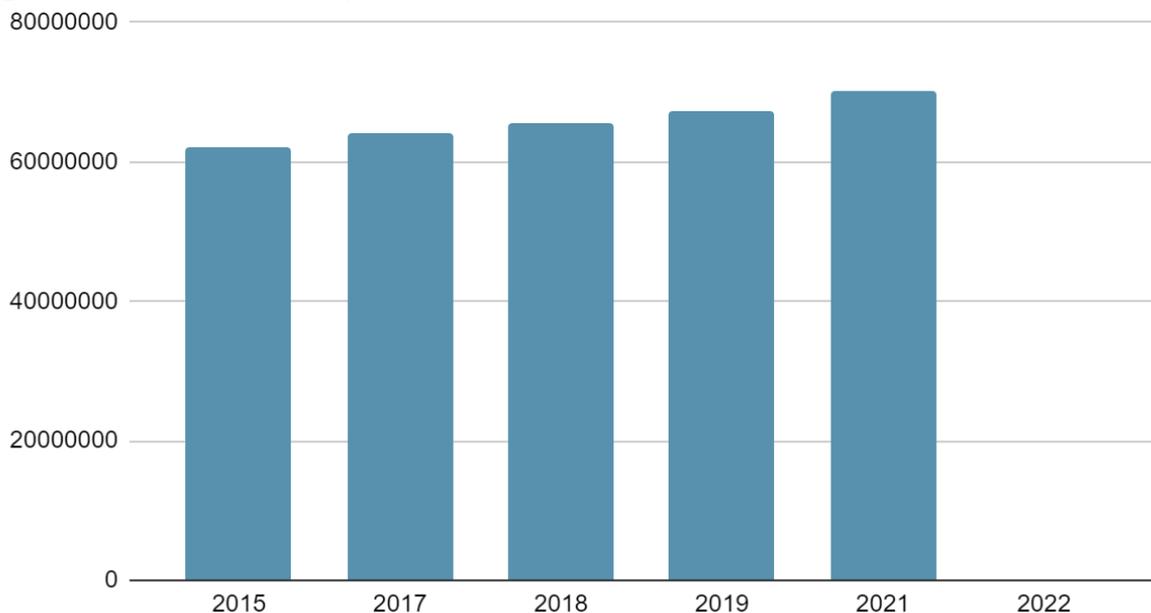
Estas constantes mudanças e necessidade premente de adquirir novos aparelhos celulares faz com que o consumo tenha se acentuado nos últimos anos. Empiricamente, verifica-se que, em toda esquina, há alguém de posse de um aparelho celular, item que funciona muito mais do que simples item de comunicação, mas como equipamento de trabalho.

O uso da tecnologia encontra-se relacionado diretamente com o trabalho moderno. De acordo com estudos, vivencia-se, nos anos 2000/2010, o fim da era da revolução da informação e telecomunicações e adentra-se em um novo e disruptivo período, marcado pelas novas tecnologias internalizadas à forma de vida e trabalho (Graglia, 2018).

Empiricamente, pode-se perceber que aparelhos celulares são mais do que simples itens de comunicação ou entretenimento, sendo reais materiais de trabalho seja na produção de conteúdo para redes sociais, seja para produção de vídeos publicitários. Diversos são os usos.

Em relação a períodos mais atuais, os dados do PNAD do IBGE (2023) demonstram os seguintes números, expostos no gráfico abaixo:

Figura 6 – Existência de aparelho celular por domicílio



Fonte: Elaborado pelo autor, (2023)

Verifica-se o crescente número de aparelhos celulares por domicílio, todavia, ao comparar aos números do ano de 2003, há uma estabilização da curva de crescimento, o que leva a compreensão de que os aparelhos celulares estão inseridos no dia a dia dos Brasileiros e, não mais, são uma tecnologia ingressando no mercado, como ocorrera nos anos 2000 (IBGE, 2023).

Em tempos modernos, prática recorrente do mercado, é a comercialização de itens relacionados à tecnologia, tais como os celulares, que possuem uma relativa

obsolescência programada, fator esse que leva a um aumento no consumo desses itens. Foram injetados no mercado produtos de baixa longevidade, com o intuito de manter um fluxo de vendas e ampliar o faturamento das empresas que os vendem (Ferraz, Saukoski e Zenardi, 2022).

Os celulares, denominados também de smartphones, não são os únicos itens que tiveram seu uso acentuado nos últimos anos. Assim como eles, os microcomputadores tiveram seus padrões de consumo elevados, conforme observa-se no subitem a seguir.

#### **4.2.4 As mudanças nos padrões de consumo de microcomputadores**

O computador surgiu nos idos do século XX, com objetivos distintos das utilizações atuais. Desde a criação do MARK I e ENIAC, sistemas de computadores primitivos, esta tecnologia vem evoluindo. Impensável, à época em que foram criados, vislumbrar a utilização dos computadores como vivencia-se hoje. A partir dos modelos para fins militares e administrativos, desenvolve-se o microcomputador, que adentra no mercado comercial, sendo passível de aquisição pela população em geral (Padilha, 2016).

A partir deste momento histórico, o qual data da década de 1990, lota-se esta pesquisa em vistas a compreender as eventuais mudanças nos padrões de consumo dos microcomputadores.

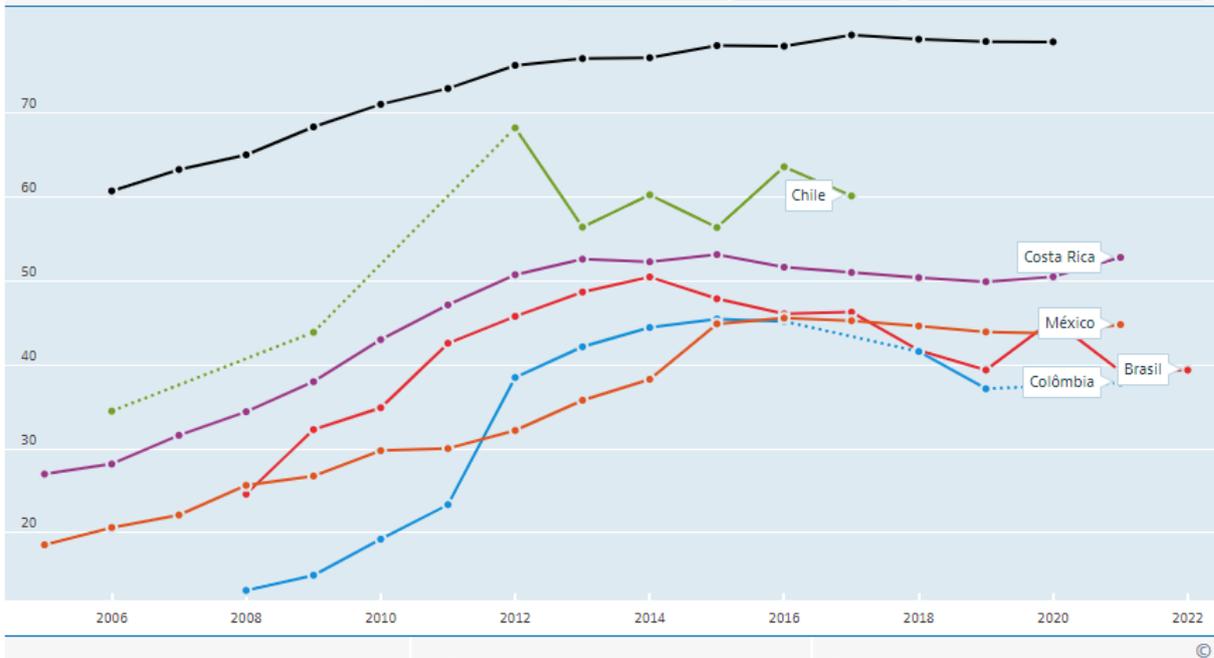
Do mesmo modo que os itens anteriores, este autor já publicou pesquisa sobre a evolução dos padrões de consumo deste item, microcomputadores, porém mais simplória. Pretende-se avançar e dotar de mais robustez esta análise.

A partir dos dados do IBGE, no ano de 2003, havia cerca de 7,6 milhões de domicílios Brasileiros com microcomputadores. Importante destacar que se trata de uma época em que o computador já era popular e com preços reduzidos.

A mesma pesquisa mostra números relativos ao ano de 2015, em que havia cerca de 31,4 milhões de domicílios com microcomputadores. O aumento observado é de cerca de 311,20%, um número de 23,8 milhões a mais de domicílios que passaram a contar com esta tecnologia disponível (IBGE, 2023).

Olhando sob outra ótica, a OCDE, desenvolve pesquisa semelhante. No gráfico abaixo, verificam-se os números relativos ao total de pessoas que referiram ter acesso a pelo menos um computador pessoal em seus domicílios (OCDE, 2023).

Figura 7 – Acesso a computadores a partir de casa



Fonte: OCDE (2023)

No gráfico acima, cada linha representa um país, a linha em cor preta, especifica os números relativos aos países que fazem parte da OCDE.

O Brasil, na cor vermelha, possui números após o ano de 2008, apenas, todavia, embora não reflita de modo exato a situação do número de pessoas que têm acesso a computadores, por ser o estudo realizado por estimativa, mostra um aumento elevado entre 2008 e 2014, chegando a um percentual de mais de 50%, neste último ano (OCDE, 2023).

De todo modo, todas as linhas do gráfico acima, demonstram um crescimento nos anos 2000 do percentual de residências com acesso a microcomputadores. (OCDE, 2023)

A premissa observada vai no sentido da pesquisa de Lara (2019) que constatou que a migração para o mundo digital das atividades e do armazenamento de informações era crescente. Segundo ele, em 2000, um quarto de todas as informações mundiais estavam armazenadas em formato digital.

O mesmo autor apresenta que em 2014 esses números sofreram relevante mudança, pois o número de dados armazenados em formato digital teria ampliado para cerca de 98% (Lara, 2019).

Sem dúvida alguma, os computadores estão inseridos na vida social, seja no trabalho, seja na academia, ou qualquer outra atividade. Em setores antes relativamente arcaicos, como o setor agrícola, tem-se que o uso da computação possibilitou uma melhor gestão e aumento da produção (Jorge e Honda, 2013).

Arancibia (2012), ao estudar os padrões de consumo da “nova classe média Brasileira”, percebeu que mais pessoas têm acessado a tecnologias que antes não possuíam acesso. Itens restritos a domicílios habitados por pessoas mais abastadas financeiramente estão nos domicílios desta chamada “nova classe média”.

Outro fator relevante é a necessidade de adaptação digital vivenciada na atualidade. A exemplo da pandemia da COVID-19, que motivou a necessidade de aulas virtuais e acesso a equipamentos eletrônicos. Em pesquisa realizada com estudantes no período de isolamento social e de aulas virtuais, o computador foi a ferramenta eletrônica mais utilizada para acesso às aulas, embora, alguns dos participantes da pesquisa, referissem que acessavam, também, através de outros dispositivos (Appenzeller, 2020).

Diante destas exposições acerca de todos os itens acima elencados, importante que se faça uma contextualização dos dados obtidos e da bibliografia observada.

#### **4.2.5 Brevíssimas perspectivas**

Até agora abordou-se sobre mudanças nos padrões de consumo de quatro itens em específico, os quais relacionam-se ao mercado tecnológico. A escolha se deu pelas constantes evoluções no setor e pelo impacto que trazem à vida em sociedade, em especial, o impacto gerado nos padrões de consumo da sociedade.

Efetuar-se-iam aportes acerca das causas destas mudanças, todavia, este não é o objeto central desta análise, mas sim as mudanças propriamente ditas, as quais foram possíveis de serem detectadas.

Foi possível verificar, também, a entrada dessas tecnologias nos domicílios Brasileiros ao longo do período estudado. Importante que se ressalte que a análise se deu basicamente a partir dos dados relacionados aos domicílios e à presença ou não dessas tecnologias e não com relação aos indivíduos em si (IBGE, 2023).

Além disso, aportaram-se referências que demonstram que houve esforço por parte do poder público para que essas tecnologias se consolidassem no cenário

nacional, contribuindo para mudanças nos padrões de consumo que, de itens acessíveis apenas a restritos grupos de indivíduos, passaram a ser indispensáveis (Silva, 2019).

Estabilidade econômica, legislação de incentivo ao setor, privatização de estatais e exploração dos setores, planos de redução da pobreza e inclusão social foram fatores determinantes para o acesso de um maior número de pessoas às tecnologias tratadas neste subitem, embora não se possa medir a contribuição de cada iniciativa (Nascimento, 2004; Brasil, 1997; Ferraz, Saukoski e Zenardi, 2022; Guimarães, 2011; Gusmão et al, 2002).

É observável que as mudanças nos padrões de consumo desses itens, a ampliação de uso das tecnologias ora em questão são reflexos do cenário que o setor empresarial vive (Shibao, Moori e Santos, 2017). Esta adaptação das corporações às novas preferências de consumo é um fator determinante para a sobrevivência delas (Zylbersztajn e Lins, 2010).

Desde a década de 2000, vive-se no Brasil um período de forte redução da desigualdade de renda (Amaral e Cunha, 2021), que coincide com o período de ampliação da chamada vida online (Leandrin, 2018), fatores que, a certo modo, influenciam nas mudanças observadas.

Independentemente dos fatores que levaram a essas alterações nos padrões de consumo, bem como da proporção que cada um desses fatores contribuiu, fato é que houve uma alteração, e estas tecnologias passaram de itens de luxo para itens essenciais, por serem acessados pela maior parte da população (IBGE, 2023).

A temática da presente pesquisa insere-se justamente neste ponto, pois itens que são essenciais devem ter tratamento tributário privilegiado em detrimento daqueles menos necessários (Canazaro, 2015).

Não é uma opção a ser tomada pelo legislador, mas de aplicação obrigatória (Costa, 2014; Paulsen, 2020; Carrazza, 2011; Canazaro, 2015), com fins extrafiscais, ou seja, não se trata apenas de fins arrecadatórios, e sim de uma aplicação que visa possibilitar acessos a estes itens, que hoje são necessários à vida.

A legislação tributária deve acompanhar essas mudanças sociais e de consumo, sob pena de perder-se a eficácia do instituto da essencialidade tributária, de tributar menos os bens de consumo básicos, em detrimento dos itens supérfluos (Tavares, 2016).

Passa-se a analisar o instituto da seletividade tributária em razão da essencialidade dos produtos e serviços, através das alíquotas aplicadas a cada um dos itens ora estudados, com a intenção de compreender a eficácia do instituto.

Desde já se ressalta que efetuar-se-á a análise sob a ótica do ICMS de Santa Catarina, conforme delimitação do objeto desta pesquisa.

#### 4.3 AS ALÍQUOTAS TRIBUTÁRIAS E O ACESSO A ITENS ESSENCIAIS

Os produtos e serviços escolhidos para esta pesquisa, em razão de sua relevância na vida em sociedade atualmente, possuem tributação distinta em todo o território nacional, sendo os mais relevantes tributos incidentes, o ICMS e o IPI, justamente os tributos que, conforme exposto, devem ser analisados sob a ótica da essencialidade (Brasil, 1988).

O ICMS, conforme já se tratou anteriormente, é um dos tributos mais complexos do sistema tributário nacional e com a legislação mais extensa também, contendo regramento desde a Constituição Federal, resoluções do senado, convênios, leis complementares, leis instituidoras estaduais e demais regulamentos (Paulsen, 2020).

Cabe aos estados, a legislação instituidora do ICMS, bem como a definição das alíquotas incidentes sobre os produtos e serviços, dentro dos limites previstos. (Carrazza, 2011; Carneiro, 2016). Dentro do exercício legislativo, tem-se outros aspectos como definição do fato gerador e modo de arrecadação, a definição das alíquotas gerais e específicas por meio, por exemplo, da concessão de benefícios fiscais (SANTA CATARINA, 1996).

Diante da exposição feita anteriormente acerca das mudanças nos padrões de consumo ao longo do período observado, impende elencar as alíquotas de ICMS aplicável a cada um dos itens.

Como dito, a legislação do ICMS é complexa de tal modo, que, dentro de um mesmo estado, há alíquotas distintas, a depender do produto ou serviço a ser oferecido à tributação (Carrazza, 2011).

Nesta pesquisa, alocou-se o cerne da discussão no Estado de Santa Catarina, o qual possui carga tributária que varia desde a isenção em produtos como Mexilhão, até a alíquota de 25% no caso dos produtos supérfluos como cigarros e bebidas alcoólicas (Santa Catarina, 1996).

Há produtos, em que sua essencialidade é indiscutível, como os alimentos da cesta básica descrita no artigo 11-A do regulamento do ICMS de Santa Catarina, que compreende itens como pão francês, arroz, feijão, leite longa vida e outros (Santa Catarina, 2001).

Aqui efetua-se uma ponderação com relação à generalidade dos produtos da cesta básica alimentícia. Aquilo que é básico da alimentação do sul do país, é distinto de alguns itens do norte do país, por exemplo.

Enquanto em Santa Catarina, a erva mate é parte da cesta básica alimentícia (Santa Catarina, 2001), por ser item incorporado à cultura regional e presente no dia a dia dos cidadãos em sua grande proporção. No Norte do país, por sua vez, o açaí é item presente na alimentação da maior parte da população, em especial na dos menos abastados (Santana e Costa, 2008 apud Cruz e Medina, 2021).

Importa refletir sobre a natureza dos produtos e serviços, e sua essencialidade ou não. Diferentemente do açaí e da erva-mate, a energia elétrica, a internet, os celulares e os microcomputadores, em razão das mudanças nos padrões de consumo, tornaram-se itens essenciais e são consumidos por grande parte da sociedade.

Esta é uma forte característica dos itens que são considerados essenciais pela legislação tributária em geral, a alta presença nos lares dos indivíduos e a incorporação no dia a dia (Canazaro, 2015).

Para compreender a lógica acerca da relação entre alíquotas tributárias e acesso a itens essenciais, é necessário que se retorne, de modo conciso, nos aportes feitos acerca dos princípios tributários da dignidade da pessoa humana e da capacidade contributiva.

Como dito, a tributação deve observar a capacidade contributiva do cidadão, no sentido de que, aquele que mais pode, mais paga, sendo válido o contrário (Mileo Filho, 2021), do mesmo modo que esta exação deve proteger o mínimo existencial do contribuinte (Baptista, 2011).

A despeito disto, as alíquotas tributárias devem respeitar, dentro da relação necessidade de arrecadação e possibilidades de pagamento do contribuinte, uma exação que proporcione a redução da desigualdade social (Cavalcanti, 2023).

As alíquotas, portanto, devem obedecer a estas premissas. Os itens que são essenciais devem conter tributação menos gravosa, para proporcionar a redução das barreiras da igualdade, através de um menor preço, possibilitando o acesso a

todos, especialmente aos menos abastados, dos itens que são necessários, em vistas a preservar o mínimo existencial.

Especificamente sobre as alíquotas do ICMS do estado de Santa Catarina, incidente sobre os itens que analisados sobre os padrões de consumo neste capítulo, observa-se a alíquota geral de 17%, prevista no artigo 19, I da Lei n. 10.297/1996 de Santa Catarina, entretanto existem particularidades (Santa Catarina, 1996).

A energia elétrica possui uma sistemática de alíquota diferenciada. A alíquota do ICMS é a geral de 17%, porém, sobre a parcela de consumo de até 150 KWh, aplica-se uma alíquota de 12%, conforme disposição do artigo 19, I, “a” da Lei n. 10.297/1996 de Santa Catarina (Santa Catarina, 1996).

O percentual aplicado sobre a energia elétrica, anteriormente de 25%, foi alterado a partir da decisão do STF, em 2021 no RE 714.139-SC, no qual restou reconhecido que, sendo adotada pelo legislador a técnica da seletividade tributária ao ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicações em valores superiores à alíquota geral, que em Santa Catarina é de 17% (Brasil, 2021).

Em razão da referida decisão, sobreveio a Lei Complementar n. 194/2022, em que proíbe a adoção de alíquotas de ICMS sobre determinados setores, acima da alíquota geral do Estado, a saber energia elétrica, telecomunicações, combustíveis, gás natural e transporte coletivo, conforme redação do artigo 1º desta legislação (Brasil, 2022). Em Santa Catarina, a legislação foi internalizada, a partir da Medida provisória 255/2022 (Santa Catarina, 2022).

A decisão do STF, bem como a edição da Lei Complementar n. 194/2022 trazem luz à definição dos itens energia elétrica e ao serviço de telecomunicação como essenciais, uma vez que incluiu o artigo 18-A no Código Tributário Nacional, cujo parágrafo único prevê expressamente que energia é item essencial e indispensável. (Brasil, 2022).

Ocorre que a essencialidade destes itens não sobreveio apenas após o referido julgamento ou a edição da lei complementar, ao contrário, esses apenas reconheceram através da positivação, situação já vivenciada no plano fático.

Os mesmos percentuais da energia elétrica aplicavam-se ao setor de telecomunicações, contudo sem a diferenciação de alíquotas que ocorre com a energia elétrica. Havia uma alíquota geral de 25% (Santa Catarina, 1996), que fora

reduzida em razão do julgamento do RE 714.139-SC (Brasil 2021) e da Lei complementar n. 194/2022 (Brasil, 2022).

Atualmente, a alíquota aplicável ao serviço de disponibilização de internet é de 17%, o mesmo aplicável aos celulares e microcomputadores, de acordo com o artigo 19, I da Lei n. 10.297/1996 de Santa Catarina (Santa Catarina, 1996).

Todos os itens estudados são taxados com a alíquota geral do ICMS em Santa Catarina, por não se encaixarem nas demais hipóteses do artigo 19 da Lei n. 10.297/1996 de Santa Catarina (Santa Catarina, 1996).

Em pesquisa anteriormente publicada, e que já abordou-se nesta dissertação, escreveu-se que os produtos supérfluos, ou seja, que não são essenciais, possuem a mesma tributação do que alguns itens, que podem ser considerados essenciais (Gueiral, Oliveira e Oliveira, 2023).

A título de exemplo, podem-se abordar itens prejudiciais à saúde, como produtos com alto teor de açúcar, como os chocolates e refrigerantes, os quais são taxados com alíquota de 17% a título de ICMS, por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de benefícios fiscais da Lei. 10.297/1996 de Santa Catarina (Santa Catarina, 1996), ou seja, em par de igualdade com serviços e produtos essenciais como energia elétrica e aparelhos celulares.

A privação de chocolates e refrigerantes não afetará a dignidade do indivíduo, o que opostamente não ocorre com relação ao celular por exemplo, que, conforme já exposto, tornou-se fator de inclusão socioeconômica e meio de trabalho (Garglia, 2018).

A partir desta exposição, observa-se que em Santa Catarina a legislação do ICMS adotou a seletividade em razão da essencialidade, tendo em vista a aplicação da alíquota de 12% para produtos da lista de mercadorias de consumo popular conforme redação do artigo 19, III da Lei n. 10.297/1996 de Santa Catarina, e 7% efetiva para itens da cesta básica, conforme redação do artigo 2º, do anexo II da Lei n. 10.297/1996 de Santa Catarina.

Além disto, na Lei n. 10.297/1996 de Santa Catarina, tem-se o percentual de 17% como alíquota geral no artigo 19, I, e de 25% para produtos prejudiciais como cigarro e bebidas alcoólicas no artigo 19, II (Santa Catarina, 1996). Todavia, esta premissa não se aplica a todos os produtos e serviços. Observou-se a ampliação do consumo dos itens internet, energia elétrica, celulares e microcomputadores.

Internet e energia elétrica mantiveram uma tributação acima da alíquota geral até o ano de 2022, mesmo tendo se tornado itens essenciais. Posteriormente, juntamente com celulares e microcomputadores, esses itens mantêm-se com alíquotas ao arrepio da aplicação da técnica da seletividade em razão da essencialidade, já que são taxadas com os mesmos percentuais de itens supérfluos (Santa Catarina, 1996).

A partir da concepção de Tilbery (1974), a observância coerente da essencialidade tributária leva a promoção de um padrão de vida decente, dentro de um relativo grau de bem-estar na sociedade, ou seja, a aplicação de alíquotas pelo critério da seletividade em razão da essencialidade proporciona acesso a itens necessários, indispensáveis a um padrão de vida digno, ao maior número de pessoas (Baleeiro, 2004; Godoi, 2016).

Rawls (2011), ao tratar do sistema de equidade, escreve que o acesso a bens primários necessários é fator promotor de liberdade e igualdade entre os indivíduos, permitindo que tenham o controle da própria vida.

Nesse sentido, a concepção rawlsiana dos itens necessários não se confunde com desejos ou anseios, que podem ser variados a depender do indivíduo, sendo certo que os bens primários necessários são aqueles que os colocam em condição de livres e iguais, diante dos demais membros da sociedade (Rawls, 2011).

A adoção de alíquotas menores sobre os itens essenciais, ou seja, os itens necessários, subsume-se em uma maneira de não inviabilizar o acesso a estes produtos e serviços pela parcela menos favorecida da população (Sandri, 2020).

É possível afirmar, portanto, que se a pesquisa evidencia que os produtos e serviços ora estudados vêm se tornando essenciais ao longo do tempo, estes carecem de uma exação a menor, para que sejam acessíveis às parcelas menos abastadas da sociedade, em vistas à promoção da inclusão socioeconômica.

Fato a ser discutido mais a frente, é se a essencialidade da energia elétrica, da internet, dos celulares e do microcomputador, usados como exemplos nesta pesquisa para compreender se há mudanças neste quesito ao longo do período, fora reanalisada de acordo com o tempo em razão das mudanças na sociedade.

Através desta pesquisa, verificaram-se as alíquotas tributárias atuais incidentes sobre os produtos e serviços estudados, e a relação havida com o acesso a itens essenciais, tudo com base na legislação posta.

Todavia, no atual momento, o Brasil vive uma expectativa de mudança legislativa contundente, com relação ao sistema tributário nacional, em especial, aos tributos incidentes sobre o consumo.

Importa, neste sentido, com base nas escassas informações disponíveis atualmente, traçar impressões e perspectivas acerca destas mudanças tributárias expectadas, especialmente no tocante à PEC 45/2019.

#### 4.4 IMPRESSÕES E PERSPECTIVAS ACERCA DAS MUDANÇAS EXPECTADAS COM A REFORMA TRIBUTÁRIA NA APLICAÇÃO DA TÉCNICA DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE (PEC 45/2019)

Ao pensar em uma reforma tributária, inicialmente cogita-se uma melhora no sistema tributário, do contrário, não haveria razão de ser. Há tempos trata-se de uma reforma tributária necessária. Passados poucos anos da promulgação da Constituição Federal, diversas emendas ocorreram em relação a questões tributárias, e ainda, assim, persiste um clima mudancista (Machado, 2003), todavia, até então as propostas não tinham “força” para vencer as fases do processo legislativo federal.

Em 2019, com as Propostas de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019 da Câmara e 110/2019 do Senado, observou-se uma real possibilidade de aprovação (Buzato e Cavalcante, 2022).

Embora estivessem tramitando, ambas não haviam ido à votação no plenário das casas. Em vistas a possibilitar uma leitura mais assertiva, tratar-se-á apenas da proposta que seguiu tramitação de forma mais ágil, tendo sido, inclusive, aprovada no plenário da câmara dos deputados, em julho de 2023 (Câmara dos Deputados, 2023).

Dentre as mudanças previstas na proposta aprovada, PEC 45/2019, tem-se a unificação dos tributos que incidem sobre as bases de consumo, considerando-se os serviços e produtos, de forma ampla, em detrimento de um sistema que fazia incidir diversos tributos, de competências tributárias distintas, entre os entes federados (Câmara dos Deputados, 2023).

Altera-se a incidência de Programa de Integração social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ICMS (Imposto Sobre Serviços), ISS e IPI, por um tributo denominado IVA dual, constituído por Imposto

Sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) (Câmara dos Deputados, 2023).

Este tributo, em linhas gerais, terá uma alíquota única nacional, com exceções pontuais, como redução de 60% da carga para determinados setores, isenções e regimes tributários específicos para a Zona Franca de Manaus (Câmara dos Deputados, 2023).

Ainda haverá a criação de um Imposto Seletivo, com fins extrafiscais, o qual visará, precipuamente, a desestimulação do consumo de determinados produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente (Câmara dos Deputados, 2023). Ressalta-se que o texto se encontra em discussão e a presente análise concentra-se no texto aprovado na Câmara no primeiro semestre de 2023.

Importante salientar que o relatório do texto aprovado na Câmara dos Deputados traz o termo impostos seletivos, no plural, o que se faz entender que poderá ser objeto de eventual regulação futura, à medida que novos itens surgirem, podendo serem considerados ou não prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Bifano, 2023).

Essa disposição traz a ideia de que a observância da aplicação de tributos sobre produtos e serviços deve ser constantemente revisada, já que produtos novos surgem e, a depender de suas características, podem ser prejudiciais ou não, essenciais ou não. Tudo isso, com base na técnica da seletividade, são critérios de graduação da exação (Bifano, 2023).

Nesse particular observa-se um enfoque da seletividade, que taxa de forma mais gravosa produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Esta forma de tributar era realizada em pequena proporção pelo IPI e, embora seja relativamente considerável uma inovação tributária no Brasil, em outros países é comum.

Conforme já estudado, em diversos outros ordenamentos jurídicos existem tributos com fins extrafiscais que incidem de forma mais gravosa sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Saliente-se que o imposto seletivo, mesmo tendo um viés seletivo, como o próprio nome evidencia, não é instituído sob o enfoque direto da essencialidade, que se relaciona com as necessidades dos indivíduos, e não meramente com as características do item (Bifano, 2023).

Acerca das reduções de carga previstas no texto da PEC 45/2019, tem-se situação estranha ao ordenamento tributário atualmente vigente, especialmente o

constitucional. A Carta Magna atual possui em dois casos específicos a adoção da técnica da seletividade em razão da essencialidade, quais sejam, quanto ao IPI e quanto ao ICMS (Brasil, 1988).

O texto da PEC 45/2019 prevê a revogação dos dispositivos constitucionais já transcritos nesta pesquisa, que tratam deste tema, a saber, artigo 153, IV, e § 3º, bem como o artigo 155, II e § 2º, III, respectivamente (Brasil, 1988).

Deixa, portanto, de ser expresso no texto da Constituição Federal a expressão seletividade em razão da essencialidade, termo que consta desde a gênese da atual Constituição, em 1988. Todavia, o texto aprovado pela câmara traz hipóteses que merecem análise mais apurada, em razão de suas características.

O artigo 8º do texto da PEC 45/2019 prevê que fica instituída a cesta básica nacional de alimentos, em vistas à observância do direito social à alimentação.

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V da Constituição Federal serão reduzidas a zero (Câmara dos Deputados, 2023).

O parágrafo único deste artigo remete à lei complementar a definição dos produtos que serão integrantes deste grupo, definindo, desde já, uma alíquota reduzida a zero (Câmara dos Deputados, 2023).

Embora não se tenha uma positivação da referida disposição como aplicação expressa da técnica da seletividade tributária em razão da essencialidade, pode-se afirmar, a partir dos conceitos de seletividade em razão da essencialidade trabalhados nesta pesquisa, que tal medida amolda-se a esta hipótese (Koch, 2022; Canazaro, 2015).

A falta de positivação no texto constitucional da expressão seletividade não seria impeditivo para o seu reconhecimento. No texto da Constituição de 1946, em que havia uma isenção de imposto sobre consumo de bens relacionados à alimentação, ao vestuário, à habitação e ao tratamento médico, observava-se uma concretização da tributação em atenção à essencialidade pelo afastamento da incidência tributária sobre esses itens que seriam indispensáveis (Tavares, 2016).

De modo semelhante, a redução à alíquota zero de produtos que integram a cesta básica de alimentação perfaz-se em hipótese de aplicação da seletividade em razão da essencialidade.

Estes itens básicos de alimentação são meios de manter a dignidade e segurança alimentar dos indivíduos, sendo certo que a aplicação de tributação menos gravosa vai de encontro com os conceitos de justiça fiscal.

De acordo com Canazaro (2015), o essencial que deve nortear a aplicação da seletividade é aquilo que se vincula a uma vida mínima, apta a garantir o bem-estar. Na mesma linha de compreensão, o artigo 9º, § 1º do texto da PEC, aprovada na Câmara em julho de 2023, prevê a redução das alíquotas gerais dos tributos criados no novo artigo 156 - A IBS e no artigo 195 V CBS ambos da Constituição Federal, denominados em conjunto de IVA Dual, em 60%, para determinados setores.

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º Lei complementar definirá as operações com bens ou serviços sobre as quais as alíquotas dos tributos de que trata o caput serão reduzidas em 60% (sessenta por cento), referentes a:[...] (Câmara dos Deputados, 2023)

A lista extensa inclui itens como serviços de educação, saúde, dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, serviços de transporte coletivo de passageiros, exceto aéreo, produtos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano, produtos de higiene pessoal entre outros (Câmara dos Deputados, 2023).

Para além disso, há previsão de criação de regras ainda mais benéficas como a isenção do IVA dual em relação ao transporte de passageiros, conforme artigo 9º, § 3º, I, e redução em 100% das alíquotas do IVA dual para itens médicos e de acessibilidade, alguns alimentos, medicamentos e itens relacionados à saúde menstrual, na redação do artigo 9º, § 3º, II (Câmara dos Deputados, 2023).

Observa-se que, dentre os itens, há os que detêm características essenciais, como o transporte coletivo, educação e itens relacionados à saúde e alimentação. Por outro lado, há itens como as produções culturais e audiovisuais que possuem a benesse da redução de alíquota em 60%, que aparentemente não detêm características essenciais, mas de setores que carecem de incentivos fiscais, por motivos estranhos à essencialidade (Câmara dos Deputados, 2023).

Esta conclusão deriva da ideia de itens essenciais como aqueles capazes de manter a dignidade do indivíduo e permitir sua inclusão na sociedade (Canazaro, 2015).

Em contraste com esta pesquisa, itens considerados essenciais estão fora da lista de setores beneficiados. Internet, energia elétrica, aparelhos celulares e microcomputadores são itens que, a despeito de suas características de itens essenciais e necessários para a integração na sociedade de forma social e econômica e para a garantia de uma vida digna, não foram contemplados.

Assim, embora o texto da PEC 45/2019 traga avanços em termos de reconhecimento constitucional da essencialidade de alimentos da cesta básica, saúde e educação, ainda que não expresse, não se revela suficientemente apto à promoção da justiça fiscal plena.

Observa-se que o sistema tributário Brasileiro é deveras constitucionalizado, sendo direcionadas as medidas que competem à lei complementar e às leis ordinárias (Carrazza, 2011; Carneiro, 2016).

Em razão disso, ao não prever a possibilidade de lei complementar, ou lei ordinária definir itens essenciais para aplicação da técnica da seletividade tributária, denota-se uma maior rigidez para a aplicação de reduções tributárias. O contrário verifica-se com relação ao imposto seletivo, cuja lei complementar definirá os referidos produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Reitera-se a premissa de que a presente análise se dá a partir do texto aprovada na Câmara dos Deputados em julho de 2023, sendo passível de alterações.

Após a análise das perspectivas da reforma tributária em relação à aplicação da seletividade em razão da essencialidade, passa-se à exposição das perspectivas e premissas acerca da necessidade de revisar-se de tempos em tempos a essencialidade dos produtos e serviços, em vistas a efetividade deste instituto.

#### 4.5 PERSPECTIVAS E PREMISSAS ACERCA DA NECESSIDADE DE REVISÃO TEMPORAL DA ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE A PARTIR DO ICMS SANTA CATARINA

Nesta etapa, pretende-se sistematicamente verificar a efetividade da técnica da seletividade tributária em razão do decurso do tempo. Para isto, toda a construção teórica dos capítulos anteriores, bem como o levantamento de dados efetuado serão confrontados.

Acercas das alterações nos padrões de consumo, foram escolhidos quatro itens que permeiam o dia a dia do brasileiro, e foi possível constatar que, em todos os casos, houve um aumento nos padrões de consumo (IBGE, 2023).

Para esta conclusão, utilizaram-se dados disponíveis nas pesquisas do IBGE denominadas PNAD, que envolvem análise de itens disponíveis nos domicílios. (IBGE, 2023). Utilizaram-se, ainda, dados constantes em pesquisas de outras entidades realizadas anteriormente (OCDE, 2023, CELESC, 2023), além de bibliografia disponível acerca das mudanças econômicas no setor de tecnologia por diversos autores.

Observou-se que o uso energia elétrica teve sua expansão fomentada pelo poder público, através de programas como luz no campo e luz para todos (Guimarães, 2011; Gusmão et al, 2002), transformando-se em um fator de dependência das sociedades contemporâneas (Oliveira, 2018).

O acesso à energia tornou-se meio de erradicação da exclusão social (Cavalcanti, 2013), sendo item necessário à vida digna, item de primeira necessidade e fator de acesso a liberdades (Sen, 2011). Além disso, a energia elétrica é presente de forma massiva nos domicílios brasileiros pesquisados e vem tendo a cada dia maior a demanda pelo consumo (IBGE, 2023).

Assim, observa-se que, embora presente em poucas residências no início de sua expansão, hoje, é um item necessário e, em consonância com a ideia de Canazaro (2015), é um item eminentemente essencial.

O mesmo ocorre com relação à internet que, de item acessível apenas a grandes centros, organizações empresariais e centros de trabalho do poder público (Lima, 2019; Gonçalves, 2018), passou a ser item presente em grande parte dos domicílios Brasileiros (IBGE, 2023).

A vida social sofreu alterações também (De Marchi, 2019) e, em sendo a comunicação digital mais necessária, o acesso à internet deixa de ser item reservado às altas camadas e passa a ser a procura da grande massa (Ferreira, 2017).

O uso dos da internet carece da energia elétrica para funcionar e de equipamentos aptos a possibilitar a navegação do usuário, sendo certo que o aumento do uso de internet tem relação direta com o aumento de consumo de itens de acesso a web, como celulares e microcomputadores.

Os celulares, que eram itens destinados apenas a determinados indivíduos (Nutra004) e que possuíam funcionalidades limitadas (Dutra, 2016), passaram a ser item de inclusão social, por serem mais economicamente viáveis para o acesso a web (Horst e Miller, 2006).

Equipamentos eletrônicos são instrumentos de trabalho na conjuntura atual e, por assim serem, estão diretamente inseridos nas rotinas dos indivíduos (Garglia, 2018; Martins, 2015). São ainda itens que se tornam obsoletos de forma rápida, sendo prática corriqueira a troca de equipamentos para acompanhar as mudanças nas tecnologias disponíveis (Ferraz, Saudoski e Zenardi, 2022).

O aumento dos números relativos a estes equipamentos presentes nos domicílios brasileiros mostra que se tratam de itens necessários do ponto de vista da vivência social através das redes sociais (De Marchi, 2019), mas sobretudo em razão da aplicação no trabalho em todas as esferas, desde o magistério (Appenzeller, 2020) até os setores agrícolas (Jorge e Honda, 2013). Celulares e microcomputadores não se tratam mais de itens acessíveis apenas aos mais abastados, mas sim, por todos. (ARANCIBIA, 2012)

Estas mudanças nos padrões de consumo destes itens, evidencia a necessidade de movimento no mesmo sentido da legislação. Isso porque o ordenamento jurídico tributário Brasileiro, ao menos até então (Câmara dos deputados, 2023), prevê, de forma expressa, a necessidade (Costa, 2014; PAULSEN, 2020; Carrazza, 2011; Canazaro, 2015) de aplicação da técnica da seletividade em razão da essencialidade dos produtos e serviços, quando da exação.

De acordo com a exposição feita anteriormente, os itens que se efetuou pesquisa possuem alíquotas de ICMS no estado de Santa Catarina, atualmente, de 17%, que é considerada a alíquota geral (Santa Catarina, 1996).

Até o ano de 2022, a internet e a energia elétrica possuíam uma alíquota geral de 25% (Santa Catarina, 1996), situação alterada a partir do julgamento pelo STF do RE 714.139 (Brasil, 2021).

Observa-se, a partir destes dados, que há uma relativa desatualização legislativa. A aplicação da técnica da seletividade tributária impõe a tributação menos onerosa dos itens mais essenciais, em detrimento dos itens supérfluos (Tavares, 2016).

Em analogia para melhor compreensão, trazem-se os seguintes produtos, chocolate e arroz parboilizado. No caso da legislação de ICMS de Santa Catarina, tem-se as alíquotas de 17% e 12%, respectivamente. Verifica-se, neste sentido, que a legislação atribui um caráter de maior essencialidade ao arroz parboilizado, em detrimento do chocolate, eis que, muito embora ambos sejam alimentos, o arroz é item do dia a dia, necessário e primordial na alimentação da maior parte da população (Santa Catarina, 1996; Santa Catarina, 2001).

Essa desatualização legislativa é decorrente das mudanças na sociedade, não observadas pelo estado que, em sua ânsia de arrecadação, fere os princípios da capacidade contributiva, dignidade da pessoa humana e igualdade tributária.

O Ministro Gilmar Mendes, quando proferiu seu voto no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1945 do STF, externou o entendimento no sentido de que é preciso compreender que, as mudanças tecnológicas - que se aplicam às demais mudanças também da sociedade - repercutem na interpretação do texto legal (Brasil, 2021).

A sociedade e suas relações são voláteis e mudam de forma constante. A legislação e sua aplicação devem ser observadas sob o mesmo prisma, sob pena de incorrer-se em uma aplicação legislativa dissociada da realidade.

A seletividade tributária, ainda que seja uma técnica que traga complexidade à interpretação legal, serve de parâmetro para a graduação das alíquotas de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos (Paulsen, 2020; Cavalcanti, 2023).

Mileo Filho (2021) define a seletividade tributária em razão da essencialidade como sendo uma técnica que visa um tratamento tributário distinto, para mais ou para menos, com fins fiscais ou extrafiscais, em razão do bem ou serviço tributado e sua aplicação. Os fins extrafiscais, na definição deste autor, consistem na

promoção de incentivos de consumo e desestímulos, por exemplo, sendo clássicas formas.

A seletividade se dá naturalmente através da graduação de alíquotas, todavia, pode-se efetivá-la a partir de isenções, reduções das bases de cálculo, ou qualquer outro meio tributário semelhante (Godoi, 2016).

Conclui-se, então, que a seletividade é uma permissão ou imposição constitucional para tributar de forma desigual, de modo que isto resulte em um melhor proveito à sociedade. Esta definição cunhada se subsume em uma das bases teóricas de Rawls, (2016) para quem seria permitida determinada desigualdade, quando resultar um proveito maior.

Originalmente, Rawls direciona sua compreensão para as desigualdades socioeconômicas e para que resultem em maior benefício dos que têm menos vantagens (Rawls, 2016).

Ao que parece, esta definição de Rawls como um pressuposto de justiça, amolda-se ao caso da seletividade tributária, em que, tributam-se, com alíquotas menores, os produtos consumíveis pela maior parte da população pobre e, de modo contrário, tributam-se mais os produtos consumidos pelas mais altas classes.

Embora faça-se relativa distinção entre os indivíduos ou estes “grupos”, a desigualdade gera proveito para os que menos têm possibilidades, essencialmente este grupo menos abastado.

Para Rawls (2016), a tributação tem o fim de gerar igualdade de oportunidade entre os membros de determinada sociedade. Aqui se relaciona esta premissa com a desigualdade existente entre os indivíduos, consistente na capacidade contributiva.

A técnica da seletividade tributária serve, para este fim, atingir-se o equilíbrio entre os desiguais, sendo promotora de justiça fiscal e inclusão socioeconômica (Balbé, 2018).

Se as alíquotas tributárias não estiverem graduadas de modo a cumprir os pressupostos ora expostos, considerando-se o grau de necessidade dos indivíduos em terem acesso a determinados itens, tem-se que o sistema tributário é falho por não promover justiça fiscal.

Aplicando-se os conceitos teóricos estudados aos produtos e serviços pesquisados, em relação à tributação incidente sobre eles, tem-se que a seletividade tributária vai além de promover a justiça fiscal através da igualdade e capacidade

contributiva, atuando como garantidora de acesso a bens de primeira necessidade e de desestímulo de produtos prejudiciais (Farias, 2017).

Se o Estado não se utiliza dos mecanismos que detém para fomentar o acesso dos indivíduos menos abastados à internet, energia, celulares e microcomputadores que, conforme pesquisa, são itens necessários na conjuntura atual, há ferimento da seletividade tributária por desatualização da lei com relação à essencialidade dos produtos e serviços.

É do Estado o dever de proporcionar, com suas ferramentas possíveis, meios de equalizar a relação entre os indivíduos, eis que este pacto social surge para a maior proteção, em razão da falibilidade do chamado estado natural (Locke, 2019) ou de um constante estado de permissividade (Hobbes, 2012).

Esse poder/dever de aplicar a técnica da seletividade tributária, surge como um meio de promoção da justiça tributária e da inclusão socioeconômica, através do tratamento tributário diferenciado que, ao mesmo tempo, fomenta acesso a itens essenciais ao que detém menor capacidade tributária, em detrimento dos itens supérfluos ao que detém maior capacidade.

O objetivo final de um sistema com justa tributação que proporciona inclusão socioeconômica é atingido quando se afere a capacidade de pagar do indivíduo, fazendo com que ele desembolse tributos, na justa medida de sua capacidade (Kuntz e Rodrigues, 2018).

Piketty (2014) aponta que um sistema tributário pode ter sua exação de forma mais ou menos progressiva e que tal medida impacta diretamente na situação de desigualdade de uma nação.

Nas palavras de Neto (2018), a seletividade seria a forma possível de aferir a capacidade contributiva nos tributos pessoais em que a personalização é inexecutável.

Derzi (2013), ao atualizar a obra da Beleeiro, leciona que, ao gravar de forma menos onerosa tributariamente os produtos mais básicos do dia a dia, como o açúcar, tem-se a efetivação de uma “justiça imperfeita”, mas ainda sim justiça, no ponto em que se proporciona o acesso a todos ao açúcar com tributo mais brando, por ser item essencial, e em contrapartida, o caviar, acessível em regra pelos mais abastados, é duramente taxado em uma tentativa de equalizar o sistema.

Com base na legislação atual do ICMS de Santa Catarina, considerando-se os itens aqui tratados como itens essenciais, há inobservância da seletividade, por serem taxados com o mesmo percentual de itens supérfluos (Santa Catarina, 1996).

Dessa forma, evidencia que há uma desatualização legislativa. A sociedade mudou, o que era essencial em tempos pretéritos alterou-se em relação a hoje. Com tributos pesados sobre itens essenciais, tem-se um quadro de exclusão socioeconômica e de injustiça fiscal.

Conclui-se, então, que deve haver uma constante observância das mudanças sociais havidas, para que se mantenha a legislação tributária e sua aplicação, em paralelo com as relações sociais que vão surgindo e/ou sendo alteradas.

De acordo com a teoria de justiça de Rawls (2016), a tributação deve gerar igualdade de oportunidades entre os membros da sociedade, sendo dever do Estado utilizar-se dos meios disponíveis para tanto.

No caso, a seletividade em razão da essencialidade deve ser aplicada para tal fim, observando-se sempre as mudanças sociais que ocorrem para que não se torne uma técnica ineficaz.

Diante da exposição feita, pode-se aferir as seguintes premissas:

**A tributação interfere na justiça de uma sociedade.** Um sistema com a distribuição da carga tributária na exata medida da capacidade de cada indivíduo reflete em maior igualdade de oportunidades e acessos.

**Os padrões de consumo da sociedade são mutáveis.** Os padrões de consumo dos produtos e serviços sofrem constantes variações ao longo do tempo em razão de incentivos governamentais, inovações tecnológicas e novas formas de interação social.

**A legislação precisa acompanhar as mudanças nos padrões de consumo.** Com as alterações nos padrões de consumo, produtos que antes eram reservados apenas à pequena parcela da população passam a ser necessários a maioria dos indivíduos, o que enseja a necessidade de ajustes na legislação para que se mantenha um sistema justo.

**A seletividade em razão da essencialidade é meio de inclusão socioeconômica.** A taxação maior ou menor dos produtos em razão do grau de essencialidade deles permite uma maior inclusão socioeconômica, através das possibilidades de acessos a itens essenciais de forma equânime.

A partir destas premissas, consta-se que a legislação tributária possui caráter essencial em um sistema de justiça, sendo dever das instituições manter os mecanismos de distribuição da carga tributária sempre atualizados, para que sejam eficazes instrumentos.

A despeito das mudanças legislativas que possam ocorrer, denota-se que uma tributação com o enfoque de permitir acesso equânime a itens essenciais, a todos os indivíduos é medida que se reflete em meio de inclusão socioeconômica.

Embora não mais diante de um ponto inicial, como nas teorias contratualistas e de John Rawls, deve-se sempre pensar nos instrumentos tributários a partir das relações sociais, com o fim de atingimento da justiça.

## 5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa tratou, de modo geral, sobre a necessidade ou não de revisar-se constantemente a legislação tributária que determina as alíquotas dos produtos e serviços na aplicação da seletividade em razão da essencialidade.

O plano de fundo da discussão vinculou-se ao atingimento da justiça e da inclusão socioeconômica a partir do sistema tributário, especialmente no que tange a possibilidade de acesso a itens essenciais pela maior parte da população.

No desenvolvimento deste trabalho, tratou-se em cada capítulo de um dos objetivos específicos. No primeiro capítulo, tratou-se acerca do tema justiça fiscal, a ser construído a partir da teoria de justiça de John Rawls.

Através da exposição feita, pode-se observar que a teoria de justiça como equidade desenvolve-se a partir das teorias contratualistas, as quais foram abordadas, demonstrando que Rawls retorna ao momento da mudança do estado de natureza para a criação das civilizações ao definir o ponto de partida de sua teoria, como o lugar de criação das regras da sociedade futura.

A partir desta construção, cotejou-se a teoria de Rawls com pensamentos derivados desta por outros autores, os quais lidam com as questões de justiça, não diante de um ideário utópico, mas sim das realidades sociais. Nessa análise, observou-se que as civilizações são dinâmicas e, em razão disto, deve-se ponderar o que seria justo ou não a partir de situações vivenciadas.

A construção teórica das teorias de justiça permitiu relacionar os conceitos de justiça com a exação do Estado frente aos indivíduos, atividade vista por Rawls como uma das bases de sustentação de uma nação. Essa atividade, para que atinja o ideário de justiça, deve privilegiar o tratamento igual, dos iguais, sendo que o tratamento desigual daqueles que possuem capacidade contributiva distinta deve fomentar a promoção da inclusão dos indivíduos pela redistribuição ou pela possibilidade de acessos.

No segundo capítulo, discorreu-se sobre o instituto da seletividade em razão da essencialidade, expondo a legislação atinente, os princípios relacionados e observando-se outros ordenamentos jurídicos.

Pode-se afirmar, a partir da exposição feita, que o instituto da seletividade é aplicado nos ordenamentos de outros países, todavia, com enfoques distintos, como as *excise duties*, da OCDE. Observou-se ainda que, uma vez adotada a técnica da

seletividade pelo legislador, seja de forma expressa ou tácita, através da aplicação de alíquotas distintas pelas características dos produtos e serviços, essa é de aplicação obrigatória no conjunto completo da legislação atinente.

No caso do ICMS, tributo estudado nesta pesquisa, havendo a aplicação de alíquotas distintas que permitam concluir tratar-se de seletividade tributária não detém o legislador mais uma faculdade e sim um dever de aplicar a técnica em todo o sistema daquele tributo, não apenas no que convém. Diante disso, a legislação deve necessariamente respeitar a essencialidade dos produtos e serviços, quando da exação.

No terceiro e último capítulo do desenvolvimento, elencaram-se quatro itens específicos e observou-se o comportamento de consumo desses, permitindo concluir que os padrões de consumo vão sendo alterados ao longo do tempo, o que pode se dar inclusive por fomento do Estado.

Essas mudanças sociais devem refletir também na legislação tributária, especialmente na aplicação da seletividade em razão da essencialidade. Produtos e serviços que antes eram destinados as mais altas classes da sociedade, hoje são utilizados pela maioria da população, sendo itens inseridos no dia a dia do trabalho, comunicação, consistindo em verdadeiros meios de inclusão socioeconômica.

A legislação relativa à seletividade possui histórico no ordenamento Brasileiro e hoje, à exemplo da legislação de ICMS do estado de Santa Catarina, contempla diversos itens em razão da sua essencialidade para a sociedade.

Com relação a este tema, a reforma tributária aprovada na Câmara Dos Deputados, e neste momento de conclusão em tramitação no Senado Federal, traz previsões distintas, deixando de existir expressamente a seletividade tributária, porém mantendo implicitamente na criação da cesta básica nacional e na redução tributária dos setores elencados na Carta Magna.

Considerando as mudanças na sociedade em relação aos produtos e serviços consumidos, que se observou serem constantes, deve a legislação tributária acompanhar tais mudanças, ajustando as alíquotas em vistas a promover o acesso a esses itens.

Com as novas regras da reforma tributária aprovada na câmara, ter-se-á uma maior dificuldade de mudanças legislativas para o ajuste da técnica da seletividade. Isso porque, a exemplo da cesta básica criada ser nacional, deverá haver

consenso entre a maioria dos legisladores, o que, diante de um país continental, torna-se complexo em razão das particularidades de cada região do Brasil.

Além disto, os setores com redução de alíquota serão definidos pelo Congresso Nacional, carecendo de um alto quórum de votantes para aprovação das mudanças e eventuais inclusões. Haverá maior rigidez, o que vai contra as premissas observadas nesta pesquisa.

A seletividade é um permissivo constitucional para que se tribute de forma desigual, de modo que resulte em um melhor benefício àqueles que possuem menos acessos. É de fato um mecanismo de desigualdade, por outro lado, de acordo com a teoria de Rawls, a desigualdade deve ser permitida apenas quando se tem maior proveito aos que têm menos vantagens.

Analisando-se a hipótese elencada inicialmente, tem-se que ela se confirmou, no sentido de que deve de fato a legislação acompanhar as mudanças havidas nos padrões de consumo, através de ajustes nas alíquotas para melhor aplicação da seletividade em razão da essencialidade.

Segundo a teoria de justiça de John Rawls, observa-se que a correta aplicação da técnica da seletividade em razão a essencialidade é meio promotor de justiça fiscal e de inclusão socioeconômica, uma vez que permite o acesso a um maior número de pessoas de itens essenciais e perfaz-se em um sistema de redistribuição de renda.

Sugere-se que, em pesquisas futuras, aprofunde-se o tema, analisando em outros ordenamentos se há algum modo de atualização legislativa para a melhor aplicação da técnica da seletividade em razão a essencialidade, ou de que maneira se acompanha as mudanças sociais.

Para outras possibilidades de trabalhos, pode-se criar um mecanismo que seja aplicável ao direito brasileiro, para a análise deste instituto, seja de modo tradicional, legislativo, ou inovando através de um meio administrativo junto aos órgãos fazendários da administração pública.

A despeito disso, as conclusões alcançadas com esta pesquisa indicam a necessidade de maior discussão sobre o tema, já que possui impacto direto na sociedade através da possibilidade de inclusão e integração de pessoas pelo acesso a itens essenciais não reconhecidos pela lei.

Esta pesquisa, mostra, de forma implícita, que o direito deve ser analisado não apenas do ponto de vista da lei, mas sim de forma mais ampla, observando-se a sociedade e os fenômenos sociais ocorridos nela.

Não se pode efetuar uma análise sobre determinado instituto jurídico somente com base nos dispositivos legais em vigência. Isto porque, conforme as premissas elencadas, a sociedade é dinâmica e os comportamentos sociais sofrem mudanças constantes, necessitando de amparo jurídico, o que não se dá apenas com a legislação.

Os quatro itens estudados, energia elétrica, internet, smartphones e microcomputadores, conforme se observou, passaram de itens acessíveis a poucos, a itens que integram a vida social como um todo, restando inseridos na comunicação, trabalho, relacionamento entre pessoas e organizações e outros.

A tributação pode ser fator de acesso a estes itens, que por serem essenciais, são necessários aos indivíduos. Assim, ao instituir-se uma tributação diferente para estes, e outros itens essenciais, embora tenha-se uma desigualdade formal, atinge-se uma equanimidade.

Na linha de compreensão do STF, conforme análise do tema 745, uma vez adotada a técnica da seletividade, os itens essenciais devem ter uma alíquota compatível com tal característica, o que nos leva a compreender como uma tributação mais favorecida, independentemente, da lei prever algo distinto.

Para que se evite estas incongruências no ordenamento tributário, a revisão temporal do instituto da seletividade em razão da essencialidade é medida a ser adotada pelo legislador, tendo em vista o potencial de inclusão socioeconômica através do maior acesso aos itens) que esta medida pode trazer.

Todavia, enquanto a legislação não efetua os ajustes temporais necessários, observar o direito tributário e seus institutos para além do texto legal é a medida que promove a melhor ideia de justiça, conforme a teoria de Rawls, e conseqüentemente a inclusão socioeconômica dos indivíduos afetados.

A seletividade tributária é muito mais do que uma simples previsão legal, mas sim um instituto jurídico promotor de inclusão daqueles que mais carecem do Estado. A revisão constante deste instituto não é uma faculdade, mas sim, uma obrigação compatível com os objetivos constitucionais brasileiros.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. PEREIRA, Vitor Pimentel. Coord. **Sistemas Tributários Mundo: a tributação no direito comparado**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

ALMEIDA, Gabriel Bertin de. **Princípios de justiça de John Rawls: o que nos faria segui-los?** Cadernos de Ética e Filosofia Política 8, 1/2006, p. 07-18. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/praxis/414/Princ%C3%ADpios%20de%20justi%C3%A7a%20Rawls.pdf?sequence=1>. Acesso em 24 de set. 2023.

ALMEIDA, Karina Palmieri de. BOTELHO, Maria dos Reis Azevedo. **A evolução do apoio à inovação tecnológica no setor de máquinas e equipamentos Brasileiro nos anos 2000: uma análise a partir da Pesquisa de Inovação (PINTEC)**. In: Encontro Nacional de Economia Industrial, VI, 2022, Salvador/BA. Anais Eletrônicos. Salvador, 2022. Disponível em: <https://pdf.blucher.com.br/engineeringproceedings/vienei/805.pdf>. Acesso em: 15 de jul. 2023.

ALVES, J. E. D. **Expansão do crédito e crescimento da classe média no Brasil**. SCRIBD, Internacional, p. 1 - 3, 2011.

AMARAL, Presley Vasconcelos. CUNHA, Marina Silva da. **O papel de programas sociais no combate à pobreza e à desigualdade na distribuição de renda no Brasil**. Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento. Curitiba/PR, v. 10, n. 03, p. 365-397, set./dez. 2021. Disponível em: <https://periodicos.utfpr.edu.br/rbpd/article/view/11384/8519>. Acesso em: 01 de out. 2023.

AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf; MATSCHULAT, Leonardo. **A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil**. Res Severa Verum Gaudium, v. 6, n. 2, 2022. Porto Alegre. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/117325>. Acesso em 27 de jul. 2023.

AMAZONAS. Lei nº 6.256, de 16 de junho de 2023. **Incorpora à legislação tributária do Estado os convênios que especifica, celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ**. Manaus, AM. Disponível em: [https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202023/Arquivo/LE%206.256\\_23.htm](https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202023/Arquivo/LE%206.256_23.htm). Acesso em 18 de abr. 2023.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido; MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 53, p. 415–451, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.17.2023.2351. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2351>. Acesso em: 9 out. 2023.

APPENZELLER, Simone et al. **Novos tempos, novos desafios: estratégias para equidade de acesso ao ensino remoto emergencial**. Revista Brasileira de Educação Médica, v. 44, p. e155, 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbem/a/9k9kXdKQsPSDPMsP4Y3XfdL/?lang=pt&fo#>. Acesso em 10 de ago. 2023.

ARANCIBIA, Felipe Eduardo Rodrigues. **Consumo sustentável: padrões de consumo da nova classe média Brasileira**. 2012. 144 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Sustentável) – Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/11547>. Acesso em 08 de jun. 2023.

ARGENTINA. Decreto 280/97. **Apruébase el texto ordenado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sustituido por el artículo 1° de la Ley N° 23.349 y sus modificaciones**. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>. Acesso em 04 de ago. 2023.

ASSUMPÇÃO, Paula Michelle de Oliveira. **Justiça equitativa em John Rawls: Uma teoria aplicada às ações afirmativas**. 2019. 78 f. Dissertação. Universidade Federal de Juiz de Fora, Instituto de Ciências Humanas. Programa de Pós-Graduação em Filosofia. Juiz de Fora. Disponível em: <https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/123456789/10181>. Acesso em 24 de fev. 2023.

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

BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

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

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

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **O tributo na história: Da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011.

BARRETO, Aline Fleury. **O princípio da seletividade como contramedida ao poder de tributar: breves estudos comparados**. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, [S. l.], v. 32, n. 2, p. 66–77, 2020. Disponível em: <https://revista.trf1.jus.br/trf1/article/view/207>. Acesso em: 9 set. 2023.

BARROS, Ricardo Paes de; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane Silva Pinto de. **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil**. 2001. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2003>. Acesso em 11 de set. 2023.

BARROS, Ricardo Paes de et al. **Uma análise das principais causas da queda recente na desigualdade de renda Brasileira**. 2006. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2699>. Acesso em 08 de jul. 2023.

BIFANO, Elidie Palma. **De carona nos debates sobre a reforma tributária: foco no imposto seletivo**. Consultor Jurídico - CONJUR. 12 de jul. de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-12/consultor-tributario-carona-debates-reforma-tributaria-foco-imposto-seletivo>. Acesso em 16 de ago. de 2023.

BILHIM, Renata da Silveira. **O sistema tributário da Finlândia**. In: ARAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. Sistema tributários no mundo: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020.

BRAGA, Raphael Brasileiro. **Robert Nozick e sua teoria política: uma alternativa viável à proposta de John Rawls?** Intuitio, [S. l.], v. 2, n. 3, p. 239–256, 2009. Disponível em: <https://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/intuitio/article/view/5984>. Acesso em: 8 mar. 2023.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em 12 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no RE nº 714.139**. Relator min. Marco Aurélio. Julgado em 23/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em 14 de jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em 08 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 02 fev. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. **Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017**. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp194.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm). Acesso em 09 de ago. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.973 de 2 de dezembro de 2004. **Dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e dá outras providências.** Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.973.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.973.htm). Acesso em 8 de jul. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 08 de jun. 2023.

BRUHN, Nádia Campos Pereira; FARIA, Lucas dos Santos; VIGLIONI, Marco Túlio Dinali. **Política industrial e internacionalização: um estudo dos efeitos da intervenção estatal na internacionalização Brasileira.** Revista de Economia Mackenzie, v. 19, n. 1, p. 296-320, 2022. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rem/article/view/15226>. Acesso em 15 de jul. 2023.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal.** Revista Direito Tributário Atual, n. 52, p. 162-188, 2022. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2136>. Acesso em 01 de ago. 2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** 4a ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito.** São Paulo: Elsevier, 2009.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019. **Altera o sistema tributário nacional.** Brasília, DF. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 07 de out. 2023.

CAMPELLO, Tereza; Neri, Marcelo Côrtes (Org.) **Programa Bolsa Família, uma década de inclusão e cidadania.** Brasília: Ipea, 2013. Disponível em: <http://www.compasso.com.br/docs/pub24.pdf>. Acesso em: 05 de ago. 2023.

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

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 26. ed. ver. Ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Icms.** 15. ed. ver. Ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.



SP, v. 10, n. 1, p. 129 - 146, outubro de 2017. Disponível em: <https://revista.univem.edu.br/REGRAD/issue/view/49>. Acesso em 14 de mar. 2023.

DAS NEVES, Barbara; SERENATO, Mauricio Wosniaki. **Os princípios de justiça de Rawls e as críticas à teoria de justiça**. Complexitas – Revista de Filosofia Temática, [S.l.], v. 3, n. 2, p. 66-84, ago. 2019. Disponível em: <<https://periodicos.ufpa.br/index.php/complexitas/article/view/6121>>. Acesso em: 07 de jul. 2023.

DE OLIVEIRA, Andrea Sampaio; WATANABE, Carolina Yukari Veludo; DA SILVA, Rosália Maria Passos. **Paradoxos tecnológicos associados ao uso do smartphone: uma revisão dos estudos Brasileiros na base Spell**. Conjecturas, v. 22, n. 13, p. 361-377, 2022. Disponível em: <http://www.conjecturas.org/index.php/edicoes/article/view/1693>. Acesso em 04 de out. 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; Botelho, Cristiane Miranda; Fiorindo, Regivano. **A distorção do sistema tributário nacional referente ao imposto de renda da pessoa física assalariada e do prestador de serviço**. In: DERZI, Misabel de Abreu; Melo, João Paulo Fanuchi de Almeida. (Coord.) *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio da igualdade no Direito Tributário e suas manifestações**. In ATALIBA, Geraldo. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Princípios constitucional tributários: aspectos práticos – aplicações concretas*, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Separata da Revista de Direito Tributário de 1991. São Paulo: IDEPE/Revista dos Tribunais, 1991.

DUTRA, Flora. A história do telefone celular como distinção social no Brasil. Da elite empresarial ao consumo da classe popular. *Revista Brasileira de História da Mídia*, v. 5, n. 2, 2016. Disponível em: <https://revistas.ufpi.br/index.php/rbhm/article/view/4798/3087>. Acesso em 05 de out. 2023.

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

FALCÃO, Tatiana. **Tributação sobre carbono e a PEC45**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2019. Disponível em: [www.ibet.com.br/tributacao-sobre-carbono-e-a-pec45/](http://www.ibet.com.br/tributacao-sobre-carbono-e-a-pec45/). Acesso em: 19 de jun. 2023

FARIAS, Luiz Roberto Barros. **A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade**. 2017. 182 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2017. Disponível em: <https://www.repositorio.ufal.br/bitstream/riufal/1967/1/A%20tributa%c3%a7%c3%a3o%20seletiva%20no%20IPI%20e%20no%20ICMS%20-%20indetermina%c3%a7%c3%a3o%20e%20controle%20do%20conceito%20de%20essencialidade.pdf>. Acesso em: 29/06/2023

FEDERAL, A. PRESIDENTE DO TRIBUNAL REGIONAL. **Tribunal Regional Federal da 3ª Região**. AVISO, p. 00154, 2021.

FELIPPE, Maribel Moraes. **Natureza humana e direito em Rousseau**. 2014. 93 f. Dissertação. Programa de Pós-graduação em filosofia da Universidade Federal de Pelotas. Pelotas. Disponível em: <http://guaiaca.ufpel.edu.br/handle/prefix/5049>. Acesso em 12 de fev. 2023.

FERRAZ, Fábio Gabriel Lascoski; Zenardi, RECIERI De Tarso; SAUKOSKI, Sayonara Aparecida. **Obsolescência programada e o Direito do Consumidor: *Planned obsolescence and Consumer Law***. Revista Gralha Azul: Periódico Científico da Escola Judicial do Paraná - EJUD, Curitiba, v. 1, n. 10, p. 62-71, fev./mar. 2022. Artigo de revista. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/168265?mode=full>. Acesso em 23 de ago. 2023.

FERREIRA, Maria da Luz Alves; FONSECA, Maria Fernanda Soares. **As teorias da justiça: um contraponto entre as concepções de John Rawls e Robert Nozick**. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 601–617, 2016. DOI: 10.5902/1981369421015. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/21015>. Acesso em: 8 mar. 2023.

FERREIRA, Michelle Cristina; TEIXEIRA, Karla Maria Damiano. **O uso de redes sociais virtuais pelos idosos. Estudos interdisciplinares sobre o envelhecimento**, v. 22, n. 3, 2017. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/RevEnvelhecer/article/view/7459>. Acesso em 23 ago. 2023.

FORTES, Renivaldo Oliveira. **A teoria de justiça de John Rawls e as ações afirmativas: reparar as contingências em direção à igualdade**. 2018. 162 f. Tese de doutorado. Programa de pós-graduação em filosofia da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. Disponível em: <https://tede2.pucrs.br/tede2/handle/tede/8457>. Acesso em 14 de fev. 2023.

GODOI, Marciano Seabra de. **Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade, versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (refundable tax credits) para famílias de baixa renda**. In: Cadernos de finanças públicas / Escola de Administração Fazendária. – n. 15 (dez. 2015). – Brasília : Esaf, 2000- Anual. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3818/1/Cadernos%20de%20Finan%C3%A7as%20P%C3%ABlicas%20n.%2016%20Dez%202016.pdf#page=313>. Acesso em: 14 de jun. 2023.

GONÇALVES, Lucas Henrique. A universalização da internet: a evolução do Brasil no panorama global. 2018. Dissertação de mestrado. Programa de pós-graduação em políticas públicas da universidade da Universidade Federal do Paraná. Curitiba. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/direito/article/view/12465/7820>. Acesso em 08 e out. 2023.

GRAGLIA, Marcelo Augusto Vieira. **As novas tecnologias e os mecanismos de impacto no trabalho**. 2018. 330 f. Tese (Doutorado em Tecnologias da Inteligência e Design Digital) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Tecnologias da Inteligência

e Design Digital, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21157>. Acesso em: 18 de jul. 2023.

GUEIRAL, Guilherme Delfino; May, Yduan de Oliveira; Oliveira, Andrei de; **As mudanças nos padrões de consumo e a necessidade de revisão temporal da seletividade tributária como mecanismo de inclusão social**. In: SOUZA, Ismael Francisco de; WOLKMER, Antônio Carlos; VIEIRA, Reginaldo de Souza. (org.) - Direitos humanos e sociedade: direitos humanos, democracia, inclusão social e o direito das minorias. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2023. v. 2 : il.

GUIMARÃES, Lucas Noura de Moraes Rêgo. **A efetividade do Programa nacional de universalização do acesso e uso da energia elétrica – Luz para todos**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 1, n. 2, p. 207-223, jul./dez. 2011. DOI: 10.5102/rbpp.v1i2.1204. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/46822>. Acesso em: 05 ago. 2023.

GUSMAO, Marcos Vinícius, *et al.* **O programa de eletrificação rural "Luz no Campo": resultados iniciais**. In: ENCONTRO DE ENERGIA NO MEIO RURAL, 4. 2002, Campinas. Anais online. Disponível em: [http://www.proceedings.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=MSC000000022002000200035&lng=en&nrm=abn](http://www.proceedings.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=MSC000000022002000200035&lng=en&nrm=abn). Acesso em: 05 ago. 2023.

HLPF. Background Notes: 2018 HLPF Review of SDG implementation: SDG 7- Ensure access to affordable, reliable, sustainable and modern energy for all. Relatório técnico, High Level Political Forum on Sustainable Development, 2018. Disponível em: [https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/195532018\\_background\\_notes\\_SDG\\_7Final1.pdf](https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/195532018_background_notes_SDG_7Final1.pdf). Acesso em 18 de ago. 2023.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. 2. Ed. São Paulo: Martin Claret, 2012.

HOFFMANN, Rodolfo. Transferências de renda e desigualdade no Brasil (1995-2011). In: CAMPELLO, Tereza; Neri, Marcelo Côrtes (Org.) **Programa Bolsa Família, uma década de inclusão e cidadania**. Brasília: Ipea, 2013. Cap 12, p. 207 – 2016. Disponível em: <http://www.compasso.com.br/docs/pub24.pdf>. Acesso em: 05 de ago. 2023.

HONDA, Bruna; JORGE, Lúcio André Castro. **Computação aplicada à agricultura de precisão**. Revista Científica Eletrônica UNISEB, v. 1, n. 1, p. 111-132, 2013, disponível em: <https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/186392/1/Computacao-aplicada-a-agricultura-de-precisao..pdf>. Acessado em 10 de ago. 2023.

HORST, Heather; MILLER, Daniel. **The cell phone: an anthropology of communication**. Oxford: Berg, 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo Demográfico**. Rio de Janeiro, [2010]. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/educacao/9662-censo-demografico-2010.html?=&t=resultados>. Acesso em 29 de mar. 2022.

\_\_\_\_\_. **Estudos e pesquisas. Divulga estudos descritivos e análises de resultados de tabulações especiais de uma ou mais pesquisas, de autoria institucional.** 2009. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv41716.pdf>. Acesso em 21 de jul. 2023.

INTERNATIONAL Energy Agency; INTERNATIONAL Renewable Energy Agency; DIVISION, U.N.S.; BANK, T.W. e ORGANIZATION, W.H. **The Energy Progress Report. Relatório técnico**, The World Bank, 2018.

IRS. **Estatísticas fiscais.** Disponível em: <https://www.irs.gov/statistics>. Acesso em 3 de ago. 2023.

JUNIOR, Christovam Castilho. **O véu de ignorância na construção de uma Teoria da Justiça de John Rawls.** Revista Universitas. Fanorpi de Divulgação Científica. Vol. 03, No 08, Ano 2022, p. 243-253. 2022. Disponível em: <https://fanorpi.com.br/universitas/index.php/revista/issue/view/21>. Acesso em 27 de fev. 2023.

JUNIOR, Eduard Pereira Rodrigues. **A influência de Rousseau na concepção de sociedade bem ordenada Rawls.** 2017. 161 f. Tese de doutorado. Programa de pós-Graduação em Filosofia da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/7309>. Acesso em 10 de fev. 2023.

GOMES, Michelle dos Santos; JUNIOR, Jurandir Sá Barreto. **O Impacto do Sistema Tributário Brasileiro para Perpetuação da Desigualdade Racial no Brasil.** Revista Direito Tributário Atual, n. 53, p. 194-214, 2023. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/175592?mode=full>. Acesso em: 28 de jul. 2023.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática.** 8. ed. Revista e atualizada com as novas decisões do STF. Curitiba: Juruá, 2022.

KOCH, Deonísio. **Princípio da seletividade do ICMS e a Lei Complementar nº 194/2022.** Conjur. Opinião. 23 de julho de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jul-23/deonisio-koch-principio-seletividade-icms-lc-194>. Acesso em 22 de mai. 2023.

KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária.** 2019. 178 f. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.bdt.d.uerj.br/handle/1/9425>. Acesso em 14 de jun. 2023.

LARA, Caio Augusto Souza. **O acesso tecnológico à justiça: por um uso contra hegemônico do big data e dos algoritmos.** 2019. 191 f. Tese (Doutorado em direito) Programa de Pós Graduação da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/DIRS-BC6UDB>. Acesso em 06 de jul. 2023.

LEANDRIN, Fernando Henrique Anadão. **O direito de acesso à internet**. 2018. 177 f. Dissertação de mestrado. Programa de pós-graduação em direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/21937>. Acesso em 02 de out. 2023.

LESSA, Jaderson Borges. **Além dos limites de justiça: a crítica de Sandel a Rawls**. 2018. 152 f. Tese de doutorado. Programa de pós-graduação em filosofia da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do sul. Porto Alegre. Disponível em: <https://tede2.pucrs.br/tede2/handle/tede/8094>. Acesso em 18 de fev. 2023.

LIMA, Newton de Oliveira. **10 lições sobre Rawls**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2019.

LIMA, Stephane Hilda Barbosa. LÍRIO, Isabelle Jaíne Gonçalves. **A tributação do consumo de subsistência: meios para promoção da dignidade do ser humano através da seletividade tributária**. Revista da PGM - Procuradoria-Geral do Município de João Pessoa; João Pessoa: Editora e Gráfica Meta, n.05; 2016-2017. p. 84-109. Anual. 2016. Disponível em: <http://antigo.joaopessoa.pb.gov.br/portal/wp-content/uploads/2016/04/revista-PGM-2016.pdf#page=84>. Acesso em: 01 de out. 2023.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil e outros escritos. Ensaios sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil**. Petrópolis: Vozes, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACHADO, HUGO DE BRITO. **Reforma tributária**. 2003. Recurso eletrônico Kindle. Livro de domínio público.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares et al. **O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo**. Revista Direito Tributário Atual, n. 53, p. 415-451, 2023. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/175601>. Acesso em 28 de jun. 2023.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2015.

DE MARCHI, Barbara Frigini . **Afetividade e cognição no uso de redes sociais digitais por idosos**. 2019. Dissertação de mestrado. Programa de pós-graduação em psicologia. Centro de ciências humanas e naturais. Universidade Federal Do Espírito Santo. Vitória, 2019. Disponível em: <http://repositorio.ufes.br/bitstream/10/11296/1/Disserta%20a7%20a3o%20-%20Barbara%20-%20Vers%20a3o%20final%20com%20capa%20dura%202002.pdf>. Acesso em: 05 de ago. 2023.

MARCIANO, Buffon. **Tributação e Dignidade Humana: Entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MARTINS, Jéssica Maiara Rodrigues. **Inclusão digital para a inclusão social: o papel das tecnologias da informação e comunicação no campo dos direitos sociais**. 2015. 192 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento, Sociedade e Cooperação Internacional) – Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/19209>. Acesso em 23 de ago. 2023.

MASERA, Marcos Alexandre. **Estado de Direito e Justiça Distributiva em John Rawls**. 1.ed.Curitiba: Prisma, 2016.

MEDINA, Gabriel da Silva Medina. CRUZ, José Elenilson (orgs). **Estudos em Agronegócio: participação Brasileira nas cadeias produtivas** - V. 5. - Goiânia / Kelps, 2021. Disponível em <https://bioeconomia.fea.usp.br/wp-content/uploads/2021/08/cadeia-do-acai.pdf>. Acesso em 14 de ago. 2023.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Princípio da seletividade: a essencialidade como critério constitucional para fixação de alíquotas do icms**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/principio-da-seletividade-a-essencialidade-como-criterio-constitucional-para-fixacao-de-aliquotas-do-icms-por-carolina-romanini-miguel/>. Acesso em 9 de out. 2023.

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. **A seletividade na tributação sobre o consumo e o critério da essencialidade: fundamentos, limites normativos e escopo constitucional**. 2021. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13072022-111547/en.php>. Acesso em 02 de jul. 2023.

MIOZZO, Pablo Castro. **Fundamentos dos conceitos de hermenêutica jurídica e de interpretação em Carlos Maximiliano**. Cadernos de pós graduação em direito UFRGS. vol. 11. n 3. 2016. disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_informativo/bibli\\_inf\\_2006/Rev-Cad-PPGD-UFRGS\\_v.11\\_n.3.17.pdf](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-Cad-PPGD-UFRGS_v.11_n.3.17.pdf). Acesso em: 26 de jun. de 2023.

MIRANDA, Letícia Miranda; FARIAS, Sidney Ferreira. **As contribuições da internet para o idoso: uma revisão de literatura**. Interface – Comunicação, Saúde, Educação, v.13, n.29, p.383-94, abr./jun. 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/icse/a/gk6cQKbbGkhDkH5JsnnSLTH/?lang=pt>. Acesso em 26 de jul. 2023.

NASCIMENTO, Francisca Silva do. **Os últimos serão os primeiros: uma análise sociológica do uso do telefone celular**. 2004. Dissertação de mestrado. Programa de pós-graduação em sociologia da Universidade Federal do Ceará. Fortaleza. Disponível em: [https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/1222/3/2004\\_DIS\\_FSNASCIMENTO.pdf](https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/1222/3/2004_DIS_FSNASCIMENTO.pdf). Acesso em 22 de ago. 2023.

NELSON, Daniel Earl. **Os créditos de icms no sistema tributário nacional**. Dissertação de mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/7483>. Acesso em 18 de jul. de 2023.

NERI, Marcelo Côrtes; SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A década inclusiva (2001-2011): desigualdade, pobreza e políticas de renda**. 2012. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/4639>. Acesso em 5 de jul. 2023.

NETO, João de Souza Alho. **Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica**. Revista Direito Tributário Atual, n. 39, p. 201-225, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/334>. Acesso em 2 de out. 2023.

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

NUSSBAUM, Martha Craven. **Fronteiras da justiça: deficiência, nacionalidade, pertencimento à espécie**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.

OECD. **Consumption Tax trends 2018**. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018\\_ctt-2018-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en). Acesso em 26 de ago. 2023.

OECD. **Access to computers from home** (indicator). 2023. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/access-to-computers-from-home/indicator/english\\_a70b8a9f-en](https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/access-to-computers-from-home/indicator/english_a70b8a9f-en). Acesso em 07 de ago. 2023.

OLIVEIRA, Eduardo Ayres Diniz de. **Desenvolvimento tecnológico e os fundamentos na Constituição Brasileira (1988) para as normas jurídicas**. Universidade Estadual de Londrina. Centro de Estudos Sociais Aplicados. Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial. 2014. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.uel.br/document/?code=vtls000198025>. Acesso em: 10 de jul. 2023.

OLIVEIRA, Thais Paranhos Mariz de. **Potencial inclusivo da energia solar: análise dos aspectos jurídicos**. 2018. 149 f. Dissertação (Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/items/e5ff65cb-f8c5-4467-84aa-d0e015da2d2e>. Acesso em 10 de jul. 2023.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software: exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. 2016. 369 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/19637>. Acesso em 28 de ago. 2023.

PAIVA, Juliani Chico Piai. **Pobreza energética: um indicador baseado na capacidade de pagamento por serviços de energia elétrica no Brasil**. 2019. 172 f. Tese de Doutorado. Faculdade de Engenharia Mecânica da Universidade Estadual de Campinas, Campinas. Disponível em: <https://repositorio.unicamp.br/Busca/Download?codigoArquivo=472242>. Acesso em 05 de ago. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraivas Educação. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2012.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014.

PIMENTEL, Érico de Carvalho. **Equilíbrio fiscal na perspectiva da teoria da justiça intergeracional de John Rawls**. 2018. 206 f. Dissertação de Mestrado. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.bdtd.uerj.br/handle/1/9481>. Acesso em 01 de mar. de 2023.

POMPEU, Gina Marcilio; TEIXEIRA, Ana Araújo Ximenes. **A teoria da justiça de Martha Nussbaum e os direitos humanos**. Revista DIREITO E JUSTIÇA – Reflexões Sociojurídicas – Ano XVIII – No 29 p 177-196 – novembro 2017. Santo Ângelo. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/322641471.pdf>. Acesso em 23 de fev. 2023.

QUINTANILHA, Flávia Renata. **Aporias da justiça: entre Habermas e Rawls**. 2011. Dissertação de mestrado. Universidade Estadual Paulista, Faculdade de Filosofia e Ciências de Marília, 2011. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/handle/11449/91610>. Acesso em 28 de jul. 2023.

RAMOS. Gabriel Ribeiro Gonçalves. **A tributação da renda na alienação de obras de arte em NFT**. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Brasília/DF, ano 35, nº 1, 2023. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/175396>. Acesso em 28 de jul. 2023.

RAWLS, John. **O liberalismo político**. Ed. Apl. São Paulo: editora MWMF Martins Fontes, 2011.

RAWLS, John. **Uma teoria de justiça**. 4. Ed. rev. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

RÉ, Flávia Maria. (2015). **Um paralelo entre duas concepções liberais de justiça: o libertarianismo de Robert Nozick e o liberalismo-igualitário de John Rawls**. Cadernos De Ética E Filosofia Política, São Paulo, V. 2 n. 27, p. 6-33. 12/2015. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/issn.1517-0128.v2i27p6-33>. Acesso em 14 de jul. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária do Brasil 2018: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-Brasil-2018#:~:text=Em%202018%2C%20a%20Carga%20Tribut%C3%A1ria,nos%20tr%C3%AAs%20n%C3%ADveis%20de%20governo2..> Acesso em 07 ago. 2023.

**REFORMA Tributária precisa acompanhar economia digital, afirmam tributaristas**. Consultor Jurídico - CONJUR. 18 de jul. de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-18/reforma-tributaria-acompanhar-economia-digital>. Acesso em 16 de ago. de 2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROUSSEAU, Jean Jaques. **O contrato social: princípios do direito político**. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2015.

RUZZA, Antônio. **A crítica de Macintyre à modernidade: liberalismo, individualismo e teorias da justiça**. 2018. 305 f. Tese de doutorado. Programa de pós-graduação em filosofia da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/21255>. Acesso em 22 de fev. 2023.

SACCOL, Amarolinda Zanela; REINHARD, Nicolau. **Tecnologias de informação móveis, sem fio e ubíquas: definições, estado-da-arte e oportunidades de pesquisa**. RAC: Revista de Administração Contemporânea, v.11, n.4, 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rac/a/wqFxFyfrPL6zgcBf4yZPzBq/?format=html>. Acesso em 07 de ago. 2023.

SAMPAIO, N. S. **Princípio da Seletividade e sua Aplicação na Tributação do ICMS/PA sobre a Energia Elétrica**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 41, p. 341–359, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/535>. Acesso em: 1 jul. 2023.

SANDEL, Michael Joseph. **Justiça o que é fazer a coisa certa**. 34. Ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2021.

SANDRI, Guilherme Sangalli. **Justiça distributiva fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SANTA CATARINA. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina**. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec\\_01\\_2870.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm). Acesso em 08 de mai de 2023.

\_\_\_\_\_. Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências**. Disponível em [https://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame\\_ricms\\_01\\_00\\_00.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm). Acessado em: 28 de jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Medida provisória nº 255, de 29 de junho de 2022. **Altera os arts. 7º e 19 da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e estabelece outras providências**. Disponível em:

[https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/medidas\\_provisorias/2022/mp\\_22\\_255.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/medidas_provisorias/2022/mp_22_255.htm). Acesso em 10 de jul. 2023.

SANTIAGO, Flaviane Souza. **Projeções dos impactos econômicos decorrentes das mudanças demográficas no Brasil para o período de 2010 a 2050**. 2014. Tese de doutorado. Universidade Federal de Minas Gerais. Acesso em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/AMSA-9KTPGW>. Disponível em 24 de set. 2023.

SANTOS, Marivaldo Andrade dos. **JUSTIÇA FISCAL: A promoção da efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte**. Mestrado em Direito Constitucional e Processual Tributário. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Programa de Pós-Graduação em direito. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/24806/1/Marivaldo%20Andrade%20dos%20Santos.pdf>. Acesso em: 04 de jun. 2022.

SELL, Jorge Armindo. **John Rawls e Amartya Sen em busca da justiça**. 2014. 166 p. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Filosofia e Ciências Humanas. Programa de Pós-Graduação em Filosofia. Florianópolis. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/123253>. Acesso em 14 de fev. 2023.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SHIBAO, F.; MOORI, R. G.; SANTOS, M. R. **Cadeia de Suprimento Verde**. In: PHILIPPI JR, A.; SAMPAIO, C. A. C.; FERNADES, V. (Org.). Gestão de natureza pública e sustentabilidade. Barueri-SP: Manole, 2017. p. 11-39.

SHIKIDA, Lucas Silva. **O justo de Rawls na tributação da receita da exportação indireta através das contribuições sociais**. 2018. Dissertação de mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal de Minas Gerais. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUOS-BAPG83>. Acesso em 28 de jul. 2023.

SILVA, Marcus Vinicius Amaral e. **Estrutura de renda, consumo e sistema produtivo: Mudanças na economia Brasileira entre 2000 e 2010**. Tese de doutorado. Programa de Pós-Graduação em Economia. Universidade Federal de Juiz de Fora. Juiz de Fora, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/ufjf/7188>. Acesso em: 01 de ago. 2023.

SILVA, Raphael Curioso Lima. **A disseminação da internet e suas implicações para a dinâmica territorial Brasileira**. 2019. 226 f. Tese (doutorado) - Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Geociências, Campinas. Disponível em: <https://hdl.handle.net/20.500.12733/1637927>. Acesso em: 5 ago. 2023.

SOARES, Paulo Vitor Gouvea. **O Sistema tributário do Uruguai**. In: ARAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. Sistema tributários no mundo: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020.

SOUZA, Jesse. **Os batalhadores Brasileiros : nova classe média ou nova classe trabalhadora?** Belo Horizonte: Editora UFMG, 2010.

SOUZA, José Marcos Monteiro de. **Liberdade, igualdade e eficiência: os princípios de justiça em Rawls**. 2012. 126 f. Dissertação de mestrado. Programa de Pós-graduação em Filosofia. Departamento de Filosofia da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. Disponível em: <http://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/99235>. Acesso em 07 de mar. 2023. SUZIGAN, Wilson; FURTADO, João. **Instituições e políticas industriais e tecnológicas: reflexões a partir da experiência Brasileira**. Estudos Econômicos (São Paulo), v. 40, p. 7-41, 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ee/a/TM8d9J5jzWCTGHJYNbsX39F/?lang=pt>. Acesso em 7 de jul. 2023.

TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária**. 2016. 244 f. Dissertação de mestrado. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.bdtd.uerj.br/handle/1/9794>. Acesso em 08 de jun. 2023.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). Estudos tributários em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 309-348.

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

TORRES, Cláudio. **A bíblia do marketing digital: tudo o que você queria saber sobre marketing e publicidade na internet e não tinha a quem perguntar**. São Paulo. Novatec Editora, 2018.

UNITED NATIONS. **The Sustainable Development Goals Report 2018. Relatório técnico**. New York, 2018. Disponível em: <https://unstats.un.org/sdgs/files/report/2018/TheSustainableDevelopmentGoalsReport2018-EN.pdf>. Acesso em 25 de set. 2023.

VETTORATO, Jardel Luis. **Lei de inovação tecnológica: Os aspectos legais da inovação no Brasil**. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, [S. l.], v. 3, n. 3, 2008. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/7016>. Acesso em: 9 out. 2023.

WORLD BANK. **Acesso universal a energia: muito mais que eletricidade**. Reportagem. 23 de maio de 2018. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/news/feature/2018/05/18/sustainable-development-goal-7-energy-access-all>. Acesso em 28 de set. 2023.

ZYLBERSZTAJN, David; LINS, Clarissa. **Sustentabilidade e Geração de Valor – A Transição Para o Século 21**. (Org.) ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rac/a/LMSDdWX9h8HHCRNp7WSF4RC/?lang=pt>. Acesso em 22 de jul. 2023.