

O CRITÉRIO DA SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS: ADEQUAÇÃO E NECESSIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL

THE SELECTIVITY CRITERIA FOR BRAZILIAN CONSUMPTION TAXES: FITNESS AND NEED IN THE CURRENT TAX SYSTEM

Thiago Batista da Costa*

RESUMO

Este artigo propõe examinar a importância concretamente observada no sistema tributário brasileiro no tocante à aplicação do critério da seletividade nos impostos sobre produtos industrializados e sobre a circulação de mercadorias e serviços. Analisa os princípios que aquele critério busca preservar ou destacar, quais sejam, os da justiça fiscal e do estado social, e a forma como se dá tal promoção. Destaca que a capacidade contributiva, decorrente da justiça fiscal, é promovida pela seletividade apenas em seu aspecto objetivo, considerando a característica de impessoalidade dos impostos sobre o consumo. Indica a existência de corrente doutrinária, baseada no pensamento econômico-liberal, que critica a utilidade do critério da seletividade na promoção da justiça fiscal, por entender não ser possível apontar objetivamente o que são bens essenciais ou supérfluos. Por fim, destaca que o avanço tecnológico, que já alcança a administração tributária, ao permitir uma identificação precisa dos contribuintes e dos bens envolvidos nas etapas de compra e venda, possibilita vislumbrar-se, para o futuro, mesmo em se tratando de impostos indiretos, uma personalização das alíquotas, em substituição à seletividade, sem prejuízo do debate acerca do peso excessivo que a tributação sobre o consumo tem na arrecadação estatal, em detrimento da tributação sobre a renda e o patrimônio que, em tese, promovem a justiça fiscal de maneira mais eficaz.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário. Seletividade. Impostos sobre o consumo. Justiça fiscal. Capacidade contributiva.

SUMÁRIO

Introdução. 1. Os princípios informadores da seletividade. 1.1. Da justiça fiscal. 1.2. Do Estado Social. 2. Discussões atuais sobre a seletividade. 2.1. A seletividade sob a ótica da liberdade individual. 2.2. A pessoalidade dos tributos. Conclusão. Referências.

REFERÊNCIA: COSTA, Thiago B. O critério da seletividade no IPI e no ICMS: adequação e necessidade no sistema tributário atual. *Res Severa Verum Gaudium*, v. 4, n. 2, Porto Alegre, p. 85-103, dez. 2019.

ABSTRACT

This article proposes to examine the concrete importance observed in the Brazilian tax system regarding the application of the selectivity criteria in taxes on industrialized products and on the circulation of goods and services. It analyzes the principles that that criterion seeks to preserve or highlight, namely, those of tax justice and social state, and how such promotion takes place. It emphasizes that the contributory capacity resulting from tax justice is promoted by selectivity only in its objective aspect, considering the impersonality characteristic of consumption taxes. It indicates the existence of a doctrinal tendency, based on economic-liberal thought, that criticizes the usefulness of the criterion of selectivity in the promotion of tax justice, since it is not possible to objectively point out what are essential or superfluous goods. Finally, it highlights that the technological advance, which already reaches the tax administration, by allowing a precise identification of the taxpayers and the goods involved in the purchase and sale stages, allows us to glimpse for the future, even in the case of indirect taxes, a customization of tax rates replacing the selectivity, without prejudice to the debate about the excessive weight that taxation on consumption has in the state levy, in detriment of taxation on income and wealth that, in theory, promote the tax justice of most effective way.

KEYWORDS

Tax Law. Selectivity. Excise duties. Tax justice. Contributory capacity.

* Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais (Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, 2008). Especialista em Direito Tributário (UFRN, 2010). Mestrando em Direito (UFRGS). Procurador da Fazenda Nacional.

INTRODUÇÃO

O critério da seletividade foi instituído junto com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), através da Emenda nº 18 à Constituição Federal de 1946, de 1º de dezembro de 1965, sendo simplesmente reproduzido nas constituições que se seguiram. No tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), tal previsão só surgiu na Constituição de 1988, sendo que a Emenda nº 18/1965, por dispositivo não replicado na Constituição de 1967, tratou de desonerar alguns produtos do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) na mesma linha do que visto no texto original da Constituição de 1946.

Como se sabe, atualmente a Constituição prevê a aplicação do critério da seletividade tanto para o IPI (conforme art. 153, § 3º, I: “será seletivo, em função da essencialidade do produto”) como para o ICMS, introduzindo, porém, para esse último, o vocábulo “poderá” (art. 155, § 2º, III: “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”), fazendo crer que não se está a tratar de uma norma cogente, mas sim de uma possibilidade, uma faculdade do legislador ao definir as alíquotas de ICMS. Independentemente, porém, do caminho que o leitor possa trilhar nessa discussão – se a seletividade pode, de fato, ser ignorada na graduação das alíquotas de impostos sobre o consumo – fato é que surgem sempre novos debates envolvendo, direta ou indiretamente, a seletividade, e que se relacionam não apenas com a justiça da tributação sobre o consumo – tema recorrente –, mas com a razão mesma de existir tal critério – a seletividade, de fato, é necessária para concretização de princípios informadores do Direito Tributário?

Assim, num primeiro momento, cuidaremos dos princípios constitucionais que o critério da seletividade busca, em tese, concretizar, com destaque para os da justiça fiscal e do estado social, dos quais decorrem, como sabido, outros princípios de vital importância para o nosso ordenamento jurídico.

Em seguida, analisaremos duas questões que, ganhando corpo nos anos mais recentes, podem abalar a relevância do critério da seletividade na promoção dos princípios antes mencionados: a primeira das questões tem raízes nas ciências econômicas e está profundamente relacionada com a ideologia liberal; a segunda delas tem um fundo mais pragmático, passando pela discussão em torno do peso conferido, no Brasil, à tributação sobre o consumo, e que ganha destaque em razão do progresso tecnológico experimentado nas últimas décadas, o qual permitiria uma maior personalização dos tributos (alíquotas graduadas conforme o destinatário) não apenas na tributação da renda ou do patrimônio, mas também na imposição indireta, típica da tributação do consumo.

Passemos, pois, ao estudo.

1 OS PRINCÍPIOS INFORMADORES DA SELETIVIDADE

Sendo diversos (embora comunicantes) os âmbitos sobre os quais firmar-se-ão as normas tributárias, há de se investigar as consequências que a seletividade em razão da essencialidade dos produtos terá em cada campo de ação (fiscal e extrafiscal), oferecendo assim sua contribuição à efetividade da justiça fiscal e do estado social, conforme a natureza predominante da norma.

Antes, porém, de empreendermos essa investigação, há que se fazer, aqui, um esclarecimento quanto à utilização do termo “critério” para identificar a regra da seletividade, a despeito de muitos tratarem-na como princípio.¹ Ocorre que, a nosso sentir, as normas que veiculam a seletividade, extraídas do texto constitucional, não contêm a abstração típica das normas que introduzem princípios, sendo, em verdade, normas diretamente aplicáveis perante o IPI e o ICMS.² Assim, chamamos de critério a norma-regra³ que possui aplicação direta, mas que eventualmente se serve de elementos adicionais – *in casu*, a noção de essencialidade – para se fazer concretizado, real. É como entendemos constituir-se a regra da seletividade.

1.1. Da justiça fiscal

Como já apontado acima, a seletividade em razão essencialidade do produto é fator intrínseco à determinação do critério quantitativo do IPI, elemento do consequente da regra tributária a incidir sobre o fato relacionado àquele objeto industrializado.

Definir o que é essencial, no entanto, não é tarefa das mais simples. Levando-se em consideração o conceito geral apontado pelos dicionários de língua portuguesa, pode-se situar a essencialidade num alcance referencial mais ou menos amplo, associado à ideia de primazia ou preferência, como também pode-se dizer que o essencial é estritamente aquilo que supre o *absolutamente necessário*, o mínimo existencial.⁴

¹ Vide, por todos, CARRAZZA, 2012, p. 108-110.

² Nesse sentido: ESTURILIO, 2008, p. 103.

³ Não é demais lembrar que o que se encontra nos textos legais nada mais são que *dispositivos*, o objeto da interpretação jurídica; as *normas*, por conseguinte, são o seu resultado, e se subdividem basicamente em princípios e regras.

⁴ Pelo escólio de Frederico Araújo Seabra de Moura (2006, p. 113), “[...] os produtos tidos como essenciais são aqueles indispensáveis à sobrevivência dos indivíduos, ou seja, sem os quais não se alcança sequer o mínimo vital”.

Ressalte-se que a preocupação com o mínimo existencial não é algo que se tem por recente na doutrina jurídica, e nem mesmo está relacionada a uma certa ideologia política, mais voltada a aspectos da igualdade material. Já Adam Smith, tido como um dos precursores do pensamento liberal, enunciava que tributos sobre produtos essenciais, por ocasionar o aumento do preço de todas as manufaturas e afetar a renda dos trabalhadores pobres, gerariam a diminuição geral nas vendas e no consumo das famílias, e prejudicariam inclusive consumidores ricos, mesmo que indiretamente (1976, p. 872-873).

É evidente que, para os fins almejados por este trabalho, só podemos colher das palavras e enunciados contidos no direito positivo aquilo que se revela importante para a efetivação da própria finalidade daquele conteúdo, tendo por preocupação primeira a compatibilização dessa atividade cognoscitiva com o corpo normativo, no qual necessariamente estará inclusa a norma aqui evidenciada.

Dessa feita, e levando em conta a realização da justiça fiscal por meio da tributação do IPI, a noção de essencialidade dos produtos torna claro que o constituinte definiu um critério, pretensiosamente o mais justo e razoável, para poder-se examinar a observância dos postulados da igualdade e proporcionalidade em matéria tributária.

A igualdade, contida na formulação do art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, atua como princípio no Direito Tributário ao moldar, como fim a ser promovido, a distribuição equitativa da repercussão tributária. Já como postulado, a igualdade estrutura a aplicação do direito, à medida que rege o estabelecimento de critérios diferenciadores, das quais depende a concretização do princípio, em razão do fim almejado (ÁVILA, 2016, p. 192-193).

Ora, o tratamento isonômico, como bem lembra Klaus Tipke (2002, p. 20-22), só poderia ter existência com o estabelecimento de um critério adequado à matéria objeto de análise, *in casu*, o IPI. A seletividade em razão da essencialidade é, sem dúvida, um critério legítimo para tal proceder, e, outrossim, constitui norma de determinação, nos impostos indiretos, do princípio da capacidade contributiva, juízo que antecipamos em capítulo anterior.

No presente espaço cabe, porém, minudenciar o conteúdo da capacidade contributiva que se vê determinado pela seletividade. Com efeito, dos aspectos objetivo e subjetivo encontrados no princípio da capacidade contributiva,⁵ é exatamente o primeiro que se encontra bem explicitado por meio do critério da seletividade. Essa observação se deve exatamente ao

⁵ Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 182) aduz que o aspecto objetivo da capacidade contributiva é realizado com a averiguação dos “fatos que ostentem signos de riqueza”, enquanto o aspecto subjetivo, melhor identificado com a isonomia tributária, é o que exige a repartição da repercussão tributária dentre os participantes do fato proporcionalmente ao evento econômico experimentado por cada qual.

fato de que a seletividade é voltada tão-somente à essencialidade dos produtos, ou seja, sua aplicação volta-se ao signo de riqueza – matéria da hipótese tributária –, não prestando atenção ao que ocorre no conseqüente da norma, em especial quanto aos participantes do acontecimento tributário – os contribuintes.

Dessa feita, há de se admitir, a seletividade não atua decisivamente com o propósito de concretizar o princípio da igualdade⁶ entre contribuintes. A seletividade do IPI, repisemos, leva em conta tão-somente a capacidade contributiva absoluta ou objetiva,⁷ e a aplicação estritamente objetiva da capacidade contributiva eventualmente leva ao surgimento de disparidades na ordem subjetiva, à medida em que pessoas economicamente desiguais sejam tributadas da mesma forma, haja vista que a seletividade em razão da essencialidade é julgada quanto ao produto,⁸ não levando em conta seu destinatário.

A possibilidade aventada no parágrafo anterior tem justificativa. É que no IPI, a exemplo do ICMS, a capacidade contributiva não utiliza como critério a aferição das possibilidades financeiras do indivíduo em face de outro, mas sim a possibilidade de ambos os indivíduos adquirirem ou não determinado produto, face às características desse.⁹

Dessa forma, a capacidade contributiva no IPI não protege o mínimo existencial do indivíduo isentando-o de tributo por conta de suas características pessoais. É quando o indivíduo consome determinado produto, e em razão desse, que a sua capacidade contributiva vai ser aferida: se possui ele apenas o essencial para suprir suas necessidades, certamente só irá consumir aquilo que lhe é mais importante para a subsistência.¹⁰

⁶ De se destacar que, embora a igualdade seja intimamente identificada com o princípio de justiça, há algo nesse último que a igualdade não alcança: como informa Andrei Pitten Velloso, o princípio da igualdade “não proporciona critérios materiais para concretizar a justiça. Pelo contrário, é a ideia de justiça que há de orientar a concretização da igualdade jurídica” (2012, p. 43).

⁷ Em sentido contrário, negando relação entre a capacidade contributiva e a seletividade: SEABRA DE MOURA, 2006, p. 105-107. Eduardo Tavares (2016, p. 156-159) e Humberto Ávila (2012, p. 458-459) corroboram, afirmando que a seletividade não decorre da capacidade contributiva, mas nenhum deles reconhece que a capacidade contributiva também possui um viés objetivo. Ávila afirma que a apreciação da essencialidade de um produto ocorre num momento lógico anterior à verificação da capacidade contributiva, daí a seletividade não decorrer dessa última, mas da “proteção da dignidade humana, da vida e da saúde”.

⁸ Leciona Ruy Barbosa Nogueira (1990, p. 11): “[...] tendo em vista a natureza principal do produto e a sua principal finalidade, o legislador deve *excluí-lo do imposto* ou, incluindo-o, dosar a tributação de conformidade com a sua natureza e finalidade” (grifos no original).

⁹ Como nos informa Douglas Yamashita acerca do ICMS (2002, p. 108/109), o que se aplica à perfeição também para o IPI: “Neste imposto, a capacidade contributiva, como *critério de comparação* do princípio da igualdade, não se concretiza na fórmula ‘Pedro é igual ou desigual a João’, em razão do consumo pessoal-individual, *mas, sim, em razão do consumo objetivo* (por exemplo: ‘Pedro é igual ou desigual a João, em razão do consumo de vinho’)”.

¹⁰ Nas sábias palavras de Klaus Tipke: “Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente [...]. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver” (2002, p. 34).

É justamente com essa ideia que o Estado irá aferir a essencialidade dos produtos, quando em pauta o respeito ao princípio da capacidade contributiva: a gradação das alíquotas do IPI levará em conta a identificação de cada produto com a manutenção do mínimo existencial dos indivíduos, não importando sua classe social. Portanto, quanto mais essencial o produto para o consumo da população, menor deverá ser a alíquota de imposto a incidir sobre ele,¹¹ pois se presume que seu uso – mais necessário que supérfluo – constitui signo menor de riqueza, diversamente do que ocorre com os produtos não-essenciais, que não são consumidos por quem detém poder econômico reduzido.

Essa preocupação quanto à proteção do mínimo existencial, até aqui debatida mais em termos teóricos, também se mostra presente quando reparamos as alíquotas da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), prevista no anexo único ao Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016.

De fato, os produtos industrializados que, por exemplo, identificam-se com a necessidade alimentar básica da população (como o açúcar de cana comum), são em geral tributados à *alíquota zero*, sendo elevada a cinco por cento a alíquota de alimentos menos essenciais (como o melaço) e, para os produtos tidos como de consumo supérfluo ou maléfico (embora permitidos), a alíquota chega a trinta por cento no caso de algumas bebidas alcoólicas e a até *trezentos por cento* para os charutos e cigarros.

Todavia, saliente-se que o mínimo existencial não se restringe à garantia da alimentação de um indivíduo. Proteger o mínimo existencial inclui, sem dúvida, a proteção de toda a gama de direitos fundamentais que a Constituição outorga aos indivíduos, sem distinção. Assim, a seletividade em razão da essencialidade dos bens, como critério de justiça fiscal, também poderá orientar o legislador na adoção de medidas que graduem o imposto pago quanto a produtos e serviços mais ou menos essenciais à saúde, à segurança, etc., sem obliterar o preceito da capacidade contributiva, que se aplica sobretudo às normas de conteúdo notavelmente fiscal.

Uma outra aplicação da seletividade do IPI é emblemática nesse aspecto. São as máquinas de impressão e escrita em Braille, ambas tributadas à alíquota zero, segundo a TIPI atualmente em vigor.¹² Embora, a princípio, tal medida pareça ter relação com uma política

¹¹ Como bem adverte Ricardo Lobo Torres (2013, p. 94-95), a seletividade significa em verdade que o tributo recai sobre os bens “na razão inversa da essencialidade para o consumo” e, *a contrario sensu*, na razão direta de sua superfluidade.

¹² Chegou a tramitar no Congresso Nacional projeto de lei (PLS 144/08) que buscava *isentar* tais produtos da tributação pelo IPI, em substituição à norma regulamentar que instituiu a alíquota zero. No entanto, o projeto foi declarado prejudicado em razão do trâmite de um outro, mais extenso, que culminou na Lei nº 13.146/2015, cujo

de fim extrafiscal, já que beneficia exclusivamente os portadores de deficiência visual, há de se ter em conta que tais indivíduos, pelas limitações de seu próprio corpo, se acham muitas vezes colocados à margem da sociedade, tidos como inaptos para a realização de diversas tarefas, e por isso quase sempre em situação financeira desfavorável. Assim, parece-nos claro que a norma em destaque atende, também e principalmente, a uma política consentânea à justiça fiscal, à medida que o Estado Tributário reconhece que o beneficiário dessa norma não ostenta clara capacidade contributiva frente à necessidade de aquisição daqueles produtos, absolutamente essenciais para se dar um mínimo de condições ao deficiente visual de exercer um ofício, numa realidade totalmente diversa àquela vivenciada pelos indivíduos que não necessitam desses equipamentos especiais.

Verifica-se, por tudo que foi colocado, que a seletividade do IPI, como consagradora da capacidade contributiva objetiva e da proteção ao mínimo existencial, serve, em última análise, à própria efetivação da justiça fiscal, na medida em que propõe nada mais senão uma solução ética à tributação, promovendo como fim maior do sistema a justa repartição da carga de tributos.¹³ Consequentemente, no IPI a repartição equitativa da carga tributária se dá justamente pela aferição do que é essencial ou não ao consumo do indivíduo,¹⁴ em notória consagração dos direitos fundamentais erigidos pela Lei Maior.

1.2. Do Estado Social

Como já proposto acima, a aplicação da seletividade na tributação do IPI (e também do ICMS) tem íntima correspondência com a proteção ao mínimo existencial do indivíduo. Nesse sentir, os produtos intimamente ligados à efetivação dos direitos fundamentais do cidadão hão de ser considerados essenciais, visto que indissociáveis do mínimo necessário a ser disponibilizado ao indivíduo, garantidos pela própria Carta Magna. Exemplos disso seriam os alimentos básicos, remédios, materiais de construção, dentre outros.

Há de se assentar, todavia, que a aferição da essencialidade não se volta tão-somente para os produtos relacionados à primeira necessidade do cidadão. Para ser mais exato, o

texto não trata de qualquer isenção. Embora, na prática, *isenção* e *alíquota zero* produzam o mesmo resultado, a norma isentiva somente pode ser estabelecida por lei formal (art. 150, § 6º, CF), enquanto a alíquota zero pode, em tese, ser modificada a qualquer tempo pelo Poder Executivo.

¹³ Por oportuna, anoto aqui as palavras de Klaus Tipke (2002, p. 30): “a realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado”.

¹⁴ No ICMS, essa justa repartição também é fulcral. Todavia, infelizmente se vê exemplos negativos, como na tabela de alíquotas gaúcha, em que o gás de cozinha e a energia elétrica de imóvel rural são tributados quase no mesmo percentual que o serviço de TV por assinatura (SEFAZ, 2015).

verdadeiro conceito de mínimo existencial excede a caracterização dos direitos fundamentais individuais, agregando também os direitos de segunda e terceira geração, que se dissociam do aspecto meramente pessoal para agregar os bens e valores que tem a ver com o próprio relacionamento entre os indivíduos e entre esses e a sociedade como um todo.

Nos dias atuais, conferir ao cidadão seu direito à liberdade não somente constitui o mínimo, mas também, pode-se dizer, é indispensável à caracterização do próprio ser humano. Os direitos de segunda e terceira geração, evidenciados em artigos diversos da Constituição de 1988, deixaram de ser promessas para futura realização, e passaram a ser elementos de primeira ordem para a vida em sociedade, tal como essa hoje existe e deve existir.¹⁵

Se conferir a efetividade desses direitos é dever do Estado e direito do cidadão, como é tão bem conhecido pelo senso comum, os produtos que submetem seu fabrico ao respeito a esses direitos são tão essenciais quanto aqueles que diretamente suprem as necessidades básicas do indivíduo. Assim sendo, cabe ao Estado não somente promover o barateamento dos bens de primeira necessidade, como também valorizar a produção e utilização de bens que promovem o bem-estar social, das mais diferentes maneiras possíveis.

Nesse tocante, sobressaem como importante exemplo os produtos que, em seu fabrico, se submetem rigorosamente às normas de proteção ambiental, inclusive em relação à reposição daquilo que foi extraído da natureza, ou sua compensação. Há, indubitavelmente, em casos tais, a efetiva promoção da proteção a um bem jurídico constitucionalmente garantido, ensejando dessa feita a intervenção do Estado no sentido de privilegiar economicamente tal atuação,¹⁶ em detrimento dos que agem diversamente, fazendo-se uso, como não poderia deixar de ser, das normas tributárias indutoras.

É de se ver que a essencialidade do produto, sobre o qual recairá o IPI de forma seletiva, restringe as opções do legislador à promoção de políticas públicas que de fato colaborem com o papel do Estado Social, além de indicar a relevância de determinada medida para a efetivação da justiça social. Assim, a norma indutora que sobressair de determinada regra jurídica, para atender os fins extrafiscais a que se dirige o sistema tributário, haverá de reprovar, embora de maneira indireta, a ação contrária ao respeito dos direitos fundamentais, e por outro lado beneficiar quem exerce seu labor como modelo positivo, sem que tal medida

¹⁵ Vale registrar aqui a opinião de Antonio Maria Baggio, para quem a fraternidade, embora ao lado da liberdade e da igualdade no lema da Revolução Francesa, ainda não adquiriu maior concretude em nosso ordenamento, mas, no máximo, uma aplicação parcial, através da ideia de *solidariedade* (2008, p. 21-22).

¹⁶ Como afirma o professor André Elali (2004, p. 80), “pode-se assentar, como verdadeiro e efetivo imperativo constitucional, que produtos industriais afinados com a proteção do meio ambiente [...] devem ser tributados minimamente, ou até mesmo não tributados pelo IPI”.

estatal constitua para o contribuinte opção única de agir, haja vista não se tratar de preceito obrigatório.

É exemplar de importante aplicação do que dito acima a edição, pela Presidência da República, do Decreto nº 6.996, de 30 de outubro de 2009. Por essa norma regulamentar foi alterada a TIPI então vigente, fazendo nela constar o tratamento diferenciado de eletrodomésticos que possuíssem melhor índice de eficiência energética, reduzindo a alíquota incidente sobre tais produtos. Assim, fez surgir o Estado uma norma tributária indutora que, ao conceder benefício aos fabricantes e consumidores de produtos que consomem menos energia, ofereceu na prática singela contribuição ao meio-ambiente, à medida que persuade aqueles sujeitos a descartar os equipamentos de menor eficiência, e que por consequência consomem mais recursos naturais para a produção da energia elétrica necessária.

Importante anotar que, embora a política pública evidenciada pela norma supracitada não encontre justificativa num juízo de aferição objetiva da capacidade contributiva, ela possui específica finalidade político-econômica que não só está respaldada pelo princípio da solidariedade – ao qual responde o direito fundamental ao meio-ambiente equilibrado – como também se compatibiliza com a noção de essencialidade dos produtos, haja vista que, sob a ótica da proteção do meio-ambiente, um produto eficiente em termos de energia detém primazia sobre outro menos eficiente, logo, menos essencial.

Uma outra medida de caráter extrafiscal, existente até 1997, era a constante do art. 2º da Lei nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991. Esse dispositivo autorizava a isenção de IPI para a cana-de-açúcar quando as saídas desse produto ocorressem nos estados compreendidos pela Sudene e Sudam, enquanto para os demais estados a alíquota incidente seria de dezoito por cento. Essa regra, embora polêmica, tinha como razão de ser o incentivo do governo federal à atividade açucareira em estados economicamente mais frágeis, sendo, portanto, o fim último daquele preceito a redução das desigualdades regionais, objetivo fundamental que constitui uma das veredas por onde se efetivam o direito ao desenvolvimento.¹⁷

¹⁷ Quanto ao preceito, o STF se pronunciou reiteradas vezes a favor de sua legitimidade, conforme se verifica da ementa a seguir: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DECRETO N. 420/92. LEI N. 8.393/91. IPI. ALÍQUOTA REGIONALIZADA INCIDENTE SOBRE O ACÚCAR. ALEGADA OFENSA AO DISPOSTO NOS ARTS. 150, I, II e § 3º, e 151, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O decreto n. 420/92 estabeleceu alíquotas diferenciadas --- incentivo fiscal --- visando dar concreção ao preceito veiculado pelo artigo 3º da Constituição, norma-objetivo que define a redução das desigualdades regionais e o desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I, da Constituição. 2. A fixação da alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade. Precedentes. 3. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento” (RE 480107 AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. em 03.03.2009). Nada obstante, entendemos que essa diferenciação de

Assim, admitida a constitucionalidade de normas tributárias indutoras com semelhante conteúdo, instrumentalizando a promoção de políticas públicas para efetivação da justiça social,¹⁸ cabe ao critério da seletividade do IPI limitar o alvedrio desarrazoado do legislador e regulamentador, impedindo que esses estabeleçam alíquotas excessivamente discrepantes em face de desigualdades de importância diminuta.

2 DISCUSSÕES ATUAIS SOBRE A SELETIVIDADE

2.1. A seletividade sob a ótica da liberdade individual

Como visto no tópico 1.1, a regra ou critério da seletividade segundo a essencialidade poderá ter seu conteúdo delineado da seguinte forma: quanto mais supérfluo for o uso de determinado bem ou serviço, maior deve ser a alíquota incidente sobre ele; ao contrário, os produtos ou serviços classificados como essenciais ou de uso mais recomendável serão beneficiados com uma menor alíquota de imposto.

No entanto, mais recentemente surgiram posicionamentos doutrinários críticos quanto ao conteúdo da seletividade, baseando-se sobretudo nas noções de libertarianismo e praxeologia, livre mercado e autonomia da ação humana – considerações colhidas sobretudo da doutrina econômica capitaneada por Ludwig von Mises na chamada *Escola Austríaca*.

A crítica à seletividade, tal como preconizada por Eduardo Sobral Tavares, se sustenta em dois pilares (2016, p. 150):

1. O ônus do tributo não necessariamente é repassado ao preço do produto ou serviço, o que fragiliza a noção de que o IPI e o ICMS são impostos indiretos, sobre os quais a capacidade contributiva incidiria de forma diferenciada;

alíquotas, antes de atender à seletividade, constituía evidente exceção, com vistas ao desenvolvimento nacional, à sua aplicação, pois não há como se entender que o açúcar proveniente de usinas pernambucanas ou alagoanas seja mais essencial que o açúcar paulista – na verdade, as alíquotas foram diferenciadas não em razão do produto, a *estrela* da seletividade, mas em razão do produtor, o que implicou num afastamento, no caso concreto, da regra tema do presente trabalho. Destaque-se, porém, que a utilização do instituto da isenção para proceder com tal diferenciação não se mostrou incorreta. Outro exemplo desse uso foi a aprovação pelo Legislativo gaúcho, em dezembro de 2017, de isenção do ICMS para compra de armas por agentes policiais.

¹⁸ Como arremate, transcrevemos a lição de Seabra de Moura (2006, p. 114): “Acreditamos na possibilidade de se fazer uma ligação teórica entre os direitos sociais e a regra da seletividade: se o Estado brasileiro tem a obrigação constitucional de garantir esses direitos por meio de prestações positivas, consequentemente o legislador do IPI deve tê-los em mente quando da designação das alíquotas desse imposto. [...] É essencial que se garantam todos os direitos arrolados no art. 6º da CF, pois não existe vida digna sem que eles sejam respeitados. É imperioso que a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, entre outros direitos sociais, sejam garantidos. O princípio da dignidade humana exige isso. Portanto, o IPI e todos os demais impostos não devem dificultar o gozo desses direitos”.

2. Os contribuintes de fato com menor capacidade econômica não necessariamente adquirem produtos tidos como essenciais, assim como os mais ricos não necessariamente são consumidores frequentes de bens supérfluos.

A primeira das críticas acima apontadas se baseia no suposto fato de que os preços não são determinados pelos custos de produção (onde se incluiria o tributo), mas sim pela razão entre a oferta do produto no mercado e sua demanda pelos consumidores (2016, p. 152), cuja aferição não perpassa, segundo o autor, por critérios objetivos. Assim, não faria sentido manejar-se a carga tributária desses produtos lançando mão da seletividade, pois tal prática seria ineficaz para fins fiscais, não sendo possível a transferência do encargo do tributo ao consumidor final: o efeito de eventual majoração seria “de reduzir o consumo e o investimento na poupança dos contribuintes e, apenas de forma indireta, aumentar os preços face à diminuição na oferta de bens” (2016, p. 155-156).

No entanto, além do autor admitir, na crítica acima transcrita, a utilidade da seletividade para fins extrafiscais – finalidade por nós defendida alhures¹⁹ – a função fiscal não fica, como faz crer o texto debatido, descaracterizada pela atuação da “mão invisível” (SMITH, 1976, p. 455-456) do mercado. É que, ao menos segundo nossa percepção, *a ação humana não é de todo insindicável*, havendo, sim, um certo padrão geral nos comportamentos adotados pelos consumidores, o que autorizaria a ideia de se prever normativamente – ainda que com a possibilidade de modificações futuras – quais produtos devem ser considerados mais ou menos importantes sob a noção constitucional de essencialidade.

Aliás, esse mesmo argumento da previsibilidade dos comportamentos serve, até certo ponto, para nos contrapormos à segunda crítica sustentada por Tavares: a de que um indivíduo rico pode se limitar a comprar produtos básicos e um mais necessitado pode *ousar* adquirir bens ou serviços supérfluos, colocando em xeque, mais uma vez, o uso da seletividade para os fins (de justiça fiscal) a que se destina. Deveras, embora sejam absolutamente comuns esses *desvios* do padrão geral de comportamento, eles não maculam, no nosso entender, a aplicação da seletividade no IPI e ICMS, visto que a ação humana é previsível até certo ponto, mesmo em se tratando de uma sociedade tão *sui generis* como a brasileira, onde até enfrentando uma severa crise econômica a população diminui pouco os gastos com o consumo de cerveja²⁰.

A rigor, como já apontado no capítulo antecedente, a seletividade nunca buscou cogitar de uma análise do comportamento dos indivíduos, sendo mesmo o exame da essencialidade

¹⁹ Vide subitem 1.2 supra.

²⁰ Segundo pesquisas empreendidas pelos institutos Euromonitor e Nielsen, embora tenha sofrido o mercado uma ligeira queda entre 2014 e 2017, percebe-se uma tendência do brasileiro de beber menos, mas gastando mais com produtos de alto padrão (ALVARENGA, 2017).

uma valoração de produtos e serviços com base nos elementos que a própria Constituição define como bens relevantes à sociedade.

Nessa linha de raciocínio, rejeitamos a ideia de que a essencialidade de um produto é definida no plano subjetivo, por meio das escolhas individuais (2016, p. 196). O fato de – para usar um exemplo de Eduardo Tavares (2016, p. 210) e que integra a experiência deste que vos fala – consumir-se mais refrigerante do que suco de fruta não implica em dizer que o refrigerante é, para mim, *mais essencial* que o suco. De igual forma, o fato de se preferir ver episódios dos *Simpsons* em vez de uma peça de Shakespeare não significa que a diversão televisiva é mais valiosa que o teatro (SANDEL, 2014, p. 69-70). Com efeito, a essencialidade não se ajusta à ótica utilitarista, antes leva em conta a prevalência do fator de benefício social – consumir suco de fruta é mais benéfico à saúde, assim como a arte teatral é, *a priori*, culturalmente mais rica frente ao suposto prazer proporcionado pelo consumo.

Assim, é de pouca relevância perquirir se o cidadão menos favorecido economicamente consome mais cerveja que o indivíduo de classe social mais alta. De qualquer forma, o consumo de cerveja, embora comum, é uma prática tida como pouco valiosa à luz dos direitos fundamentais consagrados constitucionalmente. No entanto, é evidente que uma elevada tributação sobre esse bem, aliada a um alto consumo pelas famílias menos abastadas, fragiliza a relação de pertinência entre a seletividade e a justiça fiscal, ficando a impressão de que o critério estaria muito mais atrelado ao princípio do Estado Social e seus consectários, que repercutem na esfera tributária sobretudo por meio da extrafiscalidade.

O problema aqui se dá da seguinte maneira: embora se presuma que ricos e pobres consumem arroz e feijão em semelhante proporção, os gastos com tais produtos são, para os pobres, relativamente à sua renda, bem mais altos que os gastos efetuados pelos de maior poder econômico. Assim, uma alíquota reduzida de ICMS para esses produtos (considerando que eles não são tributados pelo IPI) seria uma evidente medida de justiça fiscal, realizada por meio da seletividade. Por outro lado, alíquotas elevadas de IPI e ICMS sobre bebidas alcóolicas, também fartamente consumidas por ricos e pobres, onerariam sobremodo, em termos proporcionais, a esses últimos, de forma que, além de a justiça fiscal restar, na hipótese, diminuída, mesmo a utilização dessas alíquotas elevadas como normas tributárias indutoras deveria ser suficientemente justificada.

Aqui verificamos um problema de natureza política. É que, no Brasil, boa parte da arrecadação do Estado está concentrada nos tributos que incidem sobre o consumo e o faturamento bruto das empresas, sendo pouco relevante, na receita tributária global, o arrecadado com os impostos que incidem sobre a renda e a propriedade, tidos como impostos diretos.

Parece lógico que a solução mais simples para o problema seria uma mudança de paradigmas em nosso sistema tributário, dando mais atenção aos impostos diretos e fazendo extinguir ou fundir-se entre si alguns dos vários tributos (impostos e contribuições) que direta ou indiretamente oneram os bens e serviços consumidos pelas famílias. Uma alternativa, porém, graças aos notáveis avanços da informática, nos parece cada vez mais próxima: tornar pessoais os tributos que, por tradição, não levam em conta a situação econômica do contribuinte de fato.

2.2. A pessoalidade dos tributos

A personalização dos tributos que incidem sobre o consumo, embora ainda não se mostre presente, já hoje alcança um patamar razoável de praticabilidade, sobretudo nos Estados e Municípios que adotam integralmente a *nota fiscal eletrônica*.

A nota fiscal eletrônica é um documento existente, *a priori*, apenas em ambiente virtual e que se pressupõe substituir as notas fiscais em papel a que eram obrigados a emitir empresas e prestadores de serviço. Sua instituição se deu por meio do Protocolo de Cooperação nº 03/2005, assinado por ocasião do II Encontro Nacional da Administração Tributária por representantes da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios.

Por meio desse protocolo, ficou a Receita Federal do Brasil encarregada por desenvolver o sistema de controle da escrituração fiscal dos contribuintes, o que é feito em parceria com os Estados e Municípios que determinam, em suas esferas, a obrigatoriedade do uso da escrituração e da nota fiscal eletrônica (NF-e). Por seu turno, o Protocolo ICMS nº 10/2007, estabeleceu, para treze estados da federação, incluindo o Rio Grande do Norte e o Rio Grande do Sul, as primeiras atividades econômicas a serem obrigadas a utilizar a NF-e, dentre elas os setores de cigarro, automóveis e combustíveis.

Quanto aos Municípios, cada ente ficou responsável por instituir, a seu tempo, a nota fiscal de serviços eletrônica (NFS-e). No Município de Porto Alegre, essa instituição se deu com a Lei Complementar nº 687, de 1º de fevereiro de 2012, mas sua obrigatoriedade foi determinada de forma gradual. No Município de São Paulo a obrigatoriedade de uso da NFS-e iniciou-se, para alguns contribuintes, já em 2006, meses após a aprovação da Lei nº 14.097, de 8 de dezembro de 2005.

Pois bem. A progressiva *informatização* da escrituração fiscal nos permite constatar que as administrações tributárias adquirem informações cada vez mais detalhadas dos contribuintes de direito dos tributos indiretos, mas não apenas isso: o registro eletrônico de notas fiscais,

ao também permitir a vinculação de uma determinada pessoa física ou jurídica à aquisição do produto, dá azo a que se projete, no futuro, a variação das alíquotas daqueles tributos conforme o poder econômico do contribuinte de fato, *em substituição ao critério da seletividade*.

Note-se que, conforme já tratado alhures, a seletividade é incapaz de dar concretude à capacidade contributiva em seu sentido subjetivo, mas, no máximo, a realiza em seu aspecto objetivo, sendo que para boa parte da doutrina a seletividade possui relação tão-somente com a isonomia tributária e justiça fiscal. Ainda assim, e as críticas retratadas no início deste capítulo o comprovam, há certas dificuldades para a plena realização da justiça fiscal por meio da seletividade, muito pelo fato de não haver uma relação direta entre os bens supérfluos e seu consumo restrito às famílias abastadas, de onde se deduz que as elevadas alíquotas desses tributos também recaem sobre o consumo das famílias mais humildes.

Assim, a despeito da crescente informatização dos controles contábeis e de circulação de produtos e serviços, não se pode ignorar o fato de que, atualmente, a tributação massiva sobre o consumo gera distorções na justa repartição da carga tributária. A observância da seletividade nunca será capaz, por si só, de concretizar a justiça fiscal se, considerado o sistema tributário como um todo, os tributos onde a capacidade contributiva subjetiva é melhor aplicada possuem pouca relevância na participação das receitas.

Se é verdade que mais justa será a repartição da carga tributária quanto mais pessoais forem os tributos, também é verdade que, em não sendo possível a personalização das alíquotas nos tributos indiretos, o Estado deverá concentrar suas forças arrecadatórias nos tributos que oneram a renda e o patrimônio, onde as possibilidades de personalização são amplas, ainda que não totalmente realizadas.²¹ Esse é um anseio cuja oportunidade de realização foi desperdiçada pela Emenda Constitucional nº 18/1965, que foi a última mudança mais profunda implementada em nosso sistema tributário. Pior do que isso, os projetos de reforma tributária hoje em tramitação no Congresso Nacional igualmente ignoram esse problema, estando concentrados tão-somente na unificação dos diversos tributos sobre o consumo²² – o

²¹ Com efeito, além das ainda não encerradas discussões acerca da progressividade das alíquotas dos impostos sobre a propriedade e renda, é de se ver que, na tributação da renda, limitações no que concerne às deduções da base de cálculo acabam por prejudicar contribuintes que possuem reduzida capacidade contributiva, quase que igualando-os a outros contribuintes que ostentam maior condição econômica.

²² Na data de hoje (18 de setembro de 2019), tramitam dois projetos de reforma tributária, cada qual em uma das casas legislativas nacionais: enquanto o relator do projeto iniciado no Senado (de autoria do ex-deputado Luiz Carlos Hauly) propõe a substituição de nove tributos sobre o consumo por dois, um a cargo da União e outro a cargo dos Estados e Municípios (TEMÓTEO, 2019), no projeto que corre na Câmara dos Deputados, de autoria do deputado Baleia Rossi e fruto de um estudo do economista Bernard Appy, a principal proposta é a unificação dos PIS (Programa de Integração Social), Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) e IPI federais, do ICMS estadual e ISS (Imposto Sobre Serviços) municipal em nome da criação do IBS (Imposto

que é também importante, mas não suficiente para reequilibrar as forças entre as diferentes bases de tributação.

Em nosso estágio democrático atual, onde os entes federados, a começar pela União, não aceitam abrir mão de sequer um centavo de suas arrecadações, parece pouco provável que ganhemos alterações consistentes em nossa base de tributos. Em sendo assim, para que o respeito à capacidade contributiva se dê em sua forma ótima, consideradas as particularidades brasileiras, o uso do critério da seletividade nos impostos de consumo permanece sendo vital para, ao fim e ao cabo, termos alguma medida de concretização da justiça fiscal.²³

Já no que tange à extrafiscalidade identificada no IPI (em bem menor escala no ICMS), e relacionada com a realização do princípio do estado social, é de se observar que os controles mais específicos, exatos e criteriosos proporcionados pela tecnologia da informação podem contribuir não necessariamente à personalização de alíquotas, mas principalmente à revisão dos fundamentos nos quais a tributação extrafiscal está assentada. Com efeito, na medida em que são coletados dados mais completos a respeito, por exemplo, do consumo das famílias, para isso baseando-se em dados de arrecadação do IPI e ICMS, será possível concluir se determinadas ações estatais, voltadas ao incentivo ou desestímulo ao consumo de determinado produto ou serviço, foram eficazes para os fins inicialmente previstos, oportunizando ao ente, se necessário, a correção da medida ou mesmo sua extinção.

Seria possível também se cogitar da personalização de alíquotas segundo critérios extrafiscais, não, porém, sem questionamentos importantes quanto à sua constitucionalidade. Poder-se-ia vislumbrar, por exemplo, com auxílio da informática, alíquotas de IPI e ICMS variáveis conforme a adequação das empresas de certo ramo de atividade a determinados padrões ambientais. Assim, uma empresa que obtivesse certificações ambientais mais rigorosas poderia se beneficiar de alíquotas menores de imposto na saída de seus produtos, enquanto uma concorrente sua, não certificada, estaria sujeita às alíquotas habituais. Nessa hipótese, haveria um conflito mais que evidente instaurado entre a promoção do meio-ambiente (e, em

sobre Bens e Serviços), que teria modelo semelhante ao IVA (Imposto sobre Valor Agregado) existente em outros países (FONTES, 2019).

²³ Neste passo, convém tomarmos posição na discussão mencionada *en passant* na introdução do trabalho, a respeito da faculdade ou obrigatoriedade da aplicação da seletividade no ICMS, nada obstante a redação do inciso III do § 2º do art. 155 da Constituição. Dessa feita, nos alinhamos ao pensamento de Roque Carrazza, ao dizer que os dispositivos que preveem a seletividade para o IPI e ICMS “não estão dando uma mera faculdade ao legislador, mas, pelo contrário, estão lhe dando um inarredável dever” (2012, p. 108), mesmo porque a Constituição Federal não se presta a simples recomendações, mas antes estatui os fundamentos de nossa ordem jurídica, que não pode se conformar com normas programáticas, inefetivas, sem força para operar transformações sociais (BARROSO, 2006, p. 82-86).

última análise, do bem-estar social) e o princípio da isonomia tributária, que veda a diferenciação entre contribuintes baseada em critérios desarrazoados ou arbitrários – seria a diferenciação tributária, fulcrada em questões de compromisso ambiental, uma diferenciação razoável e adequada com as exigências constitucionais?

Por óbvio, não é papel deste trabalho responder a tal indagação, mas tão-somente suscitar provocações quanto aos limites que podem ser fixados – se é que já não existem – ao uso do crescente nível de detalhamento de informações detidas pelo Fisco em relação às transações realizadas pelos contribuintes – e aqui não falamos das questões atinentes ao sigilo fiscal e comercial, que inclusive já são tema de diversos outros estudos, mas sobre até que ponto essas informações podem ser utilizadas para tornar a tributação cada vez mais personalizada, é dizer, ajustada às características e atributos relevantes de cada contribuinte, tanto para fins de justiça fiscal (consideração à capacidade contributiva subjetiva) como para fins extrafiscais (consideração à adoção, pelo contribuinte, de comportamentos tidos por desejados ou desprezados pelo ente estatal).

CONCLUSÃO

Neste trabalho procuramos discutir brevemente acerca do critério ou regra da seletividade conforme a essencialidade do produto, tal como previsto em nossa Lei Fundamental, que prevê sua aplicação para o IPI e ICMS, e também à luz dos debates doutrinários mais atuais, tanto no que se refere à sua posição no sistema normativo como no que respeita à sua aplicação.

Nesse propósito, procuramos identificar, na práxis tributária, a forma como atua a seletividade, conformando as alíquotas do IPI e do ICMS não apenas como garante da justiça fiscal, mas também realizando princípios concernentes ao Estado Social, funcionando, assim, como norma tributária indutora. Feito isso, destacamos no último tópico algumas críticas levantadas contra o uso da seletividade em nosso sistema, apresentando propostas de solução aos dilemas aparentes.

Em suma, podemos concluir que a seletividade, ainda que não seja o melhor dos instrumentos para a realização da justiça fiscal no IPI e no ICMS, é certamente a melhor dentre as opções hoje minimamente praticáveis no sistema tributário brasileiro. Por não ser possível, ainda, realizar-se a personalização plena de tais tributos, vê-se como medida mais plausível para suavização de eventuais distorções, além da aplicação da própria seletividade, a diminuição da repercussão que esses impostos sobre o consumo têm na arrecadação tributária da

União e dos Estados, seguindo-se assim o exemplo da grande maioria dos países desenvolvidos, que privilegiam uma maior tributação da renda e do patrimônio.

REFERÊNCIAS

ALVARENGA, Daniel. *Consumo de cerveja deve recuar pelo 3º ano seguido em 2017, mas faturamento do setor cresce*. G1, 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/consumo-de-cerveja-deve-recuar-pelo-3-ano-seguido-em-2017-mas-faturamento-do-setor-cresce.ghtml>>. Acesso em: 17 de setembro de 2019.

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

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2016.

BAGGIO, Antonio Maria (org.). *O princípio esquecido*. Vol. 1. Vargem Grande Paulista: Cidade Nova, 2008.

BARROSO, Luis Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: UnB, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003.

ELALI, André de Souza Dantas. *IPI: aspectos práticos e teóricos*. Curitiba: Juruá, 2004.

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

FONTES, Giulia. “Reforma de Bolsonaro deixa de fora o pior imposto do país”, diz mentor de projeto da Câmara. *Gazeta do Povo*, 2019. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/republica/reforma-tributaria-entrevista-bernard-appy/>>. Acesso em 18 de setembro de 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: controlar o decreto de fixação e a ação administrativa de aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto. In: *Revista dos Tribunais*, vol. 651. São Paulo: Editora RT, 1990.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. *Novas alíquotas de ICMS passam a vigorar em 1º de janeiro. 2015.* Disponível em: <<https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/NoticiaDetalhes.aspx?NoticiaId=5653>>. Acesso em 17 de setembro de 2019.

SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Trad. Helóisa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e Direitos Humanos. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: o ICMS Ecológico. In: BRAGA, Rodrigo; SION, Alexandre; BARRETO JR., Luis Fernando (Coord.). *Amazônia – Os desafios da região sob a perspectiva jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SEABRA DE MOURA, Frederico Araújo. A seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade. In: *Revista de Direito Tributário da APET*, ano III, ed. 11. São Paulo: MP Editora, 2006.

SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Oxford: Oxford University Press, 1976.

TAVARES, Eduardo Sobral. *Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

TEMÓTEO, Antonio. *Reforma tributária do Senado propõe unificar e substituir 9 impostos por 2.* UOL, 2019. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/09/18/reforma-tributaria-relator-propoe-unificar-impostos-e-criacao-de-dois-ibs.htm>>. Acesso em 18 de setembro de 2019.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça tributária. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

Recebido em: 19/09/2019

Aceito em: 07/11/2019

