REVISTA DE DIREITO INTERNACIONAL ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO
RDIET

RDIET, Brasília, V. 16, nº 2, p. 48 – 80, Jul-Dez, 2021

A NORMATIVIDADE E O SENTIDO DA SELETIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

THE NORMATIVITY AND THE SCOPE OF THE MULTIPLE-RATES CONSUMPTION TAXATION IN BRAZIL

Paulo Victor Vieira da Rocha *

Marina da Silva Fernandes **

RESUMO: O presente trabalho busca analisar o conteúdo e alcance da seletividade da tributação sobre o consumo no Brasil, iniciando por demonstrar porque se sustenta que que ela é instrumento de mitigação da tendência à regressividade que esses tributos apresentam e, portanto, um instrumento para realização do princípio da capacidade contributiva nos tributos não pessoais. O escopo do trabalho se limita ao ICMS e ao IPI. Afirma-se sobre eles as teses de que: 1) a seletividade do IPI é uma determinação constitucional, ao passo que, em relação ao ICMS ela é uma faculdade do legislador; 2) no caso do ICMS, se o legislador optar por uma tributação seletiva, o único critério possível de seletividade é a essencialidade da mercadoria; 3) a essencialidade a que se refere o texto constitucional é uma seletividade justificada na fiscalidade, como função repartidora de encargo (*Lastenausteilungsfunktion*) e não na extrafiscalidade, como função indutora (*Lenkungsfunktion*).
Palavras-chave: Impostos; Consumo; Seletividade; Princípios; Constituição.

ABSTRACT: The current paper seeks to analyze the content and scope of the multiple-rates constitutional rules concerning consumption taxation in Brazil and it introduces the case by demonstrating that it is an instrument to mitigate the tendency to regressivity of these taxes and, therefore, an instrument for the realization of the ability to pay principle. The scope of this work is

Artigo recebido em 24 de setembro de 2021.
Artigo aceito em 28 de março de 2022.

* Professor do Programa de Mestrado em Direito Tributário Internacional do IBDT. Coordenador do Programa de Especialização em Direito Tributário Brasileiro do IBDT. Professor Adjunto da UEA e vinculado ao Programa de Mestrado em Direito Ambiental. Pós-doutorando na USP. Email: paulovictor@usp.br

** Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo. Advogada em VRMA Advogados e Consultores. Email: marina.fernandes@vrbf.com.br

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

limited to ICMS (state-level VAT-like tax) and IPI (federal VAT-like tax). The main premises are that: 1) the multiple-rates regarding the IPI are mandatory, whereas, concerning the ICMS they are under legislative discretion; 2) in the case of ICMS, if the legislator opts for a multiple-rates taxation, the goods' essentiality is the only possible criterion for the definition of rates; 3) the essentiality to which the constitutional text refers is a criterion of the burden-sharing function (*Lastenausteilungsfunktion*) of tax rules, not of its regulatory functions (*Lenkungsfunktion*).
Keywords: Taxes; Consumption; Multiple-Rates; Principles; Constitution.
.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO; 3. A ESSENCIALIDADE DO PRODUTO OU DA MERCADORIA COMO ÚNICO CRITÉRIO DE SELETIVIDADE; 4. A ESSENCIALIDADE FUNDADA NA FUNÇÃO REPARTIDORA DE ENCARGO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal está em vias de encerrar um julgamento[1] bastante relevante que tem por objeto alguns contornos do assim-chamado princípio da seletividade no âmbito do ICMS.[2] No momento de elaboração deste trabalho, o julgamento conta com três votos proferidos, seguidos de um pedido de vista. Os referidos votos convergem no sentido de que a alíquota de ICMS incidente sobre serviços de comunicação ser maior que a alíquota geral de cada Estado (em geral 18%) fere o princípio da seletividade e convergem parcialmente em relação à alíquota incidente sobre energia elétrica, já que o Min. Alexandre de Moraes expressou posição no sentido de que, embora essencial o bem em questão, suas alíquotas podem, em alguma medida, ser maiores que a alíquota geral, sob justificativas extrafiscais.

[1] Nota 1: o presente artigo foi submetido para avaliação em 24/09/2021, quando o julgamento não havia sido encerrado.
[2] STF. RE 714.139, **Relator Ministro Marco Aurélio**. D.J. 21/06/2021.

O presente trabalho não ignora, portanto, este julgamento, mas, até porque ele está em curso, não se dirige à sua análise exatamente. Ele tem por objeto duas questões, de certo modo, prévias àquela discussão (tópicos 2 e 3 do presente trabalho). Somente a terceira questão enfrentada aqui tem relação direta com o que está prestes a ser decidido por aquele tribunal (tópico 4).

Trata-se de questões cujo enfrentamento depende da assunção de uma série de pressupostos conceituais e metodológicos, sob pena de se atingir uma extensão textual incompatível com artigos acadêmicos, especialmente levando-se em conta a praxe no Brasil e na maioria dos países de tradição jurídica romano-germânica. O primeiro desses pressupostos diz respeito à própria definição de tributos sobre o consumo. Sabe-se que alguns tributos como o ISS e as contribuições sociais sobre a receita ou faturamento podem ser considerados, sob certas perspectivas, tributos incidentes sobre a "renda consumida".[3] Contudo, como corte metodológico, adota-se aqui a repercussão jurídica dos tributos ao longo das cadeias de produção e circulação – que se dá por meio do creditamento em cada etapa de incidência do tributo devido na etapa anterior – como critério de identificação da incidência sobre o consumo.[4]

Este critério é identificado no IPI e no ICMS, por se tratar de impostos plurifásicos e não cumulativos, de modo que, em todo seu ciclo de incidência eles têm seu ônus juridicamente repercutido até o final de tal ciclo, já que apenas o último elo da cadeia, que não for contribuinte do imposto, não terá direito ao mecanismo legal de repercussão, que, repita-se: é jurídica. [5] As contribuições sociais

[3] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 74.
[4] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 415. DERZI, Misabel; BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 641. YAMASHITA, Douglas. *Klaus Tipke / Douglas Yamashita,* ***Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.*** São Paulo: Malheiros, 2002, p. 105.
[5] DERZI, Misabel Abreu Machado. **Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado**. In: *Luís Eduardo Schoueri, Fernando Zilveti (coords.), Direito tributário: estudos em homenagem a*

sobre a receita não têm uma tal garantia constitucional, tanto que, em diversas situações, incidem de forma completamente cumulativa. A garantia constitucional de não cumulatividade desses tributos plurifásicos, portanto, é o critério segundo o qual eles são aqui considerados incidentes sobre a renda consumida.

Aliás, esta é outra premissa deste trabalho, a de que todos os tributos incidem sobre a renda e o que diferencia suas bases de incidência é o momento da circulação da renda em que o tributo a onera: i) o momento em que a renda é auferida; ii) o momento após o qual a renda é poupada; iii) o momento em que a renda é consumida. [6] Daí falar-se em tributos sobre a renda (stricto sensu), o patrimônio e o consumo ou em incidência sobre a renda auferida, poupada e consumida.

E como o objeto da tributação é sempre o mesmo, a renda, a outra premissa aqui assumida é a de que o princípio da capacidade contributiva é mandatório na graduação de todos os impostos e contribuições que tenham fato gerador típico de imposto (aquele que revela capacidade contributiva e que não é vinculado a uma atividade estatal).[7] Dito de outro modo, a capacidade contributiva é o critério de comparação entre contribuintes desses tributos. Ela é, assim, o critério primário de graduação deles.[8]

Brandão Machado. São Paulo: Dalética, 1998, pp. 116-142 (124-125). YAMASHITA, Douglas. *Klaus Tipke / Douglas Yamashita,* ***Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva****.* São Paulo: Malheiros, 2002, p. 105. DERZI, Misabel Abreu Machado. MOREIRA, André Mendes. **A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas.** *Aires Fernandino Barreto (Coord.). Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 532-560 (547, 551).

[6] MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance on Theory and Practice**. 5th ed. Singapore: McGRAW-Hill Book Company, 1989, p. 16.
SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, p. 171.

[7] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Substituição tributária e proporcionalidade**. São Paulo: IBDT, Quartier Latin, 2012, p. 54.

[8] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 283.

Fala-se em critério primário porque na maioria dos impostos e contribuições sociais sobre a receita ou faturamento é possível que o legislador adote critérios de comparação distintos da capacidade econômica do contribuinte, ou seja, critérios que com ela "concorram" e, assim, a mitiguem como parâmetro de comparação[9], ou, como explica Schoueri[10], fazendo com que o legislador promova mais e diferentes "cortes" no universo de contribuintes e situações, em termos de equidade vertical.

Com efeito, a adoção desses outros critérios de comparação, que mitiguem a graduação dos tributos conforme a capacidade econômica do contribuinte, depende de justificativas ditas extrafiscais, ou seja, aquelas baseadas na Ordem Econômica ou na Ordem Social de cada ordenamento constitucional. Em geral, fala-se em "efeitos indutores" ou nos "efeitos da função indutora" (*die Auswirkungen der Lenkungsfunktion*) [11], que justifiquem aquele critério "concorrente" da capacidade contributiva[12], ou seja, que com ela concorra e, assim, mitigue sua eficácia.

Repita-se, então, que a capacidade contributiva é o critério de graduação de impostos e contribuições com fato gerador típico de impostos, portanto, de definição de base de cálculo e alíquotas. Quando impostos são pessoais, desenhados para gravar a capacidade contributiva de quem pratica seus fatos geradores, a aplicação deste critério é mais simples. Ela se torna mais difícil nos tributos não pessoais, aqueles que pressupõem como manifestação de capacidade contributiva um fato

[9] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 282.
[10] SCHOUERI, Luís Eduardo. ***Direito tributário***. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 408.
[11] VOGEL, Klaus. **Der Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts.** *StuW Nr. 2 (1977/97)*, p. 107.
[12] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 204.

objetivamente considerado, em princípio, independentemente de quem o pratique, como o consumo de um dado bem.[13]

Por isso, as ciências voltadas às Finanças Públicas há muito identificaram uma tendência dos tributos não pessoais, sobre o consumo, a terem efeito regressivo, ou seja, de incidirem efetivamente de forma mais intensa sobre aqueles que manifestam menor capacidade contributiva. Isso porque, de forma extremamente simplificada, se a base de incidência é o consumo da renda, há uma tendência muito forte aos mais pobres consumirem a totalidade de sua renda e aos mais ricos consumirem de sua renda uma parcela inversamente proporcional ao total auferido, em uma lógica segundo a qual, quanto mais renda se aufere, maiores condições se têm de poupar uma parcela maior dela, ou seja, quanto mais se ganha mais se pode poupar, mais se tem a possibilidade de escolher consumir menos e, portanto, menor carga de tributo sobre o consumo sofrer.[14]

Esta tendência à regressividade, portanto, também há muito teve como contramedida de política fiscal a seletividade desses tributos, de modo que, se presume ter maior capacidade contributiva o consumidor de bens mais supérfluos, que, portanto, deveriam ser tributados por alíquotas maiores.[15] Já os bens mais essenciais, embora presumidamente consumidos por todos, tendem a representar uma parcela de consumo tanto maior quanto menor for a capacidade contributiva do

---

[13] HEY, Johanna. **§ 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht.** In: *Tipke/Lang Steuerrecht.* 21. Auf. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2013, p. 79, Número de margem 70. DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 128. MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**. Quartier Latin: 2012, p. 166.

[14] MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practice**. 5th ed. Singapore: McGRAW-Hill Book Company, 1989, p. 241. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. *19ª Ed., atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo.* Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 275-276. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 76.

[15] MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practice**. 5th ed. Singapore: McGRAW-Hill Book Company, 1989, p. 435. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 1097-1098.

indivíduo.[16] Assim, consumir bens essenciais não necessariamente revelaria qualquer capacidade contributiva, ao passo que consumir artigos de luxo, presumida, mas, necessariamente, revelaria elevada capacidade contributiva.

Aliás, Ricardo Lobo Torres[17], chegou a afirmar que "bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana" não poderiam ter seu consumo tributado, por falta de "justificativa racional" e que "não obstante seja omissa a CF, é caso de imunidade tributária, a garantir o mínimo existencial". Esta é a lógica que explica a seletividade como instrumento de implementação do princípio da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, frisando-se ser a capacidade contributiva critério de comparação de justiça fiscal, como justiça distributiva, ou seja, diferenciando contribuintes na função repartidora de encargo.[18]

Por outro lado, coincidentemente ou não, a seletividade foi prevista expressamente pela Constituição Federal, exatamente em relação aos dois impostos que aqui são considerados como incidentes sobre o consumo, o ICMS e o IPI, reforçando a delimitação temática deste trabalho. São os dois tributos que, pelo critério da repercussão legal obrigatória do seu ônus, imposta pela Constituição, são considerados por nós como sendo incidentes sobre o consumo e, de outro, são os mesmos em relação aos quais a Constituição prescreveu expressamente o princípio da seletividade.

Sabe-se que várias das premissas assumidas neste estudo podem ser disputadas e até objeto de intenso e estimulante debate, sendo assim, inclusive,

---

[16] MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practice**. 5th ed. Singapore: McGRAW-Hill Book Company, 1989, p. 403.

[17] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II: valores e princípios constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 321. No mesmo sentido: MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**. Quartier Latin: 2012, p. 167.

[18] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II: valores e princípios constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 325-326.

merecedoras de trabalhos específicos sobre elas. Mas, por necessidade metodológica, optou-se por assumi-las para o enfrentamento das questões a que nos propusemos.

2. A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A seletividade da tributação, de fato, não é objeto de consenso em debates sobre a tributação do consumo. Na literatura clássica, como no livro sobre o tema de Allan Schenk e Oliver Oldman, encontram-se argumentos razoáveis em desfavor da seletividade de tributação e em prol de uma incidência neutra. Nos dizeres dos Professores Schenck e Oldman, a existência de alíquotas múltiplas e de muitas isenções prejudicam a neutralidade, afetam os padrões de consumo, aumentam custos administrativos e de compliance e provocam distorções na economia[19]. Em sentido semelhante, o trabalho mais contemporâneo de Robert van Brederode.[20]

Por outro lado, há quem, como Alcides Jorge Costa[21], sustente não haver relação entre seletividade e capacidade contributiva, sob a premissa de que impostos não pessoais não seriam passíveis de graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Aliás, o autor chega a afirmar a "incompatibilidade" desses impostos com o caráter pessoal e com a graduação segundo a capacidade contributiva. Perceba-se, desde já – e isso é muito importante – que, segundo esta visão, não se

[19] "Nonuniform rates and extensive exemptions destroy neutrality and affect patterns of consumption, as well as patterns of production and distribution, while greatly increasing administrative and compliance costs."
"The advantage of most VATs over selective excise taxes is that the VATs are imposed on broad bases; that is, achieving more economic neutrality or less economic distortion."
SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. ***Value Added Tax: A Comparative Approach***. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 34/125.
[20] BREDERODE. Robert F. van. **Systems of General Sales Taxations**. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2009, pp. 39-45.
[21] COSTA, Alcides Jorge. **O princípio da capacidade contributiva**. *Revista de direito tributário (55/297),* jan-mar 1991, p. 301.

trata de negar a tendência à regressividade dos impostos sobre o consumo, nem o potencial da seletividade para mitigar esta regressividade e, assim, tornar o imposto compatível com o princípio da igualdade.

Parece que, na visão de Costa[22], o que se tem é apenas a adoção de uma premissa conceitual sobre capacidade contributiva um pouco diversa desta adotada aqui, já que a capacidade econômica assumida pelo autor é do contribuinte do imposto, aquele que pratica seu fato gerador e, como, de fato, não é este quem consome a renda, o imposto não é – e não deve ser – graduado conforme a capacidade contributiva dele, senão segundo a de quem consome a renda. Contudo, perceba-se que Costa não nega que a seletividade seja instrumento de implementação da função repartidora de encargo (igualdade fiscal), ele apenas considera que esta função tem como instrumento a seletividade relativa aos bens em vez da capacidade econômica do contribuinte.

Embora o mesmo Alcides Jorge Costa afirme categoricamente que a capacidade contributiva a ser levada em conta pelo legislador é a do contribuinte "de direito", devendo ser ignoradas as ditas repercussões econômicas do imposto, é preciso ter em mente que ele, ao tratar da seletividade, afirma de maneira igualmente categórica, que ela serve à igualdade, especialmente, à mitigação da tendência regressiva do ICMS e do IPI, o que é uma forma indireta de assumir uma consideração às condições de quem consome a renda, em vez da que quem pratica operações mercantis ou industriais[23].

Por outro lado, é preciso admitir a consistência sempre marcante do "Professor Alcides", que, apesar de fazer esta "concessão", ao considerar a perspectiva do consumo de determinados bens, a faz com a marcante reserva de que

[22] COSTA, Alcides Jorge. **O princípio da capacidade contributiva**. *Revista de direito tributário (55/297)*, jan-mar 1991, p. 302.
[23] COSTA, Alcides Jorge. **O princípio da capacidade contributiva**. *Revista de direito tributário (55/297)*, jan-mar 1991, p. 302.

ela é "falha" em alguma medida, até mesmo em levar objetivamente em conta a riqueza, ao lembrar que a baixa tributação de bens essenciais não impede que o abastado os consuma, do mesmo como como a tributação agravada de determinados bens "de luxo" impeça seu consumo pelos menos favorecidos.[24]

As ponderações de Costa são verdadeiras, mas partem da premissa de que capacidade contributiva só pode ser mensurada subjetivamente, daí sua relação umbilical com a pessoalidade dos impostos. Mas, em uma perspectiva conceitual mais ampla dela, ela admite uma perspectiva objetiva, captada pela essencialidade de certos bens consumidos. E, enfrentando, a objeção de Costa, é de se afirmar que o consumo de alimentos essenciais por alguém muito rico não nega o atributo de essencialidade de tais mercadorias e tampouco anula o fato de que vão corresponder à principal fatia de consumo dos mais pobres, assim como também não anula o fato de que, se esses bens correspondem à quase totalidade (senão totalidade) do consumo da renda dessas pessoas e se elas consomem a totalidade (senão totalidade) da sua renda auferida, a baixa ou nenhuma tributação desses bens respeita a capacidade contributiva dos mais pobres.

O fato de o imposto não se adequar perfeitamente à capacidade contributiva dos mais ricos (que acabam não suportando imposto ou suportando um muito baixo ao consumirem itens essenciais) não nega o fato de que tal imposto respeita (se efetivamente seletivo em função da essencialidade) a capacidade contributiva dos mais pobres.[25] São coisas diferentes, uma é não graduar o imposto daquele mais rico conforme sua capacidade contributiva, outra é não respeitar a capacidade contributiva do mais pobre.

---

[24] COSTA, Alcides Jorge. **O princípio da capacidade contributiva**. *Revista de direito tributário (55/297),* jan-mar 1991, p. 302.
[25] Em sentido muito semelhante: MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva.** Quartier Latin: 2012, p. 167.

Sobre a afirmação de que a alta tributação de bens supérfluos não impede seu consumo por pessoas de baixa capacidade contributiva, há dois contrapontos a fazer. Primeiramente, tal consumo é marginal, aliás, é bastante pouco provável e pouquíssimo comum e, aliás, quanto menor a capacidade contributiva em cada caso concreto, menor a probabilidade dele ocorrer. Por outro lado, na faixa de renda inferior ao necessário para o mínimo existencial (bastante comum no Brasil e em países em desenvolvimento, infelizmente) esta probabilidade beira zero. A segunda objeção a fazer é a de que, nos incomuns casos em que uma pessoa de baixa capacidade contributiva consuma bens supérfluos, ela estará fazendo uma opção (pouco racional, em geral) por manifestar objetivamente uma capacidade contributiva que ela (subjetiva e pessoalmente) não tem e, talvez, esta incidência não seja tão contrária à igualdade, por se tratar de uma opção, posto que muito rara.

Rendidas algumas homenagens à posição parcialmente contrária de Alcides Jorge Costa, é preciso ter em mente, novamente, para seguir adiante no trabalho, que uma coisa é negar a tendência à regressividade do IPI e do ICMS ou até mesmo assumir esta tendência, mas negando que a seletividade seja um instrumento de mitigação desse efeito regressivo. Não é essa a posição de Costa e da maioria da literatura, pelo menos no Brasil, como se evidencia neste tópico. A posição de alguns autores, como Costa, apenas parte de uma premissa mais estreita sobre capacidade contributiva, sem nunca negar que a seletividade seja instrumento de justiça fiscal ou da função repartidora de encargo das regras tributárias.

Dito de outro modo, no fundo, por adotar uma premissa conceitual um pouco mais estreita, Costa percorre caminho diverso, para, ao final, chegar à conclusão de que a igualdade fiscal ou a função repartidora de encargo perseguida nos tributos sobre o consumo têm sim a seletividade como instrumento – premissa adotada neste trabalho. A diferença é que o conceito de capacidade contributiva aqui adotado é um pouco mais amplo e a seletividade, como instrumento de repartição

de encargo, é medida para graduar o imposto conforme a capacidade contributiva, esta, sim, de forma ampla, o critério de comparação entre contribuintes na função fiscal – ou melhor – o critério imposto pelo princípio da igualdade sempre que regras sobre tributos se justificarem somente na função repartidora de encargos.[26]

Também vale a pena abordar a posição de Misabel Derzi[27], que, embora se assemelhe bastante à de Alcides Jorge Costa, analisa com um pouco mais de profundidade a relação entre seletividade e capacidade contributiva, para afirmar ser a seletividade "uma atenuação à igualdade", bem como que "em relação à seletividade, não se deve falar em capacidade contributiva em sentido pleno". Segundo Derzi, "a capacidade contributiva é o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade". No entanto, para ela, parece que só se gradua um imposto segundo a capacidade contributiva imprimindo-lhe pessoalidade. De outro giro, "tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operações relativas à circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para consumo". Assim, a pessoalidade, que, constitucionalmente, é devida sempre que possível, tem a seletividade a substituí-la nesses impostos, por uma questão de limitação prática.

Assim como em relação à posição de Alcides Jorge Costa, o que se pode afirmar neste trabalho é que, no fundo, a oposição que Derzi sustenta entre capacidade contributiva e seletividade não é tão forte e decorre de uma interpretação conceitualmente menos ampla do princípio da capacidade contributiva, que, por estar restrita à pessoalidade, acaba não podendo ser realizada nos impostos

---

[26] Visão bastante similar a esta adotada no presente trabalho pode ser encontrada também em: YAMASHITA, Douglas. *Klaus Tipke / Douglas Yamashita*, **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 108-109.

[27] DERZI, Misabel Abreu Machado. **Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações.** *Separada da Revista de direito tributário referente ao V Congresso Brasileiro de Direito Tributário.* São Paulo, 1991, pp. 162-194 (183).

não pessoais, de modo que a seletividade seria uma espécie de "second best" – um sucedâneo da pessoalidade, já que esta não seria uma medida possível em alguns casos. A diferença mais marcante, entre Costa e Derzi é que essa chega a afirmar que nos impostos não pessoais não é apenas a capacidade contributiva que é mitigada, senão também a própria igualdade.

Entretanto, mais uma vez, a afirmação parece decorrer de uma premissa também bastante restrita sobre a própria isonomia fiscal. Seria como se, para a autora, só houvesse igualdade quando o critério de comparação fosse a capacidade contributiva. Esta premissa é questionável, porque a igualdade ou é fiscal ou é extrafiscal.[28] Se a seletividade não cumprir a função repartidora de encargo, ela será considerada um critério que concorre com a capacidade contributiva e, por isso, precisará de uma justificação na Ordem Econômica (um efeito indutor), que parece não haver no caso.[29] Praticabilidade não é um efeito indutor, já que ela um meio intermediário para um fim maior que é a própria repartição de encargo, em suma: praticabilidade é justificação fiscal para regras tributárias.[30]

A seletividade sim é um critério menos preciso que a pessoalidade do imposto, para aferição da capacidade contributiva e, portanto, para repartição de encargo. Por isso, ela pode, por esta ótica, ser "menos isonômica" que a pessoalidade do imposto. Mas não deixa de ser um critério de comparação justificado na função repartidora de encargo, repita-se, porque ele não promove potencialmente um efeito indutor, pelo menos não é assim que ela é justificada pela enorme maioria dos

[28] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias.** *Revista direito tributário atual (32/256),* 2014, p. 261.
[29] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias.** *Revista direito tributário atual (32/256),* 2014, pp. 262-263.
[30] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias.** *Revista direito tributário atual (32/256),* 2014, pp. 269-273.

autores. Praticamente todos aqueles autores mencionados até agora como tendo visões, em alguma medida, opostas à premissa deste trabalho põem em dúvida ser a seletividade um instrumento do princípio da capacidade contributiva ou mesmo da redução da regressividade dos impostos sobre o consumo, mas não a afirmam como um instrumento de extrafiscalidade.

De forma sintética, talvez se possa afirmar que apenas porque esses autores (Alcides Jorge Costa e Misabel Derzi como grandes exemplos) só enxergam capacidade contributiva ao lado da pessoalidade é que acabam desvinculando a seletividade da capacidade contributiva. E como aqui se adota a capacidade contributiva como conceito mais amplo, também com aspecto objetivo e como único critério da função repartidora de encargo, é que a seletividade "se encaixa" nela.

Perceba-se, contudo, o quanto isso tudo é muito diferente de se negar que a seletividade seja instrumento de igualdade fiscal ou de repartição de encargos conforme critérios de justiça distributiva. Tal negativa implica defender que alíquotas únicas é que cumpririam esta função repartidora – e o fariam de forma até superior à própria seletividade, como, em alguma medida, parece ser o caso de Rita de la Feria e Michael Walpole[31]. Nessa linha de raciocínio, os principais argumentos contra a seletividade de alíquotas parecem ser: i) o de que alíquotas seletivas não tendem a ser repassadas no preço e, assim, tampouco tendem a reduzir a regressividade do imposto[32], ii) o de que a redistribuição de renda (função bem diferente da função repartidora de encargo, diga-se de passagem) é muito melhor atingida por impostos sobre a renda progressivos aliados a políticas de transferência de renda e bem-estar[33] ou, ainda, iii) o de que como o consumo dos mais ricos é muito abundante, inclusive

[31] FERIA, Rita de la; WALPOLE, Michael. **The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes.** *British Tax Review (5/637),* 2020.
[32] FERIA, Rita de la; WALPOLE, Michael. **The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes.** *British Tax Review (5/637),* 2020, pp. 640-643.
[33] FERIA, Rita de la; WALPOLE, Michael. **The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes.** *British Tax Review (5/637),* 2020, pp. 643.

o consumo de itens mais básicos, de modo que eles é que seriam beneficiados pelas alíquotas baixas sobre esses itens essenciais[34].

Essa última posição sim, é, em larga medida, contrária à premissa adotada neste trabalho. Contudo, é preciso deixar muito claro que, no caso brasileiro, este debate tem caráter mais político que jurídico, já que, de forma bastante singular no Direito – e, mais particularmente, no Constitucionalismo – Comparado, o Constituinte brasileiro de 1988 fez uma opção expressa pela seletividade. Diferentemente de outros contextos legais, em que se parte do princípio da igualdade ou, no máximo do princípio da capacidade contributiva, para se discutirem os instrumentos de sua implementação na tributação do consumo – e, aí, sim, faz sentido uma discussão jurídica sobre a relação entre igualdade, capacidade contributiva e seletividade – no caso brasileiro, o Constituinte de 1988 já se antecipou e tomou uma decisão sobre isso, regrando a seletividade e alíquotas do IPI e do ICMS.

Assim, este trabalho possui caráter dogmático e tem por objeto o Direito brasileiro, que, desde o plano constitucional, regula a seletividade da tributação. Tal regulação é feita de diferentes formas em relação ao IPI e ao ICMS. Com efeito, nos termos do art. 153, §3º, I da CF/88, o IPI *será* seletivo, em função da essencialidade do produto, ao passo que, nos termos do art. 155, §2º, III da CF/88o ICMS *poderá ser* seletivo em função da essencialidade do produto. Esta referência ao plano da literalidade constitucional é relevante porque, em função da seletividade da tributação sobre o consumo ser enxergada por muitos como uma exigência do princípio da capacidade contributiva[35] ou até do próprio princípio da igualdade[36],

[34] FERIA, Rita de la; WALPOLE, Michael. **The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes**. *British Tax Review (5/637),* 2020, pp. 644-645.

[35] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, pp. 86-89. MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988.** 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004 (1989), p. 75. CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 48. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros,

vozes autorizadas chegam a defender que o poder atribuído aos Estados de instituir alíquotas seletivas para o ICMS, configurar-se-ia como um "poder-dever"[37].

Perceba-se a distinção argumentativa. Apontou-se acima a existência de um debate riquíssimo sobre ser ou não a seletividade de alíquotas uma medida de graduação dos impostos sobre o consumo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Este trabalho assume a posição segundo a qual a seletividade é sim uma tal medida. No entanto, a questão seguinte é um pouco diversa. Dado que a seletividade de alíquotas, nos impostos sobre o consumo, representa um instrumento de implementação do princípio da capacidade contributiva, autores de enorme envergadura sustentam ser a própria seletividade uma obrigação imposta ao legislador pela Constituição, tanto em relação ao IPI quanto em relação ao ICMS.

Isso significa que, embora a textualidade dos dispositivos constitucionais atinentes ao IPI e ao ICMS seja distinta, seu conteúdo, ao final de contas, seria o mesmo, por força de uma interpretação, para além de literal, sistemática (com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva) e teleológica (ideais de justiça e solidariedade). Assim, segundo essa tese, a seletividade em função da essencialidade do produto seria obrigatória no regime constitucional de ambos os impostos.[38]

2003, pp. 55, 99. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 257-258. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 323. MOTA FILHO, Humberto Eustáquio. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 87.

[36] ÁVILA, Humberto. **Sistema Tributário Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 457-460.

[37] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 323. COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 370.

[38] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 109.

O argumento é respeitável, mas nos parece refutável e, aliás, vozes de também bastante peso o rejeitam[39]. Isso porque nos parece que a literalidade dos textos normativos não é apenas o princípio do processo interpretativo, mas também seu limite.[40] Os limites literais são os limites interpretativos. Para além disso, negar eficácia mínima ao plano da literalidade (por exemplo, transformando o verbo "poder" no verbo "dever") implicaria negativa de vigência ao dispositivo, por exemplo, por inconstitucionalidade, o que não se pode admitir no próprio plano constitucional, tratando-se de dispositivo da Constituição original.

Além desses argumentos, é importante acrescentar haver autores sustentando ter sido a facultatividade da seletividade do ICMS intencional por parte do Constituinte, tendo em vista a estreita relação do imposto com o consumidor e com pequenos comerciantes, diversamente do IPI, que recai sobre a industrialização. Para Ives Gandra Martins, o constituinte teria preferido que a seletividade do ICMS fosse facultativa, porque o imposto estadual abrangeria um universo maior de contribuintes que o IPI, de modo que a diversificação de alíquotas poderia ser de fácil adoção para grandes empresas, mas poderia se tornar penosa para o pequeno comerciante.[41] De maneira semelhante, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que, no caso do ICMS, a seletividade não pode ser muita ampla, sob o risco de penalizar determinados setores ou regiões do país.[42]Além disso, um breve, posto que resumido, percurso histórico pela construção do art. 155, § 2º, III da CF revela que a

[39] MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 95. MARTINS, Ives Gandra. **O sistema Tributário na Constituição**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 563. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 336. Não especificamente rejeitando o argumento, mas afirmando categoricamente que a seletividade do ICMS é facultativa para o legislador: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, **vol. II: valores e princípios constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 320.
[40] ÁVILA, Humberto. **Sistema Tributário Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 132.
[41] MARTINS, Ives Gandra. **O sistema Tributário na Constituição**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 565.
[42] CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 336.

questão referente à obrigatoriedade ou não de seletividade do ICMS não passou despercebida por diversas gerações de constituintes e, assim, a opção pela facultatividade desse regime no âmbito do ICMS parece ter sido deliberada e conscientemente adotada pelos órgãos constituintes, inclusive a Assembleia Nacional Constituinte de 1988, senão vejamos.

Até a Constituição de 1967 (com o texto alterado pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969) o princípio da seletividade aplicava-se somente ao IPI. Segundo estudos de Tilbery, uma das justificativas para a seletividade não ser aplicada ao ICM foi a existência de dois impostos sobre a movimentação econômica de mercadorias (ICM e IPI)[43]. Somente com a Constituição de 1988, o princípio da seletividade foi instituído em relação ao ICMS, nos termos do art. 155, §2º, prescrevendo que o imposto "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

A discussão teve início na Assembleia Nacional Constituinte de 1987, quando a Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas reconheceu que, embora o ICM possuísse alíquota uniforme nas operações internas, existiam muitos benefícios fiscais que resultavam em alíquotas múltiplas. Também na Assembleia, defendeu-se que, na tributação indireta, o princípio da capacidade contributiva deveria ser inserido com menção expressa à seletividade das alíquotas[44].

Em face do anteprojeto, foram apresentadas Emendas a respeito da seletividade do ICM, nas quais foram propostas diferentes redações. Em uma delas, foi proposta a redação de que o ICM "será seletivo" sob a justificativa de que "com o

---

[43] TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. *Direito Tributário Atual (10/2969)*, 1990, pp. 3.024-3.025.

[44] STF. RE 714.139, **Relator Ministro Marco Aurélio**. Voto do Ministro Dias Toffoli, D.J. 21/06/2021, pp. 8-9.
SENADO FEDERAL. **Anais do Senado Federal (Atas de Comissões)**, p. 123.Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituinte/5a_Subcomissao_De_Tributos,_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf. Acesso em 12/09/2021.

desaparecimento das alíquotas uniformes, há de haver norma de justiça fiscal tendente à menor regressividade desse tributo indireto" (grifo nosso). Já em outra das Emendas, foi proposta a redação "admitida a seletividade" sob a justificativa de que era "necessário dar aos Estados, de forma expressa, a possibilidade constitucional de estabelecer alíquotas seletivas, no ICM"[45]. Posteriormente, no Plenário, foi apresentada, ainda, uma Emenda que propôs a redação no sentido de que o ICMS "terá caráter seletivo" sob a justificativa de "limitar a autonomia dos Estados, predefinindo a seletividade do ICMS, referente a um imposto que se reveste, primariamente, de função fiscal" (grifo nosso)[46].

Perceba-se aqui, que, conforme destacamos nas breves transcrições feitas no parágrafo anterior, embora houvesse discussão sobre se a seletividade deveria ser obrigatória ou facultativa aos estados-membros, ambas as correntes assumiam a premissa de que ela cumpriria a função fiscal do imposto, ou, dito de forma mais precisa, a função repartidora de encargo das regras deste imposto, inclusive sob o argumento específico de que diminuiriam a tendência à regressividade inerente ao tipo de tributo em questão.

De todo modo, voltando ao processo de definição do texto constitucional atualmente em vigor, foi a partir do projeto de Constituição B, que se adotou a redação final, em vigor desde 1988, segundo a qual o ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"[47]. O projeto de Constituição B foi aquele analisado no início do segundo turno de votação pelo Plenário na Assembleia Constituinte de 1987-1988. Ao final do segundo turno e após

---

[45] SENADO FEDERAL. **A Gênese da Constituição de 1988**, p. 316. Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/GeneseConstituicao/pdf/genese-cf-1988-2.pdf#cap4r. Acesso em: 12/09/2021.

[46] SENADO FEDERAL. **Bases da Assembleia Nacional Constituinte 1987-1988**. Disponível em: https://www6g.senado.gov.br/apem/data/data/EMEN-S/67645.html. Acesso em 13/09/2021.

[47] SENADO FEDERAL**. A Gênese da Constituição de 1988**. Senado Federal, p. 175. Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/GeneseConstituicao/pdf/genese-cf-1988-2.pdf#cap4r . Acesso em: 12/09/2021.

as alterações efetuadas no Projeto B foi votado o projeto de Constituição C, que, por fim, resultou na redação final, também denominada projeto de Constituição D[48].

Perceba-se que, além de a literalidade textual se referir ao verbo "poder" em vez de "dever", um percurso histórico pelo processo legislativo evidencia que o órgão constituinte conhecia o debate sobre a obrigatoriedade ou não da seletividade, enfrentou-o e optou pela natureza opcional do formato do imposto para os estados-membros.

A isso tudo alie-se o fato acima noticiado, de não haver consenso nas ciências das finanças, sobre ser a seletividade, pelo aspecto normativo, uma medida adequada à promoção da justiça fiscal[49] ou da assim-chamada "função repartidora de encargo" (*Lastenausteilungsfunktion*)[50] das normas tributárias. O mesmo se dá no âmbito do Direito. Com efeito, a literatura, especialmente, no Direito Comparado, revela debates intensos em torno do tema e, mais que isso, revela argumentos, no mínimo, muito respeitáveis em favor de uma tributação neutra sobre o consumo, como defendido pela Prof. Rita de la Feria e por Michael Walpole[51], já mencionado acima.

Não que com isso se queria negar a posição logo acima assumida neste trabalho, em boa medida, contrária à tese de de la Feria e Walpole. A premissa assumida aqui, é a posição de autores como Coêlho, segundo quem a seletividade se adequa à justiça fiscal: "O princípio da seletividade permite a adequação do ICMS aos critérios da justiça fiscal, já que [...] não leva em conta os interesses dos comerciantes

---

[48] SENADO FEDERAL. **A Gênese da Constituição de 1988**. Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/GeneseConstituicao/. Acesso em: 12/09/2021.

[49] DE LA FERIA, Rita; WALPOLE, Michael. **The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes.** British tax Review. Thomson Reuters and Contributors, 2020, p. 638.

[50] TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. ***Direito Tributário (*Steuerrecht*).*** Tradução brasileira para o português da 18ª ed. de Luis Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 175.

[51] DE LA FERIA, Rita. WALPOLE, Michael. ***EU VAT The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes.*** British tax Review. Thomson Reuters and Contributors, 2020, p. 645.

ou prestadores (contribuintes de direito), mas os dos consumidores finais (contribuintes de fato)."[52] No mesmo sentido, registrem-se posições já clássicas como a de Giardina[53], bem como a de Moschetti[54], segundo quem, de forma mais específica, a seletividade é instrumento de impressão de pessoalidade aos tributos "indiretos" e, por sua vez, tal pessoalidade é uma exigência do princípio da capacidade contributiva.

O intenso debate em torno de ser ou não a seletividade um instrumento de justiça fiscal justifica a interpretação segundo a qual o próprio Constituinte teria optado por alguma mitigação à seletividade, em relação ao ICMS, ou seja, embora este trabalho assuma a tese segundo a qual a seletividade serve à função repartidora de encargos segundo a capacidade contributiva, respeitam-se argumentos contrários e se lhes reconhece a razoabilidade. E é isso, aliado à literalidade do texto constitucional, que parece fortalecer a interpretação segundo a qual o Constituinte deliberadamente teria permitido, sob certa perspectiva, a discutida mitigação da seletividade e, por assim dizer, talvez, do próprio princípio da capacidade contributiva.

Este debate em torno da seletividade em si e sua adequação à realização da justiça fiscal ou sua inadequação em relação à neutralidade da tributação, contudo, precisa ser objeto de um posicionamento neste trabalho, como condição necessária ao enfrentamento das demais questões propostas. Portanto, sim, é plausível a tese de que o Constituinte poderia ter optado por uma tributação neutra, ou não seletiva, assim como poderia optar pelo contrário, como fez em relação ao IPI. Mais que isso,

---

[52] CARRAZZA, Roque Antônio. ***ICMS***. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 470.
[53] GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributi***va.* Milano: Giuffrè, 1961, pp. 450-451.
[54] MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973, pp. 224-227.

ele poderia, como, de fato, o fez, optar por delegar ao órgão legislativo de cada estado-membro, a escolha por um modelo ou por outro.

E aqui se chega à primeira conclusão parcial deste trabalho. Embora o IPI deva ser obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade do produto, sob pena de inconstitucionalidade, o ICMS pode, a depender da escolha de cada órgão legislativo estadual, tanto ser neutro como ser seletivo, em função da essencialidade do produto. Contudo, se, de um lado, é opcional a adoção da seletividade das alíquotas do ICMS, de outro, esta seletividade é necessariamente vinculada a um critério, a essencialidade da mercadoria, e é disso que tratará o próximo tópico.

3. A ESSENCIALIDADE DO PRODUTO OU MERCADORIA COMO O ÚNICO CRITÉRIO DE SELETIVIDADE

Como já adiantado ao final do tópico anterior, não existe discricionariedade legislativa no que diz respeito ao critério de seletividade das alíquotas do ICMS. Em outros termos, o legislador estadual até pode, diferentemente do federal, em matéria de IPI, optar por um tributo que não seja seletivo. Contudo, se fizer a opção pela seletividade, ela, necessária e inafastavelmente, só pode se pautar pela essencialidade da mercadoria.[55]

Ocorre que não é simples a definição do sentido e alcance da expressão "essencial". A subjetividade desta definição é bastante evidente.[56] É bem verdade que alguns exemplos extremos podem estar fora desta zona de indeterminação de sentido do termo essencial, como alguns alimentos da subsistência mais elementar de uma determinada população (feijão e arroz no caso do Brasil ou milho, no caso de países como México, Peru e Colômbia) e alguns produtos de extremo luxo (caviar, trufas e carros superesportivos).

[55] ÁVILA, Humberto. **Sistema Tributário Constitucional.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 458.
[56] TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In: *Direito Tributário Atual*, Vol. 10. IBDT. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2.999.

Mas a maioria dos casos está sujeita a visões bastante distintas, a depender de fatores assaz subjetivos. As bebidas alcoólicas, em geral, são tidas como supérfluas, mas isso pode não parecer tão óbvio quando se pensa na cerveja no contexto da cultura alemã ou no vinho no contexto da cultura italiana ou francesa. Aliás, mercadorias consumidas para o lazer e práticas culturais seriam supérfluas? O que dizer do tabaco, pela perspectiva de um dependente químico?

Essas questões, embora variadas e multifacetadas, se situam no plano individual, isto é, todas dizem respeito ao que é essencial para o indivíduo, independentemente de quanto dissenso isso possa gerar, em razão de muito subjetivismo inerente a elas.

Acontece que uma parte das discussões sobre a essencialidade ou não de determinadas mercadorias pode ser vista com novas cores, quando encaradas pela perspectiva coletiva.57 Em outros termos, embora determinada mercadoria não possa (ao menos em princípio) ser encarada como essencial pela perspectiva do indivíduo, ela poderia ganhar este predicado pela perspectiva coletiva, por exemplo, porque sua produção ou mesmo consumo, em determinado local, tenha efeitos interessantes sobre o domínio econômico.[58]

Pense-se, por exemplo, na produção de cosméticos e produtos de beleza resultantes de processos ambiental e socialmente sustentáveis, desenvolvidos no interior da Amazônia, ou mesmo de motocicletas ou relógios na Zona Franca de Manaus, isso pela perspectiva da produção. Pense-se ainda, pela perspectiva do consumo, no emprego e uso maciço de equipamentos de geração de energia eólica no litoral do Nordeste brasileiro ou ainda de energia solar na quase totalidade do

[57] Admitindo de forma bastante ampla esta justificação extrafiscal para a seletividade: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 301. Admitindo, embora com muitas reservas esta justificação: FREITAS, Leonardo Buissa. **Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, pp.262-264.
[58] Idem.

território nacional. Por fim, do mesmo modo, pense-se na produção de alimentos orgânicos e baseada em elevados padrões de sustentabilidade ambiental, mas que, por óbvio, exigem elevados investimentos e tendem a encarecer os referidos produtos.

Não se justificariam alíquotas de ICMS ou de IPI (bem) menores que as gerais sobre operações com esses bens pelo princípio da seletividade em função da essencialidade do produto? Pela ótica geral, da sociedade e da realização dos objetivos da Ordem Econômica, não se trataria de bens ou mercadorias "essenciais"? A proposta é sedutora. Mas, em princípio, a resposta é: não. E é da fundamentação desta resposta que trata o último tópico deste trabalho.

4. A ESSENCIALIDADE FUNDADA NA FUNÇÃO REPARTIDORA DE ENCARGO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

O princípio da igualdade tem estrutura formal e relativa. Ele determina que os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais desigualmente, na medida de suas desigualdades. Mas não determina, por si mesmo, critérios materiais de comparação, por meio dos quais se definam quem são os diferentes e os iguais, ou melhor equivalentes. Pois, igualdade é um pouco diferente de identidade. Uma é absoluta e outra relativa[59].

Daí a afirmação de Schoueri de que quando se buscam os "iguais" para aplicação do princípio da igualdade, é sempre necessário indagar-se: "iguais em relação a quê?"[60]. Com efeito, dois sujeitos podem ser "iguais" em relação a um dado

[59] TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário**. In: *Brandão Machado (coord.). Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 516-527 (520).
SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 6.
[60] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 6.

critério e muito diferentes em relação a outro. Daí preferir-se falar em "equivalentes em relação a um dado critério de comparação". Esta é a opção feita no próprio texto constitucional brasileiro de 1988 (art. 150, II, CF/88), que, ao dispor sobre a isonomia em matéria tributária, proscreveu o tratamento desigual a contribuintes que estejam em situação equivalente (não igual).

A questão que segue é, portanto, identificar quais critérios de comparação entre contribuintes são válidos em termos constitucionais, ou, na expressão de Tipke[61], quais os princípios materiais de justiça o legislador pode adotar na diferenciação entre contribuintes. Não é objeto deste trabalho o longo percurso da dogmática jurídica em torno deste critério.[62] Portanto, assuma-se, aqui a capacidade contributiva como critério primário de comparação entre contribuintes em matéria de impostos[63] (afinal, estamos falando de IPI e ICMS).

A capacidade econômica, portanto, é tanto parâmetro para distinguir quem paga e quem não paga um imposto, quanto para graduar quanto cada um (dos que pagam) paga de imposto[64]. Acontece que ela não é o único critério de comparação entre contribuintes admitido constitucionalmente. Ela é apenas o critério primário65.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário: Territorialidade, Fonte e Universalidade.** Roberto Ferraz (Coord.). Princípios e Limites da Tributação, vol 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 321-374 (323-324).

[61] TIPKE, Klaus. **Die Steuerechtsordnung**. *B 1*. 2 auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pp. 282-285, 312-314, 316-321(especialmente, 318). Conferir também: TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia no Sistema Tributário.** In: *Brandão Machado (Coord*). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueir***a*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 516-527 (520-521).

[62] Para uma reconstrução bastante detalhada deste percurso, conferir: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 136-168, 273-288.

[63] Para detalhes mais precisos sobre os pressupostos metodológicos da ideia de "critério primário de comparação" e suas consequências dogmáticas: VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 175 ss.

[64] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade.** São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 128.

[65] Para detalhes mais precisos sobre os pressupostos metodológicos da ideia de "critério primário de comparação" e suas consequências dogmáticas: VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Direitos**

Todos os impostos devem incidir sobre fatos que revelem capacidade contributiva (regra)[66] e também devem, na maior medida possível, ser pessoais e graduados conforme este parâmetro (princípio)[67].

Já que a função primordial das regras de impostos é a chamada função repartidora de encargo (*Lastenausteilungsfunktion*)[68] e o critério de repartição dos encargos financiados por impostos é a capacidade contributiva, ela é critério que deve estar presente. No entanto, outros critérios podem concorrer com ela e, assim, mitigá-la, já que estarão também parametrizando a graduação de impostos, critérios esses como a localização geográfica, a sustentabilidade ambiental, o emprego de insumos locais, a geração de empregos locais.[69]

A validade constitucional desses critérios depende da possibilidade de se poderem "destacar"[70] das regras que os prescrevem certos efeitos, que sejam diferentes da repartição de encargos, mas que sejam valiosos pela perspectiva da Ordem Econômica, por exemplo, corrigindo falhas de mercado. Explorando os exemplos do parágrafo anterior, em princípio: i) a localização geográfica pode ser um critério constitucionalmente válido se seu emprego, como critério de graduação de impostos, implicar o efeito potencial de redução das desigualdades regionais; ii) a sustentabilidade ambiental (uso de energia limpa, por exemplo) pode ser um critério

---

fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 175.

[66] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor**. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais.** ***Revista tributária das Américas*** *(4/19),* 2011, pp. 48-49.

[67] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais.** ***Revista tributária das Américas*** *(4/19),* 2011, pp. 50-51.

[68] VOGEL, Klaus. **Der Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts**. *StuW Nr. 2 (1977/97)*, p. 107.

[69] VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. ***Direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade.*** São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 175.

[70] A expressão classicamente usada é aquela cunhada por Klaus Vogel: *abschichten*, que talvez possa ser traduzida por "seccionar" ou até "fatiar". VOGEL, Klaus. **Der Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts.** *StuW Nr. 2 (1977/97)*.

igualmente válido se implicar o efeito potencial de preservação do meio-ambiente equilibrado e a preservação de recursos naturais; iii) o emprego de insumos locais pode ser ainda um critério de diferenciação válido, se implicar o desenvolvimento regional de uma região pouco desenvolvida e estes insumos forem ambientalmente sustentáveis; iv) a geração de empregos locais pode ser igualmente válida se implicar potencialmente a contenção de êxodos populacionais excessivos e que só se verificam pela falta de desenvolvimento econômico.

As possibilidades são inúmeras e muitos desses efeitos podem ser atribuídos ao emprego de um mesmo critério desses apresentados. Mas o que se quer afirmar aqui é que esses são efeitos indutores e eles não podem ser confundidos com os efeitos repartidores de encargo. Como a justificação primordial das regras de impostos é a repartição de encargo[71] e a capacidade contributiva é o critério promotor do efeito repartidor, é ela o critério, digamos, primário de diferenciação entre contribuintes de impostos. O destaque de efeitos outros, os indutores de comportamentos, se faz necessário quando se identifica o emprego de um critério que "concorre" com a capacidade contributiva, porque esses efeitos precisam justificar o emprego desse segundo critério. Esses critérios, portanto, ao mesmo tempo em que promovem os efeitos indutores são por eles justificados. Tem-se critérios que servem à função indutora (*Lenkungsfunktion*)[72] das regras tributárias.

---

[71] VOGEL, Klaus. **Der Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts.** *StuW Nr. 2 (1977/97)*, p. 107.

[72] VOGEL, Klaus. **Der Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts.** *StuW Nr. 2 (1977/97)*, pp. 107-108. Em sentido similar, porém partindo da premissa de que os critérios justificados por funções extrafiscais mitigam não apenas o princípio da capacidade contributiva, mas a própria igualdade: TIPKE, Klaus. ***Die Steuerechtsordnung.*** *B 1.* 2 auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, p.329. HEY, Johanna. ***Tipke/ Lang, Steuerrecht***. 21 Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, pp. 94-97, num. márg. 124-136.
TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. ***Direito Tributário (*Steuerrecht*)***. Tradução brasileira para o português da 18ª Ed de Luis Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 230.

É isso que precisa ficar claro no debate sobre a fixação de alíquotas incidentes sobre operações com mercadorias que, embora não sejam essenciais para a vida humana digna, tenham seu consumo ou sua produção como algo desejável do ponto de vista da Ordem Econômica[73]. Se a seletividade é função da graduação de impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte e serve, portanto, à função repartidora de encargo, ela é mitigada ou contrariada pelo emprego de alíquotas que se justifiquem pelo seu efeito indutor. Essas alíquotas, portanto, não promovem a seletividade do imposto em função da essencialidade da mercadoria (ou produto). Elas mitigam a seletividade.

Em outras palavras, o critério de seletividade prescrito pela Constituição – a essencialidade – talvez só possa ser visto pela ótica individual, porque só ele serve à função repartidora de encargo em impostos que gravam o consumo (ou a renda consumida, para ser mais preciso). E isso se dá por uma razão: a prescrição constitucional expressa da seletividade em função da essencialidade do produto ou mercadoria. *Para ser possível que as alíquotas do ICMS e do IPI pudessem ser seletivas em função da essencialidade do produto ou mercadoria e esta essencialidade pudesse ser tanto individual (repartição de encargo conforme a capacidade contributiva) como coletiva (indução de comportamentos e realização de princípios da Ordem Econômica) bastava o Constituinte não dizer nada a respeito. Afinal de contas, no seu silêncio, o ICMS seria como todos os impostos, que, em geral podem ter suas regras justificadas tanto na função fiscal (repartição e encargo) como extrafiscal (indução).*

A isonomia, como regra geral, parece conviver com ambos. Regras tributárias são isonômicas tanto porque repartem encargos conforme a capacidade contributiva

[73] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 167-168.

quanto porque promovem objetivos da Ordem Econômica[74]. Não parece necessário haver qualquer dispositivo constitucional para que isso seja permitido. E quando se encara a essencialidade do produto pela perspectiva fiscal e extrafiscal é este o resultado.

A hipótese que se põe aqui é que talvez a única razão que reste para o Constituinte ter tratado expressa e diretamente da seletividade das alíquotas e lhes ter atribuído um único critério – a essencialidade – é exatamente a definição de que a graduação desses impostos precisa ser fiscal, ou seja, repartidora de encargo conforme a capacidade econômica do contribuinte. Este parece ser o conteúdo e alcance dos comandos postos pelos arts. 153, §3º, I e 155, §2º, III da CF/88.

Agora se estes dispositivos têm estrutura de regras e não admitem aplicação gradual ou se têm estrutura principiológica e prescrevem mandamentos de otimização, passíveis de aplicação gradual, admitindo mitigações justificadas em outros princípios constitucionais, é questão que, do ponto de vista acadêmico, foge ao escopo deste trabalho (e merece tratamento próprio em artigo dedicado a esta pergunta de pesquisa) e, de outro, precisa ser respondido pelo Supremo Tribunal Federal. Esta resposta dificilmente será dada pelo julgamento do RE 714.139, mas, ali podem ser fixados alguns pressupostos para o desenvolvimento dogmático do tema. Vale a pena aguardar ansiosamente pelo final desse julgamento.

Mas, independentemente de o STF admitir ou não a mitigação do princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias, o que se afirma aqui como tese central é que: *a seletividade é uma função fiscal, se justifica na repartição de encargo e, de outro giro, incentivar ou desestimular a produção ou consumo de determinados bens ou mercadorias pela ótica coletiva (Ordem Econômica ou Social) não é promover a seletividade em função da essencialidade dos bens.* É importante

[74] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 357.

frisar que, caso a seletividade seja interpretada pelo STF como princípio e, portanto, sujeita a mitigações, a indução de comportamentos não realizará tal princípio, senão o restringirá e isso implica necessidade de controle, seja em termos de proporcionalidade ou (ou até de outro método de controle de restrição a princípios constitucionais que se possa extrair da jurisprudência do STF). Por fim, em termos práticos, este controle implica um intenso ônus argumentativo em desfavor da medida indutora, já que, restritiva de um princípio constitucional, o da seletividade em função da essencialidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Tributário Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 19ª Ed., atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). **Direito Tributário Brasileiro.** 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BREDERODE. Robert F. van. **Systems of General Sales Taxations**. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista de direito tributário (55/297), jan-mar 1991.

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

DE LA FERIA, Rita; WALPOLE, Michael. **The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes.** British tax Review (vol. 5/637), 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações.** Separada da Revista de direito tributário referente ao V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 1991.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado.** In: Luís Eduardo Schoueri, Fernando Zilveti (coords.), Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dalética, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. MOREIRA, André Mendes. **A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil.** Aires Fernandino Barreto (Coord.), Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais.** São Paulo: Saraiva, 2010.

FREITAS, Leonardo Buissa. **Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 1961.

HEY, Johanna. **§ 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht**. In: Tipke/Lang Steuerrecht. 21. Auf. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004 (1989).

MARTINS, Ives Gandra. **O sistema Tributário na Constituição**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**. Quartier Latin: 2012.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance on Theory and Practice.** 5th ed. Singapore: McGRAW-Hill Book Company, 1989.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva.** Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. **Value Added Tax: A Comparative Approach**. Cambridge: Cambidge University Press, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário: Territorialidade, Fonte e Universalidade**. Roberto Ferraz (Coord.), Princípios e Limites da Tributação, vol 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In: Direito Tributário Atual (10/2969),1990.

TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário**. In: Brandão Machado (coord.), Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

TIPKE, Klaus. **Die Steuerechtsordnung**. B 1. 2 auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht).** Tradução brasileira para o português da 18ª ed. de Luis Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais.** Revista tributária das Américas (4/19), 2011.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: IBDT, Quartier Latin, 2012.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias**. Revista direito tributário atual (32/256), 2014.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. **Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

VOGEL, Klaus. Der **Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht: Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodelehre des Steuerrechts**. Steuer und Wirtschaft Nr. 2 (1977/97).

YAMASHITA, Douglas. Klaus Tipke / Douglas Yamashita, **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.