

Economic Analysis of Law Review

Tributação Ótima e Capacidade Contributiva: das limitações constitucionais à tributação do consumo de bens de demanda inelástica

Optimal Taxation and Ability to Pay: constitutional limitations to the taxation of inelastic demand goods.

Karoline Marchiori de Assis¹
Faculdade de Direito de Vitória - FDV

Evelim Bulhões Guimarães²
Faculdade de Direito de Vitória - FDV

Vitor Araújo Loureiro³
Faculdade de Direito de Vitória - FDV

RESUMO

Pode-se afirmar que uma das premissas da tributação ótima sobre o consumo seria a incidência tributária sobre o consumo de bens de demanda inelástica, porquanto, assim, estar-se-ia diante de tributo eficiente em termos arrecadatórios e que pouco distorceria o sistema de preços de mercado. Contudo, essa proposta não necessariamente encontra respaldo no ordenamento jurídico brasileiro, vez que pode conflitar com a capacidade contributiva, princípio fundamental do Direito Tributário pátrio, tendo em vista que grande parte dos bens de demanda inelástica são bens essenciais. A pesada tributação do consumo de bens essenciais contraria a técnica da seletividade em função da essencialidade e, consequentemente, o princípio da capacidade contributiva.

Palavras-chave: tributação ótima, capacidade contributiva, seletividade

JEL: H21, K34

ABSTRACT

It can be said that one of the premises of optimal consumption tax would be the taxation of goods whose demand is price inelastic, once it would be an efficient tax regarding revenue raising and it would only slightly distort the market prices system. However, this proposal does not necessarily find support in the Brazilian legal system, as it may conflict with the ability to pay, a fundamental principle of national tax law, since many goods whose demand is price inelastic are essential goods. Heavy taxation on consumption of essential goods violates the technic of selectivity in proportion to the essentiality and, consequently, the ability to pay principle.

Keywords: optimal taxation, ability to pay, selectivity

R: 08/09/17 **A:** 07/08/18 **P:** 31/08/18

¹ E-mail: karoline.assis@gmail.com

² E-mail: evelim_@hotmail.com

³ E-mail: vitor-arau@hotmail.com

1. Introdução

O objetivo do presente trabalho é verificar as limitações constitucionais à tributação de bens de demanda inelástica, a qual pode ser apontada como uma das premissas para a tributação ótima. Nesse sentido, embora a tributação de bens de demanda inelástica possa ser capaz de gerar distorções mínimas sobre o sistema de preços do mercado – o que resguardaria o princípio da neutralidade – e de assegurar uma arrecadação ótima, ela pode ir de encontro ao princípio fundamental da capacidade contributiva.

Vale observar que não se objetiva, aqui, desenvolver um estudo detalhado sobre o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, mas, sim, investigar eventuais limitações derivadas desse princípio à tributação de bens de demanda inelástica.

A incidência tributária objeto deste estudo relaciona-se intimamente com o fenômeno econômico da “elasticidade-preço da demanda”, de forma que, para o presente trabalho, a análise da Ciência Econômica aplicada ao Direito será fundamental tanto para a definição do conceito de tributo ótimo, como para a identificação dos limites constitucionais da tributação.

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, serão descritos e analisados três de seus aspectos: (I) como pressuposto da tributação; (II) como limite da tributação; e (III) como referencial de igualdade. Também ligada a este princípio, a técnica da seletividade em função da essencialidade receberá aqui a devida atenção, visto que imprescindível para se concretizar a isonomia no âmbito da tributação sobre o consumo e intrinsecamente relacionada ao assunto abordado.

Em tempos de crise fiscal e clamor social cada vez maior para que haja a tão esperada reforma tributária, a temática abordada aqui se torna cada vez mais importante, vez que associada a um modelo ideal de sistema tributário, em que a repartição dos encargos tributários seja realizada da forma mais justa possível.

2. Tributação de bens de demanda inelástica e tributo ótimo

2.1. Tributação e eficiência econômica

Muito se discorre, entre estudiosos da Ciência Econômica e do Direito Tributário, sobre as principais características que definiriam um sistema tributário ideal⁴. Inclusive, Adam Smith⁵, em seu *magnum opus*, *A Riqueza das Nações*, chegou a enfrentar essa questão, tendo listado quatro características que, de acordo com ele, todo tributo deveria apresentar.

⁴ Vale fazer referência às seguintes considerações sobre a eficiência fiscal: “A eficiência do sistema tributário tem sido objeto de diversos estudos, visando estudar a correta composição da fiscalidade em um Estado Democrático de direito. Estudos sobre a carga tributária nacional demonstram que em um Estado Democrático de Direito a carga fiscal representa o equilíbrio entre os interesses de diversos grupos sociais, com visões conflitantes sobre as tarefas do Estado e de seu financiamento. Teremos fiscalistas que exigem maior atuação estatal, teremos não fiscalistas que exigem menor atuação estatal e não haverá, conforme o *Teorema de Arrow*, fórmula matemática capaz de demonstrar que uma escolha é superior a outra, pelo contrário serão escolhas ideológicas ou de compreensão de mundo (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 92).

⁵ *A riqueza das nações*. Volume II. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 1046-1049.

A primeira se assemelha do que hoje se conhece como capacidade contributiva. Todos os cidadãos devem contribuir para com a conservação do Estado, mas sempre de acordo com suas respectivas capacidades, ou seja, em proporção aos rendimentos auferidos por cada um. É com a devida observância desta premissa que se estaria concretizando a igualdade no âmbito da tributação⁶.

A segunda diz respeito à transparência ou clareza dos tributos. No intuito de se evitar arbitrariedades por parte dos agentes estatais e de facilitar o adimplemento de obrigações tributárias pelos contribuintes, devem as normas que tratam do assunto ser as mais claras possíveis. O não cumprimento dessa premissa estimularia, de acordo com o autor, a insolvência e a corrupção⁷. Nota-se, que, neste ponto, o autor chama a atenção para a relevância da segurança jurídica.

Já a terceira defende a necessidade de os tributos serem cobrados no momento e da forma que for mais conveniente para o contribuinte. Dessa forma, seria permitido a estes planejarem-se melhor para o cumprimento de suas obrigações tributárias⁸.

Por último, o tributo deve gerar mais benefícios para o Estado do que malefícios aos contribuintes. Para isso, deve ele ser eficiente, gerando o mínimo de distorções de incentivo na economia e o mínimo de custos administrativos para o Fisco⁹.

Tal discussão, porém, não se encerra nos escritos clássicos, prolongando-se até os dias de hoje. Entre os vários autores contemporâneos que abordam a questão, podem-se citar os economistas Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além¹⁰, que destacam três aspectos que caracterizariam um sistema tributário ideal: a equidade (incluindo-se o respeito à chamada capacidade de pagamento), a simplicidade e a neutralidade.

A última característica, que, por ora, é a que mais interessa ao presente trabalho, se relaciona às distorções na alocação dos recursos escassos da sociedade geradas pelo sistema tributário. Caso não haja distorções, o sistema é neutro. Tal cenário é desejável pois, se assim não for, a eficiência da economia é prejudicada¹¹. Nesse sentido, vale fazer alusão às considerações de Paulo Caliendo¹² sobre o princípio da neutralidade fiscal e sua relação com a tributação ótima:

“O princípio da neutralidade fiscal estabelece um valor ou fim, qual seja, diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e conseqüente ineficiências no sistema econômico. A busca de um sistema tributário ótimo, ou seja, que realize as suas funções de financiamento de políticas públicas, promoção dos direitos fundamentais, evitando ao máximo interferências nas decisões econômicas é o grande desiderato do Direito Tributário”.

⁶ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 1046.

⁷ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 1047.

⁸ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 1047.

⁹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 1047-1048.

¹⁰ *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016, p. 19-23.

¹¹ GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016, p. 22.

¹² *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 113.

Para exemplificar de que forma a tributação pode gerar distorções, torna-se válida a exposição de um exemplo comum no Brasil. O ônus suportado por empresas com o pagamento de tributos sobre a folha de pagamento, que não podem ser compensados plenamente nas transações intermediárias, fazem com que produtos que necessitam passar por longas cadeias de produção (englobando todas as etapas entre a extração da matéria-prima e a venda do bem ao consumidor final), como o são os produtos industrializados, tendam a ser relativamente mais caros que aqueles de produção mais simples, como produtos agrícolas. Isso se dá pelo fato de a tributação sobre a folha de pagamento se refletir no preço dos insumos, efetivamente tornando os produtos finais mais caros, como se onerados fossem por tributos cumulativos. Tal situação incentiva a iniciativa privada a investir em setores econômicos menos sofisticados, o que não necessariamente seria a alocação mais eficiente dos recursos escassos da sociedade, visto que o que encoraja tal escolha não são as circunstâncias do mercado, mas, sim, o modo que se estrutura o sistema tributário brasileiro¹³.

Uma das principais manifestações de distorções criadas pela tributação se relaciona ao fenômeno econômico do peso morto. Este é definido pela ciência econômica como uma redução do excedente total¹⁴ dos agentes econômicos resultante de uma distorção de mercado, ou, como escrevem os economistas Pindyck e Rubinfeld¹⁵, uma “perda líquida de excedente total (incluindo o do consumidor e o do produtor)”. Já nas palavras de Gregory Mankiw¹⁶:

[...] quando um imposto aumenta o preço para os compradores e reduz o preço para os vendedores, dá aos compradores um incentivo para consumir menos e aos vendedores, um incentivo para produzir menos, do que ocorreria na ausência de tal imposto. À medida que compradores e vendedores respondem a esses incentivos, o tamanho do mercado se reduz, ficando abaixo do ideal [...]. Assim, como os impostos distorcem incentivos, levam os mercados a alocar recursos de maneira ineficiente.

A exposição de um exemplo talvez sirva para facilitar a compreensão desse importante conceito. Imagine a seguinte situação: João vai a uma loja de seu bairro e compra o jogo eletrônico X por R\$ 50,00. O máximo que ele estava disposto a pagar pelo bem era R\$ 60,00, e a loja não poderia cobrar menos que R\$ 40,00, ou incorreria em prejuízo. No caso em questão, cada um auferiu um benefício de R\$ 10,00 pela transação, correspondente, no caso do João, ao valor que ele estava disposto a pagar pelo bem menos que ele efetivamente pagou, e, no caso da loja, a quantia que esta recebeu pela venda do jogo eletrônico menos os seus custos. O excedente total, que mede os ganhos de comércio dessa determinada transação, foi, portanto, de R\$ 20,00.

¹³ MENDES, Marcos. *Por que o Brasil cresce pouco?: desigualdade, democracia e baixo crescimento no país do futuro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 31-32.

¹⁴ Excedente total é igual à soma do excedente do consumidor com o excedente do produtor. O primeiro é o valor que o consumidor estaria disposto a pagar por um bem menos o que ele efetivamente paga por ele, enquanto que o segundo equivale à quantia recebida pelo produtor pela venda de um bem menos os seus custos de produção. O excedente total traduziria em números o bem-estar financeiro dos agentes econômicos. Cf. PINDYCK, Robert; RUBINFELD, Daniel. *Microeconomia*. São Paulo: Prentice Hall, 2002, p. 123-125 e p. 267-268.

¹⁵ PINDYCK, Robert; RUBINFELD, Daniel. *Microeconomia*. São Paulo: Prentice Hall, 2002, p. 290.

¹⁶ *Introdução à economia*. São Paulo: Cengage CTP, 2013, p. 151.

Adicionemos mais um dado ao exemplo. Agora o governo impõe um imposto fixo, equivalente a R\$ 30,00, a todas as transações comerciais de jogos eletrônicos. Ao fazer isso, inviabilizou a concretização do negócio de compra e venda que João realizaria com a loja de seu bairro, já que não há preço capaz de compatibilizar o valor mínimo que a loja pode cobrar com o valor máximo que João está disposto a pagar. Ora, se João pagasse apenas R\$ 60,00 pelo bem, a loja auferiria, após descontado o tributo, apenas R\$ 30,00 desta transação, ou seja, R\$ 10,00 a menos que o mínimo que poderia vender sem incorrer em prejuízo. Por outro lado, se a loja colocasse o bem à venda por R\$ 70,00 (valor mínimo para que não incorresse em prejuízo), João não o compraria, visto exceder em R\$ 10,00 o valor que estava disposto a pagar.

Devido a esse impasse, o negócio não se concretizará. A loja perderá uma venda e João ficará sem o jogo eletrônico. Analisando tal cenário por outra ótica, ofertante e demandante terão a sua situação piorada em um total de R\$ 20,00. Ademais, o Estado não arrecadará nenhuma receita tributária, já que a transação não se realizou. Os R\$ 20,00 são, portanto, um peso morto: uma perda para os compradores e vendedores que não encontra compensação em um aumento das receitas do Estado¹⁷. Em outras palavras, é ineficiência econômica pura e simples.

Tendo em vista essas considerações e a imprescindibilidade do tributo no âmbito do Estado Fiscal¹⁸, coloca-se o desafio: é possível instituir um tributo compatível com o Sistema Tributário Nacional, apto a cumprir com suas finalidades fiscais e que pouco distorça o mercado? Cristiano Carvalho¹⁹ responde afirmativamente a essa questão, apontando cinco requisitos a serem observados pelo “tributo ótimo”. Nesse sentido, observa o autor que:

Para que o tributo alcance esse predicado, necessita cumprir cinco requisitos: (1) ter uma base grande de contribuintes; (2) ter regras simples e objetivas; (3) incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; (4) ser justo (não viola a isonomia); e (5) ter baixo custo administrativo.

20

A este trabalho interessa o item 3 acima, qual seja, a incidência tributária sobre produtos e serviços de demanda inelástica. A fim, contudo, de se demonstrar em que medida esse requisito contribui para a tributação ótima, importa, primeiramente, discorrer acerca elasticidade-preço da demanda.

2.2. A elasticidade-preço da demanda

¹⁷ MANKIW, Gregory. *Introdução à economia*. São Paulo: Cengage CTP, 2013, p. 151.

¹⁸ Como consequência de uma evolução histórica do Estado, composto pelas fases Patrimonial, de Polícia, Socialista e Fiscal, hoje o Brasil se encontra nesta última, cuja principal característica é o fato de ser financiado, sobretudo, por receitas tributárias. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 7-10.

¹⁹ Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti. *Direito e economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 253-254.

²⁰ CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti. *Direito e economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 254.

De acordo com o economista Marco Antonio Sandoval de Vasconcellos²¹, elasticidade-preço da demanda é a variação percentual na quantidade demandada de um bem, dada uma variação percentual em seu preço, mantendo-se constantes todas as outras variáveis. Logo, a elasticidade-preço da demanda mede a sensibilidade, ou ainda, a resposta dos consumidores quando da ocorrência de uma alteração no preço de um bem. No que se refere à elasticidade-preço da demanda, existem três tipos de demanda: a demanda elástica, inelástica (ou rígida) e de elasticidade unitária.

Encaixam-se na classificação de demanda elástica os bens²² cujas quantidades demandadas variam em proporção maior que a variação de seus preços, ou seja, são bastante sensíveis a alterações de preços²³. Por exemplo: um aumento de 10% no preço do bem A causa uma diminuição de 15% na quantidade demandada desse bem.

Já os bens de demanda inelástica são aqueles cujas quantidades demandadas variam em proporção menor que a variação de seus preços, sendo, conseqüentemente, pouco sensíveis a variações de preços²⁴. Por exemplo: um aumento de 10% no preço do bem B causa uma diminuição de 4% em sua quantidade demandada.

Por fim, encaixam-se no conceito de demanda de elasticidade unitária os bens cujas quantidades demandadas variam em proporção igual à variação de seus preços²⁵. Por exemplo: um aumento de 10% do preço do bem C causa uma diminuição de 10% em sua quantidade demandada.

Ainda de acordo com Vasconcellos²⁶, podem-se dividir os fatores que determinam a elasticidade-preço da demanda em quatro: a disponibilidade de bens substitutos, a importância relativa do bem no orçamento do consumidor, o horizonte de tempo e a essencialidade do bem.

A disponibilidade de bens substitutos alude à existência de bens que podem substituir aqueles cujos preços aumentaram, permitindo que consumidores troquem o mais caro pelo mais barato – ou por aquele que sofreu um menor aumento de preço ou que não o sofreu²⁷. Quanto maior for o número de substitutos para um bem, mais elástica será a sua demanda, sendo, em outras palavras, mais sensível a alterações de preço. Exemplo clássico é a manteiga, que pode ser substituída por margarina, devido à semelhança de ambos. É válido ressaltar que quanto mais específico for o mercado, mais elástico este será, como é o caso da pasta de dente e da pasta de dente de menta. Aquele, por abranger todas as pastas de dente, é menos elástico que este, que só abrange uma espécie deste bem²⁸.

O segundo fator, qual seja, a importância relativa do bem no orçamento do consumidor, se refere, como o próprio nome indica, ao peso, em termos percentuais, que a compra de certo bem representa no orçamento das famílias. Quanto maior for este peso, maior será a elasti-

²¹ *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 64-67.

²² Embora o presente trabalho refira-se a bens, as considerações aqui desenvolvidas também podem ser estendidas a serviços.

²³ VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 65-66.

²⁴ VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 66.

²⁵ VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 66.

²⁶ *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 66-67.

²⁷ “Dois bens são substitutos quando um aumento no preço de um deles provoca um aumento na quantidade demandada do outro” (PINDYCK, Robert; RUBINFELD, Daniel. *Microeconomia*. São Paulo: Prentice Hall, 2002, p. 22).

²⁸ VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 66.

dade-preço da demanda. Por exemplo, a carne pesa mais no orçamento médio das famílias brasileiras que o fósforo, sendo possível deduzir que, em virtude do fator em questão, o primeiro apresenta demanda mais elástica do que o segundo²⁹.

Já o horizonte de tempo diz respeito ao período temporal que os consumidores se abstêm de consumir certo bem, o que permite a eles descobrirem novas formas de substituí-los, incrementando a elasticidade do bem em questão³⁰.

Por fim, tem-se a essencialidade do bem. Ora, quanto mais essencial for um bem, mais inelástica será a sua demanda, dado que, na maioria das vezes, o consumidor não pode optar por não o consumir. São exemplos clássicos o sal e o açúcar, embora seja possível imaginar uma variada gama de bens, no Brasil, que se encaixam perfeitamente nessa classificação, como é o caso do feijão, do arroz, do leite e de outros³¹.

2.3. Tributação ótima e elasticidade-preço da demanda

Ante o exposto, passa-se agora a demonstrar em que medida a incidência tributária sobre produtos e serviços de demanda inelástica pode contribuir para a tributação ótima.

Primeiramente, deve-se observar que o presente estudo está restrito à tributação sobre o consumo, sobretudo indireta. Nesse diapasão, deve-se, de plano, observar que aquele que a legislação elege como sujeito passivo da obrigação tributária relativa a tributos indiretos não é quem, em regra, arca com o ônus tributário, pelo menos não em sua integralidade³². Isso se dá em razão daquilo que a ciência das finanças convencionou chamar de repercussão.

Sobre essa temática, Aliomar Baleeiro³³ afirma ocorrer tal fenômeno sempre que o contribuinte paga o tributo devido, mas liberta-se do sacrifício financeiro transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte. O primeiro, que é aquele quem tem, por imposição do ordenamento jurídico, o dever de recolher o tributo, é denominado “contribuinte de direito”. Já o segundo, que é quem efetivamente suporta o ônus tributário, devido à repercussão, é qualificado como “contribuinte de fato”.

Como exemplo, imagine-se um carrinho de churros. Em uma situação sem tributação, a produção de cada churro custa ao vendedor R\$ 1,00, de modo que os churros serão vendidos aos consumidores pelo valor de R\$ 1,50 por unidade. O lucro que o vendedor auferirá por bem será, portanto, de 50 centavos. Um dia, porém, o Município decidiu instituir um tributo fixo de 20 centavos por cada churro vendido, sendo o vendedor eleito contribuinte de direito (ou seja, foi imposto a ele o dever de recolher o valor do tributo). Diante desse novo cenário, o vendedor decidiu aumentar o preço de seus churros para R\$ 1,60, diminuindo seu lucro por unidade em 10 centavos e repassando outros 10 ao consumidor. Percebe-se que o consumidor é contribuinte de fato de metade do valor do tributo, já que, efetivamente, será ele quem arcará com 10 centavos.

²⁹ VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 67.

³⁰ VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 67.

³¹ VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 67.

³² Cf. MANKIW, Gregory. *Introdução à economia*. São Paulo: Cengage CTP, 2013, p. 117-120.

³³ *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 203.

Mas e se foram os consumidores os eleitos para serem contribuintes de direito? Mudaria algo em relação à divisão do ônus tributário? Afirmar a ciência econômica que não, pois a intensidade da repercussão não é afetada pelo sujeito ocupante da posição de contribuinte de direito³⁴, mas sim pelos fenômenos da elasticidade-preço da demanda e elasticidade-preço da oferta^{35 e 36}.

E é aqui que peso morto e elasticidade se encontram. Ora, pela ótica do Fisco, é mais vantajoso tributar mais os bens de demanda inelástica, e menos aqueles cuja demanda é elástica. Isso porque, em relação aos primeiros, o peso morto gerado pelo tributo seria pequeno, ao passo que, no que se refere aos últimos, esse efeito seria mais intenso³⁷. De fato, quanto maior o peso morto, mais tende a diminuir o mercado de determinado bem e, consequentemente, o número de manifestações de riqueza tributáveis. Em outras palavras, menos numerosos tendem a ser os fatos geradores, o que pode reduzir, portanto, a arrecadação tributária do Estado. Ademais, se for considerado que peso morto é, em última instância, ineficiência econômica, é possível inferir que um sistema tributário que gera menos peso morto é mais eficiente³⁸.

A esse respeito, vale trazer à baila as considerações de Cristiano Carvalho³⁹:

Como vimos, os tributos são distorcivos, pois interferem no sistema de preços e incentivam o comportamento dos produtores e consumidores, desequilibrando o equilíbrio entre oferta e demanda. Todavia, se o tributo incidir sobre produtos e serviços com demanda inelástica, i.e., de baixa sensibilidade dos consumidores à alteração nos preços, não ocorrerá o efeito-substituição e, consequentemente, não haverá ineficiência alocativa (peso-morto). Isso ocorre porque os consumidores continuarão consumindo aquele bem, mesmo com o tributo incorporado ao preço.

Há que se atentar, contudo, para o fato de que, conforme demonstrado acima, um dos fatores determinantes da inelasticidade da demanda de um bem é sua essencialidade. Ou seja, a demanda de bens essenciais tende a ser inelástica. Neste ponto, a proposta em questão – qual seja, a tributação de bens de demanda inelástica – encontra um importante óbice no ordenamento constitucional pátrio, qual seja, o princípio da capacidade contributiva⁴⁰.

³⁴ MANKIW, Gregory. *Introdução à economia*. São Paulo: Cengage CTP, 2013, p. 117-120.

³⁵ MANKIW, Gregory. *Introdução à economia*. São Paulo: Cengage CTP, 2013, p. 121-122.

³⁶ Tendo em vista o escopo do presente trabalho, não se tratará aqui da elasticidade-preço da oferta. Para maiores considerações a respeito cf. MANKIW, Gregory. *Introdução à economia*. São Paulo: Cengage CTP, 2013, p. 96-99; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 77-79.

³⁷ ALÉM, Ana Cláudia; GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016, p. 30.

³⁸ Não obstante, vale fazer alusão à posição de Paulo Caliendo: “A neutralidade fiscal deve ser alcançada, assim, diminuindo-se os efeitos da tributação sobre setores rígidos, de modo a não criar ineficiências no sistema, que provoquem um enfraquecimento do lado da oferta (produção) ou do consumidor, o que em longo prazo pode implicar sérias distorções no sistema produtivo ou na renda geral da sociedade” (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 105).

³⁹ Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti. *Direito e economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 256.

⁴⁰ Neste ponto, é fundamental destacar a importante relação entre neutralidade fiscal e justiça fiscal. A esse respeito cf. CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 116 e ss.

Ressalte-se, todavia, que nem todos os bens de demanda inelástica são essenciais, uma vez que existem outros critérios capazes de definir a elasticidade-preço da demanda, como demonstrado. Assim, caso a demanda de um bem seja inelástica em virtude de fatores distintos da essencialidade, não haveria que se cogitar, inicialmente, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva por parte do “tributo ótimo” em questão.

A fim de se demonstrar que nem todos os bens de demanda inelástica são essenciais, pode-se citar uma pesquisa, de Ana Karlla Magalhães Nogueira, Antônio Cordeiro de Santana e Wilnália Souza Garcia⁴¹, relativa ao mercado de açaí fruto no Estado do Pará. Entre suas conclusões, esse trabalho apontou que, no período analisado (1994-2009) a demanda do açaí é inelástica ao preço. Ao mesmo tempo, a partir de uma análise da elasticidade-renda da demanda, descobriu-se que tal fruto detém características de bem de luxo. Tem-se, portanto, um exemplo de bem inelástico não essencial.

Diante disso, a fim de se investigar a compatibilidade do referido “tributo ótimo” com o Sistema Tributário Constitucional pátrio, passa-se, na sequência, à análise do princípio da capacidade contributiva e de sua relação com a técnica da seletividade em função da essencialidade.

3. Capacidade contributiva e essencialidade

Ao longo da história econômica, da ciência das finanças e da tributação, muito já se discutiu acerca de critérios para a fixação e distribuição da carga tributária, de modo que muitas já foram as teorias desenvolvidas acerca da justiça tributária. Exemplificativamente, vale fazer referência às teorias da equivalência⁴² e do sacrifício⁴³. Atualmente, contudo, admite-se a capacidade contributiva como o mais relevante princípio de justiça tributária⁴⁴, de modo que, nos Estados constitucionais modernos, tem-se adotado largamente a tributação conforme a capacidade contributiva⁴⁵.

⁴¹ A dinâmica do mercado de açaí fruto no Estado do Pará: de 1994 a 2009. *Rev. Ceres*, Viçosa, v. 60, n. 3, mai./jun. 2013, p. 330.

⁴² Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 12.

⁴³ Cf. SCHMIDT, Kurt. Das Leistungsfähigkeit und die Theorie vom proportionalen Opfer. *Finanzarchiv*, Tübingen, n. 26, p. 385-404, 1967; BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2ª ed. München: Beck, 1994, p. 12.

⁴⁴ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 482.

⁴⁵ Cf. BIRK, Dieter. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001, p. 69; FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 478; TÔRRES, Heleno Taveira et al. Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 47-51.

A capacidade contributiva pode ser compreendida em dois sentidos distintos: capacidade contributiva como princípio autônomo – subdividida, por sua vez, em capacidade contributiva como pressuposto da tributação⁴⁶ e capacidade contributiva como limite da tributação – e capacidade contributiva como referencial de igualdade^{47 e 48}.

É importante salientar que o perfil assumido pela capacidade contributiva pode variar de ordenamento para ordenamento. Diante disso, faz-se fundamental esclarecer que os três aspectos da capacidade contributiva mencionados estão presentes no ordenamento jurídico brasileiro. Logo, no Direito brasileiro, a capacidade contributiva apresenta-se não apenas como corolário do princípio da igualdade tributária, mas também como princípio autônomo⁴⁹. Lembrando-se que a capacidade contributiva está expressamente prevista no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, passa-se, agora, a discorrer sobre cada um dos aspectos referidos.

Como pressuposto da tributação, a capacidade contributiva demanda que as normas tributárias façam a descrição, em sua hipótese, de evento que represente uma manifestação de riqueza. Por outro giro, pode-se afirmar que a incidência tributária deve recair sobre situações que indiquem a presença de capacidade contributiva. Esse aspecto da capacidade contributiva é tradicionalmente abordado pela doutrina como capacidade contributiva absoluta ou objetiva⁵⁰.

Vale notar que a capacidade contributiva como pressuposto da tributação não se esgota na escolha da hipótese de incidência tributária constitucional, uma vez que é necessária sua concretização por meio de lei editada pela pessoa jurídica que possui competência para tributar⁵¹.

Diversamente, a capacidade contributiva atua como limite da tributação⁵², demarcando a parcela da renda – genericamente considerada – dos indivíduos que pode vir a ser alcançada pela tributação, sem que isso implique violação de direitos fundamentais – sobretudo dos direitos de propriedade, livre-iniciativa e liberdade profissional. A esse respeito são as considerações de Ricardo Lobo Torres⁵³:

De fato, a capacidade contributiva abre ao legislador a possibilidade de instituir o tributo, que incide sobre a riqueza de cada qual. Nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício de profissão.

Diante disso, pode-se afirmar que a capacidade contributiva impõe dois limites à tributação, quais sejam, o respeito ao mínimo existencial e a proibição de tributo com efeito de

⁴⁶ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 318 e ss.

⁴⁷ Cf. MOSCHETTI, Francesco. *Profili generali*. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 6-7.

⁴⁸ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 601.

⁴⁹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 586 e ss.

⁵⁰ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

⁵¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de atualização*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1095.

⁵² Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 31.

⁵³ *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 303.

confisco. Portanto, visto sob o aspecto ora analisado, o princípio da capacidade contributiva determina que a tributação não comprometa o mínimo existencial e nem seja tão intensa a ponto de gerar efeitos confiscatórios. Assim, a capacidade contributiva tem o condão de limitar a atividade legislativa, delimitando, portanto, a competência tributária⁵⁴.

O mínimo existencial consiste na “proteção da faixa de renda ou riqueza do contribuinte em que não existe capacidade contributiva”⁵⁵. Dessa forma, a tributação não poderá recair sobre o mínimo necessário para a sobrevivência do contribuinte e de sua família⁵⁶. O mínimo existencial é intocável e inalienável⁵⁷ e possui respaldo no inciso III do art. 1º da Constituição Brasileira^{58 e 59}.

O mínimo existencial visa, portanto, assegurar “os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas [...] não podendo ser alcançados pelos impostos”⁶⁰. Esses recursos – necessários à alimentação, saúde, educação, lazer, cultura etc. – devem ser tutelados por meio de criações de situações de não tributação ou por meio de deduções, legalmente previstas⁶¹.

A garantia constitucional de proibição do tributo com efeito de confisco, por sua vez, encontra previsão no art. 150, IV da Constituição Federal, e proíbe a usuração – sob a forma de tributação – do patrimônio do contribuinte. O tributo confiscatório é aquele que consome a riqueza tributária dos contribuintes, isto é, ultrapassa a capacidade contributiva das pessoas, impondo a elas um ônus que desproporcional. A tributação não pode suprimir a propriedade privada, a ponto de colocá-la em risco⁶².

Como corolário da igualdade tributária, a capacidade contributiva funciona como parâmetro fundamental em face do qual deve ser feito o juízo de igualdade no Direito tributário brasileiro⁶³. Nesse ponto, vale chamar a atenção para a relatividade do princípio da igualdade, que, para sua aplicação, requer a adoção de um referencial, em face do qual se verificam aqueles

⁵⁴ Cf. BIRK, Dieter. Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 357, 2011.

⁵⁵ Cf. HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 86, abr. 2014. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrz/article/viewFile/540/383>. Acesso em: 08 set. 2016.

⁵⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 481; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 317.

⁵⁷ YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014, p.116.

⁵⁸ BRASIL. *Constituição [da] República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 07 set. 2017.

⁵⁹ HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 86, abr. 2014. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrz/article/viewFile/540/383>. Acesso em: 08 set. 2016.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 115.

⁶¹ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 115.

⁶² Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 112-113; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p. 304.

⁶³ Cf. FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 479.

que se encontram na mesma situação – fazendo jus a um mesmo tratamento – e aqueles que se encontram em situações distintas – merecendo tratamento diferenciado⁶⁴.

Como referencial de igualdade, a capacidade contributiva requer que aquele que tenha mais condições, em termos econômicos, contribua mais. Ou seja, quem tem mais riqueza deve se sujeitar a uma carga tributária maior que aquela à qual se sujeita quem tem menos riqueza⁶⁵.

Assim, a discriminação tributária decorrente da aplicação da capacidade contributiva permite a realização do princípio da igualdade⁶⁶. Desse modo, sob o ponto de vista ora analisado, a capacidade contributiva nada mais é que o critério fundamental em face do qual deve ser feito o juízo de igualdade no âmbito do Direito tributário brasileiro. Portanto, os iguais – em relação à capacidade contributiva – devem ser tributados de forma igual, e os diferentes – em relação à capacidade contributiva – devem ser tributados de modo distinto.

Interessante observar, com Luciano Amaro⁶⁷, que, quando contribuintes se encontram em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se limita a assegurar a igualdade de tratamento. Pois, dois contribuintes que se encontram na mesma situação – em face da capacidade contributiva – também têm o direito de não serem tributados além de suas capacidades contributivas. Assim, se de ambos for exigido tributo com efeito confiscatório, a igualdade aplicada não os amparará, mas sim a capacidade contributiva – tomada como princípio autônomo e atuando como limite da tributação.

Finalmente, vale esclarecer que o que se abordou aqui como capacidade contributiva como limite da tributação e como referencial de igualdade traduz o que a doutrina tradicionalmente alude como “capacidade contributiva relativa ou subjetiva”. Esta “quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”⁶⁸.

Ante o exposto, importa, agora, verificar de que maneira o princípio da capacidade contributiva compatibiliza-se com a tributação sobre o consumo, objeto do presente trabalho.

⁶⁴ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22ª ed. São Paulo, Malheiros: 2010, p. 287-289; FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 453; HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humbot, 1993, p. 361-365; JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006, p. 99; NOVOA, Cesar García. El principio de no discriminación en materia tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 340-348; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 216; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 596; TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada: 2011, p. 89-90; VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010, p. 84-84.

⁶⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97; DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 863.

⁶⁶ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 41.

⁶⁷ *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 164.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 333.

3.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A fim de se verificar as (possíveis) peculiaridades relativas à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva à tributação sobre consumo, importa restringir a análise, primeiramente, à capacidade contributiva como pressuposto da tributação, ou seja, à capacidade contributiva absoluta ou objetiva.

Nessa esteira, a primeira questão a se fazer é: o consumo é um indicador de capacidade contributiva? Ou seja, o consumo é uma manifestação de riqueza, de modo que este possa ser alcançado pela tributação? A resposta é afirmativa⁶⁹.

Podem-se apontar três indicadores de capacidade contributiva, quais sejam, renda, patrimônio e consumo⁷⁰. Logo, em princípio, normas tributárias que recaiam sobre esses três indicadores observam a capacidade contributiva absoluta ou objetiva. É interessante observar, com Johanna Hey⁷¹, que os três indicadores mencionados são alcançados por todos os tributos. Afinal, como aponta a autora, um tributo que incide sobre a renda afeta não apenas a renda do indivíduo, mas também a sua possibilidade de consumo. Similarmente, a tributação sobre o consumo grava também a renda, porquanto atinge sua utilização. Finalmente, conclui a autora alemã, todo tributo, em última instância, atinge o patrimônio.

Dessa forma, se, *a priori*, todos os tributos atingem os três indicadores referidos, a escolha pela criação de tributos sobre renda, consumo ou patrimônio implica tão somente a definição do *momento* em que ocorrerá a incidência tributária, tendo em vista o curso das relações econômicas dos contribuintes. A determinação desse momento pressupõe a escolha dos objetivos – sobretudo extrafiscais – a serem atingidos por meio da tributação⁷². A análise desses objetivos está, contudo além do escopo do presente trabalho.

Segundo Joachim Englisch⁷³, a tributação do consumo compatibiliza-se com os direitos de liberdade, na medida em que não afeta a utilização do patrimônio pelos particulares e não influencia as decisões relativas a investimentos. Ademais, a tributação vai ao encontro dos direitos de liberdade, na medida em que o contribuinte de fato determina o momento em que será tributado⁷⁴. Outra virtude da tributação sobre o consumo é a possibilidade de esta alcançar rendas não declaradas, ou seja, mantidas na informalidade⁷⁵. Vale notar que os sistemas tributários ao redor do mundo têm, cada vez mais, se orientado para a tributação do consumo⁷⁶.

⁶⁹ Cf. ENGLISH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 585 e ss.

⁷⁰ HEY, Johanna. § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 22ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 78.

⁷¹ § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 22ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 79.

⁷² HEY, Johanna. § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 22ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 79.

⁷³ *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 586.

⁷⁴ ENGLISH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 586.

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 411.

⁷⁶ HEY, Johanna. § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 22ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 82.

Não se pode deixar de mencionar que, ainda na esteira de Joachim Englisch⁷⁷, a tributação orientada para o consumo corresponde à essência sócio-política do princípio da capacidade contributiva, uma vez que apenas aquele que dispõe de um considerável patrimônio pode, permanentemente, consumir em grandes proporções. Nesse diapasão, tem-se que a tributação do consumo permite a realização da igualdade, na medida em que a capacidade contributiva é considerada de modo intertemporal⁷⁸ – sem que se estabeleça, portanto, um corte temporal no qual a capacidade contributiva será considerada.

Não obstante, uma das desvantagens da tributação do consumo reside na dificuldade de observância da capacidade contributiva relativa, haja vista a impossibilidade de se considerar as relações pessoais dos consumidores, ou seja, os contribuintes de fato desses tributos⁷⁹.

Assim, apesar da realização da igualdade intertemporal – acima mencionada –, a tributação sobre o consumo tende a ser, em um dado momento, altamente regressiva, uma vez que os mais abastados tendem a consumir apenas uma parcela de sua renda, ao passo que os menos favorecidos tendem a despendar a integralidade de sua renda⁸⁰. A fim de se demonstrar o caráter regressivo da tributação sobre o consumo, vale trazer à baila um exemplo⁸¹:

Ou seja, para uma pessoa que receba um salário mínimo, por exemplo, possivelmente terá a totalidade de sua renda empregada no consumo. Se admitirmos que a tributação do consumo seja de 20%, então se dirá que 20% da renda dessa pessoa foi destinada ao pagamento de tributos. Considere-se, agora, uma pessoa com renda de 100 salários mínimos. É razoável admitir que o padrão de gastos dessa pessoa seja muito mais elevado. Digamos que 50 salários mínimos sejam seu gasto mensal. Se a alíquota do imposto permanece em 20%, então se dirá que o imposto será de 20% sobre 50 salários mínimos (consumidos), o que equivale a 10% de sua renda total de 100 salários mínimos. Ou seja: no exemplo, o contribuinte com 1 salário mínimo destinou 20% de sua renda ao pagamento de impostos, enquanto o outro que ganha 100 salários mínimos, destinou 10% de sua renda ao mesmo fim. Aí se evidencia o caráter regressivo da tributação do consumo.

Questiona-se, assim, como compatibilizar, em um dado momento, a tributação sobre o consumo com a igualdade a partir da capacidade contributiva.

As dificuldades relativas à compatibilização entre a tributação sobre o consumo e a capacidade contributiva relativa não param por aí. Afinal, a tributação do consumo de determinados bens pode vir a comprometer, até mesmo, o mínimo existencial. Desse modo, nota-se que,

⁷⁷ *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 586.

⁷⁸ Cf. HEY, Johanna. § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 22ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 86.

⁷⁹ Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 13ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2010, p. 56; HEY, Johanna. § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 22ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 83.

⁸⁰ Cf. AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. A faceta perversa e regressiva na tributação sobre o consumo no atual Sistema Tributário Nacional. In: COSTA, Alexandre Freitas; RODRIGUES, Raphael Silva (coord.). *Tributação sobre o consumo*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, p. 121; GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 Anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 440; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 408.

⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 408.

também quando se toma a capacidade contributiva em sua função de limite da tributação, tem-se um desafio no tocante à observância desse princípio pela tributação do consumo.

Em suma, a questão que se coloca é: como concretizar a capacidade contributiva relativa no âmbito da tributação sobre o consumo? Para se responder a esta questão, faz-se necessário discorrer acerca da técnica da seletividade em função da essencialidade.

3.3. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE

A Constituição Brasileira de 1988⁸² dispõe que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) “será seletivo em função da essencialidade do produto” (art. 153, §3º, I) e dispõe que o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, §2º, III)⁸³. Nota-se, portanto, que, em princípio, o legislador tributário deve obrigatoriamente observar a seletividade em função da essencialidade relativamente ao IPI e tem a faculdade de fazê-lo em relação ao ICMS.

A seletividade em função da essencialidade é uma técnica segundo a qual “o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”⁸⁴. Logo, segundo essa técnica, quanto mais essencial for o bem, menor deve a alíquota a ele aplicável; e, quanto mais supérfluo o bem, maior deve ser a alíquota. Vale ressaltar que o produto essencial consiste no produto de que todos necessitam, inclusive aqueles que possuem menor renda⁸⁵.

Logo, de acordo com a técnica em tela, as alíquotas do IPI e do ICMS devem/podem variar, para mais ou menos, podendo chegar a zero⁸⁶, em razão da essencialidade dos produtos industrializados, bem como das mercadorias e serviços sujeitos à incidência dos referidos impostos. Por esse raciocínio, a carga tributária relativa ao IPI e ao ICMS deverá ser distribuída, de forma diversa, de acordo com a operação ou prestação realizada⁸⁷.

Vale ressaltar também que não é dado ao legislador tributário escolher o critério em função do qual a seletividade será aplicada, uma vez que este já foi fixado pelo constituinte – a essencialidade do produto, no caso do IPI, e da mercadoria ou serviço, no caso do ICMS. Ou

⁸² BRASIL. *Constituição [da] República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 07 set. 2017.

⁸³ Sobre a história da seletividade tributária no direito constitucional brasileiro cf. GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 Anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 431-432.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 333.

⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 408.

⁸⁶ Nessa esteira, Ricardo Lobo Torres observa 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” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 333).

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 109.

seja, nos termos do texto constitucional brasileiro de 1988, não há que se falar em discricionariedade no presente contexto⁸⁸.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri⁸⁹ observa que, ainda que a União possa conceder tratamento diferenciado para diferentes regiões do Brasil, com o fito de promover o desenvolvimento regional, conforme art. 151, I da Constituição, não pode ela se valer da seletividade para tanto. Afinal, reitera-se, a seletividade vincula-se à essencialidade.

Feitas essas considerações, cumpre agora verificar se e de que modo a seletividade em função da essencialidade relaciona-se com a capacidade contributiva, a fim se buscar uma resposta para questão acima posta relativa à concretização da capacidade contributiva relativa no âmbito da tributação sobre o consumo.

3.4. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A doutrina diverge no tocante ao relacionamento entre o princípio da capacidade contributiva e a técnica da seletividade em função da essencialidade.

De um lado, deve-se destacar a posição de autores como Humberto Ávila, para quem a seletividade não decorre da capacidade contributiva. Segundo o autor, a seletividade seria “a concretização tributária da igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro da dignidade humana”⁹⁰.

Não se pode, contudo, concordar com essa posição, uma vez que, ao se defender a intributabilidade de bens necessários à dignidade humana – em atenção ao mínimo existencial – está-se concretizando a capacidade contributiva como limite da tributação. Da mesma forma, também há que se falar, nesse caso, em concretização da capacidade contributiva como referencial de igualdade, porquanto a técnica da seletividade determina que todos aqueles que consumam bens essenciais não sejam tributados ou sejam tributados por alíquotas menores que aqueles que consomem bens supérfluos. Logo, aqueles que não manifestam capacidade contributiva, devem ser tratados da mesma forma pelo direito tributário⁹¹.

⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 407.

⁸⁹ *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 407.

⁹⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 458. A esse respeito, são as considerações do autor: “Além disso, não se pode desconhecer que a capacidade contributiva do sujeito passivo inicia depois que ele já gastou com a satisfação da sua existência mínima e da sua família e com a manutenção ativa da fonte produtora dos seus rendimentos. Isso significa, porém, que a proibição de tributar determinados bens (alimentos de primeira necessidade e remédios), não decorre da capacidade contributiva cujo significado normativo só se inicia logicamente depois, mas de outros parâmetros normativos constitucionais. O Estado não pode tributar alimentos necessários à subsistência porque o seu consumo indica menor capacidade contributiva, mas, em vez disso, porque o Estado deve estimular a obtenção de bens que sejam necessários à proteção da dignidade humana, da vida e da saúde” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 458-459).

⁹¹ Nesse sentido, concorda-se com a crítica de Marciano Seabra de Godoi à posição de Humberto Ávila: “Parece-nos que deixar de tributar, ou tributar mais suavemente, aquelas situações em que se presume ausência de capacidade contributiva é, sim, prestigiar o ‘significado normativo’ da capacidade contributiva. O dever de diferenciar ausência e presença de capacidade contributiva está no âmago do conteúdo normativo do princípio” (GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 Anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 428).

A capacidade contributiva do sujeito passivo é vista no consumo do bem ou serviço. Ao consumir um produto luxuoso, presume-se a aptidão de contribuir com alíquota maior⁹². O mesmo não se pode afirmar quanto a bem essencial, o qual é consumido por todos, incluindo as pessoas de baixa renda. Portanto, a fim de se bem compreender a concretização da capacidade contributiva quando da tributação sobre o consumo, faz-se fundamental ter em mente que, mesmo que o contribuinte de direito não seja o consumidor, a capacidade contributiva a ser considerada é a do contribuinte de fato, ou seja, do consumidor⁹³. Afinal, em termos econômicos, o que a tributação sobre o consumo alcança é, em última instância, a renda do consumidor⁹⁴.

Dessa forma, tem-se que a seletividade é aplicada aos tributos sobre o consumo com o objetivo de identificar (i) a capacidade contributiva das pessoas demonstrada por meio da aquisição de bens mais ou menos essenciais⁹⁵ e, até mesmo, (ii) a ausência de capacidade contributiva, quando se trata do consumo de bens essenciais à sobrevivência dos consumidores em condições mínimas de dignidade humana⁹⁶ – os quais integram o mínimo existencial⁹⁷.

A fim de se esclarecer a relevância da técnica da seletividade em função da essencialidade em matéria de tributação sobre o consumo, deve-se atentar para o caráter intrinsecamente regressivo dessa tributação, o que vai de encontro à capacidade contributiva. Assim, ainda que a seletividade em função da essencialidade não tenha o condão de permitir uma tributação sobre consumo *pessoal*, “por meio de alíquotas diferenciadas, torna-se possível corrigir ou, ao menos, amenizar aquele efeito [regressivo]”⁹⁸. Nessa esteira, importa trazer à baila as seguintes considerações de Misabel Derzi⁹⁹:

Não podendo conhecer os consumidores, em escala de milhões, o legislador, olhos postos no princípio da capacidade contributiva, ao utilizar o princípio da seletividade, grava menos com o IPI os artigos essenciais. Justiça imperfeita, mas ainda justiça, pois José compra açúcar tanto

⁹² Cf. HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 90, abr. 2014. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/540/383>. Acesso em: 20 set. 2016.

⁹³ Cf. AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. A faceta perversa e regressiva na tributação sobre o consumo no atual Sistema Tributário Nacional. In: COSTA, Alexandre Freitas; RODRIGUES, Raphael Silva (coord.). *Tributação sobre o consumo*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, p. 120; GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 Anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 428.

⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 407.

⁹⁵ Cf. HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 90-91, abr. 2014. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/540/383>. Acesso em: 20 set. 2016.

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 333.

⁹⁷ Cf. HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 90, abr. 2014. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/540/383>. Acesso em: 20 set. 2016.

⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 408. Cf. YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 130-131.

⁹⁹ Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 496.

quanto Simonsen, pelo mesmo preço pagando o mesmo IPI agregado ao preço. Em compensação, José não compra caviar mais tributado. Em suma, açúcar é essencial para todos em todo o território nacional.

Tem-se, portanto, que a concretização da capacidade contributiva relativa ou subjetiva no âmbito da tributação sobre o consumo pressupõe a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade¹⁰⁰. Por outro giro, pode-se afirmar que a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade permite a realização da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, vez que essa técnica possibilita a proteção do mínimo existencial – por meio da não tributação de determinados bens essenciais à sobrevivência humana – e a mitigação da regressividade, ínsita à tributação sobre o consumo.

Como já observado, a Constituição Federal de 1988 previu a seletividade em função da essencialidade tanto em relação ao IPI (artigo 153, § 3º, I), quanto em relação ao ICMS (artigo 155, § 2º, III).

Tendo em vista a redação constitucional, que estabelece que o IPI “*será* seletivo, em função da essencialidade do produto”, não há maiores dúvidas acerca do dever de o legislador federal ordinário observar a técnica em tela. Essa observação é corroborada pela estreita relação, aqui, demonstrada, entre o princípio da capacidade contributiva e a técnica da seletividade em função da essencialidade. Afinal, se (i) a capacidade contributiva é princípio fundamental do direito tributário brasileiro e se (ii) a técnica da seletividade em função da essencialidade concretiza o princípio da capacidade contributiva – sob o viés relativo ou subjetivo – no âmbito da tributação sobre o consumo, tem-se que não se pode prescindir da aplicação dessa técnica relativamente ao IPI, um tributo que grava o consumo¹⁰¹.

Ocorre, contudo, que essa argumentação – obrigatoriedade de observância da técnica da seletividade em função da essencialidade em virtude da necessária atenção ao princípio da capacidade contributiva – também se aplica ao ICMS e a quaisquer outros tributos que gravem o

¹⁰⁰ Vale fazer alusão à seguinte decisão do Supremo Tribunal Federal: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais. II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV – Agravo regimental a que se nega provimento” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 634457. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravados: Glamour Confeitaria Ltda. e outro. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 05 ago. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6519626>>. Acesso em: 08 set. 2017).

¹⁰¹ “Ao contrário do que registra Aliomar Baleeiro à luz de Cartas anteriores, a Constituição de 1988 obriga a seletividade do IPI, sendo muito restrita a discricionariedade do legislador. É que nunca tínhamos tido antes, ao mesmo tempo, o princípio da capacidade econômica a inspirar genericamente a modelagem de todos os impostos (art. 145, § 1º) e, ainda, o princípio da seletividade” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 496).

consumo, como é o caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Entretanto, segundo o artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, o ICMS “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”.

Devido à redação acolhida pelo constituinte de 1988, muitos têm defendido a facultatividade de aplicação da técnica da seletividade em função da essencialidade relativamente ao ICMS¹⁰². Todavia, pela já demonstrada íntima relação entre a capacidade contributiva e a técnica da seletividade em função da essencialidade, não se pode concordar que a adoção da técnica em questão constitua mera faculdade conferida ao legislador estadual¹⁰³.

Conforme largamente demonstrado, a capacidade contributiva é princípio fundamental no direito tributário brasileiro, de modo que deve ser observada também quando da tributação sobre o consumo. Sendo o consumo um indicador da capacidade contributiva, não há dúvidas quanto à observância da capacidade contributiva como pressuposto da tributação (capacidade contributiva absoluta ou objetiva) quando da criação de tributos que gravam o consumo. O mesmo não se pode dizer, contudo, relativamente à capacidade contributiva como limite da tributação e como referencial de igualdade (capacidade contributiva subjetiva ou relativa), haja vista seu caráter regressivo¹⁰⁴.

Como também demonstrado, a fim de se realizar a capacidade contributiva subjetiva ou relativa quando da tributação sobre o consumo, faz-se fundamental a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade. Portanto, uma interpretação sistemática do direito tributário brasileiro aponta para a inadmissibilidade da referida facultatividade na adoção da técnica em questão em relação ao ICMS¹⁰⁵.

Por outro giro, partindo do pressuposto de que a seletividade em função da essencialidade é de vital importância para garantir o respeito à capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, entender que o 155, § 2º, III, da Constituição Federal, confere ao legislador do ICMS uma mera faculdade para a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade é entender que há uma autorização constitucional para o legislador limitar, a seu bel prazer, o princípio da capacidade contributiva.

¹⁰² Vale destacar a esse respeito, a posição de Hugo de Brito Machado: “Questão importante envolvendo as alíquotas do ICMS diz respeito à seletividade. Nos termos da vigente Constituição Federal, esse imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias. A seletividade é, assim, facultativa. Entretanto, se o legislador estadual resolver adotar a seletividade, terá esta de ser sempre em função da essencialidade da mercadoria. O critério da seletividade não pode ser outro. Há de ser sempre o da essencialidade, de sorte que a mercadoria considerada essencial há de ter alíquotas baixas, e a menos essencial, cuja gradação vai até aquela que se pode, mesmo, considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 384-385). Nesse mesmo sentido, cf. GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 Anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 433-434.

¹⁰³ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 375; VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 404 e 472.

¹⁰⁴ Cf. HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo, *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 90-91, abr. 2014. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrz/article/viewFile/540/383>. Acesso em: 20 set. 2016.

¹⁰⁵ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 404 e 472.

4. Tributação de bens de demanda inelástica e capacidade contributiva

Ante todo o exposto nos tópicos anteriores tem-se que (i) um dos fatores que influencia a elasticidade-preço da demanda de bens é a essencialidade, de modo que a demanda de produtos e serviços mais essenciais tende a ser mais inelástica e (ii) a tributação sobre o consumo deve, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, observar a técnica da seletividade em função da essencialidade. Logo, pode-se concluir que o princípio da capacidade contributiva limita a tributação de bens de demanda inelástica¹⁰⁶.

Portanto, ainda que, conforme demonstrado acima, haja propostas no sentido de que o tributo ótimo deva recair sobre bens de demanda inelástica, a fim de se reduzir o peso morto – e, conseqüentemente, a ineficiência gerada pela tributação –, não se pode, no ordenamento jurídico brasileiro, admitir uma tributação comparativamente mais pesada sobre bens essenciais, haja vista o princípio da capacidade contributiva. Afinal, reitera-se, o princípio da capacidade contributiva exige, relativamente à tributação sobre o consumo, a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade.

Não obstante essa constatação, não se pode deixar de observar que, no Brasil, têm-se verificado constantes afrontas ao princípio da capacidade contributiva, em virtude da inaplicação da técnica da seletividade em função da essencialidade, mormente no tocante ao ICMS, tributo em relação ao qual, reitera-se, tem-se entendido como facultativa a adoção da técnica em questão.

A fim de se demonstrar uma dessas violações, recorre-se ao exemplo da tributação de energia elétrica residencial. Primeiramente, vale mencionar que se está falando de um bem cuja elasticidade-preço da demanda, no Brasil, é inferior a 1. Trata-se, portanto, de bem de demanda inelástica¹⁰⁷. Além disso, assumindo-se como essencial o produto “de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir”¹⁰⁸, não há dúvidas sobre a essencialidade da energia elétrica residencial.

Não obstante, a tributação, pelo ICMS, da energia elétrica vem sendo largamente apontada, pela doutrina¹⁰⁹, como exemplo de desrespeito à seletividade em função da essencialidade, uma vez que as legislações estaduais vêm tributando a energia elétrica com alíquotas próximas a 30% – superiores, em muitos casos, às alíquotas aplicáveis a mercadorias supérfluas¹¹⁰.

¹⁰⁶ Vale esclarecer que se não se estiver diante de produto essencial, ainda que sua demanda seja inelástica, não há que se falar na limitação em questão.

¹⁰⁷ Cf. MATTOS, Leonardo Bornacki de; LIMA, João Eustáquio de. Demanda residencial de energia elétrica em Minas Gerais: 1970-2002. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v. 15, n. 3, set./dez. 2005, p. 31-52.

¹⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 408.

¹⁰⁹ Cf., exemplificativamente, SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 74, nov. 2000.

¹¹⁰ Nesse ponto, vale destacar, até mesmo, o posicionamento de autores que defendem que, embora a adoção da seletividade em relação ao ICMS seja facultativa, caso o legislador opte por essa técnica, o critério em função do qual as alíquotas variarão deve ser a essencialidade. Nesse, sentido, é a consideração de Marciano Seabra de Godoi: “a distorção mais grave se refere ao tratamento tributário conferido ao fornecimento de energia elétrica e de serviços de telecomunicação” (GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro

Por exemplo, a Lei 7.000/01¹¹¹, que institui o ICMS no estado do Espírito Santo prevê, em seu artigo, 20, III, a alíquota de 25% para operações internas com energia elétrica, enquanto as demais operações realizadas no interior do estado são tributadas, em regra, a 17%, conforme o artigo 20, I, “a” da lei citada. Não se pode negligenciar, contudo, a previsão de duas situações tributadas a 12%, quais sejam (i) o “fornecimento de energia elétrica, consumida exclusivamente na produção agrícola, inclusive de irrigação” e (ii) o “fornecimento de energia elétrica para consumidores de até 50 Kwh”. Essas duas situações – previstas no artigo 20, II, “c” e “d” da Lei nº 7.000/01 – embora demonstrem uma observância da seletividade em função da essencialidade nos casos específicos, não “resolvem” os demais casos. Ou seja, nas demais situações, as operações com energia elétrica, bem essencial, são tributadas por meio de alíquota superior à “alíquota-padrão” aplicável às operações internas, o que caracteriza uma inobservância da técnica da seletividade em função da essencialidade e, conseqüentemente, uma afronta à capacidade contributiva¹¹².

Há que se admitir, entretanto, que não se pode negar ao legislador tributário uma certa discricionariedade quanto a escolha do que se deve considerar essencial, sendo razoável, portanto, admitir que a aplicação da técnica em tela não implique, necessariamente, os mesmos resultados. Não obstante, reitera-se, não há maiores dúvidas quanto a essencialidade da energia elétrica. Nessa esteira, chamam a atenção as considerações de Marciano Seabra de Godoi¹¹³:

Ora, por mais que seja relativo e elástico o conceito de essencialidade, não há como sustentar que o consumo de energia elétrica e serviços de telefonia seja, nas atuais circunstâncias sociais, mais supérfluo que o consumo de joias, perfumes, fogos de artifício e refrigerantes importados (mercadorias que, em Minas Gerais, se sujeitam à alíquota de 25%, enquanto a energia elétrica residencial é tributada pela alíquota de 30%).

O que se observa, portanto, não é apenas uma inobservância da técnica da seletividade em função da essencialidade, mas, sim, uma afronta ao princípio da capacidade contributiva.

(coord.). *Código Tributário Nacional 50 Anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 435).

¹¹¹ ESPÍRITO SANTO. *Lei 7.000, de 27 de dezembro de 2001*. Disponível em: < <http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/leis/2001/lei%207000.htm>>. Acesso em: 07 set. 2017.

¹¹² A esse respeito, vale transcrever as considerações de Marciano Seabra de Godoi: “É certo que, no caso da energia elétrica, muitos estados garantem a isenção do ICMS para consumos residenciais diminutos. Em Minas Gerais, há isenção do imposto para consumo residencial médio diário de até 3 kWh, o que abrange cerca de 45% dos consumidores residenciais do estado. Consideramos válida e saudável essa isenção para consumos diminutos, em geral atribuível ao nível reduzido dos rendimentos dos consumidores (tarifa social), mas não há como considerar válida a tributação dos demais consumidores residenciais por alíquotas elevadíssimas, superiores à alíquota aplicável às mercadorias de fato supérfluas” (GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 Anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 436).

¹¹³ Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 Anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 436.

Ocorre que não se pode negligenciar o fato de que há um incentivo para o Estado tributar bens de demanda inelástica – e, potencialmente, bens essenciais –, haja vista o grande potencial destes relativamente à geração de receitas. A fim de se ilustrar a capacidade arrecadatória da energia elétrica, por exemplo, vale observar que, em 2007, 12% do total arrecadado por ICMS adveio da tributação sobre esse bem¹¹⁴.

Essa constatação, entretanto, não milita a favor da tributação de bens essenciais, pois, reitera-se, a aplicação da técnica da seletividade em função da essencialidade à tributação sobre consumo é um imperativo decorrente do princípio da capacidade contributiva. Logo, há uma clara limitação constitucional à tributação do consumo de bens essenciais – e, consequentemente, de bens de demanda inelástica, consoante demonstrado. Portanto, o referido potencial arrecadatório da tributação sobre esses bens apresenta-se, tão somente, como um empecilho prático – político, mais exatamente – à não tributação (ou à tributação suave) de bens essenciais.

Não se pode esquecer, todavia, que a limitação constitucional aqui evidenciada aplica-se à tributação de bens *essenciais*, e não necessariamente àqueles cujas demandas sejam inelásticas. Essa observação mostra-se fundamental, uma vez que a essencialidade é apenas um, dentre outros fatores que determinam a elasticidade ou inelasticidade da demanda de um bem ou serviço. Logo, conforme já observado, há bens de demanda inelástica que não podem ser considerados essenciais, como é o caso, reitera-se, do açaí no estado do Pará¹¹⁵.

5. Conclusões

1 – Há muito, pesquisadores da Ciência Econômica e do Direito Tributário têm estudado a tributação com a intenção de criar os contornos de um sistema tributário dito ideal. Tal necessidade advém da grande importância inerente a essa temática, visto afetar intensamente as relações privadas e o Estado.

2 – Entre as características que estudiosos do tema elegeram como essenciais para a configuração de um sistema tributário de alta qualidade, tem-se a neutralidade. Esta determina que distorções na alocação dos recursos escassos geradas pela tributação devem ser minimizadas.

3 – O fenômeno econômico do peso morto é talvez a mais nítida manifestação das distorções econômicas criadas pela tributação. Definido por economistas como uma perda líquida de excedente total, o peso morto é, em apertada síntese, uma diminuição de um mercado sem correspondência em maior arrecadação tributária por parte do Estado, sendo, em outras palavras, ineficiência econômica pura e simples.

¹¹⁴ REZENDE, Fernando: ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*, Brasília, n. 10, jun. 2009, p. 13. Nesse sentido, vale aludir às seguintes considerações: “Dados sobre a participação da receita oriunda da cobrança do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e telecomunicações – as chamadas *blue chips* – na arrecadação total desse imposto ilustram o que foi anteriormente destacado. Conforme se vê na tabela 3, esses três setores responderam por quase a metade da carga tributária total em 2007” (REZENDE, Fernando: ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*, Brasília, n. 10, jun. 2009, p. 12).

¹¹⁵ NOGUEIRA, Ana Karlla Magalhães; SANTANA, Antônio Cordeiro de; GARCIA, Wilnália Souza. A dinâmica do mercado de açaí fruto no Estado do Pará: de 1994 a 2009. *Rev. Ceres*, Viçosa, v. 60, n. 3, mai./jun. 2013, p. 330.

4 – Embora tributos gerem distorções econômicas, tem-se a presença de um Estado Fiscal, cuja principal fonte de receita são os tributos. Necessária se faz, portanto, a criação de um sistema tributário que equilibre esses dois pontos, *i. e.*, que seja ao mesmo tempo neutro e capaz de financiar o Estado. Nesse intuito, concebeu-se a figura do “tributo ótimo”, que, para receber essa alcunha, deve observar alguns requisitos, dentre os quais pode estar a incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica.

5 – A elasticidade-preço da demanda pode ser conceituada como a variação percentual na quantidade demandada de um bem, dada uma variação percentual em seu preço, mantendo-se constantes todas as outras variáveis. É, em outras palavras, a sensibilidade da resposta dos consumidores quando da ocorrência de uma alteração no preço de um bem ou serviço. A demanda poderá ser elástica, quando varia em proporção maior que o aumento do preço; inelástica, quando varia em proporção menor que o aumento do preço; e de elasticidade unitária, quando varia na mesma proporção que o aumento do preço.

6 – Podem-se apontar quatro fatores que determinam a elasticidade-preço da demanda: a disponibilidade de bens substitutos, a importância relativa do bem no orçamento do consumidor, horizonte de tempo e essencialidade do bem. Este último, o mais relevante para o presente trabalho, determina que, quanto mais essencial for o bem ou serviço, mais inelástica será sua demanda, vez que o consumidor dificilmente poderá optar por não o consumir.

7 – A elasticidade-preço da demanda relaciona-se a outro conceito da Ciência das Finanças, qual seja, a repercussão. Ora, na prática, o sujeito que a legislação elege como contribuinte de um tributo indireto raramente é quem realmente arca com o ônus tributário, pelo menos na sua integralidade. Isso ocorre porque o contribuinte de direito (por exemplo, as empresas), na maioria das vezes, repassa o ônus tributário para o contribuinte de fato (em regra, o consumidor). Tal repasse é a já citada repercussão, e sua intensidade é determinada pela elasticidade-preço da demanda e da oferta.

8 – Pela ótica do Fisco, é mais vantajoso tributar mais intensamente os bens de demanda inelástica e menos aqueles cuja demanda seja elástica, já que o peso morto gerado no primeiro caso será menor que aquele gerado no segundo. Ora, se peso morto implica uma contração do mercado de determinado bem, o número de fatos geradores relacionados a ele também diminui, reduzindo a quantidade de imposições tributárias e, conseqüentemente, a arrecadação tributária do Estado.

9 – Entretanto, a tributação de bens essenciais, em regra de demanda inelástica, encontra óbices na Constituição Federal de 1988, que prevê o princípio da capacidade contributiva em seu texto. É perfeitamente possível afirmar que esse princípio norteia a ordem jurídica tributária não só do Brasil, mas de vários Estados constitucionais modernos, por se entender ser ele essencial para a realização da justiça tributária.

10 – A capacidade contributiva pode ser compreendida em dois sentidos distintos: capacidade contributiva como princípio autônomo – subdividida, por sua vez, em capacidade contributiva como pressuposto da tributação e capacidade contributiva como limite da tributação – e capacidade contributiva como referencial de igualdade. A capacidade contributiva se manifesta sob todos esses aspectos no ordenamento jurídico pátrio.

11 – Como pressuposto da tributação, a capacidade contributiva exige que o legislador descreva, na hipótese da norma tributária de incidência, situações que indiquem manifestações de riqueza. Tradicionalmente, a doutrina define tal capacidade contributiva como absoluta ou objetiva.

12 – Como limite da tributação, a capacidade contributiva demarca a parcela da renda do contribuinte que pode ser afetada pela tributação. A *contrario sensu*, veda-se que tributos comprometam o mínimo existencial ou sejam intensos a ponto de gerarem efeitos confiscatórios. Trata-se de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, como convencionado pela doutrina.

13 – Como referencial de igualdade, a capacidade contributiva determina que aqueles que tenham mais condições contribuam mais que aqueles que tenham menos condições, em termos econômicos. Logo, o juízo de igualdade, no âmbito do Direito Tributário, deve ser feito em face da capacidade contributiva. Assim, os iguais – em relação à capacidade contributiva – devem ser tributados de forma igual, e os diferentes – em relação à capacidade contributiva – devem ser tributados de modo distinto. Também aqui, faz-se referência à capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

14 – Adotando-se a capacidade contributiva como pressuposto da tributação, surge a seguinte indagação: consumo é manifestação de riqueza? A resposta é positiva, da mesma forma que o é a renda e o patrimônio. A tendência em grande parte dos países é um aumento da tributação incidente sobre o consumo.

15 – A tributação sobre o consumo tem certas vantagens, como o fato de não dificultar o uso do patrimônio e não interferir em decisões relativas a investimentos, além de permitir que o contribuinte de fato escolha o momento do pagamento do tributo (ou seja, quando decide consumir) e de atingir a renda adquirida de forma informal. Entretanto, a tributação sobre o consumo tende a ser altamente regressiva, atingindo mais pesadamente quem tem menor renda, o que ofende o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

16 – A fim de se mitigar esse caráter regressivo da tributação sobre o consumo, o princípio da capacidade contributiva impõe a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade, segundo a qual a incidência tributária sobre bens deve se dar na razão inversa da essencialidade desses bens e na razão direta da sua superfluidade. Em outras palavras, o peso da tributação deve recair mais intensamente sobre bens supérfluos, normalmente consumidos por indivíduos de maior renda, e menos sobre bens necessários, consumidos por todos, incluindo as pessoas de baixa renda. Essa técnica, ao permitir a não tributação de determinados bens que integram o mínimo existencial, também permite a realização da capacidade contributiva como limite da tributação.

17 – O que se pretende ao selecionar os bens a partir de sua essencialidade é exatamente identificar quais manifestações de riqueza são merecedoras de maior ou menor tributação. Assim, ao consumir um bem de luxo, o consumidor demonstra ser capaz de despender quantia além do necessário para sua sobrevivência. O mesmo não se pode dizer quando da aquisição de bens essenciais.

18 – Assim, a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade do bem ou serviço permite a concretização da capacidade contributiva relativa ou subjetiva no âmbito da tributação sobre o consumo.

19 – A Constituição Federal de 1988 prevê a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade para o IPI (art. 153, §3º, I) e o ICMS (art. 155, §2º, III). Todavia, muitos autores entendem que, enquanto relativamente ao primeiro tributo a seletividade é obrigatória, para o segundo ela é facultativa, ficando a cargo do legislador estadual decidir ou não pela adoção dessa técnica.

20 – Contudo, com base em uma interpretação sistemática do direito tributário brasileiro, conclui-se que a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade na tributação sobre o consumo é imperativo decorrente do princípio da capacidade contributiva. Nessa esteira, tem-se que, também em relação ao ICMS, a adoção da técnica em questão deve ser tida por obrigatória, sob pena de afronta direta ao princípio da capacidade contributiva.

21 – Portanto, se (i) o princípio da capacidade contributiva impõe a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade na tributação sobre o consumo e se (ii) muitos bens de demanda inelástica são essenciais – vez que a essencialidade é um dos determinantes do grau de elasticidade-preço da demanda –, tem-se que a tributação de bens de demanda inelástica pode restar limitada (ou até vedada) pela Constituição Brasileira de 1988. Logo, a adoção do referido “tributo ótimo” acima referido encontra óbices no sistema constitucional tributário.

22 – Todavia, nem todos os bens de demanda inelástica são essenciais, vez que existem outros critérios capazes de definir a elasticidade-preço da demanda. Assim, caso a demanda de um bem seja inelástica em virtude de fatores diferentes da essencialidade, poder-se-ia admitir, em princípio, o referido “tributo ótimo”, sem que houvesse ofensa à capacidade contributiva.

23 – Na prática, porém, sobretudo em relação ao ICMS, não tem havido respeito à seletividade em função da essencialidade. Como demonstrado, é mais vantajoso, em termos arrecadatórios, tributar bens de demanda inelástica. Nessa esteira, o Estado, muitas vezes, tributa intensamente tais bens, como ocorre com a energia elétrica. Entretanto, reitera-se, a inobservância da seletividade em função da essencialidade na tributação sobre o consumo implica ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

6. Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. A faceta perversa e regressiva na tributação sobre o consumo no atual Sistema Tributário Nacional. In: COSTA, Alexandre Freitas; RODRIGUES, Raphael Silva (coord.). *Tributação sobre o consumo*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. São Paulo, Malheiros: 2010.

BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: allgemeines Steurrecht*. 2. ed. München: Beck, 1994.

_____. *Steuerrecht*. 13ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2010.

_____. Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem. In: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2001.

_____. Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4.

BRASIL. *Constituição [da] República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 07 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 634457. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravados: Glamour Confeitaria Ltda. e outro. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 05 ago. 2014. Disponível em: <<http://re-dir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6519626>>. Acesso em: 08 set. 2017.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti. *Direito e economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ENGLISCH, Joachim. *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.

ESPÍRITO SANTO. *Lei 7.000, de 27 de dezembro de 2001*. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/leis/2001/lei%207000.htm>>. Acesso em: 07 set. 2017.

FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação: qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 Anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83-94, abr. 2014. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/540/383>. Acesso em: 08 set. 2016.

HEY, Johanna. § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 22. ed. Köln: Otto Schmidt, 2015.

HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humbot, 1993, p. 361-365.

JOCHUM, Georg. *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht*. Berlin: LIT, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MANKIW, Gregory. *Introdução à economia*. São Paulo: Cengage CTP, 2013.

MATTOS, Leonardo Bornacki de; LIMA, João Eustáquio de. Demanda residencial de energia elétrica em Minas Gerais: 1970-2002. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v. 15, n. 3, set./dez. 2005.

MENDES, Marcos. *Por que o Brasil cresce pouco?: desigualdade, democracia e baixo crescimento no país do futuro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993.

NOGUEIRA, Ana Karlla Magalhães; SANTANA, Antônio Cordeiro de; GARCIA, Wilnália Souza. A dinâmica do mercado de açaí fruto no Estado do Pará: de 1994 a 2009. *Rev. Ceres*, Viçosa, v. 60, n. 3, mai./jun. 2013.

NOVOA, Cesar García. El principio de no discriminación en materia tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

PINDYCK, Robert; RUBINFELD, Daniel. *Microeconomia*. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

REZENDE, Fernando: ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*, Brasília, n. 10, jun. 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume II. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

SCHMIDT, Kurt. Das Leistungsfähigkeit und die Theorie vom proportionalen Opfer. *Finanzarchiv*, Tübingen, n. 26, p. 385-404, 1967.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 70-77, nov. 2000;

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V 1. 2. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000.

TIPKE, Klaus *et al.* *Steuerrecht*. 22. ed. Köln: Otto Schmidt, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar: 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira *et al.* Sistema tributário e direitos fundamentais no constitucionalismo comparado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

_____. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada: 2011.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia: micro e macro*. São Paulo: Atlas, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2010.

_____. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014.

