

As opiniões expressas nesta publicação são de inteira responsabilidade de seus autores e não expressam, necessariamente, as da FGV e do IPEA.

Copyright da tradução © 2017 by Editora Letramento

Diretor Editorial | Gustavo Abreu

Diretor Administrativo | Júnior Gaudereto

Diretor Financeiro | Cláudio Macedo

Logística | Vinícius Santiago

Revisão | Nathan Matos

Capa, Projeto Gráfico e Diagramação | Luís Otávio Ferreira

Conselho Editorial | Alessandra Mara de Freitas Silva; Alexandre Moraes da Rosa; Bruno Miragem; Carlos María Cárcova; Cássio Augusto de Barros Brant; Cristian Kiefer da Silva; Cristiane Dupret; Edson Nakata Jr; Georges Abboud; Henderson Fürst; Henrique Garbellini Carnio; Henrique Júdice Magalhães; Leonardo Isaac Yarochewsky; Lucas Moraes Martins; Luiz Fernando do Vale de Almeida Guilherme; Nuno Miguel Branco de Sá Viana Rebelo; Renata de Lima Rodrigues; Rubens Casara; Salah H. Khaled Jr; Willis Santiago Guerra Filho.

Todos os direitos reservados.

Não é permitida a reprodução desta obra sem  
aprovação do Grupo Editorial Letramento.

Referência para citação

AFONSO, J.R. [et.al]... (org.). *Tributação e desigualdade*.  
Belo Horizonte(MG): Letramento, 2017.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Bibliotecária Juliana Farias Motta CRB7- 5880

T822

Tributação e desigualdade / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]...  
– Belo Horizonte(MG): Letramento; Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

800 p.; 23 cm.

ISBN: 978-85-9530-041-5

1. Direito tributário.2. Pessoa jurídica – Impostos.3. Empresas  
– Impostos.I. Afonso, José Roberto [et al]...II. Título.

CDD 342.1191

Belo Horizonte - MG

Rua Magnólia, 1086

Bairro Caiçara

CEP 30770-020

Fone 31 3327-5771

contato@editoraletramento.com.br

grupoeditorialetramento.com.br

casadodireito.com



Casa do Direito é o selo jurídico do  
Grupo Editorial Letramento

# Tributação e Desigualdade

ORGANIZADORES

JOSÉ ROBERTO AFONSO

MELINA ROCHA LUKIC

RODRIGO OCTÁVIO ORAIR

FERNANDO GAIGER SILVEIRA



**ipea** Instituto de Pesquisa  
Econômica Aplicada

 **FGV DIREITO RIO**

# TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E EFEITOS REDISTRIBUTIVOS: ALÍQUOTAS REDUZIDAS CONFORME A ESSENCIALIDADE DOS PRODUTOS/SERVIÇOS (SELETIVIDADE) VERSUS ALÍQUOTAS UNIFORMES COM TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS (*REFUNDABLE TAX CREDITS*) PARA FAMÍLIAS DE BAIXA RENDA

Marciano Seabra de Godoi<sup>1</sup>

## INTRODUÇÃO

Nos debates que, no âmbito da Comissão de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária de Minas Gerais<sup>2</sup>, tivemos ocasião de realizar com representantes do fisco, da academia e de organizações do setor empresarial e da sociedade civil em geral, aflorou com muita intensidade a problemática da seletividade tributária, sua crise atual e a necessidade de avaliar possíveis alternativas a esse sistema, tal como vem preconiz

<sup>1</sup> Doutor (Universidade Complutense de Madri) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário, com pós-doutorado na Universidade Autônoma de Madri (bolsa CAPES). Professor da PUC Minas. Vice-presidente do

<sup>2</sup> Instituto de Estudos Fiscais – IEFi (Belo Horizonte). Advogado Instituída pelo Decreto 46.722/2015 e presidida pela Profa. Misabel Abreu Machado Derzi.

zando a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) em estudos recentes.

O presente artigo, desenvolvido no âmbito do Programa de Pesquisa em Finanças Públicas da Escola de Administração Fazendária – ESAF do Ministério da Fazenda no ano de 2016, busca, em primeiro lugar, avaliar criticamente a realidade concreta atual da seletividade tributária no Brasil, para, num segundo momento, examinar o modelo alternativo do Canadá (*refundable tax credits*), apontado pela OCDE como possivelmente mais apropriado do que o sistema de alíquotas reduzidas do atual IVA europeu para contrabalançar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo.

Pela formação acadêmica do autor do artigo e pela metodologia utilizada no Programa de Pesquisa em Finanças Públicas da ESAF, adotou-se uma visão transdisciplinar das finanças públicas, aliada à convicção da necessidade de realizar pesquisas acadêmicas com utilidade social destacada e alto potencial de utilização por parte dos formuladores da política fiscal.

### O SISTEMA ATUAL DA SELETIVIDADE – TEORIA E PRÁTICA

A seletividade tributária é uma técnica de graduação da incidência dos impostos indiretos, de modo que o gravame seja tanto menor quanto mais essencial for o consumo de determinado bem ou serviço. Como os mais pobres tendem a destinar seus parcos rendimentos quase que exclusivamente ao consumo dessas mercadorias e serviços ditos *essenciais*, a seletividade tende a proteger tal camada da população contra os efeitos do fenômeno da repercussão tributária<sup>3</sup>, pelo qual o ônus econômico dos tributos indiretos recai sobre os consumidores das mercadorias e serviços e não sobre os contribuintes dos impostos.

Por *essenciais* se devem entender os produtos e serviços que ocupam, em determinado contexto histórico-social, a cesta de consumo “do maior número dos habitantes do país”, tais como, no momento atual, os itens relativos “à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas”<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Cf. BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 17.<sup>a</sup> edição revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo, Rio: Forense, 2010, pp. 197-211.

Autores como Fernando Sáinz de Bujanda<sup>5</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>6</sup> e Misabel Derzi<sup>7</sup> apontam e destacam a íntima relação entre a seletividade e o princípio da capacidade econômica. Humberto Ávila sustenta posição contrária, afirmando que “a seletividade não decorre da capacidade contributiva”<sup>8</sup>, no que é apoiado por Alexandre Bainy<sup>9</sup>.

A nós nos parece inegável a íntima relação entre seletividade e capacidade econômica. Aos produtos essenciais devem ser atribuídas alíquotas menores<sup>10</sup> visto que seu consumo praticamente esgota o rendimento das camadas mais pobres, exatamente as camadas destituídas de capacidade contributiva<sup>11</sup>. Humberto Ávila reconhece que “a capacidade contributiva do sujeito passivo inicia depois que ele já gastou com a satisfação da sua existência mínima e da sua família”, mas sustenta que não tributar alimentos de primeira necessidade não se relacionaria à capacidade contributiva, “cujo significado normativo só se inicia logicamente de-

<sup>4</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12.<sup>a</sup> edição revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio: Forense, 2013, p. 490.

<sup>5</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p.447.

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume IV – Os Tributos na Constituição*, Rio: Renovar, 2007, p.178.

<sup>7</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12.<sup>a</sup> edição revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio: Forense, 2013, nota de atualização p. 492.

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, 2.<sup>a</sup> edição, São Paulo: Saraiva, 2006, p.388.

<sup>9</sup> BAINY, Alexandre Feliciano. *A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)*. Dissertação de mestrado (Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul), Porto Alegre: 2012, p.51.

<sup>10</sup> O meio natural para operar a seletividade é a graduação das alíquotas, mas nada impede que se utilizem outras técnicas com a mesma finalidade (reduções de bases de cálculo, isenções etc.).

<sup>11</sup> Neste mesmo sentido é a visão de Valcir Gassen, Sandra Paulino e Pedro D'Araújo no estudo “Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos”, In: GASSEN, Valcir (org). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira*, Brasília: Consulex, 2012, p.283-316.

pois [que o contribuinte garantiu a existência individual e familiar]”<sup>12</sup>. 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 entre ausência e presença de capacidade contributiva está no âmago do conteúdo normativo do princípio. O que há de peculiar na seletividade é que a capacidade contributiva em que se põe reparo não é a do contribuinte (de direito) e sim a de um terceiro, a saber, o consumidor do bem ou serviço tributado pelo imposto indireto<sup>13</sup>.

## SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE

Na extrafiscalidade, como é sabido, o tributo se presta primariamente a algo distinto da obtenção de recursos com os quais financiar os serviços e as políticas públicas<sup>14</sup>. Por meio de normas que ora agravam, ora reduzem a carga tributária normal, a extrafiscalidade busca primariamente induzir comportamentos no encalço do cumprimento de princípios da ordem econômica e social<sup>15</sup>, como a defesa do meio ambiente e a busca do pleno emprego.

Seria a seletividade de alíquotas em função da essencialidade dos produtos e serviços um fenômeno extrafiscal? Há autores que defendem que sim, que a seletividade seria um “critério implementador da extrafiscalidade”, que na seletividade o legislador implementaria um objetivo não-arrecadatório, um objetivo de “justiça social”<sup>16</sup>. Roque

12 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, 2.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2006, p.388.

13 “Quando se tem em mente que o tributo não incide sobre o produto, mas sobre a renda manifestada no ato do consumo, o efeito regressivo se torna imediato (...) por meio de alíquotas diferenciadas, torna-se possível corrigir ou, ao menos, amenizar aquele efeito” – SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 3.ª edição, 2013, p.399.

14 GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus límites constitucionales, *Revista Internacional de Direito Tributário*, vol. 1, n. 1, Belo Horizonte: Del Rey, jan-jun 2004, p. 219-262.

15 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio: Forense, 2005.

16 FUSO, Rafael Correia. *Seletividade tributária*. Dissertação de mestrado (Programa de Pós-graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo), São Paulo: 2006, p.113.

Carrazza sustenta que “o atual ICMS (...) deve ser um instrumento de extrafiscalidade, porquanto, a teor do art. 155, § 2.º, III da CF, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços””.

Parece-nos equivocada essa inclusão, no campo da extrafiscalidade, da seletividade de alíquotas de impostos indiretos em função da essencialidade do produto. A nosso ver, não se trata de extrafiscalidade, e sim de pura fiscalidade. Não se busca com a seletividade induzir qualquer comportamento; trata-se simplesmente de um expediente para dividir com justiça o ônus da tributação, segundo a presumida capacidade econômica dos consumidores, de modo a exigir mais de uns e menos de outros. Isso é fiscalidade pura e simples<sup>17</sup>. É conhecida a classificação de Klaus Vogel segundo a qual as normas tributárias podem ter função distributiva, indutora ou simplificadora<sup>18</sup>. Aumentar a alíquota dos impostos indiretos para produtos supérfluos e a diminuir para produtos essenciais nada induz, nem simplifica. Trata-se de simplesmente de distribuir ou repartir as necessidades financeiras do Estado segundo critérios de justiça distributiva.

Mesmo para aqueles que, como Tipke e Lang, veem a seletividade e a progressividade tributária como normas de finalidade social desconectadas da capacidade econômica, cabe diferenciar com nitidez o campo das normas dirigistas do campo das normas de redistribuição, alocando a seletividade no segundo e não no primeiro grupo<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> A doutrina brasileira possui certo vezo de enxergar extrafiscalidade em diversas incidências tipicamente fiscais, como a progressividade de alíquotas no imposto sobre a renda ou as isenções do imposto de herança para diminutas quantias transmitidas. Isso decorre de uma dificuldade de reconhecer que, no Estado Democrático de Direito, a fiscalidade não se resume à tutela de um cego interesse arrecadatório. Sobre o tema, cf. CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. *Extrafiscalidade – (Re) construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e Aplicações no Direito Tributário*, Belo Horizonte: Arraes, 2015.

<sup>18</sup> VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia de propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha, In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 543-554. No mesmo sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio: Forense, 2005, p. 27.

<sup>19</sup> Cf. TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Direito Tributário*, Volume I, tradução da 18.ª edição alemã de Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 175-179.

## HISTÓRICO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NO DIREITO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO. DIFERENÇAS ENTRE IPI E ICMS

Temos uma longa tradição de incluir nos textos constitucionais normas conclamando o legislador a adotar comportamentos voltados a imprimir seletividade às alíquotas dos impostos indiretos. Daí a haver realmente a prática concreta da seletividade na legislação ordinária dos impostos vai uma grande distância.

A Constituição de 1946 dispunha em seu art. 15, § 1.º, em relação ao antigo imposto de consumo (atual IPI), algo totalmente em linha com a ideia de seletividade exposta nos tópicos anteriores: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. Tal norma, inclusive, relacionava expressamente a isenção seletiva do imposto de consumo com a capacidade econômica dos consumidores ou contribuintes de fato.

Na Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, que promoveu profunda reforma no sistema tributário nacional, formulou-se para o IPI a norma da seletividade, tal como permanece em vigor até hoje. Segundo o parágrafo único do art. 11 de referida Emenda, o IPI “é seletivo em função da essencialidade dos produtos”. Norma de idêntico teor consta da Carta de 1967 (art. 22, § 4.º), de sua Emenda n.º 1 de 1969 (art. 21, § 3.º) e da Constituição de 1988 (art. 153, § 3.º, I). A seletividade do IPI, nos mesmos termos acima, foi disposta também no Código Tributário Nacional de 1966, em seu art. 48.

Para o ICM, criado em 1965 em substituição ao antigo imposto sobre vendas e consignações, a Emenda Constitucional n.º 18 estabeleceu regra oposta à da seletividade, no sentido da necessária uniformidade de alíquotas: “A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias (...)" – art. 12, § 1.º. Prevaleceu, então, a noção de estrita neutralidade de um imposto plurifásico sobre o consumo, em linha com o IVA europeu, no qual nosso ICM buscou inspiração.

Na Carta de 1967, a necessária uniformidade das alíquotas do ICM foi mantida, mas introduziu-se no sistema (art. 24, § 6.º da Carta de 1967) uma norma muito parecida àquela prevista no art. 15 da Constituição de 1946:

Os Estados isentaráo do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada.

Essa isenção seletiva do ICM para os gêneros de primeira necessidade, prevista na Carta de 1967, deixou de figurar no texto constitucional após sua Emenda n.º 1 de 1969, passando-se a prever uma norma genérica para todas as isenções do imposto (art.22, § 6.º):

As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

A Constituição de 1988 rompeu com a tradição constitucional (EC n.º 18 de 1965, Carta de 1967 e sua Emenda n.º 1 de 1969) de prescrever a uniformidade de alíquotas para o ICM. Transformado num imposto de abrangência muito maior do que o antigo ICM<sup>20</sup>, o ICMS passou a contar com a regra da seletividade, nos seguintes termos: “[o ICMS] poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art.155, § 2.º, III da Constituição de 1988).

Salta aos olhos a diferença entre a norma da seletividade voltada ao IPI e a norma da seletividade voltada ao ICMS. A primeira, em vigor entre nós desde 1965, é mandatória: o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art.153, § 3.º, I). A segunda, inovação do constituinte de 1988, é facultativa: o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art.155, § 2.º, III).

Os poucos autores que defendem que tanto para um imposto como para o outro a norma seria igualmente mandatória não oferecem, a nosso ver, qualquer argumento de peso para uma tal interpretação francamente contrária à formulação linguística das normas. Roque Antonio Carrazza afirma que seria “absurda” a interpretação segundo a qual a seletividade do ICMS seria apenas facultativa e, como argumento para tal assertiva,

<sup>20</sup> Os minerais, a energia elétrica, os combustíveis, as comunicações e os transportes interestaduais e intermunicipais, antes tributados pela União, passaram a integrar o campo de incidência do ICMS. Esses fatos tributáveis, que até 1988 não compunham a base de incidência do ICM, passaram, com o tempo, a ser responsáveis por aproximadamente a metade da arrecadação do ICMS, tal como será visto no final do presente estudo.

aduz que “todo poder é, ao mesmo tempo, um dever”, sendo aplicável à seletividade do ICMS a seguinte formulação de Ruy Barbosa: “Claro está que em todo poder se encerra um dever: o dever de não exercitar o poder, senão dadas as condições, que legitimem o seu uso, mas não deixar de o exercer, nas condições que o exijam”<sup>21</sup>.

Parece claro que o pensamento de Ruy se dirige a poderes concedidos sob determinadas condições, como no caso do poder de a União de criar impostos extraordinários no caso de guerra externa ou sua iminência (art.154, II da Constituição). Mas no caso da seletividade do ICMS, a Constituição não condicionou o exercício da faculdade a qualquer condição externa. Para ser coerente com a teoria de que “todo poder é também um dever”, Carrazza deveria defender a obrigatoriedade de a União criar, imediatamente após a promulgação da Constituição de 1988, o imposto sobre grandes fortunas (art.153, VII) e os impostos residuais mencionados no art.154, I da Constituição.

Parece-nos acertada a proposta interpretativa de Hugo de Brito Machado Segundo, no sentido de que a seletividade do ICMS é facultativa, sendo obrigatório o seu critério, a saber, a essencialidade das mercadorias e dos serviços<sup>22</sup>. Vale dizer: o legislador estadual pode, em tese, fixar alíquotas uniformes do ICMS para todas as mercadorias. Caso queira, contudo, graduar o ônus tributário diferenciando entre diversas categorias de mercadorias e serviços, então se impõe a adoção do critério geral da essencialidade das mercadorias e serviços.

É notório que a legislação tributária dos Estados, sem exceção, adota alíquotas distintas de ICMS para diversas categorias de mercadorias e serviços, não tendo sido escolhido, portanto, o caminho da uniformidade de alíquotas. Tendo escolhido o caminho da seletividade, da diferenciação de alíquotas do ICMS por categorias de mercadorias e serviços, terão os Estados brasileiros respeitado o critério da essencialidade das mercadorias e dos serviços? É o que se passará a examinar na seção seguinte.

21 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 3.<sup>a</sup> edição, São Paulo: Malheiros, p.202.

22 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.62, 2000, p. 70-77.

## A TORTUOSA PRÁTICA DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ICMS

Adotar ou não a seletividade no âmbito do ICMS é uma *faculdade* do legislador ordinário. Adotada a seletividade, porém, o critério a ser obrigatoriamente seguido é o da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Mas respeitar o critério da essencialidade não levará sempre aos mesmos resultados, havendo naturalmente uma margem de livre apreciação do legislador. Daí a advertência de Baleeiro, no sentido de que os resultados concretos da adoção da seletividade dependem do “discricionarismo honesto do legislador”, o qual, “fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas”<sup>23</sup>.

Com efeito, uma mesma mercadoria pode ser considerada essencial pela legislação de um Estado, e, por conseguinte, tributada com a menor alíquota, e ser considerada não-essencial pela legislação de outro Estado, submetendo-se a uma alíquota padrão do ICMS. Contudo, analizando-se separadamente a legislação de cada Estado que diferencia o ônus do ICMS por categorias de mercadorias e serviços, há de ser possível identificar uma lógica de valorização da essencialidade das mercadorias e dos serviços na definição do respectivo ônus tributário.

Logo nos primeiros anos após a promulgação da Constituição de 1988, Sacha Calmon Navarro Coêlho, analisando a faculdade de se adotar a seletividade no ICMS, escreveu com muito bom senso que, provavelmente, os Estados que aplicassem a seletividade iriam definir três faixas de alíquotas: “Uma de 25% mais ou menos para as mercadorias supérfluas ou suntuárias, outra de 17% mais ou menos para o grosso das mercadorias, e outra de 9% a 12%, por aí, para as mercadorias de grande consumo popular, gêneros de primeira necessidade”<sup>24</sup>.

Essa estrutura de três categorias básicas de alíquotas realmente se reflete, grosso modo, na maioria das legislações estaduais do ICMS<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12.ª edição revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio: Forense, 2013, p.490.

<sup>24</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*, Rio: Forense, 1991, 239.

<sup>25</sup> Cf. informações disponíveis em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais>.

Em Minas Gerais, por exemplo<sup>26</sup>, produtos como arroz, feijão, farinha, leite, máquinas e ferramentas agrícolas são tributados com uma alíquota menor (12%), reservando-se uma alíquota maior (25%) para produtos supérfluos, tais como armas e munições, fogos de artifício, joias, perfumes e cosméticos, e uma alíquota intermediária (18%) para a generalidade das mercadorias (alíquota padrão).

Contudo, algumas graves distorções, presentes na generalidade das legislações estaduais do ICMS, vêm de longa data comprometendo a coerência e a lógica da seletividade no âmbito desse imposto.

Uma primeira distorção é que, em geral, o rol de mercadorias essenciais submetidas a alíquotas reduzidas tende a englobar somente produtos alimentícios da cesta básica, deixando de fora itens essenciais relacionados, por exemplo, à limpeza doméstica e à higiene pessoal.

Mas a distorção mais grave se refere ao tratamento tributário conferido ao fornecimento de energia elétrica e de serviços de telecomunicação<sup>27</sup>. As legislações estaduais invariavelmente tributam esses itens com alíquotas próximas de 30%, superiores, portanto, à alíquota destinada aos produtos supérfluos (perfumes, cosméticos, armas e munições). Em Minas Gerais, a alíquota atual para o fornecimento de energia elétrica para consumidores residenciais é de 30%. Como o ICMS está incluído em sua própria base de cálculo (cálculo por dentro), isso representa para o consumidor residencial um ônus de nada menos do que 42% sobre o valor da tarifa de energia elétrica. Em todos os demais Estados, a situação é semelhante.

26 Cf. SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *A seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS) no Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, 2015, texto ainda não publicado, cedido gentilmente pelo autor.

27 Cf. SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *A seletividade...*; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.62, 2000, p. 70-77; BAINY, Alexandre Feliciano. *A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)*. Dissertação de mestrado (Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul), Porto Alegre, 2012; MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. *A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS*, dissertação de mestrado, Universidade de Fortaleza UNIFOR, 2007.

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 atribuíveis 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. 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, cigarro, 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%).

Marcelo Casseb Continentino defendeu a validade das alíquotas progressivas de ICMS sobre a energia elétrica, o que a seu juízo seriam um “reclame da própria Constituição de 1988”. Segundo ele, a alíquota de 25% aplicada pelo Estado de Pernambuco ao consumo de energia elétrica acima de 120 KWh mensais seria válida, visto que proporcional à capacidade econômica dos consumidores<sup>28</sup>.

Como afirmamos antes, o problema não está em tributar a energia elétrica da tarifa social (consumos diminutos) com uma alíquota inferior, ou mesmo isentá-la do imposto. O problema está em definir uma alíquota de 25%, 30% ou mais para a energia elétrica consumida pelas residências que não se encaixam no âmbito da tarifa social. Continentino defende que essas alíquotas mais altas corresponderiam à capacidade econômica dos consumidores, mas não estende sua análise às demais alíquotas do ICMS vigentes no Estado de Pernambuco. Será razoável equiparar a presumida capacidade econômica dos consumidores de energia elétrica com a presumida capacidade econômica do consumidor de “esquis aquáticos, pranchas de surfe, pranchas a vela, tacos, bolas e outros equipamentos para golfe”, mercadorias para as quais a legislação pernambucana<sup>29</sup> define atualmente a mesma alíquota de 25%?

<sup>28</sup> CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação se alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva, *Revista Dialética de Direito Tributário*, 141, 2007, p.119.

<sup>29</sup> As alíquotas do ICMS de Pernambuco podem ser consultadas em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais/pernambuco.pdf>, Acesso em 29.7.2016.

Pelo critério da essencialidade das mercadorias, expressamente consignado na Constituição, é risível tributar o consumo de energia elétrica a patamares superiores aos aplicáveis ao consumo de produtos como joias, cigarro, perfumes, fogos de artifício e refrigerantes importados, tal como se dá atualmente em Minas Gerais. Por outro lado, ao contrário do que afirma Continentino, não adianta recorrer ao critério da capacidade econômica para tentar justificar a incidência de alíquotas de 25%, 30% ou mais sobre a energia elétrica, visto que nada justifica presumir que a capacidade econômica manifestada pelas famílias no consumo de energia elétrica seja equivalente à capacidade econômica manifestada na compra de tacos de golfe, sais perfumados para banho ou obras de pérola naturais ou cultivadas (mercadorias para as quais a legislação pernambucana define a mesma alíquota da energia elétrica).

Outra evidência de que a questão nada tem a ver com um pretenso respeito à capacidade econômica é que a mesma legislação pernambucana reserva sua maior alíquota de ICMS (30%) para os serviços de comunicação, tributados mais pesadamente do que “balões, dirigíveis, planadores, asas voadoras, ultraleves, iates e jet-skis”, itens aos quais se aplica a alíquota de 29%.

Portanto, na prática, costumam coexistir nas legislações estaduais atuais quatro degraus de alíquotas: alíquotas de 7 a 12% para produtos básicos, quase todos do setor alimentício; alíquotas de 17 e 18% aplicáveis à generalidade das mercadorias; alíquotas de aproximadamente 25% para produtos de fato supérfluos; alíquotas de aproximadamente 30% para energia elétrica, telecomunicações e combustíveis.

Fora da lógica desses quatro degraus de alíquotas, também costumam existir diversas mercadorias que, mesmo não ostentando o mesmo grau de essencialidade dos produtos da cesta básica, desfrutam de baixa tributação por força da guerra fiscal e suas inconstitucionais reduções de bases de cálculo, atribuições de créditos presumidos etc<sup>30</sup>.

A conclusão é que não é possível identificar, em nenhuma das legislações estaduais, uma lógica coerente de atribuição de ônus tributário em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços<sup>31</sup>. E por que isso ocorre? Seria por desconhecimento da Constituição? É claro que não. As causas mais profundas desse fenômeno se ligam à guerra fiscal e seus efeitos sobre a arrecadação do ICMS, como se verá na seção seguinte.

30 Cf. SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *A seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS) no Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, 2015, texto ainda não publicado, cedido gentilmente pelo autor.

## OS REAIS MOTIVOS PELOS QUAIS AS TELECOMUNICAÇÕES E A ENERGIA ELÉTRICA SÃO TRIBUTADAS PELAS MAIORES ALÍQUOTAS DO ICMS

Fernando Rezende aponta em seus aprofundados estudos sobre o ICMS<sup>32</sup> um dado muito significativo: mesmo com a sensível ampliação de sua base de incidência a partir de 1988, hoje se arrecada com o ICMS o mesmo que se arrecadava (em percentual do PIB) com o ICM nos anos seguintes à sua criação. Com efeito, em 1970 a carga tributária do ICM representou 7,15% do PIB<sup>33</sup>; em 2010, a carga do ICMS representou 6,90% do PIB, e em 2014 6,96% do PIB<sup>34</sup>.

Um dos ineludíveis efeitos da guerra fiscal entre os Estados é a erosão da parcela da base de incidência do ICMS que correspondia à antiga base de incidência do ICM. Para atrair os investimentos para o seu território, os Estados se lançam a um leilão, em que vence aquele que mais reduzir sua carga tributária sobre o setor automobilístico, sobre determinado setor industrial ou de transformação. Ao se deprimir a carga tributária aplicável a tais setores, os Estados têm de recompor de alguma forma sua receita, visto que as despesas públicas não participam do estranho leilão acima mencionado. E como se dá essa recomposição da receita?

<sup>31</sup> Como escreve René de Oliveira e Sousa Júnior acerca da legislação do ICMS em Minas Gerais, “como explicar que gasolina é tributada à alíquota de 29%, álcool carburante a 14%, óleo diesel a 15%, energia elétrica para uso residencial a 30%, bebidas alcoólicas a 30%, cerveja (bebida alcoólica) a 18%, alimentos industrializados, roupas, calçados, medicamentos a 18%, automóveis a 12%, material de construção a 12% e granitos e mármores a 7%?” - SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *A seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS) no Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, 2015, texto ainda não publicado, cedido gentilmente pelo autor.

<sup>32</sup> REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, *Cadernos Fórum Fiscal* n.º 10, Brasília, jun/2009; REZENDE, Fernando. ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação – Volume 2, FGV-IDP, sem local, sem data.

<sup>33</sup> REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, *Cadernos Fórum Fiscal* n.º 10, Brasília, jun/2009, 11.

<sup>34</sup> BRASIL, Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil – 2014*, Brasília, 2015, p.19.

Adotando-se pesadíssimas alíquotas sobre as *blue chips* (energia elétrica, telecomunicações e combustíveis), cujo setor apresenta baixo índice de sonegação (poucos fornecedores). Vejamos os dados que evidenciam esse quadro.

De 1998 a 2007, a taxa de crescimento real da arrecadação do ICMS com as *blue chips* (energia elétrica, combustíveis e telecomunicações) sempre superou a taxa de crescimento real do próprio imposto. No caso do setor secundário da economia, objeto preferencial da guerra fiscal, as taxas de crescimento real da arrecadação foram várias vezes negativas (1998, 1999, 2002, 2003, 2005, 2006), e, em termos reais, a arrecadação com esse setor não cresceu entre 1997 e 2007. Fernando Rezende também demonstra que, a partir de 1997, a arrecadação do ICMS com o setor primário e secundário não cresce em termos reais, enquanto a arrecadação com as *blue chips* cresce vertiginosamente. No Paraná, por exemplo, a arrecadação com combustíveis, energia e telecom representava 22% da arrecadação total em 1990, passando para 56% em 2005. No Brasil, a arrecadação com as *blue chips* representava 32% do total arrecadado em 1997, e mais de 45% do total arrecadado em 2007<sup>35</sup>. Ainda segundo os cálculos de Rezende, “cerca de 2/3 da receita do ICMS provém de atividades que respondem por algo em torno de 20% do PIB nacional (...) isso se tornou possível porque a carga tributária aplicada a essa parcela do PIB é maior do que o dobro da suportada pelas demais”.<sup>36</sup>

Vê-se, portanto, que as altíssimas alíquotas do ICMS aplicadas à energia elétrica e aos serviços de telecomunicação são incompreensíveis à luz da seletividade e da capacidade econômica, mas claramente explicáveis quando se tem em conta que a lógica da guerra fiscal e sua proliferação de benefícios fiscais reduziram drasticamente o índice de aproveitamento do potencial de arrecadação do imposto, provocando um sensível encolhimento da base sobre a qual o ICMS é efetivamente arrecadado.

35 REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, *Cadernos Fórum Fiscal* n.º 10, Brasília, jun/2009, 15-17.

36 REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, *Cadernos Fórum Fiscal* n.º 10, Brasília, jun/2009, p.26

## PANORAMA ATUAL DA SELETIVIDADE DE ALÍQUOTAS NO IPI

Em primeiro lugar, é preciso registrar que o peso arrecadatório do IPI vem caindo significativamente nas últimas décadas. No início dos anos 90, a arrecadação do imposto era de aproximadamente 2,4% do PIB<sup>37</sup>. Em meados dos anos 2000, a arrecadação do imposto já havia caído para metade desse valor<sup>38</sup>. A partir de 2009, a arrecadação do IPI caiu mais ainda e passou a representar menos de 1% do PIB, tendo registrado em 2015 o valor de 0,81% do PIB, um terço de seu valor no início da década de 90<sup>39</sup>.

No âmbito do IPI, vê-se um cumprimento satisfatório do mandamento constitucional da seletividade<sup>40</sup>, não se encontrando as graves distorções presentes no âmbito do ICMS. A atual Tabela de Incidência do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011, observa de modo bastante razoável a seletividade, onerando menos os produtos industrializados mais essenciais à vida humana.

Nos gêneros alimentícios, a TIPI prevê alíquota zero para carnes e a maioria dos pescados<sup>41</sup>, leite e derivados, ovos, produtos hortícolas, frutas, café, chá, cereais, massas, grãos e castanhas, sucos, óleos e gorduras, sal, etc. Em relação a produtos farmacêuticos e medicamentos (Capítulo 30 da TIPI), a alíquota também é zero, em clara observância da seletividade.

<sup>37</sup> BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal, *Carga Tributária no Brasil - 2000*, Brasília, 2001.

<sup>38</sup> BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal, *Carga Tributária no Brasil - 2009*, Brasília, 2010.

<sup>39</sup> BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal, *Carga Tributária no Brasil - 2015*, Brasília, 2016.

<sup>40</sup> Cf. MOREIRA, André Mendes & MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidade e Limites, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 239, São Paulo, agosto de 2015, p. 39-51; TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 18, São Paulo, março de 1997, p. 94-102; ESTURILHO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*, São Paulo: Quartier Latin, 2008.

<sup>41</sup> Exceto para salmões-do-pacífico, salmão-do-atlântico e salmão-do-danúbio, arenques, bacalhau-do-atlântico, bacalhau-da-groelândia e bacalhau-do-pacífico considerados “nobres” e tributados à alíquota de 5%.

No que tange aos produtos de higiene e cuidados pessoais, estes são mais onerados do que os produtos alimentícios e medicamentos. Mas no caso do creme dental, fio dental, protetores solares e papel higiênico, a alíquota do IPI é zero. Outros produtos também essenciais são tributados, mas com uma alíquota reduzida, como sabonete (5%), xampu, condicionador e desodorante (7%). Dando cumprimento à seletividade, os produtos de estética são tributados a alíquotas mais altas: cremes, loções, batons, maquiagens, preparações para barbear e sais perfumados são tributados pelo IPI à alíquota de 22%, e os perfumes à alíquota de 42%.

No que se refere aos artigos de vestuário (capítulo 61 da TIPI), todos eles são desonerados do IPI (alíquota zero), exceto nas hipóteses em que o produto é supérfluo e de consumo sofisticado (vestuário, acessórios e artefatos de peles com pelos).

### SELETIVIDADE E MEDAÇÃO DOS IMPACTOS REGRESSIVOS DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL

Levando em conta que a tributação pelo ICMS tem um peso arrecadatório muito superior ao do IPI, e também levando em conta que a seletividade de alíquotas em função da essencialidade do produto é muito mais pronunciada no IPI do que no ICMS, tal como visto acima, não é surpresa que os estudos econômicos indiquem que o efeito regressivo do ICMS é muito superior ao do IPI.

Fernando Gaiger Silveira desenvolveu estudo sobre os impactos distributivos da política fiscal brasileira, tanto pelo lado dos gastos públicos, como pelo lado da arrecadação tributária. Segundo suas conclusões, o efeito regressivo provocado pela incidência do ICMS – em termos de seu impacto sobre o índice de Gini – é bem maior que o efeito regressivo provocado pela incidência do IPI. No caso do IPI, seu impacto regressivo é também inferior ao das contribuições do PIS e da COFINS<sup>42</sup>. Com efeito, se por um lado, como vimos antes, a arrecadação do IPI regrediu consideravelmente nas últimas décadas, esse espaço fiscal foi preenchido pelo forte crescimento da outra forma de tributação federal do consumo: a incidência de PIS/COFINS, que em 1995 era de 3,1% do PIB, aumentou para 4,62% do PIB em 2006 e chegou a 5,12% do PIB em 2013<sup>43</sup>.

42 SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social*, Brasília, 2012, disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/325345/Tema1\\_3oLugar\\_Fernando\\_Gaiger\\_Silveira\\_076\(2\).pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/325345/Tema1_3oLugar_Fernando_Gaiger_Silveira_076(2).pdf). Acesso em 29.7.2016.

Para medir os efeitos regressivos dos tributos indiretos, toma-se o índice de Gini levando-se em conta a renda disponível e compara-se com o índice de Gini levando-se em conta a renda disponível após descontado o tributo indireto. Tudo leva a crer que a guerra fiscal e a consequente sobretributação estadual de itens básicos do orçamento familiar como a energia elétrica, os combustíveis e a telefonia são diretamente responsáveis por esse impacto tão regressivo do ICMS. Quanto ao PIS/COFINS, o sensível aumento de sua carga tributária, informado no parágrafo anterior, explica que seu efeito regressivo seja superior ao do IPI.

É interessante notar que, segundo os levantamentos de Fernando Gaiger mencionados acima, que se referem aos anos 2002/2003 e 2008/2009, os efeitos regressivos da incidência do ICMS superam os efeitos progressivos da incidência do imposto sobre a renda. Já no caso do IPI, seus efeitos regressivos são bem inferiores aos efeitos progressivos do imposto sobre a renda.

## O SISTEMA CANADENSE (ALÍQUOTAS UNIFORMES DO IMPOSTO SOBRE BENS/ SERVIÇOS COM CONCESSÃO DE CRÉDITOS EM DINHEIRO A FAMÍLIAS DE BAIXA RENDA)

No Canadá, tanto o imposto federal sobre o consumo de bens e serviços (Goods and Services Tax - GST) quanto os impostos estaduais sobre o consumo (provincial sales tax) têm alíquota uniforme, não se deixando informar pela lógica das alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos. Como essa tributação do consumo por alíquotas uniformes provoca efeitos regressivos e tende a concentrar a renda nacional (as famílias mais pobres, ao arcarem com o imposto incidente sobre bens e serviços consumidos, sofrem uma incidência maior proporcionalmente à renda por elas auferida), a legislação dos referidos impostos concede, em contrapartida, créditos em dinheiro a indivíduos e famílias que atendam a uma série de requisitos<sup>43</sup>.

<sup>43</sup> Cf. estudos da Receita Federal do Brasil sobre a carga tributária brasileira já citados no presente artigo.

<sup>44</sup> Cf. CHAWLA, Raj K. The GST Credit, *Perspectives on Labour and Income*, Vol.7, n.6, Ontario, 2006, p.13-21; FORMAN, Jonathan Barry. *Using Refundable Tax Credits to Help Low-income Taxpayers: What Do We Know, and What Can We Learn From Other Countries?*, Los Angeles, 2010.

Aproximadamente 10% da arrecadação do GST é devolvida na forma de créditos em dinheiro, pagos a aproximadamente 9 milhões de beneficiários a cada quatro meses pelo governo central<sup>45</sup>. Os critérios para definição dos beneficiários levam em conta o estado civil, a idade, o número de filhos menores de 19 anos e a renda total da família na qual o beneficiário se insere. Para o período de pagamento entre 2016 e 2017, o valor fixo do crédito anual para os adultos casados é de 246 dólares canadenses, e de 145 dólares canadenses para filhos até 19 anos, ou para indivíduos solteiros sem filhos com rendimentos anuais de até 36 mil dólares canadenses<sup>46</sup>. Os critérios são fixados de modo a que os maiores créditos em dinheiro fluam para famílias numerosas e de baixo rendimento<sup>47</sup>, não podendo receber os créditos do GST os casais sem filhos e os solteiros com rendimentos acima de 36 mil dólares canadenses anuais.

A extensão do número de beneficiados pelo *GST credit* é considerável, bastando dizer que uma em cada duas famílias canadenses recebem o benefício<sup>48</sup>. Contudo, o valor do benefício é relativamente pequeno e, individualmente considerado, não se mostra capaz de realmente promover redistribuição de renda. Segundo Chawla, o *GST credit* representa em média apenas 1% do rendimento da família do beneficiário que o recebe, e, portanto, “tem apenas um efeito mínimo sobre a redistribuição da renda”<sup>49</sup>. É que o *GST credit* representa apenas 5% do total de benefícios sociais pagos pelo governo canadense (governo central e províncias) às famílias. Além do *GST credit*, existem também, por exemplo, benefícios e suplementos de renda para os idosos, desempregados, crianças e trabalhadores de baixa renda<sup>50</sup>.

- 
- 45 CHAWLA, Raj K. The GST Credit, *Perspectives on Labour and Income*, Vol.7, n.6, Ontario, 2006, p. 15.
- 46 Informações disponíveis em [http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/gsthst/gstc\\_pymnts-eng.html](http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/gsthst/gstc_pymnts-eng.html). Acesso em 15 nov. 2016.
- 47 Segundo Chawla, o rendimento médio das famílias que recebem o *GST credit* é de 40 mil dólares canadenses anuais – *op. cit.*, p.19.
- 48 CHAWLA, Raj K. The GST Credit, *Perspectives on Labour and Income*, Vol.7, n.6, Ontario, 2006, p. 17.
- 49 CHAWLA, *op.cit.*, p.21.
- 50 Eis os nomes de alguns programas: *Old Age Security, Guaranteed Income Supplement, Allowance, Employment Insurance, Canada and Quebec Pension Plans, Child Tax Benefit, Social Assistance, Workers' Compensation, Family Bonus, Early Childhood Taxa Benefit*.

Outro aspecto que explica o montante relativamente diminuto dos valores do GST *credit* é que o GST tem alíquotas baixas, muito inferiores ao padrão das alíquotas vigentes no ICMS brasileiro. A alíquota atual do GST (federal) é de 5% e, quando somado aos impostos sobre o consumo cobrados pelas províncias, a alíquota total da tributação do consumo chega, no máximo, a 15%<sup>51</sup>.

## AS RECENTES CRÍTICAS/SUGESTÕES DA OCDE ACERCA DOS EFEITOS DISTRIBUTIVOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Em estudo recente<sup>52</sup>, a OCDE e o Instituto Coreano de Finanças Públicas examinaram a questão dos efeitos distributivos dos tributos sobre o consumo em 20 países membros da OCDE. O estudo é baseado em simulações econômicas feitas a partir de pesquisas nacionais sobre o orçamento das famílias. Há duas partes principais no estudo: a primeira é uma análise ampla sobre os efeitos distributivos do sistema do IVA e dos excise taxes (impostos específicos sobre cigarro, bebidas, combustíveis, energia etc.); a segunda é uma análise sobre a efetividade das alíquotas reduzidas do IVA como modo de redistribuir renda em benefício das famílias pobres.

Com relação à primeira parte do estudo, sua conclusão é que os tributos sobre o consumo realmente são regressivos quando medidos em termos de percentual da renda das famílias (as famílias mais pobres, ao arcarem com o imposto incidente sobre bens e serviços consumidos, sofrem uma incidência maior, proporcionalmente à renda por elas auferida). Isso não é uma novidade do estudo. A novidade é a proposta de que, quando os impostos sobre o consumo são medidos não em termos da renda, mas em termos dos gastos das famílias, tem-se uma proporcionalidade, ou mesmo uma leve progressividade no caso do IVA.

Com relação à segunda parte do estudo, a conclusão é que, com relação às alíquotas reduzidas atualmente existentes para dar suporte aos pobres (como as alíquotas zero ou reduzidas sobre comida e energia que vigoram no IVA europeu), elas de fato geram um benefício

<sup>51</sup> Informações disponíveis em <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/stts/gsthst-lps-tvh/2009-2013/menu-eng.html#h5>. Acesso em 15 nov. 2016.

<sup>52</sup> OECD & Korea Institute of Public Finance. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries - OECD Tax Policy Studies*, n.º 22, OECD Publishing, 2014.

proporcionalmente maior para os mais pobres do que para os mais ricos. Não obstante, as alíquotas reduzidas desse tipo provocam o efeito de que os ricos acabam tendo os maiores benefícios agregados, pois, como consomem mais, as alíquotas reduzidas implicam que um valor maior absoluto (gerado pelo benefício fiscal) passa a ficar em suas mãos. Quanto às alíquotas reduzidas para alcançar finalidades socioculturais e outros objetivos difusos (que beneficiam livros, jornais, restaurantes, cinemas, teatros, hotéis e passagens aéreas no IVA europeu), o seu efeito é regressivo, beneficiando mais a população mais rica, inclusive proporcionalmente, visto que esses itens estão mais presentes nos orçamentos das famílias ricas.

As conclusões do estudo da OCDE servem a objetivos muito claros. Na primeira parte, o objetivo (que também está presente num estudo anterior da OCDE de 2008 – *Taxation and Economic Growth*<sup>53</sup>) é o de vencer resistências políticas contra o movimento de tornar o sistema tributário mais baseado em tributos sobre o consumo do que em tributos sobre a renda, resistência (que o estudo procura claramente relativizar) que decorre principalmente da forte convicção de que a tributação sobre consumo é altamente regressiva. Nas últimas décadas, de fato se assistiu a um movimento de ascensão do peso da tributação sobre o consumo nos países da OCDE: em 1975, a tributação média sobre bens e serviços correspondia a 9,3% do PIB, valor que subiu para 11% em 2010, sendo que, atualmente, muitos países da OCDE apresentam uma tributação sobre bens e serviços superior a 12% do PIB<sup>54</sup>.

Na segunda parte do estudo, o objetivo é o de sugerir uma ampliação da base de incidência do IVA, acabando com diversas isenções, e uma cuidadosa reavaliação, caso a caso, dos méritos relativos a cada uma das várias alíquotas reduzidas atualmente existentes. Segundo a proposta, essa ampliação da base de cálculo poderia gerar mais arrecadação (segundo a tendência mencionada no parágrafo anterior), diminuir os custos de fiscalização e as distorções em termos de demanda por determinados itens de consumo. A recomendação do estudo é ter o mínimo possível de alíquotas reduzidas e utilizar, em seu lugar, outro instrumento redistributivo: pagamentos diretos em dinheiro aos contribuintes mais pobres, como forma de compensar a retirada das alíquotas reduzidas do IVA, exatamente como se faz no *GST credit* do Canadá, acima explicado.

53 Cf. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/41000592.pdf>. Acesso em 15 nov. 2016.

54 OECD. *Revenue Statistics 1965-2014*, OECD Publishing, 2015.

## AS PROPOSTAS DA OCDE/INSTITUTO COREANO DE FINANÇAS PÚBLICAS SÃO APLICÁVEIS À REALIDADE BRASILEIRA?

O primeiro ponto a observar com relação a esse tipo de estudos sobre a regressividade ou progressividade da carga tributária é que qualquer conclusão mais segura sobre o tema requer o exame conjunto e detalhado do destino dos gastos públicos, que naturalmente também podem ter efeitos concentradores de renda (como no caso do pagamento de juros da dívida pública) ou desconcentradores de renda (como no caso de gastos assistenciais, por exemplo). Vale dizer: é muito relativo afirmar que determinado tipo de incidência tributária provocará tais ou quais efeitos redistributivos; para avaliar de forma efetiva tais efeitos, é preciso uma avaliação integral sobre a forma em que a atividade financeira do Estado impacta a vida de cada indivíduo, grupo ou classe social.

Um exemplo: no Brasil, segundo o levantamento da Receita Federal sobre a carga tributária de 2015<sup>55</sup>, a tributação da renda, dos lucros e dos ganhos de capital representa 5,97% do PIB (aproximadamente a metade da média dos países da OCDE<sup>56</sup>). Tradicionalmente, essa incidência tributária sobre a renda costuma ser tida por progressiva e redistributiva. No caso do Brasil, isso não é completamente verdadeiro, pois os estratos sociais mais altos têm quase todos os seus rendimentos isentos (isenção de lucros e dividendos criada em 1995 pela Lei 9.249)<sup>57</sup>. Mas mesmo que não fosse assim, e de fato houvesse uma incidência progressiva da tributação sobre a renda, isso não garantiria uma real redistribuição e redução da desigualdade, haja vista que um dos principais itens da despesa pública brasileira é, há longos anos, o pagamento de juros da dívida pública, que beneficia exatamente os estratos sociais mais altos e atualmente representa nada menos que 6,35% do PIB<sup>58</sup>, portanto uma quantia superior a toda a tributação sobre a renda.

Com relação ao capítulo 1 do estudo da OCDE ora em análise, que trata da tributação do consumo nos países da OCDE e sugere claramente

<sup>55</sup> BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal, *Carga Tributária no Brasil - 2015*, Brasília, 2016, p.26.

<sup>56</sup> OECD. *Revenue Statistics 1965-2012*, OECD Publishing, 2013, p.98.

<sup>57</sup> Cf. GOBETTI, Sergio Wulff & ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda esquecida*, Brasília: Tesouro Nacional, 2015.

<sup>58</sup> Cf. Boletim de Política Fiscal do Banco Central do Brasil, de 31.10.2016.

sua expansão vis-à-vis a tributação sobre a renda, é importante destacar que, na média na OCDE, a tributação sobre o consumo em 2014 representou 12% do PIB<sup>59</sup>, ainda muito abaixo da realidade brasileira (em 2015, a tributação de bens e serviços no Brasil correspondeu a 16,22% do PIB<sup>60</sup>). Pouquíssimos países da OCDE (somente Hungria e Grécia) apresentam uma carga tributária tão alta sobre o consumo. Portanto, no caso do Brasil, não há espaço para qualquer expansão da tributação sobre o consumo, que já é das mais altas do mundo. Por outro lado, no caso do Brasil, ao contrário da realidade dos países da OCDE, há historicamente uma subtributação da renda/lucro e da propriedade. Caso se decida aumentar a carga tributária nacional, o espaço fiscal a ser preenchido é o da tributação sobre a renda/lucro e patrimônio/propriedade, e não o da tributação sobre o consumo<sup>61</sup>.

Com relação ao capítulo 2 do estudo da OCDE, e especificamente no que toca à medição do impacto ou do peso dos tributos sobre o consumo em percentual sobre a renda ou em percentual sobre os gastos das famílias, o estudo propõe que, dado que as famílias em determinadas épocas pouparam (ganham mais do que consomem), e em determinadas épocas recorrem a créditos de terceiros ou então recorrem a uma poupança própria realizada no passado (consomem mais do que ganham), seria mais apropriado o percentual sobre os gastos para avaliar os efeitos distributivos dos tributos sobre o consumo ao longo de todo o tempo de vida de uma família, pois os gastos tenderiam a ser mais constantes do que os rendimentos auferidos ao longo de toda a vida. Nesse caso, alega o estudo, medindo o efeito redistributivo com base nos tributos sobre o consumo em percentagem dos gastos das famílias, não se chega a um resultado regressivo. Por isso o estudo “desafia a percepção pública geral de que os sistemas do IVA são regressivos, pelo menos num contexto do tempo de vida total das famílias”.

Ocorre que, no caso brasileiro, têm muito menos força essas ponderações no sentido de que seria mais adequado medir o peso da tributação indireta em percentual do gasto e não em percentual da renda. As ponderações metodológicas do estudo da OCDE fazem sentido para países com baixa desigualdade social, com a grande maioria da popula-

59 OECD. *Revenue Statistics 1965-2014*, OECD Publishing, 2015.

60 BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal, *Carga Tributária no Brasil - 2015*, Brasília, 2016, p.26.

61 Neste sentido, vide GASSEN, Valcir (org). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira*, Brasília: Consulex, 2012, *passim*.

ção recebendo rendas familiares muito similares, e tendendo a poupar fortemente em certos períodos e a recorrer fortemente à poupança passada em outros períodos. O estudo da OCDE aplica-se como uma luva ao caso, por exemplo, da Finlândia, que tem uma das distribuições de renda mais igualitárias do mundo (índice de Gini igual a 0,254) e que possui uma tributação sobre o consumo (14,4% do PIB) acima da média da OCDE (12% do PIB).

O estudo da OCDE pode de fato se prestar a sustentar a tese de que, em realidades como a da Finlândia, levando em conta todo o período de vida das famílias (as fases em que há poupança líquida e as fases em que o consumo supera a renda), a tributação sobre o consumo talvez não tenha a regressividade geralmente apontada nos estudos tradicionais sobre o tema. Mas no caso do Brasil, que está dentre os países mais desiguais do planeta<sup>62</sup>, não faz sentido imaginar que os estratos sociais mais altos irão ter, no final da vida, um consumo maior do que a renda, nem faz sentido supor que as classes mais baixas conseguirão, em algum momento da vida, realizar uma poupança significativa.

Aliás, o próprio estudo da OCDE reconhece que, quando o consumo no futuro é fracamente influenciado por movimentos de poupança no presente, é mais adequado medir o impacto da tributação do consumo em percentual sobre a renda<sup>63</sup>. Portanto, não é adequado sugerir, com base no mencionado estudo da OCDE, que a tributação indireta no Brasil é pouco ou nada regressiva, e que, sendo assim, pode-se expandi-la sem maiores consequências em termos de recrudescimento da desigualdade social.

Em relação às alíquotas reduzidas do IVA nos países europeus, o estudo da OCDE propõe a reavaliação cuidadosa dessa política tributária especialmente no caso de itens como cinema, teatro, serviços de hotel e fornecimento de alimentos em restaurantes, itens que, na tributação do consumo existente no Brasil, não desfrutam de desonerações. Por outro lado, o estudo da OCDE confirma que as alíquotas reduzidas do IVA no caso de itens como comida, remédios, fornecimento de água e energia tem um claro efeito progressivo, no sentido de beneficiar mais, em termos proporcionais, os mais pobres.

<sup>62</sup> Conforme observam Valcir Gassen, Sandra Paulino e Pedro D'Araújo, “em certa medida, os problemas de distribuição de renda no Brasil são frutos de uma matriz tributária regressiva” – *op. cit.*, p. 304.

<sup>63</sup> OECD & Korea Institute of Public Finance. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries - OECD Tax Policy Studies*, n.º 22, OECD Publishing, 2014, p. 13.

## SERIA RECOMENDÁVEL AO BRASIL ABANDONAR A SELETIVIDADE E ADOTAR O MODELO CANADENSE DO *GST CREDIT*?

O estudo da OCDE sugere que o sistema do *GST credit* canadense é mais adequado para redistribuir a renda social do que o sistema de alíquotas reduzidas do IVA europeu.

Seria recomendável, no caso brasileiro, esse deslocamento do regime da seletividade para um regime de tributação indireta com alíquotas uniformes aliadas a créditos/transferências de parte da arrecadação para famílias de baixa renda? Pensamos que não, pelos seguintes motivos.

O próprio estudo da OCDE reconhece que o regime de alíquotas reduzidas para itens básicos de consumo generalizado da população evita que a tributação indireta gere fortes efeitos concentradores de renda. Quanto mais intensa e avultada for a tributação indireta, maiores serão os efeitos de concentração de renda de um sistema que adote alíquotas uniformes. No caso do Canadá, o sistema do *GST credit* consegue contrabalançar os efeitos regressivos das alíquotas uniformes visto que a tributação do consumo tem baixa intensidade, inclusive para os padrões da OCDE<sup>64</sup>. Além disso, o sistema canadense do *GST credit*, que devolve aos contribuintes cerca de 10% da arrecadação do imposto sobre bens e serviços, está inserido numa eficiente estrutura administrativa, estabilizada há décadas, de concessão de dezenas de benefícios de assistência social pelo governo central e pelos governos provinciais, de modo integrado.

No caso do Brasil, a tributação sobre bens e serviços tem um vulto mais de duas vezes superior ao vulto que assume no Canadá (16,28% do PIB contra 7% do PIB). É certo que, hoje em dia, na prática, a seletividade funciona razoavelmente bem somente no IPI, e está há muitos anos em crise no caso do ICMS, pelos motivos examinados no início desse estudo. Apesar dessa seletividade atual canhestra e falha, uma eventual migração para o sistema de alíquotas uniformes traria imensos efeitos perversos sobre a concentração de renda no país, e então seria necessá-

64 A tributação sobre bens e serviços, no Canadá, corresponde a 7% do PIB, enquanto a média da OCDE é de 12% do PIB - OECD. Revenue Statistics 1965-2012, OECD Publishing, 2013.

rio criar um potente e generoso mecanismo de transferência de parte da arrecadação dos impostos indiretos para as famílias de baixa renda. Estariam os Estados, no caso do ICMS, dispostos a devolver à população 10% ou mais da arrecadação do ICMS como forma de contrabalançar os efeitos da regressividade das alíquotas uniformes? Teriam os Estados brasileiros condições administrativas de criar e gerir um eficiente mecanismo de operacionalização e controle dos créditos e transferências tal como ocorre no Canadá? Cremos que não, até porque, no Canadá, a administração do sistema do GST *credit* depende umbilicalmente das informações econômicas das famílias transmitidas ao fisco por meio da declaração do imposto de renda da pessoa física (IRPF), sendo que, no Brasil, a maioria da população, especialmente a de baixa renda, não é contribuinte do IRPF.

As ponderações do parágrafo acima tornam-se ainda mais justificadas na quadra atual, de forte crise no âmbito das finanças públicas brasileiras, especialmente no âmbito das finanças estaduais<sup>65</sup>. Na conjuntura atual, sair do sistema da seletividade para o das alíquotas uniformes significaria muito provavelmente uma oportunidade para que os Estados aumentassem significativamente sua arrecadação de ICMS, funcionando o sistema de créditos/transferências como um desorganizado e insuficiente paliativo, incapaz de contrabalançar os graves efeitos regressivos do sistema de alíquotas uniformes.

### CONCLUSÕES

Segundo a lógica da seletividade na tributação de bens e serviços, aos produtos essenciais devem ser atribuídas alíquotas menores, visto que seu consumo praticamente esgota o rendimento das camadas mais pobres, exatamente as camadas destituídas de capacidade contributiva.

É equivocada a inclusão, no campo da extrafiscalidade, da seletividade de alíquotas de impostos indiretos. Não se trata de extrafiscalidade, e sim de pura fiscalidade. Não se busca com a seletividade induzir qualquer comportamento; trata-se simplesmente de um expediente para dividir com justiça o ônus da tributação, segundo a presumida capacidade econômica dos consumidores, de modo a exigir mais de uns e menos de outros.

<sup>65</sup> Cf. BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA, Tesouro Nacional. *Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais*, Brasília, 2016.

Adotar ou não a seletividade no âmbito do ICMS é uma *faculdade* do legislador ordinário. Adotada a seletividade, porém, o critério a ser obrigatoriamente seguido é o da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Os legisladores estaduais decidiram adotar alíquotas diferenciadas para as mercadorias e serviços, mas não é possível identificar, em nenhuma das legislações estaduais, uma lógica coerente de atribuição de ônus tributário em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

As altíssimas alíquotas do ICMS aplicadas à energia elétrica e aos serviços de telecomunicação não se justificam à luz das normas constitucionais da seletividade tributária e da capacidade econômica, e constituem um dos efeitos da guerra fiscal e sua proliferação de benefícios fiscais abusivos, que reduzem drasticamente o índice de aproveitamento do potencial de arrecadação do ICMS, provocando um sensível encolhimento da base sobre a qual o imposto é efetivamente arrecadado.

No caso do IPI, a legislação atual satisfaz as exigências constitucionais de seletividade em função da essencialidade dos produtos. Os efeitos regressivos (de concentração de renda) da incidência do IPI são muito menores do que os efeitos regressivos da incidência do PIS/COFINS e do ICMS.

Não são aplicáveis e adequados à realidade brasileira os recentes estudos da OCDE que sugerem uma ampliação da extensão da tributação do consumo e uma migração do regime de alíquotas seletivas para o regime de alíquotas uniformes com créditos concedidos a famílias com baixa renda (sistema canadense do *GST credit*). A própria OCDE reconhece que o regime de alíquotas reduzidas para itens básicos de consumo generalizado da população evita que a tributação indireta gere fortes efeitos concentradores de renda. Quanto mais intensa e avultada for a tributação indireta, maiores serão os efeitos de concentração de renda de um sistema que adote alíquotas uniformes. No Brasil, a tributação indireta é mais do que duas vezes superior à tributação indireta no Canadá. Apesar de nossa seletividade atual canhestra e falha, uma eventual migração para o sistema de alíquotas uniformes traria imensos efeitos perversos sobre a concentração de renda no país, e então seria necessário criar um potente e generoso mecanismo de transferência de parte da arrecadação dos impostos indiretos para as famílias de baixa renda – o que não parece realizável nem verossímil, mormente na quadra atual de grave crise nas finanças estaduais.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, 2.<sup>a</sup> edição, São Paulo: Saraiva, 2006.
- BAINY, Alexandre Feliciano. *A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)*. Dissertação de mestrado (Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul), Porto Alegre, 2012.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 17.<sup>a</sup> edição revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo, Rio: Forense, 2010.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12.<sup>a</sup> edição revisada, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio: Forense, 2013.
- BRASIL, Banco Central do Brasil. *Boletim de Política Fiscal*, Brasília, 31 out. 2016.
- BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA, Tesouro Nacional. *Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais*, Brasília, 2016.
- BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal, *Carga Tributária no Brasil - 2015*, Brasília, 2016.
- BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal, *Carga tributária no Brasil - 2014*, Brasília, 2015.
- BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal, *Carga Tributária no Brasil - 2000*, Brasília, 2001.
- BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal, *Carga Tributária no Brasil - 2009*, Brasília, 2010.
- CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. *Extrafiscalidade - (Re) construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e Aplicações no Direito Tributário*, Belo Horizonte: Arraes, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 3.<sup>a</sup> edição, São Paulo: Malheiros, p.202.
- CHAWLA, Raj K. *The GST Credit, Perspectives on Labour and Income*, Vol.7, n.6, Ontario, 2006.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*, Rio: Forense, 1991.

## TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação se alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva, *Revista Dialética de Direito Tributário*, 141, 2007, p.109-119.

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

FORMAN, Jonathan Barry. *Using Refundable Tax Credits to Help Low-income Taxpayers: What Do We Know, and What Can We Learn From Other Countries?*, Los Angeles, 2010.

FUSO, Rafael Correia. *Seletividade tributária*. Dissertação de mestrado (Programa de Pós-graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo), São Paulo: 2006.

GASSEN, Valcir (org). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira*, Brasília: Consulex, 2012.

D'Araújo, Pedro; PAULINO, Sandra & GASSEN, Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos, In: GASSEN, Valcir (org). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira*, Brasília: Consulex, 2012, p.283-316.

GOBETTI, Sergio Wulff & ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda esquecida*, Brasília: Tesouro Nacional, 2015.

GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus límites constitucionales, *Revista Internacional de Direito Tributário*, vol. 1, n. 1, Belo Horizonte: Del Rey, jan-jun 2004, p. 219-262.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.62, 2000, p. 70-77.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. *A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS*, dissertação de mestrado, Universidade de Fortaleza UNIFOR, 2007.

MOREIRA, André Mendes & MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e Controle Jurisdiccional: Possibilidade e Limites, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 239, São Paulo, agosto de 2015, p. 39-51.

OECD. *Revenue Statistics 1965-2012*, OECD Publishing, 2013.

OECD. *Revenue Statistics 1965-2014*, OECD Publishing, 2015.

OECD & Korea Institute of Public Finance. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries* - OECD Tax Policy Studies, n.º 22, OECD Publishing, 2014, p.13.

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

REZENDE, Fernando. *ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação – Volume 2*, FGV-IDP, sem local, sem data.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 3.<sup>a</sup> edição, 2013.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social*, Brasília, 2012.

SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *A seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS) no Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, 2015, texto ainda não publicado, cedido gentilmente pelo autor.

TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Direito Tributário*, Volume I, tradução da 18.<sup>a</sup> edição alemã de Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Volume IV – Os Tributos na Constituição, Rio: Renovar, 2007.

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

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia de propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha, In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 543-554.