

# Insper

LLM em Direito Tributário

Diego Cezário da Silveira

**A DISFUNCIONALIDADE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO ICMS**

**São Paulo**

**2021**

Diego Cezário da Silveira

## **A DESFUNCIONALIDADE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO ICMS**

TCC apresentado ao programa LLM em Direito Tributário como requisito parcial para a obtenção do título pós-graduado em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Marcelo Fonseca Vicentini

**São Paulo**

**2021**

Silveira, Diego Cezário da.

**A DISFUNCIONALIDADE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO ICMS/  
Diego Cezário da Silveira.** – São Paulo, 2021.

TCC (LLM em Direito Tributário) – Insper, 2021

Orientador: Marcelo Fonseca Vicentini

1.Princípios Constitucionais Tributários 2.Seletividade 3.Essencialidade

4.ICMS 5.Justiça Fiscal I. Autor. II. Título

Diego Cezário da Silveira

## **A DISFUNCIONALIDADE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO ICMS**

TCC apresentado ao programa LLM em Direito Tributário como requisito parcial para a obtenção do título pós-graduado em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Marcelo Fonseca Vicentini

Dedico às minhas doces filhas e à minha amada esposa que me acompanha nesta trajetória da vida e pôde me proporcionar a alegria de construir uma linda família.

*“O propósito da vida é encontrar o maior fardo que você pode suportar e carregá-lo...”*

Dr. Jordan B. Peterson

## RESUMO

**Palavras-chave:** princípios constitucionais tributários, seletividade, essencialidade, ICMS, justiça fiscal

## ABSTRACT

**Keywords:** constitutional tax principles, selectivity, essentiality, ICMS, tax justice

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO I – O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	10
1.1 – OS TRIBUTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	11
1.2 – A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	12
1.3 – OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	14
1.4 – A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	15
CAPÍTULO II – O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE E SUAS CORRELAÇÕES .....	17
2.1 – A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	17
2.2 – A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	18
2.3 – A ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA.....	22
2.4 – O QUE É ESSENCIAL PARA O CIDADÃO?.....	22
2.5 – A ISONOMIA .....	25
2.6 – O FIM DA SELETIVIDADE DO ICMS, SOB A ÓTICA DAS PECS 45/2019 e 110/2019.....	26
3. – CONCLUSÃO.....	28
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	30
REFERÊNCIAS LEGAIS E NORMATIVAS .....	32
OBRAS COMPLEMENTARES.....	33



## 1 INTRODUÇÃO

Buscamos trazer ao debate uma das muitas disfuncionalidades do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando pontuamos o princípio constitucional tributário da seletividade.

Na gênese do sistema tributário vigente, os legisladores constituintes originais optaram por fazer constar no texto maior que tal princípio, dentre outros, deveria ser observado quando da gradação da alíquota do imposto sob a seguinte ótica: que as hipóteses de incidência definidas para cada produto deveriam levar em conta o quão essencial o bem ou prestação de serviço é. Assim, quanto menos essencial fosse (e, portanto, mais supérfluo) maior deveria ser a carga incidente. De modo inverso, o mesmo caminho deve ser seguido.

Há de se frisar que a seletividade tributária a ser aplicada ao ICMS não tem um caráter impositivo como a do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, mas sim tem uma natureza opcional aos legisladores, por exclusiva deliberação do texto constitucional<sup>1</sup>:

*DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL*

*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; (g.n.)*

Inicialmente podemos fazer uma crítica quando, tratando-se da discricionariedade da aplicação do princípio da seletividade tributária no ICMS, é que tal método acaba por ter a efetividade totalmente obtusa às vontades dos

---

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>

legisladores constituintes pois conforme será detalhado em tópico específico, possibilita que os mais ricos se beneficiem de uma menor carga tributária incidente, por exemplo, em alimentos. Assim os cidadãos com maior poder aquisitivo têm uma menor despesa marginal com impostos sobre os produtos que consomem, enquanto aos mais pobres, o peso dos impostos no orçamento representa, de modo percentual, uma parte bem maior de seus rendimentos: a este triste fenômeno, conhecemos como a regressividade tributária.

Uma das formas de classificação doutrinária impingida sobre os tributos é que eles podem ser considerados diretos ou indiretos. Tal classificação leva em conta a possibilidade de real conhecimento e identificação do contribuinte de direito de determinado tributo. Como regra geral, os impostos sobre consumo de bens e prestação de serviços são considerados como impostos indiretos pois nem sempre é possível identificar, por exemplo, qual o cliente que adquiriu uma lata de refrigerante em um bar, ou qual a pessoa que pagou um certo valor de ingresso para assistir a reprodução de um filme no cinema de sua cidade.

Já, em relação aos tributos considerados diretos, entre os quais podemos citar o imposto de renda retido na fonte de pessoas físicas (IRRF), o imposto predial e territorial urbano (IPTU), o imposto territorial rural (ITR) e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores terrestres (IPVA), dos quais as respectivas fazendas públicas normalmente possuem cadastros de seus contribuintes, fica latente a correta indicação do contribuinte.

Deste modo, ao considerarmos que os impostos indiretos não têm um alvo específico, mas sim uma coletividade definida em lei, em que fica impossível de haver o devido sopeso das alíquotas conforme a capacidade contributiva individual, percebe-se claramente que tais impostos agem como um extermínio de formigas com o uso de uma bala de canhão.

Ao tratarmos sobre os princípios constitucionais tributários, os temos como verdadeiros institutos aplicados aos tributos nacionais para que estes pudessem todos seguirem balizas claras e regras transparentes, entretanto a definição de essencialidade passa ao largo destas premissas quando analisamos as alíquotas incidentes sobre os bens e serviços mais essenciais à sociedade.

Vemos que a maioria das unidades da federação têm em seus regulamentos de ICMS (RICMS) alíquotas nominais superiores a 25% (vinte e cinco por cento)

quando a hipótese de incidência é o consumo de energia elétrica. Alguns estados aplicam, inclusive, majoração progressiva desta alíquota conforme maior for o consumo medido, de modo que a cobrança chega mais de 30% sobre o valor cobrado pelo fornecimento da energia elétrica.

Ainda sobre a essencialidade, pensamos ser difícil encontrar algo mais necessário à sociedade atualmente do que a energia elétrica, ainda assim, as unidades da federação parecem fechar os olhos para isso.

Trazendo, também, ao debate a análise dos tópicos referentes à capacidade contributiva e à isonomia, parecemos sobre o mister que delineamos acima: o princípio da seletividade do ICMS, quando não é corretamente delineado, acaba por punir os contribuintes que possuem um menor poder aquisitivo, além de reforçar o tratamento sem qualquer isonomia.

Por fim, explicamos neste artigo, dividido em três capítulos, que trataremos no primeiro capítulo sobre alguns conceitos do Direito Tributário, tais como o Sistema Tributário Nacional em si, da competência tributária conferida pela Constituição e os princípios constitucionais tributários; no segundo, serão analisados os princípios fundamentais para que seja elaborada a dissertação como o princípio da seletividade tributária e o princípio da essencialidade, bem como a isonomia e a capacidade contributiva. Ao final trazemos a conclusão e considerações finais.

## 1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de matrizes que delineiam o modo como o Estado será financiado pela sociedade, afinal o Estado existe unicamente para que seja atingido o bem comum.

Sendo um capítulo dedicado na Carta Magna, as regras estão ali dispostas como verdadeiros fundamentos que regulam os impostos que financiam todas as atividades do Estado. Delimitam as competências de cada ente federativo, definem os limites de atuação, trazem os princípios constitucionais a serem observados nas relações jurídicas entre os tributantes e os tributados (contribuintes).

## 1.1 OS TRIBUTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988 pode ser classificada, dentre outros atributos, como sendo uma Carta analítica, garantista e dogmática.

A Assembleia Nacional Constituinte, cujas comissões perduraram de fevereiro de 1987 até outubro de 1988, optou pela promulgação de uma carta que trouxesse não apenas os fundamentos e princípios tributários, mas também a descrição e delimitação de quais tributos poderiam ser criados por cada ente tributante, os quais sejam a União, os Estados Federados, o Distrito Federal e os Municípios.

Importante ressaltar que o poder de instituição dos tributos é considerado pelo meio acadêmico como um poder-dever, uma vez que aos governantes de plantão não lhes é facultado a decisão de efetuar ou deixar de efetuar cobrança de tais tributos.

A arrecadação que é buscada via instituição de tais tributos é voltada ao financiamento do Estado para a consecução das políticas públicas estabelecidas pelos governantes. Tais recursos devem levar aos erários os montantes que serão gastos com a prestação de serviços públicos.

Vemos que os tipos tributários elencados no texto, são um rol taxativo de impostos, taxas e demais contribuições que devem ser reguladas, embora hajam algumas outras possibilidades residuais de instituição de novos tributos trazidas no regulamento, como, por exemplo, no Artigo 154, inciso I<sup>2</sup>:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

A regra, porém, é bem rígida, porém ainda não é integralmente cumprida pela União Federal, quando se trata-se da instituição dos tributos entregues à sua criação. Vemos que há impostos previstos no texto constitucional que, a despeito de todo o tempo já decorrido, ainda encontra óbices para sua

---

<sup>2</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>

regulamentação, como, por exemplo, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), disposto no inciso VII do Artigo 153<sup>3</sup>.

Os tributos constantes no texto nacional tiveram sua criação pensada para que cumprissem suas funções primordiais, incidindo sobre fenômenos econômicos como aquisição ou transferência de patrimônios entre pessoas, geração de renda através de remuneração de trabalho ou de capital e sobre a circulação de mercadorias, bens ou serviços.

Conforme caminhamos pelo texto, interpretando-o, percebemos que nele estão contidas as normais gerais de cada tipo tributário que recebeu autorização para a sua criação e que passarão a recair sobre os fatos do cotidiano de pessoas físicas e jurídicas. A autorização mandamental foi preparada para que cada ente tributante pudesse concentrar suas forças em determinados impostos e que houvesse uma segregação e especificidade para evitar conflitos que pudessem atrapalhar o andamento da República Federativa. Esta segregação é denominada pela doutrina como competência tributária.

## 1.2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A definição de competência tributária não é algo tão especificado, mas decorre de uma análise das possibilidades e obrigações conferidos a cada ente tributante para a instituição dos tributos elencados na constituição.

Segundo o Prof. Ricardo Alexandre, havemos, inclusive, de fazer a devida distinção entre a competência tributária pura e a competência para legislar sobre o direito tributário.

Da análise do texto constitucional temos que a competência tributária pura é o poder conferido a cada ente para a devida criação de leis que instituem os tributos sob o rol analítico da norma. Tal poder direcionado aos entes tributantes, por estar disposto na Constituição, gera uma faculdade na ação de criação e

---

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>

instituição dos tributos sob a competência de cada um uma vez que a CF/88 não cria tributos, e apenas possibilita que os tributos sejam criados por aqueles que receberam tal incumbência.

Frisamos, porém, que uma das normas mais temidas pelos governantes, a Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>4</sup>, traz em seu artigo 11 o que segue:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

Tal normativa transforma o poder de tributar em um efetivo dever de tributar, criando eventuais sanções aos governantes dos entes tributantes que não

Quando o tema retorna à competência para legislar sobre direito tributário, percebemos que, além da União, os estados, o Distrito Federal e os municípios também possuem certa competência legislativa, desde que cada um atenha-se ao espectro.

À União, conforme determina a CF/1988 em seu artigo 24, Inciso I e seus parágrafos, cabe estabelecer as normas gerais sobre o Direito Tributário, fato que não suprime a competência dos demais entes enquanto alguma norma, eventualmente, não for regulamentada como o texto supõe. Há no ordenamento vigente o instituto da competência tributária suplementar a ser exercida nesses casos.

Embora já se passaram mais de 30 anos da promulgação da carta ora vigente, tem-se como o clássico exemplo do exercício desta competência suplementar quando se trata do imposto sobre a propriedade de veículos automotores que, disposto no artigo 155, inciso II, é da competência de criação pelas unidades federadas: a União, até o presente momento, não editou normas gerais sobre o imposto. Assim, cada estado ou o Distrito Federal legislou de maneira suplementar para o estabelecimento das normas gerais do tributo, além

---

<sup>4</sup> BRASIL. Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm), acesso em 31/07/2021.

de poderem trabalhar a especificidade da cobrança da maneira como lhes aprouveram.

### 1.3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O texto elaborado e promulgado pelos legisladores constituintes originários na Constituição Federal da 1988, seguiu, conforme mencionado anteriormente, uma lógica garantista e analítica, trazendo em seu escopo, além de diversos princípios constitucionais, outras tantas regulamentações que não precisariam, necessariamente, estarem contidas no texto, haja vista que as mudanças que ocorrem na sociedade podem causar alguma deterioração ou, inclusive, supressão natural de alguma norma ali contida.

Com o intuito de criar uma definição para o termo princípio, Celso Antônio Bandeira de Melo<sup>5</sup> diz que estes seriam como “mandamentos nucleares de um sistema, verdadeiros alicerces dele, disposições fundamentais que se irradiam sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critérios para a suas exatas compreensão e inteligência exatamente por definirem a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhes conferem a tônica e lhes dão sentido harmônico”.

Uma boa parte dos doutrinadores modernos consideram, porém, que nem todos os princípios tributários constante no texto sejam de fato princípios, mas que sejam avaliados como regras tributárias. Tendo que os princípios, vez ou outra podendo serem confrontados entre si, há de se ponderar qual deles seria o mais importante em cada caso concreto. Ao analisar uma situação hipotética, podemos dar maior valor a um determinado princípio, em detrimento a outro.

Ao imaginarmos que uma grande empresa multinacional solicite ingressar no sistema de apuração simplificada dos tributos (simples nacional), alegando que gostaria de que seu custo com a apuração de seus tributos fosse

---

<sup>5</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p .451.

reduzido, além de comparar com uma pequena empresa que venda os mesmos tipos de mercadoria e atue no mesmo segmento econômico, ela estaria, em tese, ferindo o princípio da isonomia, aquele que visa aplicar tratamentos diferenciados a pessoas que não possuem a mesma equivalência. Haveria, porém, de se equilibrar tal desigualdade buscando a aplicação de algum um outro princípio tributário? Por certo, sim! Neste momento em que os dois princípios fossem confrontados, deveria ocorrer uma análise mais ampla de todo o sistema para que houvesse uma aplicação de justiça no processo.

Por outro lado, ao considerarmos que uma eventual isenção tributária atingisse os produtos comercializados pelas empresas do exemplo, não poderiam apenas as vendas realizadas pela pequena empresa serem beneficiadas, enquanto as realizadas pela empresa multinacional permanecessem com o mesmo encargo. Não haveria modo de que tal isenção que abrangendo os produtos ora comercializados por ambas fique restrita à pequena empresa, uma vez que a isenção, constante em lei, é uma verdadeira regra tributária, devendo ser acatada, sem análise ou ponderação.

Em se tratando da parte tributária do texto, recebemos na Carta Magna a positivação de diversos princípios acadêmicos, dentre os quais teceremos mais comentários acerca da seletividade, essencialidade e isonomia em relação às matérias tributárias, e sobre a capacidade contributiva.

#### 1.4 A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para tratarmos do seguinte tópico, cabe a breve diferenciação, em relação aos tipos tributários quando segregados em função de sua incidência personalista aos contribuintes elencados em norma, podendo serem classificados como impostos diretos ou impostos indiretos.

Os impostos diretos são aqueles que conseguem identificar exatamente quem é o efetivo pagador do tributo instituído. Temos como exemplos dessa modalidade o imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por pessoas físicas ou jurídicas (IRPF e IRPJ), o imposto predial e territorial urbano (IPTU), cujo contribuinte é o proprietário do imóvel, o imposto sobre a propriedade de



veículo automotor (IPVA), onde o proprietário do veículo é plenamente identificável pelas bases de dados dos governos e fazendas públicas.

Já os impostos indiretos são aqueles que recaem sobre as prestações de serviços ou atos de consumo, não levando em conta as rendas daqueles que estão consumindo, uma vez que o importante neste tipo é haver incorrido nas hipóteses de incidência estabelecidas em suas respectivas legislações.

Quando analisamos a regressividade do sistema tributário brasileiro, podemos também classificar os tributos como regressivos ou como progressivos, tendo como um exemplo claro de progressividade tributária a aplicação de alíquotas diferenciadas na tabela do imposto de renda, sendo as alíquotas maiores e mais gravosas as que incidem sobre os contribuintes que maior base para a incidência do imposto, com maior capacidade econômica

De modo inverso, um tributo regressivo teria como consequência uma aplicação de uma menor alíquota, quanto maior fosse a base tributável do contribuinte.

Percebemos, por diversos olhares, que a arrecadação tributária nacional é focada principalmente em bens de consumo e serviços, aliviando assim, a tributação sobre o patrimônio, propriedade e renda. Tal fator causa sobremaneira afetação dos valores despendidos pelas camadas mais baixas da população, aqueles que sequer conseguem acumular recursos para criar patrimônio, uma vez que gastam quase a totalidade de seus rendimentos com produtos de uso e consumo diários como alimentação, vestuário, transporte e medicamentos.

Vemos constantes e justas críticas quanto ao desenho da matriz tributária nacional quando analisado o parâmetro da regressividade, pois acaba privando o acesso da população mais pobre ao consumo de outros bens e serviços. O percentual de impostos pagos pelos menos favorecidos, em relação às suas rendas, acaba por ter um patamar muito mais elevados quando comparado ao percentual de pessoas de classes mais favorecidas.

## CAPÍTULO II – O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE E SUAS CORRELAÇÕES

### 2.1 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Da análise do princípio da capacidade contributiva, de acordo com a CF/88, art. 145, § 1<sup>o</sup>, sustenta-se o princípio de que, 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<sup>7</sup>.

Vemos que o texto traz uma infeliz expressão para todo e qualquer sujeito passivo: “sempre que possível”. Tal termo possibilita aos legisladores imaginarem o melhor modo de se aplicar a tributação nos diversos casos concretos que possam ocorrer, levando em conta o caráter pessoal dos contribuintes, ou também verificando eventuais circunstâncias fáticas para imposição da exação.

Precisa-se ressaltar que a verificação da capacidade contributiva fica extremante prejudicada quando analisamos as tributações que incidem sobre os bens de uso e consumo, principalmente quando especificamos os mais essenciais para uma vida minimamente digna da população, como alimentos e medicamentos.

Este princípio tem uma aplicabilidade muito razoável quando falamos em impostos diretos, porém torna-se impraticável quando tratamos dos impostos indiretos pois, como já visto anteriormente, a impossibilidade de identificar

---

<sup>6</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>.

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. Disponível em: Minha Biblioteca, (12th edição). Editora Saraiva, 2021. P 33

plenamente o contribuinte e avaliar a capacidade contributiva de cada um faz com que os impostos atinjam indistintamente toda a população.

A consecução deste princípio é buscada de diversas formas, refletindo inclusive, em casos de eventual opção legislativa, que frente a inexistência de capacidade econômica do contribuinte seja aplicada redução (ou exoneração) de determinado imposto.

Esse mandamento constitucional busca dar maior efetividade à uma justiça tributária.

## 2.2 – A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio constitucional da seletividade tributária, que segundo o texto da nossa Carta Magna, é obrigatório quando tratamos do IPI (CF/88<sup>8</sup> Art.153, §3º, I), pode ser aplicado no ICMS apenas de modo facultativo (CF/88<sup>9</sup> Art.155, §2º, III). Tal modalidade para a tributação segue os desdobramentos do princípio da capacidade contributiva, baseando-se também em sua primordial função extrafiscal.

É importante percebermos que a seletividade aplicada ao ICMS foi uma inovação constitucional, uma vez que tal princípio, de modo imperativo, já havia sido previsto na Constituição de 1946<sup>10</sup>, em seu art. 15, §1º:

---

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>.

<sup>9</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>.

<sup>10</sup> BRASIL, Constituição (1946). CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 18 de setembro de 1946. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>

Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

§ 1º - 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.

Ainda que o texto constitucional da época trate o tema como isenção, atribuindo à uma lei vindoura determinados itens que seriam abarcados pelo instituto, o assunto de mencionar artigos que fossem minimamente indispensáveis às pessoas trouxe luz ao tema central deste artigo.

Pela análise semântica do tópico, podemos inferir que a seletividade tem relação direta com a determinação, com a escolha, com a seleção de um objeto (ou fato) sobre o qual haverá uma hipótese de incidência de imposto.

O mote do princípio da seletividade é poder, por meio da configuração das alíquotas diferenciadas a serem aplicadas a cada caso concreto, aplicar a justiça fiscal tributária, buscando onerar de forma mais gravosa os itens considerados supérfluos pelos legisladores. Tal possibilidade de diferenciação, porém, acaba não sendo aplicada quando verificamos que, por exemplo, o consumo de energia elétrica (bem fundamental) é um dos itens com a maior carga tributária que temos informação.

Ainda por disposição constitucional, nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT),<sup>11</sup>

Todavia, percebemos que muitos governantes constantemente, inclusive de modo populista, apelam para a redução dos impostos incidentes sobre os itens constantes na cesta básica de alimentos. Há de se considerar ser um fato verdadeiramente importante quando se reduz a carga tributária de itens tão essenciais para os cidadãos, porém percebemos que, embora seja um alívio aos

---

<sup>11</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em 01/09/2021

bolsos da sociedade, nem sempre os percentuais reduzidos acabam sendo totalmente repassados aos preços finais pagos pelos consumidores.

Podemos verificar uma outra disfunção no ICMS quando, ao analisamos os serviços de transportes tidos como hipóteses de incidência do imposto, percebemos que sobre a prestação do serviço de transporte de passageiros via rodoviária é devido o pagamento, porém tal tributo não incide quando ocorre o transporte de passageiros na modalidade aérea. Tal decisão decorre do julgamento da ADI<sup>12</sup> 1.600/DF, na qual o Ministro relator, conjugando diversas inconsistências entre a formulação do pedido quando confrontando com o texto constitucional, exarou a seguinte ementa<sup>13</sup>:

*“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A'; E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTICIPAÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA.*

*OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPIROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE”*

*(ADI 1600, Relator para o acórdão, Ministro Nelson Jobim, Pleno, DJ 20.6.2003).*

Segundo ALEXANDRE, R<sup>14</sup>, p. fato de o Ministro Relator ter expressamente afirmado que entendia que os mesmos fundamentos demonstrariam a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS nos casos do

---

<sup>12</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade

<sup>13</sup> <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750995571> acessado em 01/09/2021

<sup>14</sup> Alexandre, Ricardo - Direito tributário esquematizado – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

transporte terrestre de passageiros foi de alta relevância, embora a matéria não estivesse sob a análise da casa. Vejam que, mais de 10 anos, no julgamento da ADI 2.669/DF, o STF entendeu que o ICMS das operações ou prestações de serviço de transporte terrestre interestadual e intermunicipal de passageiros e de cargas deveria ser exigido!

Nesse novo julgado, o Supremo afirmou que não havia identidade entre os quadros a que se submeteriam a aviação brasileira e as empresas de transporte terrestre, por serem regidas por normas distintas e sujeitas a diferentes padrões de operação e regulação por parte do Estado.

Vimos que não há uma lógica pura quando se fala que o princípio da seletividade é aplicado, ou quando é meramente desvirtuado, pois qual seria a diferença, na essência, entre um passageiro resolver fazer seu deslocamento entre, por exemplo, as capitais paulista e carioca, seja feito de modal aéreo ou rodoviário? Há muitos anos o transporte de avião deixou de ser um luxo, ainda mais quando tratamos de um país de dimensões continentais como o Brasil.

Ao considerarmos, portanto, uma eventual adequação do instituto da seletividade tributária como meio para o atingimento de um sistema tributário mais justo, percebemos que este seria apenas um dos pilares de sustentação para que houvesse um equilíbrio entre os recursos arrecadados e aqueles que efetivamente são onerados em suas posses e rendimentos. Não bastaria apenas que tal princípio fosse pleno, mas seria necessária a conjugação de diversos outros interesses políticos como, por exemplo, a redução de benefícios fiscais programas de benefícios sociais que, transvestidas de ações políticas, mais se parecem com fidelização de eleitorado.

### 2.3 – A ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA

De acordo com ALIOMAR BALEEIRO<sup>15</sup> pode-se explicar a essencialidade tributária como um meio para que haja uma *adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo*. Geralmente, são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas, inclusive de características altamente socialistas, do mundo contemporâneo, no qual a maioria dos países civilizados e economicamente mais desenvolvidos seguem orientação idêntica.

Esse princípio carrega um mote altamente subjetivo pois tende a direcionar, conforme a vontade do legislador, um maior gravame a produtos, bens ou serviços, em detrimento de outros, pela simples análise e caracterização de um item como supérfluo ou não.

Sendo a essencialidade tributária um princípio que anda totalmente ao lado do princípio da seletividade tributária, o qual foi tratado de modo mais completo no tópico anterior, temos que a conjugação de ambos reduz cada vez mais a neutralidade da tributação, causada por tamanha intervenção do Estado.

### 2.4 – O QUE É ESSENCIAL PARA O CIDADÃO?

Podemos ver que a sociedade em que vivemos no século XXI é composta de muitos pequenos núcleos. Ao analisarmos somente por um determinado espectro, a sociedade brasileira pode ser dividida entre cidadãos que moram em metrópoles ou que moram em regiões de interior de estados. Ou, por um outro,

---

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro Forense 2018 p 487.

podemos separar entre cidadãos que trabalham sob o regime de CLT<sup>16</sup> e os que trabalham de modo informal. Conseguimos também distinguir entre cidadãos que dependem do serviço público de saúde e os que pagam serviços médicos de modo particular. A sociedade possui tantas faces quanto as necessidades que os cidadãos requerem para si mesmos.

Ao falarmos de necessidades básicas, haveríamos de tentar identificar, em cada um dos componentes de nossa sociedade, além das necessidades individuais *per se*, quais seriam os desejos e anseios do cidadão. O ser humano já é, biologicamente, um animal que busca se diferenciar de seus pares através de adereços, vestimentas, rituais de modo que qualquer tentativa de imaginar o que é essencial para cada um indistintamente, margeia um enorme exercício de achismo e futurologia.

Assim, quando analisarmos o princípio da essencialidade tributária sendo efetivamente aplicado, percebemos inúmeras contradições exaradas pelos legisladores.

Ao estarmos vivendo numa sociedade altamente tecnológica, resta claro a importância, por exemplo, do fornecimento de energia elétrica para continuarmos a desenvolver todas as tarefas que o dia a dia nos impõe. Há pouco mais de 30 anos, este mesmo artigo poderia ter sido feito, à luz do dia, numa máquina de escrever tradicional. Não seria requisitado um único watt para isso. Veja que, porém, atualmente, usamos computadores, notebooks, tablets, usamos meio de pesquisa via sítios de internet, bem como sistemas informatizados como o de grandes universidades.

Assim sendo, qual o motivo de sobre o consumo da energia elétrica serem aplicadas as maiores alíquotas de ICMS? Há unidades da federação, inclusive, sobretaxando as residências mais consumidoras com alíquotas ainda maiores que as normalmente já aplicadas. Não seria o caso deste bem ter uma alíquota simbólica, diminuta?

---

<sup>16</sup> BRASIL, Decreto Lei 5452 de 1o de maio de 1943. Consolidação das Leis Trabalhistas



Sobre a mesma ótica podemos encaixar a tributação dos combustíveis, de modo que a mesma análise de essencialidade foi dispensada pelos legisladores ao definirem as alíquotas destes.

Quando passamos a analisar as classes da sociedade, de acordo com o seu poder aquisitivo, podemos começar a identificar que os itens de maiores necessidades são os alimentos que consomem. Partindo dessa premissa, a grande maioria dos estados da federação, bem como o governo federal, prioriza a redução do gravame tributário sobre os itens mais comuns à cesta básica de alimentos. Temos um dos poucos casos em que o princípio da essencialidade pode tomar forma na prática.

Vale lembrar que, em 1948, a IX Conferência Internacional Americana decidiu positivar em uma Declaração dos Direitos e Deveres do Homem<sup>17</sup> na qual são apontados alguns outros tópicos sobre o que seriam direitos essenciais aos homens àquele tempo. O texto pode ser sintetizado com a seguinte frase exposta em seu preâmbulo: “Os deveres de ordem jurídica dependem da existência anterior de outros de ordem moral, que apoiam os primeiros conceitualmente e os fundamentam”. De modo extremamente relevante, diz também que a busca de uma vida decente, que contribua para a manutenção da dignidade das pessoas e de seus lares.

---

<sup>17</sup> DECLARAÇÃO AMERICANA DOS DIREITOS E DEVERES DO HOMEM (1948), <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/americana.htm>> acessado em 03/09/2021.

## 2.5 – A ISONOMIA

Segundo PAULSEN<sup>18</sup>, a isonomia tributária está positivada no art. 150, II, da CF88. Constitui uma limitação ao poder de tributar totalmente vinculada a um ideal tão buscado nos países mais desenvolvimento que sempre flertam com um Estado de Bem-Estar Social: a justiça fiscal e tributária. Esse regimento veda que seja concedido um tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação semelhante, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos percebidos.

Em termos constitucionais, Celso Antônio Bandeira de Melo, em sua aclamada obra em que analisa o *conceito jurídico do princípio da igualdade*, faz ponderações a fim de comentar três pontos principais sobre esse princípio, os quais enumeramos: “a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação; b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados”.

Além das searas tributárias e constitucional geral, identificamos elevadas normas criadas que buscam a consecução de tal mandamento. A própria CF/88 já traz, além da já citada anteriormente neste tópico, outras previsões que buscam a isonomia entre as pessoas no Estado Brasileiro. Quando analisamos o título VII da Carta – Da Ordem Econômica e Financeira – vemos que há uma busca da redução das desigualdades regionais. Em diversos outros artigos na Lei Maior, tal procura retorna através outros aspectos inclusive orçamentários.

Um dos exemplos mais práticos de tratamento isonômico regional é a criação da Zona Franca de Manaus (ZFM). Da análise da legislação que deu vida à área que recebe tal denominação, podemos inferir que a criação da ZFM foi feita para que uma localização tão distante dos grandes centros consumidores e produtores pudesse concorrer em pé de igualdade com grandes

---

<sup>18</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. Disponível em: Minha Biblioteca, (12th edição). Editora Saraiva, 2021.P 65

polos industriais. O Decreto-Lei nº 288<sup>19</sup> de 1967 define a ZFM como um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitissem seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontravam os centros consumidores de seus produtos. Ainda que já existisse um órgão para cuidar da Zona Franca antes, foi com o Decreto de Castello Branco que surgiu oficialmente a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), para a administração da área de atuação e prestação dos serviços referentes à ZFM.

A região teria abrangência temporal desde a sua criação até o prazo final estabelecido de 30 anos. Em novo decreto, seu fim foi prorrogado. Com a promulgação da CF/88, o prazo de duração da ZFM foi alongado por outros 25 anos, até que uma emenda à constituição definiu o novo prazo de encerramento para o ano de 2.073. De acordo com o andamento deste assunto, aqueles que estiverem presentes ao final do novo prazo poderão presenciar mais uma dilação do fim.

## 2.6 – O FIM DA SELETIVIDADE DO ICMS, SOB A ÓTICA DAS PECS 45/2019 e 110/2019

A qualquer cidadão que se interessa, ou tem algum contato com o Direito Tributário Nacional e com o Sistema Tributário Nacional já passou a notícia ou comentário de que essa trama de normas e regras, sendo a maioria tendo sido criada para precisar explicar, ou para responder a diversas demandas que não existiriam, caso não existissem tais normas. É chamado por muitos juristas e acadêmicos da área como um verdadeiro manicômio tributário.

Por isso e por tantos outros fatores, como exemplo o gasto exacerbado de tempo para que contribuintes compreendam e se adequem a tantas normativas, contabilizem e apurem de modo incontestável os corretos valores a

---

<sup>19</sup>< <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/o-que-e-o-projeto-zfm>> acessado em 31/08/2021.

recolher aos cofres públicos, a cada nova eleição e conseqüente troca de governo surge com tanto ímpeto o tema da reforma tributária.

Essa é uma demanda tão importante, quanto justa e antiga, da sociedade que diversos grupos de estudiosos se uniram para que pudessem construir um novo sistema tributário que fosse mais simples e que estivesse mais coerente com a sociedade atual, mais tecnológica e focada em serviços, do que a sociedade baseada em produção e indústria, que vivemos fortemente no século XX.

Podemos citar neste artigo ambas as Propostas de Emenda à Constituição (PEC) que tiveram, até o momento, os melhores andamentos legislativos.

Há a PEC 45/2019, capitaneada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019 apoiada pelo Senado Federal. Ambas propostas visam a mesma finalidade de simplificação, racionalização e modernização do sistema atualmente vigente no Brasil e nas duas propostas estão listadas o fim do ICMS como atualmente é conhecido, bem como a criação de um novo tipo tributário, o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS). A PEC 45 transformaria o IBS num tributo de competência federal, enquanto a PEC 110 manteria o status de imposto estadual.

Em ambos os textos apresentados haveria, também, a criação de um novo imposto seletivo (IS). Nas linhas da PEC 45, o IS teria como função primordial a extrafiscalidade, buscando atingir alguns e determinados bens, serviços e, inclusive, direitos com a finalidade de desestímulo a estes. Já de acordo com o texto da PEC 110, a intenção do IS é que este seja um imposto com a maior finalidade arrecadatória possível e que incida sobre os itens cuja arrecadação aos erários fossem mais relevantes. Seria cobrado sobre combustíveis, petróleo e seus derivados, energia elétrica, serviços de telecomunicações, fornecimento de gás natural, bebidas alcoólicas e não alcoólicas e até sobre veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos.

A criação deste novo imposto teria como consequência por excluir o atingimento do princípio tributário da seletividade tanto do ICMS, quanto de quaisquer outros impostos, haja vista a tamanha especificidade do novo tipo tributo.

### 3. CONCLUSÃO

A organização da sociedade em que vivemos pressupõe que o Estado cumpra com seus objetivos de entregar aos cidadãos um mínimo que garanta a dignidade de suas vidas e seus lares. O Estado não possui um meio mais eficaz de ser financiado pela sociedade que não seja a criação e instituição de tributos. Até aí não há dúvidas que a vida em sociedade nos impinge o dever de contribuir e recolher aos cofres públicos os valores correspondentes. Tal fato não seria tomado como certa repulsa por grande parte da população caso pudessem perceber que todos os valores transferidos aos governos gerassem algum benefício aos que tiveram parte de suas rendas entregues ao Estado.

Sabemos que o país em que vivemos, gigante pela própria natureza, não dispõe de uma solidez econômica, política ou financeira que fosse duradoura o bastante para transmitir ao próprio povo e à povos estrangeiros a confiança necessária. Há muitas mazelas para serem tratadas e cuidadas para que possamos atingir um status internacional de uma economia pujante e firme.

Mas o que temos, ciclo após ciclo, são crises econômicas, crises políticas, governantes fracos, corruptos (isso quando não temos ambas as características no mesmo governante e ao mesmo tempo). O povo, dominado por uma classe política que tem como última preocupação o povo que os elegeram, não consegue sair da espiral das crises. E tal classe política é composta pelas pessoas que devem pensar o Estado em que vivemos. Criar normas, de caráter geral e, conseqüentemente, tributárias, para que busquem a consecução das políticas públicas desenhadas por essas mesmas pessoas. A espiral não tem fim.

Como podemos confiar e acreditar que as reformas políticas seriam algum dia executadas de modo a não criar mais privilégios a eles? Sem mencionarmos a tão importante, e esperada, reforma tributária que, entra governo, sai governo, não consegue prosperar nas casas do congresso de nosso país.

Diversos motivos que fazem com que a reforma ande a passos curtíssimos, como, por exemplo, o interesse de grandes grupos econômicos.

Além disso, vimos que há uma falta de alinhamento dos interesses entre todos os entes tributantes. Os futuros conflitos e judicializações que serão gerados com as perdas previstas para uma ou outra unidade da federação.

Sabemos que não há uma resposta simples para a complexa trama tributária nacional, porém enxergamos que tal resposta passaria, sem quaisquer dúvidas, pelo caminho da simplificação tributária, ainda que as alíquotas efetivas não fossem reduzidas de plano. Evitar que, sobre as mesmas bases de cálculo sejam instituídas contribuições e impostos distintos, cada qual com suas metodologias de cálculo e apuração.

A mudança da matriz tributária brasileira deveria, também, deixar de tentar segregar e gravar ainda mais com uma tributação de produtos que tivessem sua essencialidade pensada e definidas por meros burocratas, não fazendo com que interfira ainda mais na liberalidade que cada cidadão deve ter para consumir qualquer produto e serviço que bem entenda.

Enxergamos, também, espaço para que um novo eventual sistema tributário nacional deixe de gravar tanto o consumo de produtos, bens e serviços, sejam eles essenciais aos olhos das normas, voltando seu esforço para uma tributação que fosse mais justa, incidindo preferencialmente sobre a renda e o patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas.

Uma sociedade é próspera quando sabe que pode contar que sua força de trabalho será a motriz do próprio bem-estar de seus próximos e de seus descendentes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 12. ed. Salvador: Método, 2018

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro Forense 2018

Brito, MACHADO SEGUNDO, Hugo D. **Manual de Direito Tributário**, 11<sup>a</sup> edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2019.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Nova. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigação Tributária. In: MAIA, J. Motta. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 3. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. Disponível em: Minha Biblioteca, (12th edição). Editora Saraiva, 2021.

ROSA, José Roberto. **Curso Básico de ICMS**. 4. ed. São Paulo: Ottoni, 2017.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 09. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.



## REFERÊNCIAS LEGAIS E NORMATIVAS

(separe hierarquicamente; depois, dentro de cada grupo – leis complementares, ordinárias, decretos, instruções - por data mais antiga – atos mais antigos primeiro)

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 05 out. 1988** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>

Brasil. CTN. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 25 out. 1966.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>

BRASIL. LRF. Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000. <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>

BRASIL, CLT. Decreto Lei 5452 de 1o de maio de 1943. Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del5452compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452compilado.htm)>

## OBRAS COMPLEMENTARES

ENTRE ASPAS, As propostas para a reforma tributária - 25 min - Exibição em 27 de Ago de 2019. Disponível em: <<https://globosatplay.globo.com/globonews/v/7876770/>> Acesso em 08 agosto de 2021.

DIÁRIOS DA ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE, <[https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes\\_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/diarios\\_anc](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/diarios_anc)> acesso em 17 agosto de 2021

Pobre paga mais; <http://pobrepagamais.com.br>, acessado em 21/08/2021

Sistema constitucional tributário exige atenção do STF – Por Luciano Felício Fuck. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-dez-08/observatorio-constitucional-sistema-tributario-exige-atencao-stf> acessado em 11 agosto de 2021.

REFORMA TRIBUTÁRIA: COMPARATIVO DA PEC 45/2019 (CÂMARA) E DA PEC 110/2019 <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 13. ed. Rio de Janeiro; Impetus, 2007.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. Atualizado até 15 fev. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **A inversão da seletividade do ICMS**. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/inversao-da-seletividade-do-icms-2/>> Acesso em 10 nov. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; SANTOS, Arioaldo dos; GELBCKE. **Manual de Contabilidade Societária**. – 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LACOMBE, Américo Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003

TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (coord.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.