

# IMPOSTOS INDIRETOS: SUPERANDO O REDUCCIONISMO INERENTE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE

*INDIRECT TAXES: OVERCOMING REDUCTIONISM INHERENT TO THE ABILITY TO PAY AND TAX SELECTIVITY PRINCIPLES*

*IMPUESTOS INDIRECTOS: SUPERANDO EL REDUCCIONISMO INERENTE A LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SELECTIVIDAD*

Isabela Bonfá de Jesus<sup>1</sup>

Luiza Nagib<sup>2</sup>

Aline Martinez Hinterlang de Barros Detzel<sup>3</sup>

## Resumo

A ideia central deste estudo é apresentar fundamentos indicativos de que uma análise mais restritiva sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva e da seletividade nos impostos indiretos, não tem, por si só, o condão de reduzir a limitação ao poder de tributar, nem tampouco indicaria uma violação aos direitos fundamentais. O alcance da tão almejada justiça fiscal demanda a superação da vertente dualista apresentada, possibilitando a incorporação de outros elementos, tais como a neutralidade tributária, enquanto indissociável do desenvolvimento nacional mais promissor.

**Palavras-chave:** justiça fiscal; impostos indiretos; capacidade contributiva; seletividade; neutralidade fiscal.

## Abstract

The central idea of this study is to present indicative foundations that a more restrictive analysis of the application of the ability to pay and tax selectivity principles in indirect taxes does not reduce, in itself, the limitation on the power to tax, nor does it indicate a violation of fundamental rights. Achieving the much-coveted tax justice requires overcoming the dualistic approach presented, allowing for the incorporation of other elements, such as tax neutrality, which is inseparable from more promising national development.

**Keywords:** tax justice; indirect taxes; ability to pay; tax selectivity; tax neutrality.

## Resumen

La idea central de este estudio es presentar fundamentos indicativos de que un análisis más restrictivo sobre la aplicación del principio de capacidad contributiva y de selectividad en impuestos indirectos, no tiene, por sí mismo, la capacidad de reducir la limitación a la facultad tributaria, ni indicaría una violación de los derechos fundamentales. La consecución de la tan esperada justicia fiscal exige la superación del aspecto dualista

---

<sup>1</sup> Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, vice-coordenadora da Pós-Graduação *Stricto Sensu* (Mestrado/Doutorado) do Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário da PUC/SP, Professora em Direito Tributário e Processo Tributário da Graduação e do Mestrado da PUC/SP, ex-juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, Advogada e Economista. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3152-7839>. E-mail: [isabelabonfa@hotmail.com](mailto:isabelabonfa@hotmail.com)

<sup>2</sup> Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, Professora de Direito Tributário da Graduação e da Pós-Graduação da PUC/SP, Professora dos Cursos de Pós-Graduação do Cogea - PUC/SP, ex-juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, Advogada, Consultora Jurídica. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1050-757X>. E-mail: [luizanagib@uol.com.br](mailto:luizanagib@uol.com.br)

<sup>3</sup> Doutora em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR). Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário. Advogada e consultora na área de Direito Tributário. Associada ao Instituto de Direito Tributário do Paraná. Membro da Comissão de Direito Tributário e Processo Civil da OAB/PR. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-9510-0332>. E-mail: [aline@hinterlang.adv.br](mailto:aline@hinterlang.adv.br)

presentado, permitindo la incorporación de otros elementos, como la neutralidad tributaria, a la vez que estén inseparables del desarrollo nacional más promisor.

**Palabras clave:** Justicia fiscal; impuestos indirectos; capacidad contributiva; selectividad; neutralidad fiscal.

## 1 Introdução

Qualquer estudo que tenha como proposta a análise de princípios ou critérios necessários para o alcance da justiça fiscal enfrenta, de maneira introdutória, um desafio inicial complexo de ser superado. Afinal, *o que é justiça fiscal e como confirmá-la em uma proposta pragmática?* Antes mesmo de enfrentar essas questões, nos deparamos com uma nova problemática: *a qual aceção de justiça fiscal nos referimos?* Isso porque a justiça pode se apresentar minimamente nas seguintes vertentes: justiça material, justiça formal, justiça distributiva, justiça comutativa, dentre outras (Velloso, 2012).

Não se ignora que o Direito Tributário não prescinde da ética, da justiça, da moral e da eficácia. No entanto, a correlação de tais temas não foi, por um longo período, objeto de análise por parte da doutrina nacional. Tal postura desencadeou, por consequência, um distanciamento da norma jurídica à realidade social, obstáculo que deve ser superado (Folloni, 2012). De modo geral, compreende-se que a justiça pressupõe a existência de princípios, valores ou regras. Partindo dessa premissa elementar, podemos avançar para a discussão ampliando os critérios que corroboram para a definição de uma justiça fiscal, tais como: legalidade tributária — atrelada às normas de competência tributária —, anterioridade tributária, irretroatividade, vedação ao efeito de confisco, dentre outras. Essas regras refletem a aceção de justiça formal.

Sobre a justiça material, os elementos apresentados na aceção de justiça formal são insuficientes. Para essa visão, as normas jurídicas devem manter um teor de coerência e harmonia entre si, motivo pelo qual se incorporam à análise os princípios da igualdade, razoabilidade e proporcionalidade (Velloso, 2012). Por fim, brevemente, a justiça distributiva, com pressuposto em uma ideia de repartição, refere-se à relação de igualdade entre as pessoas e o Estado. Por outro lado, na justiça comutativa, também denominada de justiça reparadora, analisa-se a relação dos cidadãos entre si (Velloso, 2012).

Percebe-se que a adoção de uma aceção de justiça em detrimento de outra não tem o condão de invalidá-las entre si, assim, este estudo não tem por objetivo indicar qual seria a melhor aceção a ser adotada. Ao revés, entende-se que todas as aceções se complementam e refletem, de maneira indiscutível, os objetivos preconizados pelo artigo 3º da Constituição Federal. Não obstante a indicação de um norte concedido pelas aceções de justiça apresentadas, não raras vezes nos deparamos com discussões que podem colocar em xeque a

aplicação efetiva dos elementos inerentes à tais acepções, especialmente quando direcionamos o nosso enfoque para a tributação indireta.

Como exemplo, destacam-se as perguntas: A capacidade contributiva se aplica aos tributos indiretos? Sendo positiva a resposta, como individualizar a capacidade contributiva nos impostos indiretos? Sendo negativa a resposta, pergunta-se se a ausência de aplicação do princípio da capacidade contributiva tornaria o contribuinte vulnerável, diante do poder de tributar, a ponto de violar direitos e garantias fundamentais? O princípio da seletividade é de aplicação obrigatória aos tributos indiretos? Sendo positiva a resposta, qual seria o sentido da expressão “poderá ser seletivo” preconizada pela Constituição Federal para o ICMS? Sendo negativa a resposta, poderia o Estado ou Distrito Federal, enquanto ente competente do ICMS, impor as alíquotas que melhor lhe aprouvesse? A ausência de aplicação obrigatória do princípio da seletividade tornaria o contribuinte de fato efetivamente desprotegido do poder de tributar ou haveria ainda outros elementos a limitá-lo?

Reconhece-se que essas questões não devem ser enfrentadas por uma análise reducionista, que se satisfaça em reproduzir argumentos de autoridade, ainda que em muitos casos desconectados do próprio texto constitucional. Não se ignora que respostas simplistas não se adéquam a uma sociedade heterogênea, marcada por uma tributação igualmente heterogênea em termos de materialidades, sobretudo em uma economia massificada. Esse panorama nos influencia a repensar a amplitude dos princípios da capacidade contributiva e seletividade, considerados, muitas vezes, como verdadeiros cânones, com aplicação obrigatória a todos os tributos, de maneira indistinta.

Ao mesmo tempo, essa análise mais crítica a respeito da amplitude dos princípios da capacidade contributiva e seletividade, nos impostos indiretos, não serve de subterfúgio apto a dar vasão a uma tributação desmedida, violadora de preceitos constitucionais. Afinal, a Constituição Federal não reduz o seu caráter protetivo, em prol do cidadão. Significa dizer que, mesmo quando o enfoque da análise é ampliado para além dos aspectos limitantes do poder de tributar, contidos precipuamente no capítulo destinado ao sistema constitucional tributário da Constituição Federal, não se distorce o caráter limitador da atuação estatal, seja em relação ao contribuinte, seja em relação ao mercado.

E é nesse contexto que surge o princípio da neutralidade, com uma abordagem mais pragmática, enquanto elemento igualmente indispensável para a construção de um cenário promissor de justiça fiscal. Todo esse enfoque introdutório nos permite avançar na discussão, apontando elementos que, ainda que fincados em uma concepção econômica, mantêm plena coerência com o sistema constitucional tributário.

## 2 O princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos

É fato incontroverso que o princípio da capacidade contributiva constitui elemento fundamental para a realização da tão almejada justiça fiscal. Entretanto, é pertinente esclarecer que a capacidade contributiva, de maneira isolada, não promove a justiça tributária, sendo imprescindível que na capacidade contributiva haja uma coincidência entre meio e fim (Ávila, 2012). É por essa razão que Humberto Ávila, a despeito de reconhecer uma maior extensão do princípio da igualdade em detrimento do princípio da capacidade contributiva, não recusa o fundamento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva subjaz-se ao princípio da igualdade, porquanto ser esse o ponto estruturante da aplicação das demais normas constitucionais (Ávila, 2012).

Daí, portanto, o fundamento de sua teoria da igualdade ao impor um controle de igualdade, por meio de um exame de correspondência que compreenda os seguintes elementos: (i) dois ou mais sujeitos, ou situações de fato; (ii) medida; (iii) finalidade normativa (Ávila, 2012). No que diz respeito ao último elemento, finalidade normativa, dois fins se apresentam: fins internos, atinentes às finalidades fiscais — em que a medida de comparação deve ser a capacidade contributiva; e fins externos, atinentes às finalidades extrafiscais — em que a medida de comparação deve ser o critério da proporcionalidade, responsável por correlacionar “meio-fim” (Ávila, 2012).

Para não deixar os conceitos vagos, é importante estabelecer que a aplicação do postulado da igualdade demanda a identificação não apenas dos sujeitos destinatários da norma jurídica, mas de um critério de diferenciação com vinculação normativa que seja constitucionalmente justificável (Ávila, 2012). Esse critério de *discrímen*, por sua vez, não pode decorrer de parâmetros indistintamente confirmados a todos os cidadãos, tais como: sexo, profissão, religião, dentre outros direitos e garantias constitucionais. É possível, entretanto, indicar como *discrímen*, para fins de afirmação da capacidade contributiva, o critério da capacidade econômica.

Klaus Tipke defende que o princípio da capacidade contributiva é indeterminado, mas não indeterminável (Tipke, 2012). De fato, ao analisarmos a doutrina, identificamos ampla heterogeneidade de argumento não apenas quanto ao conceito, mas também quanto à dimensão de aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Para Francesco Moschetti, o princípio da capacidade contributiva decorre de uma premissa maior, qual seja, do dever de solidariedade, segundo o qual todos os que possuem capacidade econômica devem concorrer para o custeio das despesas públicas (Moschetti, 2009).

Essa mesma correlação é assumida por Luis Eduardo Schoueri ao afirmar que no “sistema tributário nacional, encontra-se, nos princípios gerais, a explicitação da solidariedade, sob o manto do princípio da capacidade contributiva” (Schoueri, 2017, p. 356). Marco Aurélio Greco também assume essa posição, ao afirmar que a capacidade tributária seria um desdobramento da solidariedade social, sendo, portanto, “elemento necessário para construir uma sociedade justa” (Greco, 2019, p. 333).

Com um interessante posicionamento, André Folloni nos conduz a uma conclusão diversa, sugerindo que a interpretação desse dispositivo constitucional equivaleria a uma espécie de resistência ao poder de tributar, no sentido de que “a capacidade contributiva, enquanto dever de graduação conforme a capacidade econômica, nos termos do art. 145, §1º da Constituição, é uma restrição ao poder de tributar” (Folloni, 2019, p. 488). Semelhante posição é assumida por Paul Kirchhof ao consignar que “o princípio da capacidade contributiva compreende um dever constitucional para uma tributação individual, que protege a propriedade e a igualdade” (2016, p. 35).

Com efeito, não se pode admitir que qualquer manifestação de capacidade econômica deva ser submetida à tributação. Não se pode perder de vista o aspecto garantidor da Constituição Federal de 1988, o qual condiciona a graduação dos impostos não apenas segundo a capacidade econômica, mas também segundo outras limitações constitucionais abrangentes. Enfim, trata-se, de fato, de mais um reforço da limitação ao poder de tributar. A Constituição Federal consagra o princípio da capacidade contributiva por meio do art. 145, §1º:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (Brasil, 2023).

Sem desconsiderar a problemática envolvendo o tema, demonstra-se indispensável aprofundar as discussões suscitadas a partir do termo “*sempre que possível*” em menção no arquétipo constitucional. A expressão “*sempre que possível*” produz discussões que perduram há décadas e, quanto à sua aplicação nas espécies tributárias, a discussão está longe de ser unânime. Marco Aurélio Greco (2019), com êxito, conseguiu sintetizar as três possíveis interpretações na doutrina brasileira da expressão “*sempre que possível*”, atribuindo um sentido fraco às duas primeiras interpretações e um sentido forte à última interpretação:

1. a primeira — fraca e de difícil sustentação — consideraria a expressão “*sempre que possível*” como uma recomendação da Constituição Federal;
2. a segunda — igualmente fraca e de difícil sustentação — atribuiria à expressão um limite negativo, ou seja, não poderia haver imposto sem capacidade contributiva;
3. por fim, a terceira — forte — atribuiria ângulo positivo à expressão ao determinar que, sempre que for possível, deve-se atender à capacidade contribuinte (Greco, 2019).

De maneira inicial, é importante reforçar que o “*sempre que possível*” não está associado a duas conclusões: a primeira, como parece óbvio, indica que, em um sistema tributário com materialidades heterogêneas, nem sempre será possível aos impostos assumirem um caráter pessoal que releve a capacidade econômica do contribuinte; a segunda demonstra a intenção do constituinte de conferir um tratamento diferenciado ou desigual entre os contribuintes, a partir de um critério, qual seja, a capacidade econômica.

A problemática surge, conforme veremos, quando a temática é direcionada para os impostos cuja materialidade não recai sobre aspectos pessoais, mas sobre o consumo, isto é, naquelas operações em que o ônus tributário é transferido para a figura do consumidor final. De fato, tal qual há muito afirmado por Ruy Barbosa Nogueira, “a personalização ou a adequação pessoal da carga tributária em cada caso específico não se pode obter por meio do imposto indireto” (1995, p. 159).

O mesmo entendimento é partilhado por Roque Antônio Carrazza, ao confirmar a impossibilidade de atendimento ao princípio da capacidade contributiva (Carrazza, 2015). Significa dizer que, nos tributos indiretos, o enfoque deixa de ser para o contribuinte, enquanto ser individualizado, passando a ser sobre o objeto consumido. Ou seja, nos tributos indiretos, deixa-se de analisar se “A” é igual ou desigual com relação a “B”, para analisar que “A” e “B” são iguais em virtude do consumo de determinado produto.

De maneira contrária, Fernando Zilveti entende que o princípio da capacidade contributiva se aplica de maneira indistinta aos tributos diretos e indiretos (Zilveti, 2004). Reconhecemos — dada a dificuldade de identificação da personalidade do consumidor final, no caso, o contribuinte de fato dos impostos indiretos — a impossibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos.

Essa conclusão, subjacente à própria análise do texto constitucional, não possui a prerrogativa de colocar o consumidor final, contribuinte de fato dos impostos indiretos, em posição de fragilidade diante do poder de tributar do Estado. Ao contrário, a proteção da liberdade individual do cidadão é inerente à concepção própria de um Estado de Direito. Nesse

viés, é inexorável a ideia de que a liberdade individual seja a matriz que dá origem aos demais direitos e garantias fundamentais. Nesse contexto, há uma clara associação de proteção ao mínimo existencial em face do poder de tributar do Estado. Significa dizer que a proteção ao mínimo existencial, enquanto condição absoluta para a sobrevivência digna do contribuinte, deve-se fazer presente de maneira indistinta a todos os impostos.

Novamente, reconhecemos a vagueza conceitual atinente ao mínimo existencial. Entretanto, identifica-se um coro unânime na doutrina apto a dar voz ao mínimo existencial como uma condição mínima necessária para supressão das necessidades vitais do ser humano, sobre as quais o Estado não pode exercer o seu poder de tributar.

Para Ricardo Lobo Torres, o conceito de mínimo existencial está relacionado às condições iniciais de liberdade, inerentes à existência humana digna, sobre as quais o Estado não pode intervir negativamente, a não ser por meio de prestações estatais positivas (Torres, 1989). Para o referido autor, seria equivocada a ideia de que o mínimo existencial surge apenas como um limitador ao poder de tributar. Com efeito, o mínimo existencial pode ser igualmente suscitado na defesa de direitos políticos, econômicos e sociais (Torres, 1989).

Assumindo esse mesmo propósito, Roque Antônio Carrazza, ao utilizar a expressão *primum vivere, deinde tributum solvere*, reafirma que o mínimo existencial exige a “exclusão do campo material de incidência dos impostos, por antecipação, determinados sujeitos ou situações, de modo a preservar a dignidade da pessoa humana” (Carrazza, 2015, p. 128).

A partir da perspectiva do direito constitucional alemão, Paul Kirchhof afirma que a “garantia ao mínimo existencial protege, acima de tudo, a função primária da renda, qual seja, a de assegurar os meios de subsistência para o contribuinte e sua família” (Kirchhof, 2016, p. 71). Diante dessa perspectiva, é imperioso reconhecer que, ainda que o princípio da capacidade contributiva seja de difícil aplicação nos impostos indiretos, a garantia ao mínimo existencial, enquanto preservação da dignidade humana, não pode ser ignorada por ocasião da tributação de produtos e bens. Essa abordagem prosseguirá no tópico subsequente.

### **3 Desvinculando a seletividade da capacidade contributiva**

A partir dos pressupostos apresentados no tópico anterior, restou evidenciada a inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, em razão da impossibilidade de aferição das condições pessoais do contribuinte de fato, no caso, o consumidor final. Em razão da inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, exsurge, como instrumento alternativo à efetivação da justiça fiscal, o

princípio da seletividade, o qual, segundo entendimento de parte da doutrina (Carrazza, 2015), corroboraria por concretizar, no plano concreto de incidência dos impostos indiretos, o princípio da capacidade contributiva.

Trazendo a lume o texto constitucional, identificamos menção específica ao princípio da seletividade em dois impostos, quais sejam: o IPI e o ICMS. Confere-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (Brasil, 2023).

Por ora, devemos reconhecer que o IPI, conforme a norma constitucional preconiza, “deverá ser seletivo, em função da essencialidade do produto” (Brasil, 2023); ao passo que o ICMS, conforme a norma constitucional preconiza, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (Brasil, 2023). Retornaremos a esse debate na sequência.

De todo modo, é inevitável concluir que o único critério orientador da seletividade é a essencialidade do produto. Tal qual se pretende demonstrar, a essencialidade, por sua vez, estaria relacionada à concepção do mínimo existencial. Hodiernamente, reconhece-se que a essencialidade é realizada quando produtos essenciais recebem uma tributação mais amena, enquanto os produtos supérfluos deveriam receber uma tributação mais elevada. Entretanto, há que se reconhecer a dificuldade em estabelecer critérios para definição e identificação de quais seriam os produtos ditos como essenciais. Esse raciocínio, por sua vez, nos permite refletir se essa seria, de fato, a função primordial da seletividade.

É importante esclarecer que a seletividade pode ser apresentada ainda sobre dois vieses: o primeiro enquanto ferramenta de justiça distributiva, voltada ao consumidor; o segundo, apresentado por Leonardo Buissa Freitas, relacionado a um aspecto indutor, em razão da essencialidade de determinado produto ou setor para a economia e, portanto, direcionado à economia (Freitas, 2019). Em complementação, Leonardo Buissa Freitas defende que a seletividade, em razão da essencialidade do produto, não se limita ao IPI e ao ICMS, podendo ser estendida a todo e qualquer tributo incidente sobre o consumo e não apenas àqueles tributos cuja natureza comporte a transferência do encargo financeiro (Freitas, 2019).



Retomando a análise do texto constitucional acima destacado, não resta dúvida no sentido de que o IPI deve observar a seletividade, em razão da essencialidade dos produtos. A insurgência quanto à seletividade é mais proeminente no ICMS, em razão da expressão “poderá ser seletivo”. É justamente a diferença entre os modais encontrados nesses artigos que faz surgir reflexões sobre a amplitude da aplicação do princípio da seletividade. Para Roque Antônio Carrazza, a expressão *poderá* equivaleria, juridicamente, a um peremptório *deverá*, conferindo ao Estado e Distrito Federal um poder-dever, de natureza obrigatória (Carrazza, 2012).

Sendo assim, é preciso desenvolver uma análise profícua, ainda que com a objetividade exigida nesse trabalho, para responder às seguintes indagações:

- a) a seletividade representa a concretização do princípio da capacidade contributiva?
- b) a aplicação da seletividade aos impostos sobre o consumo é obrigatória ou facultativa?
- c) a seletividade configura cláusula pétrea, nos moldes do art. 60, § 4º da Constituição Federal?

Quanto à primeira indagação, é imperativo retrocedermos à análise inicial desse artigo para avançarmos na temática. Verificamos que o princípio da capacidade contributiva se aplica aos tributos que possam ser exigidos de acordo com a personalidade do contribuinte. Partindo de premissas distintas da adotada nesse estudo, Klaus Tipke defende que a tributação é sempre amparada na renda, seja ela auferida ou consumida (Tipke, 2012). Nesse aspecto, o padrão de consumo terminaria por revelar a riqueza do consumidor, possibilitando a aplicação do princípio da capacidade contributiva (Freitas, 2019). O mesmo raciocínio é apresentado por Roberto Ferraz ao afirmar que “a capacidade econômica manifestada no consumo é também manifestação de renda, mas não renda distribuída ou auferida, e sim renda consumida” (Ferraz, 2009, p. 534).

Diversamente ao apresentado, entendemos que não se pode confundir renda com consumo, pelas seguintes razões: a primeira, inerente ao próprio conceito constitucional de renda, reconhecida como acréscimo patrimonial; a segunda em razão da determinação constitucional de que a renda deve observar a progressividade, critério não encontrado nos impostos sobre o consumo; e na terceira razão, a renda possibilitaria uma análise individualizada da capacidade econômica do contribuinte, ao passo que no consumo essa análise individualizada restaria prejudicada.

Sendo assim, ao considerar que a capacidade contributiva tem essa vertente de análise real e pessoal da capacidade econômica, não haveria como fundamentar a seletividade, desprovida de análise real e pessoal da capacidade econômica, enquanto elemento a concretizar

a capacidade contributiva. Esse raciocínio não é uma negativa para deslegitimar o princípio da seletividade enquanto parâmetro para a realização do princípio da igualdade.

Para Humberto Ávila, a seletividade seria a concretização tributária da igualdade de tratamento tendo por parâmetro a dignidade humana e não por uma decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva (Ávila, 2015). Sendo assim, respondendo à primeira indagação, em razão do fato do princípio da capacidade contributiva ser apurado sob a situação real e pessoal do contribuinte, não nos parece ser possível afirmar que o princípio da seletividade seja consectário do princípio da capacidade contributiva.

Mesmo uma leitura mais superficial da Constituição Federal nos permite confirmar esse entendimento, uma vez que, como já visto, o próprio artigo 145, §1º da Constituição Federal estabelece que, “sempre que possível”, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica. Evidentemente, essa identificação pessoal não é possível nos impostos indiretos. No entanto, é imperioso repisar que com esse entendimento não estamos a negar a legitimidade do princípio da seletividade enquanto parâmetro para a realização do princípio da igualdade e, portanto, como instrumento legítimo para a construção de um cenário de justiça fiscal. Em verdade, conforme as razões consignadas no tópico anterior, reconhece-se que a imposição tributária deve ser compatível com os direitos fundamentais mencionados.

Avançando para a segunda indagação, é oportuno lembrar que, à luz do texto constitucional, há, de fato, uma imperatividade da aplicação da seletividade no IPI, ao passo que no ICMS o texto constitucional aponta para uma facultatividade ao estabelecer, “poderá ser”. Essa distinção feita pela Constituição Federal seria intencional, suficiente para proteger aspectos constitucionais também de extrema relevância. Inicialmente, a despeito de se reconhecer a facultatividade quanto ao exercício da competência tributária, deve-se esclarecer que, no caso do ICMS, em razão de sua influência na própria estrutura federativa, essa optabilidade seria excepcionada (Carrazza, 2012).

Nesse ponto, para manter um equilíbrio entre a estrutura federativa, o exercício da competência tributária do ICMS seria mandamental. Sobremais, para priorizar justamente o equilíbrio entre os Estados, a própria Constituição Federal tratou de restringir o exercício da competência tributária dos Estados, restringindo, por exemplo, a concessão de isenção, incentivos e benefícios aos limites de uma lei complementar. Justamente em razão dessas considerações é que se reconhece a justa motivação da Constituição Federal ao explicitar que o ICMS poderá ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e serviços. Afinal, nos termos do art. 155, §2º, inc. VI da Carta Magna:

salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (Brasil, 2023).

Portanto, a expressão “poderá ser” seletivo, para o caso do ICMS, tem por escopo regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, a fim de evitar possíveis guerras fiscais na aplicação de alíquotas, preservando, por conseguinte, o pacto federativo. Outro fundamento a justificar a distinção entre a seletividade para o IPI e ICMS diz respeito à possível natureza predominantemente extrafiscal do IPI (Freitas, 2019).

Por fim, quanto à última indagação, aquela atinente à seletividade enquanto cláusula pétrea, com previsão no artigo 60, §4º, inc. IV da Constituição Federal, em proteção aos direitos e garantias individuais, algumas considerações são indispensáveis. Demonstrou-se que a seletividade, em si — enquanto possibilidade de seleção de algumas mercadorias em detrimento de outras para fins de tributação ou indicação de alíquotas distintas entre mercadorias, produtos ou serviços —, não pode ser dissociada de um complemento fundamental e não excludente, em razão da essencialidade do produto, qual seja, da mercadoria ou serviço.

Com efeito, é a essencialidade do produto, da mercadoria ou serviço que deve ser considerada como um parâmetro para fins da concretização do princípio da igualdade enquanto elemento precípua da justiça fiscal. Nesse aspecto, sem a necessidade de identificação pessoal para fins de apuração da capacidade econômica de cada contribuinte, é possível reconhecer como produto, mercadoria ou serviços essenciais aqueles destinados à alimentação e à saúde, enquanto itens de primeira necessidade.

Sendo a seletividade consectária da igualdade, é importante fixarmos que determinados bens são necessários a todos os seres humanos, independentemente da capacidade econômica. É por essa razão que a seletividade deve ser considerada sob o aspecto da proteção da dignidade da pessoa humana. A propósito, destaca-se a pertinente lição de Humberto Ávila:

[...] a proibição de tributar determinados bens (alimentos de primeira necessidade e remédios) não decorre da capacidade contributiva, mas de outros parâmetros normativos constitucionais. O Estado não pode tributar alimentos necessários à subsistência porque o seu consumo indica menor capacidade contributiva, mas, em vez disso, porque o Estado deve estimular a obtenção de bens que sejam necessários à proteção da dignidade humana, da vida e da saúde (Ávila, 2015, p. 458).

Objetivando adicionar uma análise mais pragmática a este estudo e tendo como parâmetro a legislação estadual do Paraná, observa-se que a seletividade, em razão da essencialidade das mercadorias enquanto itens de primeira necessidade, tem sido parcialmente

observada. Aliás, a seletividade, em função da essencialidade das mercadorias, é objeto de diversos convênios firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Como exemplo, cita-se o Convênio 224/17 (Brasil, 2017) e o Convênio 89/05 (Brasil, 2005), editados no âmbito do CONFAZ, que reconhecem o caráter essencial de produtos destinados à cesta básica e carnes (em geral), autorizando a concessão de isenção e redução da base de cálculo, respectivamente. Avançando para a seletividade nos serviços, é pertinente destacar o Convênio 95/18 (Brasil, 2018), igualmente editado no âmbito do CONFAZ, que concede isenção de ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica para pessoas físicas enquadradas em programas sociais, que tenham renda familiar mensal entre meio salário mínimo e três (3) salários mínimos e consumam de 120 kWh (quilowatt-hora) a 400 kWh (quilowatt-hora).

No que diz respeito ao Regulamento de ICMS do Estado do Paraná (Lei n.º 11.580/1996), identifica-se isenção para operações relativas aos medicamentos constantes dos itens 92 a 95 do anexo V, mencionado pelo artigo 4º do Regulamento, incluindo medicamentos destinados ao tratamento de câncer. Há isenção, ainda, na prestação de serviços de transporte de passageiros, na zona urbana e metropolitana, mediante a concessão ou permissão do Poder Público. Enfim, em decorrência de todos os fundamentos apresentados, pode-se concluir que a seletividade, em razão da essencialidade, enquanto critério de igualdade e proteção da dignidade da pessoa humana, constitui cláusula pétrea e deve ser observada como requisito da justiça fiscal.

Ainda assim, a pergunta que se coloca, então, é saber se o termo “poderá ser”, para o caso do ICMS, é suficiente para fragilizar a identificação da seletividade em razão da essencialidade. Adiantamo-nos em dizer que não. Reconhecemos que essa facultatividade está relacionada a um aspecto fundamental do ICMS, inerente ao pacto federativo. Em verdade, essa facultatividade não pode motivar a aplicação de alíquotas padronizadas sem considerar a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, tendo por parâmetro a igualdade de todas as pessoas, independentemente da capacidade econômica. Essa essencialidade, por sua vez, será delimitada segundo a concepção de mínimo existencial já mencionada.

O mínimo existencial, enquanto fundamento para a realização do princípio da igualdade, não pode ser ignorado em qualquer forma, espaço ou intensidade de tributação. Em verdade, determinados produtos ou mercadorias que são adquiridos não são expressão de consumo, mas de necessidade vital e, sobre essa concepção, segundo demonstração prática apresentada, haveria uma observação ao mínimo vital. Nesse sentido, reconhece-se que a despeito do

princípio da capacidade contributiva e de a seletividade não ser aplicável a todos os tributos, é mandamental a observância do mínimo existencial enquanto efetivação da igualdade, proteção dos direitos fundamentais e construção de um cenário de justiça fiscal.

Por fim, não se pode ignorar que a essencialidade pode ser alterada em decorrência de uma condição pontual e específica, sendo mandamental, para fins de proteção do mínimo existencial, o acompanhamento ativo e positivo do Estado.

#### **4 A neutralidade enquanto instrumento para o alcance da justiça fiscal**

A partir de todas as premissas apresentadas, pretende-se assumir como relevante que, em um sistema tributário heterogêneo, no qual coexistem tributos diretos e indiretos, os princípios da capacidade contributiva e da seletividade não podem ser assumidos como critérios únicos de tributação. Não se trata de apresentar uma via alternativa, mas de enaltecer a importância do princípio da neutralidade fiscal, o qual, apesar de englobar essa vertente, não se restringe unicamente ao entendimento clássico de proteção ao pacto federativo, tal qual considerado por parte da doutrina (Carrazza, 2015).

Com efeito, em razão da complexidade envolvendo a economia e a sociedade, há que se superar a falsa ideia de que a neutralidade pressupõe uma ausência de intervenção do Estado na economia. Isso porque não se pode desconsiderar que por trás de cada interferência estatal haverá um ser humano que terá o seu comportamento inevitavelmente influenciado por ocasião dessa interferência (Schoueri, 2017).

Segundo uma concepção clássica, fundamentada no artigo 146-A da Constituição Federal, a neutralidade relaciona-se intimamente com os aspectos de equilíbrio concorrencial. Sendo assim, em matéria tributária, a neutralidade poderia ser concretizada pelo princípio da não discriminação de bens e serviços em razão da procedência ou destino, consagrado no artigo 152 da Constituição Federal. Ademais, há relação entre a neutralidade e um aspecto econômico de eficiência de mercado, incentivando políticas públicas que não causem distorções em um ambiente de livre mercado e livre formação de preços. Sobre esse ponto, o princípio da não cumulatividade, próprio do ICMS e IPI, é fundamental.

Conclui-se, portanto, que a neutralidade constitui um aspecto da igualdade (Ávila, 2015), bem como da eficiência econômica e institucional (Silveira, 2009). Por essa razão, ao invocar o princípio da neutralidade, diante de suas diversas acepções e diversos possíveis objetivos inerentes, é necessário compreendê-lo em sua acepção mais ampla e não limitadora. É por essa razão que Paulo Caliendo Silveira defende que justiça fiscal e a neutralidade fiscal

são os princípios norteadores de todo o sistema jurídico tributário, garantindo consistência e coerência sistêmica.

A justiça fiscal irá tratar da correta relação do cidadão (parte) com a esfera pública (todo), permitindo identificar a correta forma de contribuição que o indivíduo deve realizar à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. O princípio da justiça fiscal volta-se aqui à promoção do sentido público da tributação e de seus valores essenciais. O princípio da neutralidade fiscal volta-se a encontrar a correta correlação entre tributação e a busca pela prosperidade (eficiência). Trata-se aqui de encontrar a correta relação do contribuinte entendido como agente econômico, e a esfera pública econômica (ordem econômica), permitindo identificar em que medida a tributação se insere no contexto econômico e social. O princípio da neutralidade fiscal volta-se aqui à promoção do sentido privado da tributação, como um valor essencial (Silveira, 2009, p. 116-117).

Não é demais destacar que os princípios inerentes à ordem econômica contribuem para a consolidação de um mercado interno profícuo, confirmando a sua condição de patrimônio nacional e de instrumento indispensável para viabilizar o desenvolvimento cultural, socioeconômico e o bem-estar da população, nos moldes preconizado pelo artigo 219 da Constituição Federal. Demonstra-se pertinente a conclusão de Leonardo Buissa Freitas ao afirmar que a neutralidade tributária, enquanto instrumento indispensável para a promoção de um mercado eficaz, representa o princípio norteador do ordenamento constitucional econômico brasileiro, nos termos do artigo 170, inc. IV da Constituição Federal (Freitas, 2019).

É evidente que a tributação sobre o consumo assumiu grande relevância no contexto da tributação brasileira, sustentando praticamente metade da arrecadação pública. Dados de 2021 nos indicam que aproximadamente 50%, isto é, metade de toda a arrecadação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), decorre da tributação indireta (Brasil, 2022). Diante dessa conjectura, uma crítica grave se impõe. A priorização por uma tributação predominantemente indireta ofende o princípio da neutralidade fiscal. A tributação exacerbada sobre o setor produtivo impede a promoção de um mercado eficaz, atrativo e com aspecto grandemente competitivo. Dentre tantas violações ao texto constitucional, desencadeadas por essa prática, talvez a maior seja a ausência de estímulo do Estado para a viabilização de um desenvolvimento cultural e socioeconômico, para o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país, nos termos do artigo 219 da Constituição Federal.

Tratando-se de uma sociedade heterogênea, com uma economia igualmente heterogênea, a tributação sobre o consumo é autorizada pela Constituição Federal. No entanto, a partir do momento em que essa prática predomina no sistema tributário nacional, a neutralidade fiscal, seja sob a concepção de igualdade, seja sob a concepção de eficiência, é

inexoravelmente prejudicada. A propósito, destaca-se o entendimento assertivo de Paulo Caliendo Silveira:

A neutralidade fiscal deve ser alcançada, assim, diminuindo-se os efeitos da tributação sobre setores rígidos, de modo a não criar ineficiências no sistema, que provoquem um enfraquecimento do lado da oferta (produção) ou do consumidor, o que em longo prazo pode implicar sérias distorções no sistema produtivo ou na renda geral da sociedade (Silveira, 2009, p. 105).

Esse indicativo, de priorização da tributação sobre o consumo, cuja justificativa não pode se restringir a argumentos de praticidade e facilidade quanto à arrecadação, nos remete à análise de um elemento essencial que deve estar presente na condução dos aspectos da tributação indireta. No caso, trata-se da neutralidade fiscal, elemento igualmente essencial que supera o dualismo restrito ao princípio da capacidade contributiva e seletividade.

## 5 Conclusões

Partindo das diversas premissas apresentadas neste estudo, pode-se afirmar que o conceito de justiça fiscal, à luz de um sistema tributário marcado pela heterogeneidade de materialidades, não deve ser auferido exclusivamente à luz do princípio da capacidade contributiva e seletividade.

É preciso reconhecer que, em uma realidade complexa, a manutenção de pensamentos redutores e desconexos do próprio texto constitucional não contribui para a promoção de um cenário de justiça fiscal. Ao mesmo tempo, restou evidenciado que em um sistema tributário com materialidades diversificadas, a definição de justiça fiscal não é homogênea, direcionada para apenas um critério, ainda que se refira à capacidade contributiva.

Sem subtrair a fundamental importância do princípio da capacidade contributiva, os argumentos apresentados neste estudo evidenciaram que a sua aplicação tem por parâmetro a pessoalidade do contribuinte, por meio da sua capacidade econômica. Nesse aspecto, os tributos incidentes sobre o consumo não poderiam ter como critério fundamental de diferenciação a capacidade contributiva, porquanto a aferição da pessoalidade estaria prejudicada.

Para parte da doutrina, surge então, como sucedâneo ao princípio da capacidade contributiva, o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto ou mercadoria. À luz da Constituição Federal, não se questiona a obrigatoriedade de aplicação da seletividade ao IPI. Ao contrário, esse questionamento surge em relação ao ICMS, uma vez que a Constituição Federal expressamente preconiza “poderá ser seletivo”.

Essa consideração acaba por desvincular a seletividade da capacidade contributiva, passando a vinculá-la a um critério de igualdade, tendo como parâmetro a proteção da dignidade humana pela preservação do mínimo existencial. Nesse sentido, passa-se a reconhecer que produtos, mercadorias ou serviços destinados à alimentação e à saúde são essenciais a qualquer pessoa, independentemente da sua capacidade econômica. Por essa razão, diversos convênios entre os Estados, firmados no âmbito da CONFAZ, trazem isenções ou outros benefícios que contribuem por possibilitar o acesso das pessoas a determinados bens de consumo essencial. Resta-nos analisar, portanto, se a proteção ao mínimo existencial seria medida suficiente e satisfatória para a construção de um cenário de justiça fiscal. No que diz respeito a essa reflexão, a resposta seria negativa.

É importante asseverar que essa reflexão não pode descaracterizar o efeito limitador do exercício da competência tributária em face do contribuinte. Pelo contrário, a impossibilidade de aplicação indiscriminada do princípio da capacidade contributiva ou do princípio da seletividade não autoriza do legislador a tributar o contribuinte conforme melhor lhe aprouver, sem a consideração de outros elementos constitucionais que igualmente contribuem para a construção de um cenário de justiça fiscal.

Acrescenta-se a esse cenário o princípio da neutralidade fiscal, cuja correta correlação vincula a tributação e a eficiência, equilibrando a relação do contribuinte e mercado, para fins de consecução de uma profícua ordem social e econômica. Não é demais destacar que a tributação tem papel indispensável na consolidação de um mercado interno promissor, enquanto patrimônio nacional e instrumento indispensável para viabilizar o desenvolvimento cultural, socioeconômico e o bem-estar da população.

Atualmente, tal qual demonstrado, a tributação no Brasil está predominantemente direcionada para o consumo. Com isso, ainda que se reconheça que determinados itens de primeira necessidade estejam amparados por medidas exoneratórias, contribuindo para a proteção do mínimo existencial, bem como para a promoção da dignidade humana, há que se reconhecer a insuficiência da medida para fins de construção de um cenário de justiça fiscal. É premente repisar que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consagrados no artigo 3º da Constituição Federal, diz respeito à: (i) garantia do desenvolvimento nacional; (ii) erradicação da pobreza e marginalização, bem como redução das desigualdades sociais e regionais.

Sem prejuízo da relevância, é de igual importância lembrar que tais objetivos não serão alcançados apenas e tão somente pela proteção de um mínimo existencial, consistente na isenção de itens de primeira necessidade, tais como a cesta básica e determinados



medicamentos. Apesar da inegável importância relativa à isenção dos itens de primeira necessidade, é preciso considerar que o desenvolvimento nacional comporta diversos avanços, não se limitando exclusivamente à supressão de necessidades vitais. Não se quer, com isso, defender uma política completamente exoneratória sobre os bens de consumo, ao contrário, pretende-se que as reflexões possam contribuir para o amadurecimento de uma temática indispensável.

Um cenário político fiscal que tenha como foco majoritário a tributação sobre o consumo não traz eficiência ao mercado interno, já que dificulta a atratividade competitiva/produtividade e, por consequência, não corrobora para o desenvolvimento cultural e socioeconômico, bem como o para o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país. É preciso ampliarmos os critérios de um cenário de justiça fiscal, não os limitando aos princípios da capacidade contributiva e seletividade. Enquanto sociedade, precisamos avançar rumo ao desenvolvimento nacional, galgando avanços capazes de superar apenas as necessidades vitais. O Direito Tributário possui fundamental relevância nesse aspecto.

## Referências

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

ÁVILA, H. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS 89/05, 17 de agosto de 2005. Dispõe sobre a concessão de redução na base de cálculo do ICMS devido nas saídas de carne e demais produtos comestíveis, resultantes do abate de aves, gado e leporídeos. **Diário Oficial da União**, Seção 1, v. 142, n. 175, p. 47, segunda-feira, 12 set. 2005. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2005/CV089\\_05#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20concess%C3%A3o%20de,de%20aves%2C%20gado%20e%20lepor%C3%ADdeos.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%202023.08.05](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2005/CV089_05#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20concess%C3%A3o%20de,de%20aves%2C%20gado%20e%20lepor%C3%ADdeos.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%202023.08.05). Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS 224/17, de 15 de dezembro de 2017. Autoriza as unidades federadas que menciona a conceder isenção do ICMS nas operações internas com produtos essenciais ao consumo popular que compõem a cesta básica. **Diário Oficial da União**, Seção 1, v. 154, n. 242, p. 116, terça-feira, 19 dez. 2017. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=19/12/2017&jornal=515&pagina=116&totalArquivos=204>. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS 95/18, de 28 de setembro de 2018. Autoriza os Estados do Amazonas e do Paraná a conceder isenção do ICMS incidente

no fornecimento de energia elétrica para pessoas físicas enquadradas em programa social. **Diário Oficial da União**, Seção 1, v. 155, n. 190, p. 29-33, 02 out. 2018. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/despacho-n-121-de-1-de-outubro-de-2018-43461505>. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil – 2021**. Brasília: Ministério da Economia, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/@@download/file>. Acesso em: 12 mar. 2024.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

FERRAZ, R. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: FERRAZ, R. C. B. (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** - Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FOLLONI, A. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. 1.], n. 42, p. 476-499, ago. 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1478>. Acesso em: 25 jun. 2024.

FOLLONI, A. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? In: ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012.

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

GRECO, M. A. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

KIRCHHOF, P. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MOSCHETTI, F. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, R. C. B. (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, v. 2.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SILVEIRA, P. A. C. V. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TIPKE, K. **Moral tributária do Estado e dos Contribuintes**. *Bestuerungsmoral und Steuermoral*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012.

TORRES, R. L. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 177, p. 29-49, jul. 1989. DOI: 10.12660/rda.v177.1989.46113. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46113>. Acesso em: 25 jun. 2024.

VELLOSO, A. P. Justiça Tributária. In: ÁVILA, H. (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 37.

ZILVETI, F. A. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.