



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

SABRINA LUARA DIÓGENES DOS SANTOS

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE COMO DIREITO DO CONTRIBUINTE

NATAL/RN

2014

SABRINA LUARA DIÓGENES DOS SANTOS

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE COMO DIREITO DO CONTRIBUINTE

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador (a): Prof(a). M^a. Karoline Lins Câmara Marinho de Souza.

NATAL/ RN

2014

SABRINA LUARA DIÓGENES DOS SANTOS

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE COMO DIREITO DO CONTRIBUINTE

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA:

Prof^a. M^a. Karoline Lins Câmara Marinho de Souza
(Orientadora – UFRN)

Prof. Doutor Adilson Gurgel de Castro
(Examinador externo à UFRN)

Prof. Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Examinador da UFRN)

“A justa distribuição da carga fiscal total a cada um dos cidadãos é um imperativo da Ética (...). A mais nobre missão de um Estado de Direito é velar por regras justas e executá-las, proteger seus cidadãos da injustiça”

Klaus Tipke

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me capacitar na elaboração deste trabalho e me permitir realizar mais um sonho;

Aos meus pais, Reinaldo e Netinha, por todo o incentivo e confiança que sempre me deram;

À minha irmã, Thatiany Nicole, pelo seu suporte e cuidado;

À minha orientadora, Karoline Marinho, pela sua disponibilidade, atenção e compromisso que foram essenciais para a concretização desta pesquisa.

A todos os meus amigos, com os quais posso compartilhar a alegria deste momento.

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo analisar a importância do princípio da seletividade como um instrumento capaz de garantir ao contribuinte o direito a uma tributação mais justa, que esteja de acordo com a capacidade econômica do cidadão. A relevância deste assunto justifica-se em virtude do caráter regressivo do sistema tributário brasileiro, o qual, por ser alimentado principalmente por impostos indiretos sobre o consumo, como o ICMS e o IPI, prejudica sobremaneira a população mais pobre, que é obrigada a arcar com o mesmo custo fiscal suportado pelos mais ricos ao consumirem o mesmo bem, produto ou serviço. Todavia, é possível reverter, ou pelo menos, amenizar essa realidade, aplicando-se o princípio da seletividade a esses tributos indiretos através do critério da essencialidade. Em termos práticos, isso pode ser visto na desoneração dos produtos da cesta básica ou no aumento das alíquotas dos produtos supérfluos. Tais medidas refletem os objetivos traçados num Estado Democrático de Direito, pois proporcionam mais justiça fiscal, garantindo ao pobre o acesso aos produtos essenciais ao mínimo vital e permitindo que o rico seja onerado de acordo com as suas riquezas.

Palavras-chave: Seletividade. Tributos Indiretos. Justiça Fiscal. Contribuinte.

ABSTRACT

The present piece has scope to analyze the importance of the selectivity principle as a tool capable to guarantee to the taxpayers the right to a fairer taxation that is according to the citizen's economic capacity. This subject's relevance is justified due to the retrogressive nature of the Brazilian taxation system, which by being fed mostly by indirect taxes on consumption, such as ICMS and the IPI, it affects greatly the lower class population that is forced to deal with the same tax cost applied to the higher classes as they consume the same property, product and service. However, it is possible to revert, or the least, ease this reality by applying the selectivity principle to these indirect taxes by the essentiality criteria. In actuality, this is noticed in the exemption of the "*cestabásica*" or the increase of superfluous products aliquots. Such measures reflect the goals traced in a Democratic State of the Law, as it proportionate more taxation fairness, guaranteeing to the poor the access to the essential products to vital needs and allowing the rich to be burdened according to its wealth.

Key words: Selectivity. IndirectTaxation.TaxationFairness.Taxpayer.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 DA ORIGEM DO TRIBUTO À REGRESSIVIDADE	11
2.1 O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO AO LONGO DA HISTÓRIA	11
2.1.1 O tributo como sinal de submissão.....	11
2.1.2 Do Estado Patrimonial ao Estado Fiscal	13
2.2 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	17
2.3 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA E O FENÔMENO DA REGRESSIVIDADE	21
3 A SELETIVIDADE NOS IMPOSTOS INDIRETOS	30
3.1 A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO.....	30
3.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	32
3.3 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	35
3.4 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	37
3.5 A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE	38
3.6 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NOS BENS ESSENCIAIS E NOS BENS SUPÉRFLUOS.	42
3.7 OBRIGATORIEDADE DA OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS	51
3.8 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	54
4 CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

Os tributos são indispensáveis para a manutenção do Estado, que por sua vez, garantirá a existência de uma sociedade civilizada, atuando na promoção de atividades e serviços que assegurem o pleno exercício da cidadania, da segurança e do bem-estar dos indivíduos. Não há como o Estado sobreviver sem essa arrecadação fiscal. Ela é justa e pertinente. O problema está na forma como é efetuada e no grau de interferência que exerce na esfera econômica do particular.

No Brasil, este problema manifesta-se na pesada carga de tributos indiretos incidentes sobre a população em geral, trazendo regressividade ao nosso sistema e prejudicando sobremaneira as classes mais pobres, que se vêem obrigadas a arcar com o mesmo custo fiscal que os mais ricos no consumo de produtos, bens e serviços.

A partir dessa realidade, o presente trabalho irá imergir, com o objetivo de defender o princípio da seletividade como um direito do contribuinte, na medida em que atua como um instrumento capaz de inibir a regressividade dos impostos indiretos, mais especificamente aqueles incidentes sobre o consumo, isto é, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Para cumprir esse propósito, analisar-se-á a relação do princípio da seletividade com o da capacidade contributiva, no sentido de mostrar como aquele princípio pode concretizar a aplicação deste nos impostos indiretos. Ademais, será examinado o critério da essencialidade, sob o qual atua o princípio da seletividade no nosso ordenamento jurídico.

Também será avaliada a questão da divergência que há em torno da obrigatoriedade ou não da observância do princípio da seletividade no ICMS, tendo em vista que, diferentemente do IPI, a Constituição Federal de 1988 atribui ao legislador ordinário, mera faculdade da aplicação da seletividade ao citado imposto estadual, em virtude da expressão “poderá” colocada no art. 155, §2º, III, da CF/88.

Antes, porém, de se chegar ao princípio da seletividade, o presente trabalho fará um apanhado histórico sobre o significado do tributo ao longo do tempo e o seu

papel nos diferentes tipos de Estado. Também será feita uma breve análise histórica, a partir do Período Imperial, da tributação no Brasil.

Outrossim, para se entender a relevância do princípio da seletividade, serão expostos os impactos da tributação indireta sobre o consumo em relação a população mais pobre a partir da análise de dados estatísticos e pesquisas nesse mesmo sentido.

Quanto à metodologia a ser utilizada, a escolhida foi a análise de dados estatísticos fornecidos pelo DIEESE a respeito da desoneração dos alimentos da cesta básica ocorrida no ano passado através da Medida Provisória nº 609, bem como os estudos realizados pelo Instituto CNA (Associação Civil integrante da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil) sobre essa mesma temática.

A razão dessa escolha está no fato de que a seletividade atua precipuamente em dois polos distintos: nos produtos, bens e serviços essenciais ao mínimo existencial e nos produtos, bens e serviços de luxo, supérfluos. Neste trabalho, buscou-se focar na atuação do princípio da seletividade nos produtos básicos essenciais – mais especificamente os alimentos da cesta básica -, aqueles que respondem pela maior parcela de gastos da população mais pobre, por acreditar-se que isso trará uma melhor compreensão sobre a importância e o impacto do uso daquele princípio. Mas também será feita uma breve exposição dos bens mais tributados aqui no Brasil, no intuito de mostrar como é realizada a tributação dos produtos supérfluos e de luxo neste país.

Ao final, haverá também espaço para abordar a inserção do princípio da seletividade no Estado Democrático de Direito, que nos levará a crer que esse princípio constitui um legítimo direito do contribuinte, por ser verdadeiramente capaz de inibir a regressividade dos tributos indiretos, atuando como um importante instrumento de justiça fiscal.

2 DA ORIGEM DO TRIBUTO À REGRESSIVIDADE

2.1 O papel da tributação ao longo da História

Durante toda a história, pode-se dizer que o tributo, em seus mais diversos significados, esteve presente na vida da humanidade. Segundo Schoueri¹, é possível contemplar a existência de tributos desde tempos imemoriais, de forma que as mais primitivas formas de organização social já relatavam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos.

Há quem diga que as primeiras manifestações tributárias foram voluntárias, quando líderes tribais eram presenteados por seus serviços prestados à comunidade. Tempos depois, os tributos passaram a ser compulsórios, sendo exigidos dos vencidos nas guerras, os quais eram obrigados a entregar seus bens aos vencedores².

Posteriormente, os chefes de Estado começaram a cobrar parte da produção dos seus súditos, tendo a tributação, neste primeiro momento, servido como instrumento de enriquecimento do soberano. Após, sua finalidade passou a ser o financiamento do Estado para o custeio das políticas públicas e hoje, no Estado Democrático de Direito, pode-se dizer que ela serve para financiar os direitos fundamentais³.

2.1.1 O tributo como sinal de submissão

Na Antiguidade, o texto mais antigo encontrado sobre a cobrança de tributos é uma placa de 2350 a.C, em escrita cuneiforme, que descreve as reformas empreendidas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria. O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, a exploração por funcionários corruptos e o confisco de bens para o rei⁴.

¹SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 17.

² COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7

³ CALIENDO, Paulo. Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 81

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos, p. 12.

Nessa época, o tributo era sinônimo de sujeição. Em Atenas, por exemplo, admitia-se apenas a tributação em face daqueles que não eram livres e dos estrangeiros. Lá a coerção fiscal não atingia a liberdade individual do cidadão, que rejeitava qualquer ingerência sobre seu patrimônio ou seus bens, pois para ele era inaceitável possuir uma relação de servidor para com o Estado-cidade. O que havia apenas era uma relação de auxílio ao Estado, para alcançar o bem público, que era a defesa⁵.

Nesse sentido, a imunidade dos cidadãos atenienses acabava em tempo de guerra, quando de toda a população de Atenas era cobrada a “eisphora”, uma espécie de tributo de emergência. Mas quando terminavam os combates esse tributo era imediatamente cancelado, tendo em vista o repúdio que se tinha à tributação direta por aquele povo.

Em Roma, havia também discriminação fiscal entre o povo romano e os povos conquistados, os quais sofriam os encargos pelos impostos, restando àqueles uma fiscalidade mínima⁶. Como na Grécia, os romanos também desprezavam a tributação direta, e a razão para isso foi bem explicada por Hinrichs apud Ana Mônica Menescal em sua dissertação⁷:

Pode-se facilmente interpretar mal as lições do mundo antigo. Pode-se olhar para as elevadas árvores de Atenas e Roma e maravilhar-se com a ausência de tributação direta sobre os poucos cidadãos livres. Mas assim proceder é omitir a floresta de países subjugados, províncias saqueadas, aliados involuntários, metecos, prostitutas, escravos e estrangeiros que tornaram possível a uma minoria dominante manter-se ao abrigo da tributação. Impostos diretos não eram necessários para os poucos, quando eles podiam ser retirados de muitos. Não era de admirar que o cidadão livre da antiguidade abominasse os impostos diretos, pois estar sujeito a eles significava opressão.

Roma impunha a cobrança de tributos vinculados à importação de mercadorias (*portorium*) e pelo consumo geral de qualquer bem (*macelum*) como

⁵OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Histórico dos tributos; desenvolvimento da política financeira. Revista Tributária e de finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, vol. 63, p. 177.

⁶MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS. 2007. 189 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza, Fortaleza. 2007, p. 90.

⁷ Idem

meio de fortalecer seus exércitos para a conquista de novos territórios⁸. Assim, por meio da tributação, o Império Romano alcançou riquezas e expansão. A construção de estradas, aquedutos, monumentos e termas, bem como a manutenção dos exércitos e da organização da administração romana nas províncias, foram realizados com a cobrança de elevada carga tributária sobre os povos conquistados⁹.

Já na Idade Média, a tributação assume outro perfil. O antigo Estado transforma-se em uma hierarquia feudal, predominantemente rural¹⁰, mudando-se a estrutura da sociedade e da economia. No topo da sociedade feudal estavam o clero e a nobreza, assumindo os postos de classes governantes, controladoras da terra¹¹. Na base social, estavam os servos, camponeses que permaneciam presos ao serviço na gleba em troca de mínima subsistência própria e familiar.

Nessa época, o tributo revelou-se predominantemente rural, sendo a atividade agrícola o acontecimento econômico mais impactado pela tributação. Como a circulação de moedas era escassa, os servos pagavam os tributos devidos ao senhor entregando-lhe a melhor parte de suas colheitas¹². Ademais, os impostos eram cobrados pelos senhores das próprias terras. O dever de pagar o imposto ao Estado foi substituído pelo dever de pagar o imposto ao senhor. O rei, a igreja e o senhorio auferiam suas receitas através do exercício da propriedade, caracterizando o chamado Estado Patrimonial¹³.

2.1.2 Do Estado Patrimonial ao Estado Fiscal

O Modelo de Estado Patrimonial consolidou-se no século XVI e tinha por principal característica o patrimonialismo financeiro, pois vivia dos recursos patrimoniais e dominiais do soberano. Em outras palavras, o Estado Patrimonial

⁸BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos. 5 ed. Brasília: ESAF, 2013, p. 12.

⁹AMORIM, Márcio Willian França; WEYNE, Walda M. M. Sefaz: tributo à história, p. 15. Disponível em <http://www.nre.seed.pr.gov.br/doisvizinhos/arquivos/File/origem_do_tributo.pdf> Acesso em: 26 set 2014.

¹⁰BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn. Breve história da tributação: dos primórdios até a transição capitalista. Revista Tributária e de finanças públicas nº 113. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, vol. 21, p. 06

¹¹Idem

¹²BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos. 5 ed. Brasília: ESAF, 2013, p. 13.

¹³SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 22.

vale-se dos seus próprios meios para obter o que necessita para a sua subsistência. Ele gera a riqueza que consome¹⁴.

A Coroa era titular de um conjunto significativo de rendimentos provenientes de seu patrimônio e direitos do Rei. E à medida que o Estado se firmava, tais rendimentos integraram também os provenientes da atividade econômica que se começava a assumir. Os impostos, na Idade Média, assumiram o caráter de contribuições e não possuíam o significado que têm no Estado Fiscal¹⁵.

Depois, o Estado patrimonial foi substituído pelo Estado Policial, que manteve as características do modelo que o antecedeu, mas adquiriu um caráter intervencionista. Agora o Estado não é mais agente econômico, mas autoridade que se vale de todos os meios a seu dispor, inclusive tributos, para conduzir a economia. Nesse contexto, o tributo era o preço a ser pago para que o Estado, provedor de toda riqueza, assegurasse a liberdade dos súditos.

Posteriormente, o Estado Policial dá lugar ao Estado Fiscal, cuja principal característica é o seu financiamento ser prioritariamente por meio de tributos. O particular é a fonte originária de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela ao Estado¹⁶.

A ideia de transferir do particular parte da sua riqueza ao Estado fundamenta-se na própria liberdade daquele. Isso porque o Estado Fiscal nasce inspirado pelo liberalismo, de modo que os particulares – agora regentes da economia -, visando proteger a propriedade, mantendo-a livre da intervenção estatal e da intromissão de outros indivíduos, passam a custear o Estado para que ele subsista e seja garantidor das liberdades individuais.

Ao Estado liberal cabia garantir alguns serviços essenciais, como a saúde, a segurança, a soberania, a justiça e a diplomacia, ficando as demais coisas a cargo do particular. E para a realização de tais serviços, o Estado precisou retirar compulsoriamente da coletividade a riqueza que necessitava para alcançar tais fins, fazendo nascer o tributo ora de forma genérica para todos: o imposto; ora em caráter

¹⁴ Idem

¹⁵ NABAIS, Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. Revista Tributária e de finanças públicas nº 88. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009,p. 271.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 23.

particular, onde o cidadão arcava com o ônus do benefício que recebia: taxa e outros desdobramentos em razão da técnica e aperfeiçoamento dos institutos. Até então a carga tributária era a mesma para todos. Não se avaliava a capacidade contributiva de cada um¹⁷.

Entendia-se a necessidade de existência do Estado como instrumento que permitiria a vida em sociedade de forma pacífica e ordenada pela lei, o que exigiria, por outro lado, um custo para a sua manutenção, encontrando-se no tributo a saída para esta questão, tendo em vista que o Estado não mais provia sua própria riqueza como outrora, renunciando a sua atuação empresarial em favor da iniciativa privada.

Segundo as lições de John Locke apud Schoueri¹⁸:

O homem do estado natural estaria plenamente livre, mas sentiria necessidade de colocar limites à sua própria liberdade, a fim de garantir a propriedade. Enquanto houvesse liberdade plena, lutas intensas inviabilizariam a garantia da propriedade e, por conseguinte, uma liberdade durável.

É nesse contexto que surge a necessidade de os homens se submeterem a um governo, cuja finalidade seria a de preservar a propriedade, requisito inerente à manutenção da liberdade¹⁹.

O Estado Fiscal inicialmente apresenta-se como um Estado mínimo, mas depois assume outra postura, passando a denominar-se Estado Social Fiscal, o qual, com uma atuação mais ampla na sociedade, exige um agigantamento da carga tributária para sustentá-lo.

Isso porque passou-se a defender que o papel do Estado não é o de apenas garantir a liberdade individual, mas sim atuar de modo que toda a sociedade goze desse direito, que seria alcançado por meio da redução das desigualdades, sendo este objetivo o legitimador da arrecadação tributária²⁰.

¹⁷ GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CATRO, Adilson Gurgel. Curso de direito tributário. 7 ed., revista e ampliada. Natal/RN. Edição dos autores, 2005, p. 26.

¹⁸ Idem, p. 17.

¹⁹ Idem

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 27.

Segundo Casalta Nabais²¹, aceitou-se que o sistema fiscal pudesse ser colocado pelo Estado a serviço da intervenção econômica e social, contribuindo, dessa forma, para moldar a própria comunidade.

No entanto, posteriormente, percebeu-se que esse Estado Social já não era garantia de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica, pois tais objetivos não poderiam ser alcançados sem o concurso da iniciativa privada. Assim, o Estado Social cede espaço para o Estado do Século XXI – o Estado Democrático e Social de Direito -, o qual será marcado por uma diminuição de tamanho e restrição a seu intervencionismo, fazendo com que sua característica fiscal seja ainda mais forte, tendo em vista que as privatizações diminuem os recursos provenientes de seus esforços²².

No Estado do Século XXI, nega-se a onipresença estatal para dar liberdade a sociedade a fim de que os próprios cidadãos atuem como instrumento de inclusão social. Ou seja, desaparece a crença de que o Estado seja o veículo para o resgate das camadas sociais desfavorecidas, mas permanece o desejo pela redução da desigualdade de renda, que agora será alcançado pelo próprio agir da sociedade, fundamentada nos interesses da coletividade²³.

A respeito da tributação, o excesso de sua arrecadação para suprir o Estado Social passa a ser questionado ante o resultado insatisfatório que se obtinha. Nesse sentido, o Estado, por revelar-se incapaz de satisfazer certas demandas sociais, não poderia exigir da sociedade tributos excessivos, tornando-os incompatíveis com o modelo do Século XXI, uma vez que se retirariam recursos que a própria coletividade necessita para seus fins. Em outras palavras, a sociedade, por tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusa-se a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que aquele não se revela mais apto a promover²⁴.

Outrossim, vale ressaltar que com a redução da intervenção estatal na economia, não faria mais sentido concordar com a transferência excessiva de

²¹ NABAIS, Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. Revista Tributária e de finanças públicas nº 88. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 275.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 28.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 29.

²⁴ Idem, p. 28.

recursos ao Estado pela sociedade, tolhendo-se a iniciativa desta e dificultando o desenvolvimento econômico.

No Estado do Século XXI, a sociedade não admite a tributação excessiva e impõe limites à atuação do Estado, seja no montante da cobrança, seja na forma como se faz.

2.2 A Tributação no Brasil

Começando pelo período imperial, que marca o início do Brasil independente, temos na nossa primeira Constituição, a de 1824, muitas ideias do constitucionalismo liberal, dentre as quais o princípio da fixação dos impostos pelo legislativo e o da aprovação orçamentária²⁵.

Aí, já se podia observar também os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia e o da irretroatividade da lei. Por outro lado, não havia discriminação das rendas fiscais, que somente veio ocorrer em 1835, por meio da Lei nº 99, que passou a prever 58 formas de imposição fiscal, distribuídas entre rendas gerais e provinciais²⁶.

A principal fonte de receitas públicas desse período advinha da tributação do comércio exterior, através do imposto de importação, o qual, às vésperas da proclamação da República era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo²⁷.

A Constituição de 1891, que inaugurou o período republicano, não trouxe grandes modificações quanto ao sistema tributário vigente no final do Império. A maior novidade foi que, em virtude da adoção do regime federativo, os estados e

²⁵SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. Breve passeio pela história do direito brasileiro, passando pelos tributos, p. 26. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>> Acesso em: 23 out. 2014.

²⁶SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. Breve passeio pela história do direito brasileiro, passando pelos tributos, p. 26-27. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>> Acesso em: 23 out. 2014.

²⁷VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas, p. 2. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf> Acesso em: 26 set 2014.

municípios adquiriram receitas próprias, permitindo-lhes gozar de autonomia financeira²⁸.

Durante todo esse período até a Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. No entanto, após a Primeira Guerra Mundial houve uma diminuição dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito, de modo que o governo se viu obrigado a buscar receita através da tributação de base doméstica²⁹.

A partir de então, cresce a importância do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, seja em função do crescimento da receita desses impostos seja em virtude da redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a Guerra, este último imposto tornou a crescer, mas sua relevância já era menor que outrora³⁰.

No âmbito estadual, a principal fonte de receita no início do século XX era o imposto de exportação, o qual era cobrado não só em relação às exportações para o exterior, mas também nas operações interestaduais. Nos municípios, a principal fonte de receita estava no imposto sobre indústria e profissões³¹.

Com a Constituição de 1934 houve profundas alterações na estrutura tributária do país, sobretudo para os estados e municípios. Os primeiros foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, mas por outro lado proibiu-se a incidência do imposto de exportação sobre as operações interestaduais, fato que levou o imposto de vendas e consignações a tornar-se depois a principal fonte de receita estatal. Aos municípios, foi dada a competência privativa para decretar alguns tributos. Outra novidade foi a repartição da receita de impostos entre diferentes esferas de governo³².

²⁸Idem.

²⁹Idem, p.3.

³⁰Idem

³¹VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas, p.3. Disponível em <

http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf> Acesso em: 26 set 2014.

³²Idem

A Constituição de 1937 pouco mudou o sistema tributário estabelecido pela Constituição anterior³³.

Até os anos 30, o imposto de importação permaneceu como a mais importante fonte de receita tributária federal, sendo depois superado pelo imposto de consumo. Em 1946, este último imposto já era responsável por cerca de 35% da receita total da União. A partir daí, o Brasil ingressa na fase em que a tributação explora principalmente bases domésticas³⁴.

Posteriormente, a partir da década de 50, o apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento nas despesas que não foi acompanhado pelo das receitas. O sistema tributário mostrava insuficiência, inclusive para manter a carga tributária que vinha gerando na década de 50. O país passou a atravessar uma crise econômica e política, reivindicando inúmeras reformas, sendo a principal a tributária³⁵.

Num primeiro momento, acreditou-se que a simples alteração no aparelho arrecadador, com a melhoria da administração fazendária seria suficiente para resolver a questão tributária. Contudo, a principal crítica à tributação era a excessiva carga incidente sobre o setor produtivo³⁶.

A reforma tributária foi aos poucos sendo implantada, mais precisamente entre 1964 e 1966, dando-se prioridade a medidas que promovessem a reabilitação das finanças federais e que dessem alívio tributário aos setores empresariais. Nessa época, o sistema tributário brasileiro assumiu objetivos econômicos, constituindo instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder. Desprezou-se o objetivo de equidade³⁷.

O período que se seguiu culminou numa profunda recessão econômica nos anos 80, com grandes índices de desemprego. Findo o período militar, a nova conjuntura política do país, refletida no Estado Democrático de Direito, exigia a

³³Idem, p.4.

³⁴Idem

³⁵Idem, p. 6.

³⁶VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas, p.7. Disponível em <
http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>Acesso em: 26 set 2014.

³⁷Idem, p.8.

elaboração de uma nova constituinte, a qual traria as reformas fiscal e tributária que fossem capazes de eliminar o déficit público, domar a inflação e retomar o crescimento econômico³⁸.

Chega-se, então, à Constituição de 1988. Nela, houve uma mudança na distribuição das receitas entre os três níveis de governo, aumentando-se a autonomia dos Estados e Municípios e, por outro lado, reduzindo-se os recursos disponíveis para a União, tendo em vista o aumento das transferências tributárias e a limitação de suas bases impositivas³⁹.

Mas para compensar suas perdas, o governo federal adotou no período pós-constituição várias medidas, como a criação de novos tributos e a elevação das alíquotas dos já existentes, especialmente daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios. Como exemplo, tem-se a criação da contribuição incidente sobre o lucro líquido das empresas, o aumento da alíquota da COFINS de 0,5% para 2% e também da alíquota do imposto sobre operações financeiras e a criação do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), o qual foi recriado posteriormente como contribuição social⁴⁰, passando a denominar-se Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), que vigorou até o ano de 2007.

A reforma tributária contida na Constituição de 1988 não foi inovadora e não alterou a estrutura tributária, tendo em vista que seu foco foi a partilha dos recursos, por meio de uma descentralização dos recursos tributários disponíveis⁴¹.

O novo sistema tributário, embora descentralizador, apresentou-se complicado e injusto (grande número de tributos indiretos), contribuindo, por exemplo, para o estabelecimento de uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados membros⁴². Esse sistema, em pouco tempo, já começava a apresentar “rachaduras”, fruto de sucessivas mudanças em sua estrutura⁴³.

³⁸BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 180.

³⁹VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas, p.14. Disponível em <
http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>Acesso em: 26 set 2014.

⁴⁰Idem

⁴¹VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). Direito tributário: política fiscal. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 33.

⁴²BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 182.

⁴³Idem, p. 183.

Apesar de significativos avanços trazidos pelas reformas pontuais que vieram depois, a verdade, como se verá adiante, é que no Brasil a tributação tem sido promotora das desigualdades sociais na medida em que neste país os tributos indiretos assumem o maior peso na carga tributária, trazendo regressividade ao sistema.

2.3 A Tributação indireta e o fenômeno da regressividade

A tributação é o mecanismo de financiamento estatal por excelência. Sua importância para a manutenção do Estado e, conseqüentemente, da sociedade, é inquestionável. No entanto, em que pese o tributo tenha sido criado com um fim justo, se ele estiver inserido num sistema tributário mal estruturado, representará nocividade à vida econômica e social.

No Brasil, é exatamente essa realidade que vivenciamos. Possuímos uma carga tributária elevada e em ascensão, e sua distribuição pela sociedade beneficia quem ganha mais e atinge, de modo perverso, quem ganha menos⁴⁴.

Ao contrário das experiências internacionais, nosso sistema tributário é marcado por uma elevada carga de tributos indiretos, ou seja, daqueles que incidem sobre o consumo, como o IPI e o ICMS, provocando o fenômeno da regressividade. Aqui, mais da metade da arrecadação tributária provém de impostos indiretos⁴⁵, os quais são pagos por toda a população, sem distinção da capacidade contributiva de cada um.

Para melhor compreensão, é preciso entender, antes de qualquer coisa, como a tributação indireta se apresenta e como recai sobre a esfera econômica dos indivíduos.

Diferentemente do que ocorre com os tributos diretos, em que o sujeito passivo detém relação pessoal e direta com o fato gerador e suporta o ônus econômico da tributação, nos tributos indiretos este ônus recai sobre um terceiro, o

⁴⁴SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 180.

⁴⁵Dado retirado da Cartilha "A Progressividade da Tributação Brasileira: por maior justiça tributária e fiscal", 2011.

qual, a despeito de não ter realizado o fato gerador, terá seu patrimônio afetado para satisfação do crédito tributário⁴⁶.

Segundo a definição de Stiglitz⁴⁷, impostos diretos são simplesmente os que oneram indivíduos e firmas, enquanto que os indiretos são os que oneram bens e serviços. A diferença entre um e outro, portanto, estaria na sua incidência, direta ou indireta, sobre o indivíduo que suporta a carga tributária final⁴⁸.

Em regra, a tributação indireta recai sobre uma cadeia econômica e/ou produtiva, que apresentam várias relações jurídicas interligadas incidentes sobre uma base econômica em comum e sobre uma mesma manifestação de riqueza: o consumo. Assim, na tributação sobre esta cadeia, os fatos econômicos necessários para atingir a finalidade de fazer chegar o produto ou mercadoria ao consumidor final faz com que a tributação seja sentida no adquirente do referido bem ou produto. Ou seja, o ônus dos impostos indiretos é transferido para o consumidor⁴⁹.

Nesse sentido, porque os tributos indiretos incidem sobre determinadas transações, independente das características dos indivíduos, é que eles estão relacionados ao fenômeno da regressividade. Na tributação incidente sobre o consumo não há distinção da capacidade contributiva de cada indivíduo. Por não levar em conta critérios pessoais, o imposto pago é o mesmo para todos os agentes que adquirirem os bens e serviços.

Conseqüentemente, onera-se mais os que ganham menos, pois quem tem menos capacidade contributiva paga um percentual maior a título de tributos. O exemplo trazido pelo Internal Revenue Service⁵⁰ esclarece isso: tomando como parâmetro um imposto no valor de U\$\$ 2.000,00 (dois mil dólares), analisou-se o peso que ele teria sobre as rendas de U\$\$ 8.000,00 (oito mil dólares), U\$\$

⁴⁶CARREGAL, João Paulo de Souza. Tributos indiretos sobre o consumo – um breve paralelo entre a França de Luis XIV e o Brasil na atualidade. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 113. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, vol. 21, p. 10.

⁴⁷Citado no estudo “Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias”, p. 7.

⁴⁸VIANNA, Salvador Werneck; ARAÚJO, Érika Amorim; AFONSO, José Roberto. Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Série de Estudos Econômicos e Sociais. 2004, p. 7.

⁴⁹CARREGAL, João Paulo de Souza. Tributos indiretos sobre o consumo – um breve paralelo entre a França de Luis XIV e o Brasil na atualidade. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 113. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, vol. 21, p. 10.

⁵⁰ Disponível em: http://apps.irs.gov/app/understandingTaxes/student/whys_thm03_les02.jsp.

40.000,00 (quarenta mil dólares) e U\$\$ 100.000,00 (cem mil dólares). No primeiro caso, o impacto é de 25%; no segundo, 5%; e na terceira hipótese, 2%. Desta feita, é inequívoca a conclusão de que, ao se tratar igualmente os desiguais, os mais prejudicados são as famílias de menor renda, pois, ao consumirem um produto, pagam o mesmo valor de imposto que as famílias de renda mais alta.

Aqui no Brasil, a carga tributária suportada pelos pobres é quase que o dobro da enfrentada pelos ricos. Em 2004, quem tinha renda familiar de até dois salários mínimos pagou 48,9% dela em tributos. Por outro lado, quem ganhava mais de 30 salários mínimos tinha 26,3% de sua renda comprometida⁵¹.

Um novo estudo divulgado em 2009 pelo IPEA⁵² mostrou que essa realidade pouco foi alterada. No ano de 2008, quem ganhava dois salários mínimos arcava, em média, com uma carga tributária de 53,9%, percentual que diminuía para 41,9% para quem ganhava entre dois e três salários mínimos; para 37,4% aos que ganhavam entre três e cinco salários mínimos e 29% para os que tinham uma renda superior a 30 salários mínimos. A mesma pesquisa revelou ainda que os 10% mais ricos comprometiam 22,7% da sua renda com tributos, ao passo que os 10% mais pobres comprometiam 32,8%.

Desta feita, é pertinente a afirmação de Augusto Cesar de Carvalho Leal, o qual aduz que o sistema tributário brasileiro, globalmente considerado, funciona como uma espécie de Robin Hood às avessas: tira dos pobres para dar para os ricos; isto é, redistribui a riqueza dos mais necessitados para os mais afortunados⁵³.

Eduardo de Abreu Moraes, ao analisar a ideia de justiça de Rawls, esclarece que para este autor as diferenças econômicas e sociais entre os membros de uma sociedade devem ser revertidas em ganhos para a coletividade. No entanto, esse objetivo torna-se impossível de ser alcançado quando se tem um sistema baseado na tributação indireta, com alíquota fixa, pois se concede um nítido privilégio para os

⁵¹KHAIR, Amir. Regressividade no sistema tributário brasileiro. Disponível em <<http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308.pdf>>

⁵²IPEA. Receita Pública: quem paga e como se gasta no Brasil. Comunicado da Presidência nº 22, p. 4.

⁵³LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196. São Paulo: Dialética, 2012, p. 25.

mais ricos em detrimento de um prejuízo muito grande para os mais pobres, provocando o aumento das desigualdades econômicas e sociais⁵⁴.

Acerca do impacto da tributação indireta sobre a população mais pobre, cabe ainda expor os estudos do economista e estatístico alemão Ernst Engel⁵⁵, o qual formulou uma regra econômica, empiricamente comprovada, que relacionava as receitas de uma pessoa com o quanto que ela gastava, proporcionalmente, com comida. O resultado foi no sentido de que quanto maior a renda, menos se gasta proporcionalmente com comida, ou seja, quanto mais pobre a pessoa, maior será a parcela de sua renda dedicada ao consumo.

Logo, se a tributação sobre o consumo é forte, mais onerosa se torna para aqueles de menor renda, contribuindo, portanto, para a intensificação da disparidade do peso da carga tributária entre as classes mais e menos favorecidas.

O impacto da arrecadação tributária nas rendas das famílias foi medido pelo IPEA, com base na Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE, realizada em 2008/2009. Dentre os resultados, está o de que a carga tributária dos impostos indiretos chegou a atingir 28% da renda total das 10% famílias mais pobres, ao passo que para os 10% de famílias mais ricas esse peso foi de apenas 10%, evidenciando, mais uma vez, que a tributação indireta é maior para as famílias de menor renda⁵⁶.

⁵⁴MORAIS, Eduardo de Abreu. A tributação indireta sob a ótica da teoria da justiça de John Rawls, p. 13.

Disponível em <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d99fa3a9dd5df426>> Acesso em 23 out. 2014.

⁵⁵Apud Eduardo de Abreu Morais, p. 11

⁵⁶ Dado retirado da Cartilha “A Progressividade da Tributação Brasileira: por maior justiça tributária e fiscal”, p. 19, 2011.

**PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS NA
RENDA TOTAL DAS FAMÍLIAS NO BRASIL – 2008/2009**

Décimos de renda disponível	Tributação Indireta	Tributação Direta	Total Tributos
1º	28	4	32
2º	22	4	25
3º	19	4	23
4º	18	5	23
5º	17	5	22
6º	16	5	22
7º	15	6	21
8º	15	7	21
9º	13	8	21
10º	10	11	21
TOTAL	13	8	22

Fonte: IPEA. Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. Comunicado do IPEA nº 92, maio, 2011.

Infelizmente, a má distribuição da carga tributária não é algo novo no Brasil. Nem a reforma tributária da década de 1960, considerada por muitos como a reforma mais ousada da história brasileira, buscou criar um sistema que respeitasse a justiça distributiva. A prova disso é que já nos anos 1970 os impostos indiretos incidiam mais pesadamente sobre as famílias de baixa renda, ao passo que a carga direta não era suficiente para corrigir essa distorção, fazendo com que a carga tributária total, em 1975, fosse maior sobre as classes mais pobres da população. Nessa época, as famílias que recebiam entre 1 e 2 salários mínimos tinham quase 32% da renda comprometida com o pagamento de tributos⁵⁷.

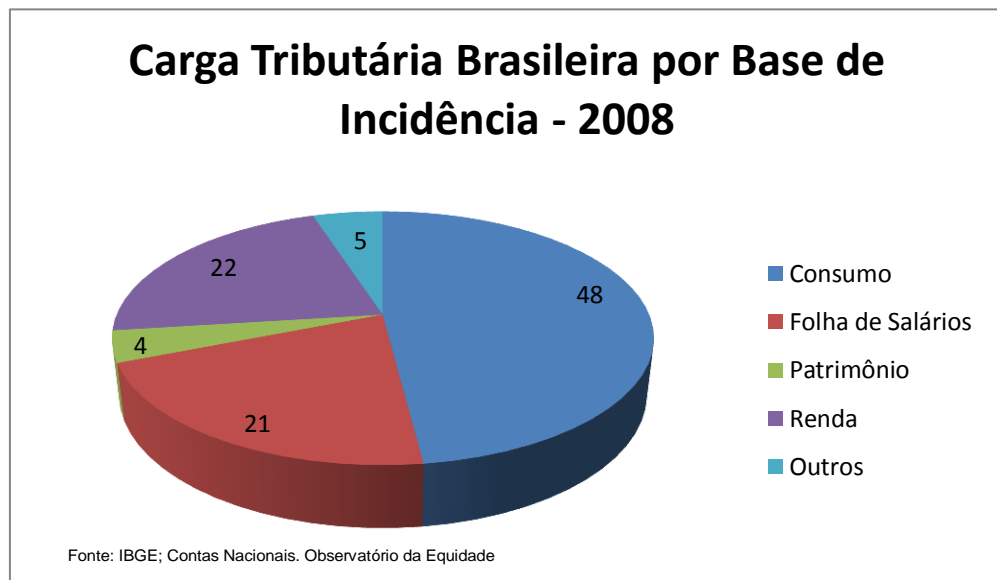
Para mudar esse quadro, as autoridades buscaram amenizar a regressividade do sistema realizando ajustes na legislação do imposto de renda em 1974⁵⁸, mas ainda assim permaneceram algumas falhas dos tributos diretos, pouco melhorando a situação fiscal, tendo em vista que não foram suficientes para aliviar os efeitos da pesada carga indireta.

⁵⁷ PAYERAS, José Adrian Pintos. A carga tributária no Brasil e sua distribuição. 2008. 143 f. Tese (Doutorado em Ciências)– Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade São Paulo, São Paulo. 2008, p. 30.

⁵⁸ Idem, p. 31.

Com a Constituição de 1988, foram ensaiadas medidas com fins redistributivos, como o tratamento igual aos contribuintes (art. 150, II) que se encontrem em situação equivalente e a criação de condições para que a tributação indireta pudesse contribuir para reduzir as desigualdades de renda (art. 145, §1º). Todavia, em que pese ter sido criado um ambiente favorável à progressividade, a verdade é que nosso sistema tributário nacional permaneceu regressivo.

Se por um lado o Imposto de Renda não se tornou um instrumento suficientemente forte de distribuição de renda, por outro a tributação indireta passou a incidir com mais força sobre as camadas de renda mais baixa. O governo passou a ter preferência por impostos indiretos que não precisavam ser divididos com os outros entes federativos, aumentando, assim, a sua arrecadação. O resultado disso é que, em 1994, os tributos indiretos eram responsáveis por 56,22% da receita tributária total⁵⁹. Em estudo realizado em 2008, podemos observar a continuidade do predomínio da carga tributária indireta. No gráfico abaixo, constata-se que 48% carga tributária total é arrecadada com impostos indiretos, que incidem sobre o consumo. Para os impostos sobre a renda, o percentual é de apenas 22%⁶⁰:



⁵⁹PAYERAS, José Adrian Pintos. A carga tributária no Brasil e sua distribuição. 2008. 143 f. Tese (Doutorado em Ciências)– Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade São Paulo, São Paulo. 2008, p. 33.

⁶⁰ Dados retirados da Cartilha “A Progressividade da Tributação Brasileira: por maior justiça tributária e fiscal”, p. 14.

Em pesquisa mais recente, promovida pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal⁶¹, é possível observar resultados semelhantes durante os anos de 2008 a 2012:

TIPO DE BASE	2008	2009	2010	2011	2012
Tributos sobre a Renda	20,32%	19,50%	18,18%	19,02%	17,84%
Tributos sobre a Folha de Salários	24,59%	26,42%	26,14%	25,76%	26,53%
Tributos Sobre a Propriedade	3,51%	3,86%	3,75%	3,70%	3,85%
Tributos sobre Bens e Serviços	49,50%	48,31%	49,73%	49,22%	49,73%
Tributos sobre Trans. Financeiras	2,02%	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%
Outros Tributos	0,06%	0,14%	0,10%	0,10%	0,09%

Fonte: Carga Tributária no Brasil – Análise por Tributos e Bases de Incidência (2012). Receita Federal do Brasil

Apesar de o sistema tributário brasileiro apresentar alguns tributos progressivos, a tributação como um todo recai de forma regressiva sobre a população, refletindo no fracasso da função redistributiva que a ele se atribui como medida transformadora da realidade social⁶².

Em estudo realizado pelo IPEA⁶³, um de seus autores esclarece que:

A forte incidência da tributação sobre o consumo é uma perversa opção da política econômica brasileira. Ela encarece os bens e serviços, comprimindo a demanda, com consequências negativas sobre a produção, a oferta de empregos e o crescimento econômico do país. Reduz a capacidade de consumo das famílias de rendas média e baixa

Ainda sobre o tema, o Observatório da Equidade do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) elaborou o 1º Relatório de Observação do Sistema Tributário Nacional, que apresenta a análise dos resultados da observação dos problemas existentes no sistema tributário brasileiro, visto sob o

⁶¹MINISTÉRIO DA FAZENDA. Carga tributária no Brasil – 2012 (análise por tributo e base de incidência). Receita Federal, 2013. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>> Acesso em 23 out. 2014.

⁶²SEVEGNANI, Joacir. A resistência aos tributos no Brasil: o estado e a sociedade em conflito. 2006. 187 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí. 2006, p. 120.

⁶³DIEESE, IPEA E SINDIFISCO. Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão, p. 16.

ângulo da injustiça tributária⁶⁴. Neste documento, a regressividade é colocada da seguinte forma:

A regressividade do Sistema Tributário Nacional está articulada à extensão das coberturas das políticas públicas para o acesso dos cidadãos ao conjunto de seus direitos, como é o caso da educação, assim como ao gasto de bolso, que cobre despesas com bens e serviços essenciais, e serviços considerados direitos – como saúde, educação, seguridade social e segurança pública. O gasto de bolso da população costuma ser o elemento de maior regressividade no âmbito dos gastos obrigatórios das famílias. O peso desses gastos se expressa não apenas nos tributos, mas também nas tarifas públicas em setores como transporte, água, saneamento e energia, dentre outros. **A tributação regressiva aumenta a injustiça presente nessas transações e ameaça, constantemente, a segurança econômica das famílias e dos indivíduos.** Grifos acrescentados.

Um Estado justo deve assegurar que todos paguem seus tributos em conformidade com seus recursos. Mas aqui é diferente: a tributação regressiva é dominante, cobrando-se mais do que tem menos e menos do que tem mais. O contrário ocorre em alguns países desenvolvidos. O Instituto Alvorada⁶⁵, em seu primeiro estudo para trazer propostas que estimulem a progressividade da tributação no Brasil, apresentou um gráfico com o perfil de estruturas tributárias de alguns países. Nações como o Reino Unido, Canadá e Estados Unidos apresentaram maior carga tributária sobre a renda. Dos dezesseis países comparados, apenas o Brasil, México e França possuíam a carga tributária sobre o consumo superior à carga sobre a renda.

Fica claro que a tributação regressiva prejudica o desenvolvimento estatal na medida em que atua como um dos principais fomentadores das desigualdades sociais. Apesar da melhoria no índice de Gini⁶⁶ (principal indicador de desigualdade) de 0,601 para 0,538, no período de 1995 a 2009, a concentração de renda aqui

⁶⁴BRASIL. Presidência da República, Observatório da Equidade. Indicadores de equidade do sistema tributário nacional. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009, p. 15.

⁶⁵INSTITUTO ALVORADA. Sistema Tributário e Distribuição de Renda, p. 8. Disponível em <http://institutoalvorada.org/wp-content/uploads/2009/04/doc_reforma_tributaria.pdf> Acesso em 07 nov. 2014.

⁶⁶ O índice de Gini, criado pelo matemático alemão Conrado Gini, é um instrumento criado para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de 0 a 1, e quanto mais próximo de zero, maior é a igualdade distributiva.

equipara-se a de alguns países localizados na África subsaariana, uma das regiões mais miseráveis do planeta⁶⁷.

Embora os princípios da capacidade contributiva e o da progressividade estejam presentes na Carta Magna, a realidade mostra que a maior parcela da arrecadação tributária do Brasil vem de impostos indiretos, incidentes sobre o consumo e embutidos nos preços. E assim, as famílias de baixa renda pagam mais impostos que as de renda mais alta, fazendo com que a arrecadação fiscal, fundamental para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país, provoque um resultado oposto ao pretendido no art. 3º da Constituição Federal⁶⁸.

⁶⁷ Esses dados foram trazidos pelo World Bank (2010) e pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2010), e expostos em estudo realizado pelo IPEA (Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos), p. 10. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_progressividade_tributacao.pdf>.

Acesso em 07 nov. 2014.

⁶⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

3 A SELETIVIDADE NOS IMPOSTOS INDIRETOS

3.1 A Função Social do Tributo

A tributação, ao contrário do que pode pensar o senso comum, não se destina tão somente à arrecadação de receitas para suprir os gastos do Estado. Pode-se dizer que essa é a sua função precípua, mas em determinadas situações, seu objetivo é outro, direcionado à intervenção na economia, fomentando ou desestimulando determinadas atividades, caracterizando a extrafiscalidade⁶⁹. A partir disso, o tributo pode – e deve – atuar como uma importante arma contra a desigualdade social, a devastação do meio ambiente, a crise econômica, dentre outras finalidades.

Ao se analisar os objetivos da República Federativa do Brasil, expressos no art. 3º da Constituição Federal, é possível perceber que a questão tributária vai além de um simples instrumento arrecadatário de receita para o Estado, apresentando-se como a primeira forma da sociedade exercer a solidariedade, no sentido de que os cidadãos, ao pagarem tributos, estão contribuindo para que todos possam usufruir dos benefícios de fazer parte da nação que busca a justiça, a fraternidade e o acesso aos direitos que proporcionam qualidade de vida, em condições de igualdade e de forma sustentável⁷⁰.

Nesse sentido, vale destacar as lições de Hugo de Brito Machado⁷¹, o qual afirma que:

“O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal. No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

⁶⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A desoneração dos tributos e a redução das desigualdades regionais. In: SALDANHA, Nelson; DANTAS, Ivo (Orgs). Seu direito, sua garantia: estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem ao Prof. Dr. Palhares Moreira Reis. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2011, p. 600.

⁷⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos. 5 ed. Brasília: ESAF, 2013, p. 10.

⁷¹ Apud Augusto Cesar de Carvalho Leal, p. 9.

Quando atua como instrumento de justiça social, a tributação contribui para a redução da excludente e cruel desigualdade socioeconômica entre os cidadãos, buscando a concretização do direito fundamental à igualdade substancial e não meramente formal⁷².

Isso é possível porque os tributos agem como potentes estímulos ao comportamento humano, uma vez que têm o poder de interferir na esfera da autonomia privada. Por exemplo, o aumento ou a diminuição da alíquota de um imposto é capaz de influenciar o maior ou menor consumo de determinado bem.

Em termos práticos, um importantíssimo meio para fazer do tributo um instrumento de justiça é submetê-lo ao critério da progressividade, o qual é corolário do princípio da capacidade contributiva. A desigualdade social, por exemplo, no âmbito da função extrafiscal da tributação, pode ser combatida tributando-se de forma progressiva, onerando-se os que evidenciam ter maior capacidade contributiva, de modo que um percentual maior de riqueza seria retirado, a título de tributo, dos mais ricos, quando comparado ao percentual retirado dos mais pobres, diminuindo-se a desigualdade econômica entre eles⁷³.

Para Marciano Seabra de Godoi⁷⁴, o mínimo que se pode esperar de um Direito Tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos ou o sistema tributário globalmente considerado responda às exigências da capacidade econômica.

Ocorre que, da mesma forma que o tributo tem o poder de atuar na promoção da justiça, ele também tem o mesmo poder para agir de modo perverso, intensificando as desigualdades sociais, como visto no tópico anterior ao se analisar a regressividade da tributação indireta.

É certo que os tributos indiretos são incompatíveis com a progressividade, ante a sua natureza regressiva que os faz incidir da mesma forma sobre os diversos níveis de renda, invertendo o fim de justiça social que se espera da tributação.

⁷²LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira, p. 12.

⁷³Idem, p. 17.

⁷⁴Apud Augusto Cesar de Carvalho Leal, p. 20.

Entretanto, isso não os impede de promover a justiça fiscal, pois através do princípio da seletividade podem se coadunar com o princípio da capacidade contributiva.

3.2 O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva encontra-se na base de todo sistema tributário daqueles Estados que buscam um mínimo de justiça. No Brasil, ele está expresso no art. 145, §1º da Constituição Federal, que assim diz:

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

A partir disso, pode-se extrair, de modo inequívoco, a necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva, a qual se manifesta diante de fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária⁷⁵.

De acordo com Luciano Amaro⁷⁶, busca-se dentre outras coisas preservar o contribuinte, evitando que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Nesse sentido, podemos dizer que a capacidade contributiva atua como parâmetro de fixação da carga tributária individual de cada cidadão, variando de acordo com o grau de riqueza disponível. Seguindo essa ideia, Roque Antônio Carrazza⁷⁷ aduz que a hipótese de incidência dos impostos deve descrever fatos que façam presumir que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica, ou seja, os meios financeiros capazes de absorver o impacto deste tipo de tributo.

⁷⁵CARRAZZA. Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p.96.

⁷⁶AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 163.

⁷⁷CARRAZZA. Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29ªed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 105.

A ideia de repartir a carga tributária necessária ao mantimento do Estado de acordo com a riqueza de cada indivíduo remonta às origens da própria noção de comunidade política organizada. Segundo Carlos PalaoTaboada⁷⁸, “En la Edad Media, Santo Tomás de Aquino hablaba de gravar *unicuique secundum summa facultatem e secundum aequalitatem proportionis*”. Já a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 estabelecia que para a manutenção da força pública e as despesas de administração seria indispensável uma contribuição comum, que deveria ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades⁷⁹.

Para Schoueri⁸⁰, a capacidade contributiva é reflexo do princípio da solidariedade consagrado no art. 3º, I, da Constituição Federal⁸¹, na medida em que o critério aceitável para a diferenciação dos contribuintes será aquele que atingir a máxima: cada um contribuirá com o quanto puder para o bem de todos. O autor conclui asseverando que este é o objetivo da construção de uma nação fundada na solidariedade entre seus membros.

Neste mesmo sentido, Moschetti⁸² defende que o dever de concorrer para com as despesas públicas conforme a capacidade contributiva liga-se ao dever de solidariedade, compreendido como uma cooperação altruística voltada a fins de interesse coletivo.

Dino Jarach⁸³ conceitua capacidade contributiva como sendo “a potencialidade de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribui ao sujeito passivo particular. Significa ao mesmo tempo a existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação de obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui”.

⁷⁸TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 285.

⁷⁹ Idem

⁸⁰SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 320.

⁸¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária

⁸² Apud Luís Eduardo Schoueri, p. 320.

⁸³ Apud Luís Eduardo Schoueri, p.321.

Importante salientar que o legislador deve ater-se à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade⁸⁴.

No que tange ao momento da determinação do que seja a capacidade econômica do contribuinte prevista no §1º do art. 145 da Constituição, Paulo de Barros Carvalho⁸⁵arrazoa que tal expressão comporta duas dimensões: a absoluta/objetiva e a relativa/subjetiva.

O primeiro caso refere-se à eleição, pela autoridade legislativa, de fatos que ostentem signos de riqueza. Aqui, o legislador elege as situações sobre as quais incidirá o dever de pagar o tributo. Este é o critério que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto, já que proíbe o legislador de prever hipóteses tributárias que não revelem, objetivamente, capacidade contributiva.

Quanto à acepção relativa/subjetiva, a capacidade contributiva será avaliada a partir das condições pessoais do contribuinte, analisando-se, por exemplo, se ele pode ou não suportar a carga tributária. Nesse sentido, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa, é preciso saber se há um saldo disponível na sua riqueza que lhe permita contribuir para as despesas públicas⁸⁶.

Desta feita, pode-se dizer que a capacidade contributiva limita o Poder Legislativo em matéria tributária, determinando que os impostos sejam graduados de alguma maneira em função da riqueza e da força econômica dos contribuintes⁸⁷. Por essa razão, o princípio da capacidade contributiva funciona, no Direito Tributário, como um meio de eficácia do princípio da igualdade, tanto no seu sentido formal, como material, uma vez que promove o tratamento desigual daqueles que são desiguais, e igual daqueles que são iguais.

⁸⁴CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 20 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p.181.

⁸⁵Curso de direito tributário, p.182.

⁸⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 322.

⁸⁷LORENZO, Wambert Gomes di. Capacidade contributiva enquanto meio de eficácia da igualdade. Revista Tributária das Américas. Vol. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 7.

Stuart Mill⁸⁸ explicou como o princípio da capacidade contributiva concretiza a igualdade na tributação:

A igualdade na tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela.

A capacidade contributiva, portanto, não significa cobrar o mesmo de todos, mas promover uma tributação de igual impacto na renda dos contribuintes⁸⁹.

Ocorre que nem todos os impostos são capazes de concretizar tal princípio, pois naqueles incidentes sobre o consumo - mais especificamente o IPI e o ICMS – não é possível graduar o encargo tributário segundo a capacidade econômica demonstrada por cada indivíduo. Tanto isso é verdade que o art. 145, §1º faz a ressalva de que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte⁹⁰”.

De outra banda, embora seja impossível graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo, a finalidade do princípio da capacidade contributiva pode ser alcançada para estes impostos por meio da adoção do princípio da seletividade, cujo foco está no produto, e não no contribuinte.

3.3 O Princípio da Seletividade como Instrumento de Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva permite que a carga tributária incida na riqueza do particular de forma justa, igualitária, de modo que o impacto do tributo sobre a renda do contribuinte seja conforme o poder econômico de cada um.

Mas quando se trata dos impostos indiretos sobre o consumo, em que não é avaliada a capacidade econômica do contribuinte, o princípio da capacidade

⁸⁸ Apud Érico Hack, p. 85

⁸⁹ HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo, p.89. Revista da SJRJ nº 39. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/540/383> Acesso em: 15 out 2014

⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 345.

contributiva se mostra inoperante, possibilitando que os diferentes níveis de renda sejam tributados com a mesma intensidade. O resultado, como já provado anteriormente, é a população mais pobre suportar uma carga tributária consideravelmente maior que a população mais rica.

Por outro lado, em que pese os tributos indiretos não se amoldarem naturalmente ao princípio da capacidade contributiva, há um instrumento capaz de conter a regressividade deles, permitindo sua incidência de forma mais justa nos rendimentos dos contribuintes – especialmente os mais pobres. Estamos falando do princípio da seletividade.

Corroborando com esse entendimento, MisabelDerzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro⁹¹ assevera que:

O princípio da seletividade, tanto nos impostos sobre produtos industrializados, como no imposto sobre circulação de mercadorias, objetiva atender o princípio da capacidade econômica, pela essencialidade dos produtos. Uma vez que esses tributos, embora pagos pelos contribuintes que ocupam o pólo passivo da relação tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores, pelo mecanismo dos preços, a capacidade econômica de contribuir deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem.

Segundo a citada autora⁹², “a boa doutrina ensina que, nos sistemas jurídicos em que se consagra o princípio da igualdade e da capacidade econômica, a seletividade impõe-se”. A razão disso estaria na dificuldade, senão impossibilidade de graduar os impostos incidentes sobre o consumo – IPI e ICMS – de acordo com a capacidade econômica de quem adquire o produto ou a mercadoria.

Ricardo Lodi⁹³ defende que a seletividade representa a modalidade mais adequada à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, pois é capaz de aferir a riqueza do contribuinte de fato por meio do grau de indispensabilidade do bem consumido, de maneira que o consumo de bens populares é gravado com alíquotas menores, ao passo que os bens supérfluos são tributados com base em alíquotas maiores.

⁹¹BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.168.

⁹² Idem, p. 408.

⁹³RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. Revista da Faculdade de Direito da UERJ nº 18. Rio de Janeiro, 2010, v. 1, p. 13.

O raciocínio é o de que se por meio do princípio da seletividade, os bens de primeira necessidade – que correspondem a maior parcela de gastos da população mais pobre – recebem uma onerosidade mínima ou até mesmo não são onerados com tributos, isso certamente aliviará o peso da carga tributária sobre os mais pobres, permitindo que a tributação se alinhe ao poder econômico desta classe social e concretize o princípio da capacidade contributiva.

Além disso, outro ponto interessante é que, na medida em que a onerosidade do bem aumenta conforme diminui sua essencialidade, os bens supérfluos serão adquiridos por aqueles que, efetivamente, tiverem condições de comprá-los, pois o contribuinte que detém capacidade contributiva elevada demonstra, também, a possibilidade de adquirir bens de luxo sem que tais aquisições venham prejudicar o seu orçamento⁹⁴.

3.4 O Princípio da Seletividade

No âmbito do Direito Tributário, o princípio da seletividade se relaciona com a essencialidade dos produtos tributados. Assim, quanto mais essencial for o bem, menor será a alíquota, já os bens de menor essencialidade serão tributados mediante alíquotas maiores⁹⁵. Em outras palavras, a alíquota do tributo será inversamente proporcional à essencialidade do bem. Tal princípio indica que as alíquotas dos impostos que a ele se aplicam serão variadas não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função dos próprios produtos.

O conceito de seletividade relaciona-se, como o próprio nome indica, ao ato de selecionar, de escolher. Por isso, o imposto seletivo será aquele que onerar diferentemente os bens sobre os quais incide a partir da adoção de determinados critérios para realizar a discriminação⁹⁶.

No nosso ordenamento jurídico, a seletividade encontra-se prevista tanto na Constituição Federal, como no Código Tributário Nacional. No primeiro caso, ela aparece expressamente para o IPI e o ICMS, nos artigos 153, §3º, I, e 155, §2º, III,

⁹⁴FERRAZ, Loren-Louise Giacomassi; HACK, Érico. O princípio da capacidade contributiva e a tributação de bens de luxo na moda. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET nº 08. Curitiba, 2012, p.7.

⁹⁵Idem, p. 6.

⁹⁶FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado – Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2006, p. 97.

respectivamente. Já no CTN, a seletividade surge no art. 48⁹⁷, significando discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias⁹⁸. Trata-se, praticamente, de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado⁹⁹.

Assim, quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser¹⁰⁰.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰¹, ao tratar do princípio da seletividade no ICMS e no IPI, considera que a finalidade desse princípio constitucional é atenuar o impacto tributário que deve ser suportado pelas classes mais desprotegidas, onerando os bens consumidos em padrões mais altos.

3.5 A Seletividade em Função da Essencialidade

No imposto seletivo, o valor devido pelo contribuinte varia para mais ou para menos em função de um critério escolhido pelo legislador ou pelo constituinte. Aqui no Brasil, como dito anteriormente, o constituinte elegeu para o IPI e o ICMS o critério da essencialidade dos produtos e serviços, ou seja, a efetivação da seletividade ocorrerá através da variação da carga tributária incidente sobre os produtos e serviços na inversa proporção de sua essencialidade.

Roque Antônio Carraza, em sua obra sobre o ICMS, dispõe que a seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico deste imposto recaia sobre mercadorias ou serviços na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular. Nesse sentido, o autor defende que as operações com gêneros de primeira necessidade e as prestações de serviços (de transporte transmunicipal ou de

⁹⁷ Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 347.

⁹⁹ Idem

¹⁰⁰ Idem

¹⁰¹ Apud Rafael Correia Fuso em Seletividade Tributária. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado – Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2006, p. 97.

comunicação) de massa deveriam ser completamente desonerados do tributo, já que, em relação a eles, o contribuinte não tem liberdade de escolha¹⁰².

A essencialidade, portanto, admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social¹⁰³.

Assim, pode-se afirmar que o princípio da seletividade atuará no intuito de onerar os produtos supérfluos e desonerar os bens de primeira necessidade, imprescindíveis à subsistência do contribuinte. Seu escopo é favorecer os consumidores finais, que são os que suportam, de fato, a carga econômica dos impostos indiretos sobre o consumo. Agindo dessa forma, o princípio da seletividade é capaz de inibir a regressividade destes impostos, mais especificamente do IPI e do ICMS.

No que tange à desoneração dos bens de primeira necessidade, será possível enxergar que, ao se adotar tal medida, ocorrerá, por conseguinte, a diminuição da carga tributária sobre a população mais pobre, reduzindo sobre ela os impactos negativos da tributação.

A propósito, Ricardo Lobo Torres¹⁰⁴ aduz que quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional. Na Constituição de 1946, por exemplo, garantia-se a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Nesse sentido, cabe lembrarmos que a Constituição Federal de 1988 garante condições mínimas de existência digna às pessoas, como se pode aferir da leitura do art. 3º, IV, que aponta como sendo um dos objetivos da República Federativa do Brasil “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade

¹⁰²CARRAZZA. Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 508.

¹⁰³TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 95.

¹⁰⁴ Idem

e quaisquer outras formas de discriminação”¹⁰⁵. Destarte, Carraza¹⁰⁶ defende que tal objetivo:

(...) exige não só uma ação positiva do Estado, para garantir a todos um padrão aceitável de subsistência, como a não tributação do mínimo vital (ou mínimo existencial), a fim de que as pessoas tenham condições de desfrutar, quando pouco, dos progressos básicos da Humanidade.

Assim, o aludido autor assevera que tudo o que está previsto, expressa ou implicitamente, na Lei Maior como integrante do mínimo vital deve receber tratamento tributário favorável, significando que o Poder Público tem o dever de defendê-lo e preservá-lo, inclusive mediante a desoneração, sempre que possível, da carga tributária que onerará o consumidor final¹⁰⁷.

Na Constituição italiana, em que se consagra o princípio da capacidade contributiva, a seletividade é obrigatória sobre os bens e serviços de primeira necessidade¹⁰⁸. Moschetti¹⁰⁹ explica que:

(...) quando se adquire um bem ou serviço essencial, o adquirente não só concorre mas fica, materialmente, constringido a concorrer para a despesa pública. É, pois, coerente admitir que se realize sempre a previsão constitucional, toda vez que o tributo tenha por objetivo bens ou serviços de primeira necessidade. É com base nessa premissa que podemos afirmar a ilegitimidade dos impostos sobre o consumo de bens de primeira necessidade.

Misabel Derzi¹¹⁰ corrobora com esse raciocínio asseverando que desde que a lei isente os gêneros de primeira necessidade, já que em relação a eles não há liberdade de escolha, não existe empecilho constitucional em que se eleve substancialmente a carga tributária que caia sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos. Os efeitos, segundo a autora, seriam de mera redução de mercado e do campo de abrangência dos consumidores.

Sobre o que deva ser considerado essencial, a Constituição Federal não esclarece, o que é recomendável, pois a noção de essencialidade varia segundo as

¹⁰⁵CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29ªed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 514.

¹⁰⁶ Idem

¹⁰⁷ Idem, p. 515.

¹⁰⁸BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 408.

¹⁰⁹Apud Misabel Derzi, ao atualizar a obra “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro, p. 349.

¹¹⁰BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 349.

condições de tempo e lugar. Na doutrina, há quem defenda que a essencialidade não é um conceito determinado, podendo certo bem ser essencial para algumas pessoas e supérfluo para outras. Mas existem também doutrinadores que conceituam o referido vocábulo. Nas palavras de Aliomar Baleeiro¹¹¹:

A palavra (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número e habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros (...).

Neste sentido, pode-se afirmar que os produtos e serviços essenciais são aqueles que se atrelam às necessidades da população em geral, tendo o condão, inclusive, de conferir certa igualdade no consumo de determinados produtos¹¹². Seguindo a mesma ideia, Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹¹³ afirma que a essencialidade está ligada ao grau de necessidade do produto em relação à maioria da população.

De outra banda, cabe esclarecer que o princípio da seletividade não se aplica apenas sobre aquilo que seja essencial à vida humana. O critério da essencialidade sob o qual atua o referido postulado abrange não só o que é indispensável, mas também o oposto, isto é, os bens, produtos e serviços supérfluos que, por terem tal característica, podem sofrer uma tributação mais pesada, uma vez que quem os consome indica possuir condições de arcar com tal ônus.

Assim sendo, o presente trabalho fará uma abordagem nos dois sentidos em que a seletividade pode agir: sobre o que é essencial e sobre o que é supérfluo. Para o primeiro caso, escolheu-se a análise da desoneração dos alimentos da cesta básica. Já para a segunda hipótese, analisar-se-á a tributação sobre os produtos mais tributados no Brasil.

Tais itens foram escolhidos por proporcionarem uma visão panorâmica da aplicação dos tributos indiretos, tais como IPI e ICMS, permitindo a averiguação da

¹¹¹Apud Eduardo Sabbag em "Manual de Direito Tributário", p. 184.

¹¹²ALEIXO, Renata Comunale; GIGANTE, Camila Mesquita Sampaio Giovannini; KOMATSU Vanessa; ROMÃO, Peterson Luiz. O princípio da seletividade e da essencialidade frente à alíquota do icms, p. 11. Disponível em <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/view/2623>> Acesso em: 15 out 2014.

¹¹³Apud Maurício DalriTimm do Valle em "O princípio da seletividade do IPI", p. 9. Disponível em <http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2013_09_10475_10499.pdf> Acesso em 07 nov. 2014.

“seletividade” como instrumento inibidor da regressividade. Portanto, o exame se restringe à percepção de tal ferramenta como redutora das disparidades sociais.

Nesse sentido é que produtos como o tabaco ou as obras de arte foram excluídos da análise, a despeito de ser patente a aplicação da seletividade sobre estes itens, uma vez que sobre aquele a alíquota do IPI é de 300% e das obras de arte 0%¹¹⁴, porquanto estas foram fixadas não visando a redistribuição de renda, efetivamente, mas, a indução ao não tabagismo (como corolário do direito à saúde) e à promoção da cultura, respectivamente, constituindo, portanto, finalidades diversas da proposta nesta pesquisa.

3.6 Aplicação do Princípio da Seletividade nos Bens Essenciais e nos Bens Supérfluos.

A partir das considerações acima, é possível afirmar que a essencialidade serve para a preservação do mínimo existencial, atendendo, por conseguinte, ao princípio da dignidade humana, na medida em que estabelece que quanto mais essencial for o produto, mercadoria ou serviço, para a coletividade, menor será a sua alíquota, bem como quanto menos essencial maior deverá ser a alíquota aplicável.

Mas a indagação que persiste é sobre o que seriam bens de primeira necessidade, o que seria preservar o mínimo existencial. De acordo com Ricardo Lobo Torres¹¹⁵, bens de primeira necessidade não são apenas os indispensáveis para o sustento, mas todos os que o costume do país considera indigno para as pessoas que não os possuem, mesmo as das classes mais baixas. Para o autor, não seriam só aquelas coisas que nutrem, mas as que as regras estabelecidas da decência tornaram necessárias às pessoas de mais baixa condição.

Desta feita, ao aplicar a essencialidade, parte-se daquilo que é essencial em função das necessidades básicas do indivíduo, como alimentação e vestuário,

¹¹⁴ Dados retirados da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/downloadarqtipi.htm>>.

¹¹⁵ O IPI e o princípio da seletividade, p. 97.

acrescentando tudo aquilo que decorre do direito de cada um à dignidade humana¹¹⁶.

Logo, considerando que a essencialidade pode ser graduada, o ônus tributário poderá não existir em sendo o caso de tributação sobre bens e serviços absolutamente essenciais às necessidades primárias da população, ou ser fixada em escala ascendente, variando na proporção inversa da utilidade do bem.

No entanto, aqui no Brasil, os alimentos da cesta básica, essenciais ao consumo de primeira necessidade da maioria da população, ainda recebem uma forte tributação, especialmente quanto ao ICMS, indo de encontro com o princípio da seletividade, tendo que vista que o critério da essencialidade não é observado, influenciando negativamente o orçamento das famílias mais pobres, as quais têm uma parcela significativa da renda comprometida com alimentação.

De acordo com os dados da Pesquisa de Orçamento Familiar de 2008 realizada pelo IBGE, para as famílias com renda abaixo de R\$ 830,00 (oitocentos e trinta reais) por mês, a alimentação chegou a representar 27,8% dos gastos mensais. Quando se compara esse número com as rendas superiores a R\$ 10.375,00 (dez mil, trezentos e setenta e cinco reais), observa-se uma diferença expressiva, conforme aponta o gráfico abaixo:

Classe de Renda Familiar Mensal	Percentual da Despesa Monetária Familiar em Alimentação
Até R\$ 830,00	27,8
Entre R\$ 830,00 a R\$ 1.245,00	24,8
Entre R\$ 1.245,00 a R\$ 2.490,00	20,9
Entre R\$ 2.490,00 a R\$ 4.150,00	16,7
Entre R\$ 4.150,00 a R\$ 6.225,00	13,7
Entre R\$ 6.225,00 a R\$ 10.375,00	11,7
Acima de R\$ 10.375,00	8,5

Fonte: POF 2008/IBGE. Nota: o salário mínimo vigente à época da pesquisa era de R\$ 415,00

¹¹⁶ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. Disponível em <<http://www.danileviczadvogados.com.br/?ir=artigos.mostrar&id=19>>. Acesso em 15 out. 2014.

Dos produtos da cesta básica, os de origem animal apresentam os maiores impactos nos custos relacionados às despesas com alimentação. As carnes, vísceras e pescados representam 15,1% dos custos com alimentação, seguidos dos leites e derivados, com 7,9%, além das aves e ovos, que representam 4,8%. Ademais, produtos como panificados, que recebem elevada contribuição de produtos de origem animal, correspondem ao significativo percentual de 7,2% dos custos com alimentação. Somando todos esses produtos, obtém-se um total de 35%, ou seja, mais de um terço do custo com alimentação das famílias com renda mensal inferior a R\$ 830, 00 (oitocentos e trinta reais) é de origem animal.

Segundo Marchesoni e Oliveira¹¹⁷, as tributações nos produtos da cesta básica podem variar entre 12,5% e 14,8% do valor total da cesta básica, a contar com a forma com que o valor do produto vai sendo acrescido ao longo da cadeia produtiva. Assim, medidas que visam a redução da tributação sobre os alimentos da cesta básica gerariam benefícios a toda a população, sobretudo à de baixa renda.

Para se verificar como, na prática, o princípio da seletividade se revela útil à diminuição do peso da carga tributária sobre a população mais pobre, cooperando com a redução da regressividade dos impostos indiretos sobre o consumo alimentar, cabe analisar as projeções dos reflexos da desoneração dos produtos da cesta básica promovida pela Medida Provisória nº 609, de 08 de março de 2013¹¹⁸.

A referida norma legislativa reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, bem como do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidentes sobre as receitas com vendas de alguns produtos de alimentação e higiene pessoal¹¹⁹.

¹¹⁷INSTITUTO CNA. Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. Efeito da desoneração da cesta básica sobre o aumento da demanda por alimentos, p. 5.

¹¹⁸ Essa Medida Provisória foi convertida na Lei nº 12.839, de 09 de julho de 2013.

¹¹⁹DIEESE – Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos. A desoneração dos produtos da cesta básica. Nota técnica n. 120, p. 2.

Além de baratear estes produtos essenciais, a medida foi adotada objetivando estimular a economia através do aumento do consumo de bens de primeira necessidade pelas famílias, sobretudo aquelas de baixa renda¹²⁰.

A redução da tributação indireta para os produtos alimentícios foi de aproximadamente 9,25%, enquanto que para os bens de higiene pessoal o valor é próximo de 12,5%¹²¹.

Segundo estudo elaborado pelo Instituto CNA¹²², é possível prospectar que a desoneração dos itens da cesta básica poderá refletir positivamente na redução dos custos associados à alimentação, aumentando o poder de compra do consumidor, principalmente das famílias de baixa renda, tendo em vista que o custo com alimentação onera mais intensamente esta classe.

O mesmo estudo mostra que será possível projetar aumentos significativos no consumo dos itens da cesta básica por parte da população. E os produtos que obterão os principais aumentos no consumo serão os que possuem o maior peso na renda mensal da população, visto que a mesma poderá utilizar o excedente gerado para consumo de produtos que anteriormente eram limitados pelo alto custo¹²³.

Entretanto, para que a desoneração reflita em benefícios para as classes mais baixas, é preciso que ela seja, de fato, repassada para o preço final dos produtos. De acordo com nota publicada pelo DIEESE¹²⁴, a desoneração tributária de um produto pode não chegar ao consumidor final de maneira integral ou mesmo parcial, caso este benefício seja retido pelas empresas como forma de ampliar a margem de lucro sobre o faturamento. Tal possibilidade é ainda maior quando uma ou mais empresas detêm grande poder sobre o mercado do produto em questão. E, no caso da cesta básica, ainda que a maior parte dos produtos seja comercializada de maneira concorrencial, alguns têm a produção ou processamento concentrados em poucas empresas.

¹²⁰ Idem

¹²¹ INSTITUTO CNA. Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. Efeito da desoneração da cesta básica sobre o aumento da demanda por alimentos, p. 6.

¹²² Idem, p. 7.

¹²³ Idem, p. 13.

¹²⁴ DIEESE – Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos. A desoneração dos produtos da cesta básica. Nota técnica n. 120.

Por outro lado, considerando que a desoneração seja repassada, ainda que de maneira incompleta, para o consumidor, o Instituto CNA afirma que será possível projetar aumentos significativos no consumo dos itens da cesta básica por parte da população, como dito anteriormente. A pesquisa realizada por este Instituto, baseada nos estudos de Marchesoni e Oliveira¹²⁵, calculou que, mesmo havendo uma desoneração incompleta, o desconto encontrado poderá ser de aproximadamente 10% no preço final da cesta básica.

Importante esclarecer que esse desconto irá variar em termos de valor absoluto em função de cada Estado, tendo em vista que as quantidades dos produtos que compõem a cesta básica são distintos e os preços dos alimentos não são os mesmos¹²⁶.

A tabela abaixo expõe o preço médio da cesta básica nas capitais do Brasil e os valores do desconto de 10%, caso seja aplicado após a desoneração. Os dados foram retirados de pesquisa realizada pelo DIEESE:

¹²⁵Idem, p. 9.

¹²⁶INSTITUTO CNA. Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. Efeito da desoneração da cesta básica sobre o aumento da demanda por alimentos, p. 9.

CIDADE	VALOR DA CESTA BÁSICA (R\$)	DESCONTO -10% (R\$)
Salvador	270,0	27,0
Recife	278,9	27,8
Natal	283,2	28,3
Amapá	314,1	31,4
João Pessoa	270,0	27,0
Fortaleza	276,9	27,6
Belém	286,7	28,6
Aracajú	238,4	23,8
Porto Alegre	318,1	31,8
Florianópolis	314,4	31,4
Curitiba	293,2	29,3
Vitória	313,4	31,3
São Paulo	326,5	32,6
Rio de Janeiro	306,8	30,6
Belo Horizonte	313,4	31,3
Goiânia	286,3	28,6
Campo Grande	269,3	26,9
Brasília	306,3	30,6

Fonte: DIEESE (2013)

É possível observar que um desconto de 10% no preço final da cesta básica renderia ao consumidor um saldo médio de R\$ 30,00 (trinta reais). Esse valor, apesar de ser pequeno, é bastante significativo para as famílias de renda baixa, que destinam quase 30% dos seus recursos para a alimentação.

Cabe ressaltar que em simulação realizada pelo DIEESE a partir da desoneração da cesta básica decorrente da MP 609, conforme a tabela abaixo, as reduções máxima e mínima com a desoneração seriam de 4,51% e 3,14%, respectivamente. Segundo essa projeção, as maiores reduções encontram-se nas cidades do sul, uma vez que a carne tem maior peso no consumo dessa região.

Capital	Gasto Mensal com a Cesta Básica – Valores de Fevereiro de 2013 (R\$)	Valor Correspondente ao PIS-COFINS e IPI (R\$)	Gasto Mensal deduzindo valor dos tributos federais (R\$)	Potencial de redução do gasto total, em %
Florianópolis	314,46	14,18	300,28	-4,1
Porto Alegre	318,16	13,87	304,29	-4,36
Curitiba	293,25	12,50	280,75	-4,26
Brasília	306,39	12,99	293,40	-4,24
Vitória	313,40	12,59	300,81	-4,02
São Paulo	326,59	12,98	313,61	-3,98
Belo Horizonte	313,48	12,38	301,10	-3,95
Campo Grande	269,38	10,48	258,90	-3,89
Aracajú	238,40	8,99	229,41	-3,77
Goiânia	286,34	10,79	275,55	-3,77
Rio de Janeiro	306,83	11,54	295,29	-3,76
João Pessoa	270,06	9,89	260,17	-3,66
Salvador	270,04	9,65	260,39	-3,57
Fortaleza	276,98	9,79	267,19	-3,53
Natal	283,27	9,87	273,40	-3,48
Recife	278,92	9,43	269,49	-3,38
Belém	286,70	9,07	277,63	-3,16
Manaus	314,18	9,85	304,33	-3,14

Fonte: DIEESE – Pesquisa Nacional de Cesta Básica

A desoneração dos produtos da cesta básica tende a beneficiar de forma mais expressiva as famílias de menor renda, atenuando sobre estas a carga tributária e conferindo à medida um caráter de justiça fiscal¹²⁷. Para tanto, cabe frisar novamente que a desoneração deve, efetivamente, promover uma redução de preços ao consumidor, e não se transformar em ampliação das margens de lucro para as empresas.

Este, portanto, é um mecanismo de concretização do princípio da seletividade. Sob o critério da essencialidade, a desoneração da cesta básica garante o acesso de todos ao mínimo existencial, retirando o peso de uma carga tributária elevada sobre as rendas mais baixas.

¹²⁷ DIEESE – Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos. A desoneração dos produtos da cesta básica. Nota técnica n. 120, p. 6.

Invertendo os polos, é possível verificar que o aumento da carga tributária sobre os bens supérfluos também pode inibir a regressividade dos tributos indiretos, pois estes itens se restringem a pessoas com maior poder aquisitivo, refletindo numa compatibilidade entre a sua capacidade econômica e o valor dos bens consumidos.

Logo, tais bens podem receber alíquotas mais elevadas do que os produtos considerados essenciais, pois a sua aquisição será feita por contribuintes que demonstrem disponibilidade econômica. Se um determinado indivíduo está disposto a pagar por um produto supérfluo, presume-se que ele seja detentor de maior riqueza, tendo condições de arcar com uma tributação mais pesada.

Nesse cenário, é possível, portanto, verificar o princípio da seletividade, na medida em que há uma majoração de alíquota para os bens não essenciais, adequando-se o dispêndio com os impostos indiretos àqueles que possuam maior renda.

Aqui no Brasil, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT fez um levantamento dos produtos mais tributados no país, cujo resultado pode ser visto na tabela abaixo, que mostra o peso de cada um dos impostos, taxas e contribuições sobre esses produtos¹²⁸.

Antes, porém, é preciso esclarecer que a escolha do que seja supérfluo ou não é de competência do legislador ordinário, que também define a graduação das alíquotas que serão aplicadas sobre as bases de cálculo¹²⁹.

¹²⁸ Disponível em <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1588/Cachaca-perfume-e-videogame-estao-entre-campeoes-de-impostos-veja-lista>>.

¹²⁹ João Eloi Olenike, presidente do IBPT. Disponível em <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1588/Cachaca-perfume-e-videogame-estao-entre-campeoes-de-impostos-veja-lista>>. Acesso em 23.out. 2014.

Peso dos impostos sobre os produtos (em porcentagem)						
	PIS	COFINS	ICMS	IPI	OUTROS	TOTAL
Cachaça	1,65	7,60	25	46	1,62	81,87
Casaco de pele vison	1,65	7,60	25	40	7,61	81,86
Vodca	1,65	7,60	25	38	9,27	81,52
Cigarro	1,65	7,60	18	48	5,17	80,42
Perfume importado	1,65	7,60	25	42	2,18	78,43
Caipirinha	1,65	7,60	25	40	2,41	76,66
Playstation	1,65	7,60	25	30	7,93	72,18
Arma de fogo	1,65	7,60	18	40	4,33	71,58
Jogos de videogame	1,65	7,60	25	32	4,93	71,18
Maquiagem	1,65	7,60	25	30	4,79	69,04
Moto acima de 250 cc	1,65	7,60	25	28	2,40	64,65
Chope	1,65	7,60	25	25	2,95	62,20

Fonte: IBPT

Com base nesses dados, pode-se observar claramente a aplicação do princípio da seletividade, pois tais produtos foram onerados por serem considerados desnecessários para a maioria da população, em virtude de sua superfluidade, como o casaco de pele e o perfume importado, ou de sua prejudicialidade, como o cigarro.

A oneração dos produtos supérfluos também tem o objetivo de aliviar a carga tributária dos produtos mais essenciais. Segundo André Braz¹³⁰, economista do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (Ibre/FGV), a política tributária brasileira aplica maior imposto sobre produtos ditos supérfluos para desonerar os alimentos da cesta básica. Entretanto, ele avalia que na prática isso não funciona muito, já que a carga tributária dos alimentos ainda é alta demais no Brasil.

Desta feita, depreende-se que o princípio da seletividade, para atender efetivamente ao direito do contribuinte a uma tributação justa deve ser observado tanto para os produtos supérfluos quanto para os essenciais ao consumo básico da população. Sua atuação deve ser simultânea nos diversos graus de essencialidade. Tributar os produtos supérfluos não significa apenas garantir que os ricos pagarem – porque podem – mais imposto, mas também, e sobretudo, permitir que os produtos ditos essenciais possam receber uma desoneração sem prejudicar a arrecadação da receita estatal.

¹³⁰Disponível em <<http://www.impostometro.com.br/noticias/tributos-oneram-produtos-consumidos-no-mundial>>.

3.7 Obrigatoriedade da observância do princípio da seletividade no IPI e no ICMS

No nosso ordenamento jurídico, o princípio da seletividade foi indicado pelo constituinte para ser aplicado em dois impostos: o IPI e o ICMS, conforme previsão nos artigos 153, § 3º, inciso I e 155, §2º, inciso III, respectivamente.

Nos termos do art. 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) deverá ser seletivo em função da essencialidade do produto¹³¹.

A essencialidade, portanto, foi o critério – o único - escolhido pelo constituinte para aplicar a seletividade no IPI. Para tanto, foi outorgada ao legislador ordinário a possibilidade de prescrever, quando da fixação da carga tributária, quais os critérios de utilidade e necessidade do produto a serem adotados¹³². Destarte, cabe ressaltar que um mesmo produto não pode ter alíquotas diferentes em virtude do local de produção, por exemplo, mas apenas a sua essencialidade pode determinar que a sua tributação seja mais ou menos gravosa.

A grandeza da valoração da essencialidade ou necessidade em correspondência com a alíquota do IPI apresenta-se em proporções antagônicas, pois quanto maior for o grau de essencialidade do produto, menor deverá ser a alíquota do produto tributado¹³³.

Em face desse pressuposto, as operações praticadas com produtos industrializados de primeira necessidade deverão ser exoneradas da incidência do IPI ou, quando pouco, menos gravadas do que as realizadas com produtos voluptuários¹³⁴.

¹³¹ Art. 153 - § 3º - O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

¹³²FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado – Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2006, p. 133.

¹³³Idem, p. 134.

¹³⁴CARRAZZA. Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29ªed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 110.

Para atender ao princípio da seletividade no IPI, o legislador deve valer-se, na opinião de Roque Antônio Carrazza¹³⁵, tão somente da variação das alíquotas, a fim de que se cumpra o disposto no art. 153, §1º, da CF/88¹³⁶. Assim, a alíquota zero constitui um importante mecanismo para promover a desoneração tributária do IPI sobre produtos essenciais. Tal é o que ocorreu com os produtos da cesta básica (que ainda não possuíam alíquota zero do IPI) desonerados através da Medida Provisória nº 609/2013.

Quanto ao ICMS, a Constituição Federal, em que pese determinar a obrigatoriedade da aplicação do princípio da seletividade ao IPI, não faz o mesmo para o mencionado imposto estadual, concedendo uma faculdade ao legislador ordinário na aplicação de uma tributação diferenciada, conforme se observa no art. 155, §2º, inciso III, que usa a palavra “poderá” ao invés de “deverá”¹³⁷.

Assim, seguindo uma interpretação literal do citado dispositivo, a seletividade no ICMS seria facultativa. Dessa forma entende Sacha Calmon Navarro Coelho¹³⁸, que também defende uma seletividade não muito ampla. Segundo o autor, espera-se que duas alíquotas sejam suficientes: uma para mercadorias supérfluas e suntuárias e outra para o grosso das mercadorias de grande consumo popular.

Por outro lado, há quem entenda que a seletividade no ICMS deva ser considerada obrigatória, assim como no IPI. Roque Antônio Carrazza acredita dessa maneira, assinalando que o vocábulo “poderá” “equivale juridicamente a um peremptório ‘deverá’”. Para ele, “não se está diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória”¹³⁹.

O renomado autor argumenta sua posição com as palavras de Rui Barbosa: “claro está que em todo poder se encerra um dever; o dever de não exercitar o poder, senão dadas as condições, que legitimem o seu uso, mas não deixar de o exercer, nas condições que o exijam”¹⁴⁰. Carrazza também cita as lições de Celso

¹³⁵Curso de direito constitucional tributário, p. 109.

¹³⁶Art. 153. § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

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

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

¹³⁸Curso de direito tributário brasileiro, p. 336.

¹³⁹CARRAZZA. Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 507.

¹⁴⁰Idem

Antônio Bandeira de Mello, o qual defende que quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, lhe impõe um “dever”, sendo essa a razão do costume de se falar que as pessoas políticas têm poderes-deveres.

Correto está o entendimento de Roque Antônio Carrazza, pois é salutar defender que sobre este imposto estadual seja inserido o princípio da seletividade de forma obrigatória ante a sua relevância para a promoção de um sistema tributário mais justo, no qual cada um seja capaz de financiar o Estado segundo as suas possibilidades, sem prejudicar o mínimo vital.

No ICMS, o princípio da seletividade cumpre-se comparando mercadorias ou serviços, também sob o critério da essencialidade. As mercadorias e serviços de primeira necessidade devem ser, necessariamente, menos onerados que os produtos supérfluos ou suntuários.

A seletividade no ICMS poderá ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária, como o sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculos, criação de incentivos fiscais etc. As resoluções do Senado que fixam as alíquotas mínimas e máximas do ICMS poderão ser perfeitamente seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Destes mecanismos, o da alteração de alíquotas torna a seletividade do ICMS mais facilmente alcançável. As alíquotas deste imposto devem ser fixadas na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias ou dos serviços, de modo que quanto mais suntuários ou supérfluos forem, tanto maior deverá ser a alíquota de ICMS que sobre eles incidirá, ao passo que se as mercadorias ou serviços forem de primeira necessidade, as alíquotas devem ser abrandadas, ou até mesmo, dependendo do caso, zeradas¹⁴¹.

Neste sentido, ao seguir o princípio da seletividade, o ICMS se adequará aos critérios da justiça fiscal, já que não leva em conta os interesses dos comerciantes ou prestadores de serviços (contribuintes de direito), mas os dos consumidores finais (contribuintes de fato). Por essa razão, o referido princípio não pode estar ao

¹⁴¹CARRAZZA. Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 110.

alvedrio do legislador infraconstitucional para ser aplicado ou não no ICMS, que deverá, obrigatoriamente, ser seletivo.

3.8 O Princípio da Seletividade no Estado Democrático de Direito

Nos termos do *caput* do art. 1º da Constituição de 1988¹⁴², a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, o qual é caracterizado primordialmente por ser aquele cujo poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de representantes, escolhidos em eleições livres e periódicas, mediante sufrágio universal e voto direto e secreto, para o exercício de mandatos periódicos¹⁴³.

Mas esse também é o Estado que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não só de direitos civis e políticos, mas também e sobretudo dos direitos econômicos, sociais e culturais¹⁴⁴, os quais se concretizam a partir da observância de determinados princípios, como o da isonomia, o da legalidade e o da dignidade da pessoa humana, por exemplo.

Neste cenário, a tributação, uma vez que interfere na esfera econômica do contribuinte, afetando, por conseguinte, o acesso dele à alimentação, à moradia, à educação etc, deve ser exercida nos limites impostos pela Constituição Federal, de modo que os indivíduos tenham seus direitos básicos acima descritos devidamente garantidos.

Seguindo esse raciocínio, a professora Regina Helena Costa¹⁴⁵, assevera que “os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade”. Destarte, a citada autora conclui que “se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos”.

¹⁴²Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos (...).

¹⁴³BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 312.

¹⁴⁴ Idem

¹⁴⁵ Citada por João Nelson Cella em Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): seletividade e não-cumulatividade. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 103.

Como visto na análise dos bens essenciais e supérfluos, quando a tributação é exercida levando-se em consideração o critério da essencialidade dos bens, produtos e serviços, ela permite que os diferentes níveis de renda suportem uma carga fiscal compatível com a riqueza que apresentam. Ao se desonerar os produtos da cesta básica, o pobre passará a ter mais condições de acessar o mínimo vital, pois a parcela do seu orçamento que antes se destinava ao pagamento de tributos agora está livre para comprar aquilo necessário ao consumo básico que antes faltava. Da mesma forma, quando os produtos supérfluos, luxuosos ou suntuários são onerados, aquele que os consome indica que pode arcar com uma carga tributária mais pesada, em consonância com o seu nível de riqueza.

Assim, o princípio da seletividade se apresenta como um importante instrumento para o alcance de uma tributação em harmonia com os direitos fundamentais assegurados pelo Estado Democrático de Direito, pois é capaz de realizar justiça fiscal, ao permitir que o contribuinte suporte uma carga tributária condizente com sua realidade econômica, sem comprometer seu orçamento, garantindo-se a todos o acesso ao mínimo vital.

De acordo com Benjamim de Souza Lôbo Neto¹⁴⁶, “na hipótese da incidência tributária, o valor da dignidade da pessoa humana obriga o Estado Democrático de Direito a isolar da renda o mínimo vital para a sobrevivência do cidadão-contribuinte e seus dependentes e a manutenção da fonte de renda deste”.

Neste sentido, cabe destacar a ideia defendida por Roque Antônio Carrazza¹⁴⁷, de que “seria anti-isonômico, além de irrazoável e atentatório ao direito de propriedade e ao mínimo existencial, que os pobres e milionários suportassem o mesmo peso econômico dos impostos”.

Por isso, os que pagam impostos devem contribuir para as despesas públicas de acordo com as suas potencialidades econômicas, ajudando a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam a liberdade e a igualdade dos

¹⁴⁶ O direito tributário no estado democrático de direito como instrumento de sustentabilidade, p. 8. Disponível em <<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIREITO/6-.pdf>> Acesso em 07 nov. 2014.

¹⁴⁷ Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 98.

menos afortunados¹⁴⁸. Logo, é necessário que a regressividade dos impostos indiretos sobre o consumo, que deixam ricos e pobres com o mesmo encargo fiscal, seja combatida.

Outrossim, é importante lembrar que usar a seletividade seria uma forma de quebrar o paradigma de que a capacidade contributiva é princípio a ser utilizado apenas nos tributos diretos, através da progressividade.

A capacidade contributiva é princípio basilar do Estado Democrático de Direito e, portanto, não deve ser observado de maneira restrita, abarcando apenas os impostos diretos, sobretudo porque no nosso sistema tributário a maior carga fiscal é representada pelos tributos indiretos, caracterizados pela alta regressividade. Neste cenário, o princípio da seletividade se apresenta como o instrumento capaz de aplicar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, permitindo maior isonomia da distribuição da carga tributária entre ricos e pobres, inibindo o caráter regressivo daqueles impostos.

Com essa ideia, Casalta Nabais¹⁴⁹ aduz que se um imposto submete todas as pessoas à mesma limitação na satisfação das suas necessidades pessoais, ou seja, ao mesmo sacrifício a favor do estado, será capaz e suficiente para promover uma repartição igual dos encargos fiscais.

Uma repartição justa da carga tributária é antes de qualquer coisa o cumprimento de um mandamento constitucional dado ao Estado de erradicar a pobreza e a marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme prevê o art. 3º, III, da Constituição Federal¹⁵⁰.

Segundo Klaus Tipke¹⁵¹, “a justa distribuição da carga fiscal total a cada um dos cidadãos é um imperativo de ética (...). A mais nobre missão de um Estado de Direito é velar por regras justas e executá-las, proteger seus cidadãos da injustiça”.

¹⁴⁸ Idem, p. 99.

¹⁴⁹ Apud CAMPOS, Ingrid Zanella Andrade, etall. A incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia. In: Uma visão crítica sobre o direito de família – edição em homenagem a Rafaela Leite, Ingrid Zanella Andrade Campos, Everton Lima da Cruz, Marcello Freire Alves de Souza Filho e Rennan de Carvalho Holanda Leite. Recife: Editora Nossa Livraria, 2014.

¹⁵⁰ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

¹⁵¹ Apud Paulo Caliendo em “Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário”, p. 229.

Seguindo esse raciocínio, o autor defende que quanto mais alta for a necessidade financeira do Estado que deva ser suportada pelo seus cidadãos, tanto mais justa deve ser a distribuição das cargas tributárias, tanto mais precisamente deve ser manejada a igualdade da imposição¹⁵².

No Estado Democrático de Direito a tributação não pode servir apenas ao financiamento da máquina pública, mas especialmente ao financiamento dos direitos fundamentais, pois nesse Estado consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada através de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal¹⁵³. Por isso, o princípio da seletividade deve estar inserido nas políticas fiscais governamentais, tendo em vista que é capaz de promover igualdade e justiça aos cidadãos, garantindo uma tributação segundo a capacidade contributiva de cada um.

¹⁵² Idem, p. 230.

¹⁵³ CALIENDO, Paulo. Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. . Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 83.

4 CONCLUSÃO

A redução das desigualdades sociais e a melhoria da distribuição de renda exigem uma efetiva justiça tributária e fiscal. Entretanto, o que se observa no Brasil é um sistema tributário regressivo, onde as famílias de menor renda são proporcionalmente mais oneradas pelos tributos que as famílias mais ricas.

Os tributos indiretos representam quase a metade do total da carga tributária brasileira, escondendo a base da desigualdade fiscal e ferindo o princípio teórico da capacidade contributiva, ao fazer com que os adquirentes de um mesmo produto, em situações de renda diferentes, arquem com o mesmo gasto. Não há tratamento desigual para os desiguais.

No entanto, viu-se que há um caminho capaz de conter a regressividade da tributação indireta, trazendo mais justiça a essa seara. Estamos falando do princípio da seletividade que, através do critério da essencialidade, promove o estabelecimento das alíquotas na razão inversa da necessidade dos bens, produtos e serviços. Esse princípio permite que a capacidade contributiva seja observada nos impostos indiretos.

Um exemplo de como o princípio da seletividade pode inibir a regressividade da tributação está na desoneração dos alimentos da cesta básica. Essa prática permite que a população mais pobre tenha acesso a esses itens sem comprometer significativamente o seu orçamento, já que boa parte dele se destina a esse consumo mínimo.

Nesse sentido, o Governo Federal adotou a Medida Provisória nº 609/2013, desonerando a tributação incidente sobre diversos produtos essenciais vinculados à cesta básica, como a carne, o café, a manteiga, a margarina, o açúcar, entre outros, reduzindo à zero as alíquotas do PIS/PASEP, COFINS e IPI. Agora, espera-se que essa medida reflita, efetivamente, em benefícios para a população mais pobre e não se dedique a outros fins, como o aumento das margens de lucro dos empresários.

Contudo, é preciso ressaltar que tal ação, apesar de estimulante e animadora, não é suficiente, pois não alcança o ICMS, que é de competência estadual. Para esse imposto, aplicar o princípio da seletividade a partir da desoneração dos

alimentos da cesta básica, por exemplo, exigiria um diálogo e consenso entre todos os estados da federação, o que não ainda não aconteceu.

De outra banda, o princípio da seletividade também serve a justiça fiscal quando promove a oneração de produtos supérfluos (ou menos essenciais), pois, partindo do pressuposto de que quem os consome são os que possuem mais renda, exigir dessa classe o pagamento de uma carga mais elevada de tributo, é cobrar mais de quem tem mais, constituindo uma pura expressão do princípio da igualdade.

Ademais, depois de compreender a relevância que tem o princípio da seletividade para a promoção de uma tributação mais justa, defendeu-se que sua aplicação deve ser obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS, em que pese para este imposto estadual a Constituição de 1988 tenha atribuído uma mera faculdade ao legislador infraconstitucional, conforme se depreende da leitura no art. 155, §2º, III.

Finalmente, pelos exemplos mostrados de como é possível aplicar a seletividade, observou-se que esse princípio se apresenta como um verdadeiro direito do contribuinte, na medida em que compreendemos que, num Estado Democrático de Direito como o nosso, deve existir um sistema fiscal que se coadune com os direitos fundamentais, arrecadando dos contribuintes aquilo que for compatível com os recursos de cada um. Daí se extrai a importância do princípio da seletividade, o qual, ao inibir o caráter regressivo dos tributos indiretos, possibilitará que a carga tributária seja distribuída entre a população de uma forma mais justa, aliviando o peso que tem sobre as rendas mais baixas.

REFERÊNCIAS

- ALEIXO, Renata Comunale; GIGANTE, Camila Mesquita Sampaio Giovannini; KOMATSU Vanessa; ROMÃO, Peterson Luiz. **O princípio da seletividade e da essencialidade frente à alíquota do icms**. Disponível em <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/view/2623>> Acesso em: 15 out 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- AMORIM, Márcio Willian França; WEYNE, Walda M. M. **Sefaz: tributo à história**. Pág. 13 a 21. Disponível em <http://www.nre.seed.pr.gov.br/doisvizinhos/arquivos/File/origem_do_tributo.pdf> Acesso em: 26 set 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BRASIL. Presidência da República, Observatório da Equidade. **Indicadores de equidade do sistema tributário nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf>. Acesso em 07 nov. 2014.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos**. 5 ed. Brasília: ESAF, 2013.
- BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn. **Breve história da tributação: dos primórdios até a transição capitalista**. *Revista Tributária e de finanças públicas n° 113*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, vol. 21, p. 309 a 329.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- CAMPOS, Ingrid Zanella Andrade, etall. **A incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia**. In: Uma visão crítica sobre o direito de família – edição em homenagem a Rafaela Leite, Ingrid Zanella Andrade Campos, Everton Lima da Cruz, Marcello Freire Alves de Souza Filho e Rennan de Carvalho Holanda Leite. Recife: Editora Nossa Livraria, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ªed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARREGAL, João Paulo de Souza. **Tributos indiretos sobre o consumo – um breve paralelo entre a França de Luis XIV e o Brasil na atualidade**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 113. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, vol. 21, p. 285 a 308.

CELLA, João Nelson. **Impostos sobre produtos industrializados (IPI): seletividade e não-cumulatividade**. 2006. 251 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos. **A desoneração dos produtos da cesta básica**. Nota técnica n. 120, mar. 2013. Disponível em <<http://www.dieese.org.br/notatecnica/2013/notaTec120DesoneracaoCestaBasica.pdf>> Acesso em: 26 set. 2014.

DIEESE, IPEA E SINDIFISCO. **A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal**./Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Sindifisco Nacional. -- São Paulo, 2011

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A desoneração dos tributos e a redução das desigualdades regionais. In: SALDANHA, Nelson; DANTAS, Ivo (Orgs). **Seu direito, sua garantia: estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem ao Prof. Dr. Palhares Moreira Reis**. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2011.

FERRAZ, Loren-Louise Giacomassi; HACK, Érico. **O princípio da capacidade contributiva e a tributação de bens de luxo na moda**. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET nº 08. Curitiba, 2012, p. 87-96.

FUSO, Rafael Correia. **Seletividade Tributária**. 2006. 233 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado – Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2006.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CATRO, Adilson Gurgel. **Curso de direito tributário**. 7 ed., revista e ampliada. Natal/RN. Edição dos autores, 2005.

HACK, Érico. **Princípio da capacidade contributiva**: limites e critérios para o tributo. *Revista da SJRJ* nº 39. Rio de Janeiro, 2014, v. 21, p. 83-94. Disponível em <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/540/383> Acesso em: 15 out 2014.

INSTITUTO ALVORADA. Sistema Tributário e Distribuição de Renda. Disponível em <http://institutoalvorada.org/wp-content/uploads/2009/04/doc_reforma_tributaria.pdf>. Acesso em 07 nov. 2014.

INSTITUTO CNA. Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. **Efeito da desoneração da cesta básica sobre o aumento da demanda por alimentos**. Disponível em <<http://www.icna.org.br/relatorio/relatorio-de-inteligencia-efeito-da-desoneracao-da-cesta-basica-sobre-o-aumento-da-demanda>> Acesso em: 15 out 2014.

IPEA. **Receita Pública**: quem paga e como se gasta no Brasil. Comunicado da Presidência nº 22. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/231054>> Acesso em: 23 out 2014.

IPEA. SINDIFISCO. DIEESE. **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos**: elementos para reflexão. Brasília, 2011, 154 p.

KHAIR, Amir. **Regressividade no sistema tributário brasileiro**. Disponível em <<http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308.pdf>> Acesso em: 26 set 2014.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. **(In)justiça social por meio dos tributos**: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 196. São Paulo: Dialética, 2012, p. 7 a 32.

LÔBO NETO. Benjamim de Souza. **O direito tributário no estado democrático de direito como instrumento de sustentabilidade**. Disponível em <<http://www.cpqls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIREITO/6-.pdf>>. Acesso em 07 nov. 2014.

LORENZO, Wambert Gomes di. **Capacidade contributiva enquanto meio de eficácia da igualdade**. *Revista Tributária das Américas*. Vol. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. 2007. 189 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza, Fortaleza. 2007.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Carga tributária no Brasil – 2012** (análise por tributo e base de incidência). Receita Federal, 2013. Disponível em <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>
> Acesso em 23 out. 2014.

MORAIS, Eduardo de Abreu. **A tributação indireta sob a ótica da teoria da justiça de John Rawls**. Disponível em <
<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d99fa3a9dd5df426>> Acesso em 23
out. 2014.

NABAIS, Casalta. **Reflexões sobre quem paga a conta do estado social**. *Revista Tributária e de finanças públicas* nº 88. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 269 a 308.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Histórico dos tributos**: desenvolvimento da política financeira. *Revista Tributária e de finanças públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, vol. 63, p. 176-191.

PAYERAS, José Adrian Pintos. **A carga tributária no Brasil e sua distribuição**. 2008. 143 f. Tese (Doutorado em Ciências)– Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade São Paulo, São Paulo. 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ* nº 18. Rio de Janeiro, 2010, v. 1.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: o estado e a sociedade em conflito**. 2006. 187 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí. 2006.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve passeio pela história do direito brasileiro, passando pelos tributos**. Disponível em:
<<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>> Acesso em:
23 out. 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o princípio da seletividade**. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94 a 102.

VALLE, Maurício DalriTimm do. **O princípio da seletividade do IPI**. Disponível em <
http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2013_09_10475_10499.pdf> Acesso em 07
nov. 2014.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf> Acesso em: 26 set 2014.

VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

VIANNA, Salvador Werneck; ARAÚJO, Érika Amorim; AFONSO, José Roberto. **Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias**. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Série de Estudos Econômicos e Sociais. 2004.