

# O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu<sup>1</sup>

Ricardo Simões Xavier dos Santos<sup>2</sup>

**Resumo:** O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram a aplicação do princípio da seletividade tributária, que é uma garantia ao contribuinte em razão da essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, uma análise do princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo de acordo com a essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

**Palavras-chave:** Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

**Abstract:** This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

**Keywords:** Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

---

<sup>1</sup> Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br

<sup>2</sup> Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com

**SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.**

## **1. INTRODUÇÃO**

O Sistema Tributário Nacional, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e na vida dos cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior parcela das receitas públicas que abastecem os cofres públicos e são destinadas ao desenvolvimento da sua atividade estatal e para atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária é proveniente da tributação sobre o consumo de bens mercadorias e serviços, cujo principais tributos são IPI, ICMS, ISS, além do PIS e do COFINS, que representam uma grande parcela do PIB brasileiro, muito mais do que a arrecadação sobre a renda e sobre a propriedade, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição Federal, a PEC 45 instalada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda têm como objetivo de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo sobre o valor agregado chamado de Imposto sobre IBS - Imposto sobre Operações com Bens e Serviços, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional que deve ser levado em consideração em razão da garantia de equidade proporcionado por meio de alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade.

Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos bens e serviços sobre qual ele incide, adequando alíquotas de acordo com a essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do

princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise descritiva dos postulados da seletividade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade

O segundo capítulo, tratou, por sua vez, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos principais projetos de reforma do sistema tributário em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no que se refere aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes se aplica a seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridade e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foram analisados os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na Câmara dos Deputados; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação foi princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no sítio da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## **2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA**

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição,

portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infralegal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação as outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna, e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido no art. 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura o art. 5º da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, tendo em vista que, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que a regra prevista no *caput* do art. 5º da CF/88, não era garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo uma série de outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no *caput* do art. 5º da Constituição, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada ao legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevicz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei dê um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, tendo em vista que são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com o fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito do sistema tributário nacional, conforme Danilevicz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos

serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros de cada um”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevicz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes institua tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto no art. 145, §1, CF:

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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, incidem sobre a pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, o imposto sobre renda.

Contudo, no sistema tributário nacional existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade em razão da essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim aferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

## 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, conforme segue:

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;**

A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas de acordo com a essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte em relação ao poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é

seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), incidem sobre o consumo de bens e serviços, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no preço do produto, mercadoria ou serviço a um terceiro, que é o consumidor final.

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para aferir a capacidade econômica do consumidor final que sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevich (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir bem ou serviço.

Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço. (Danilevich, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já que o encargo econômico do tributo será repassado no preço do produto, mercadoria ou serviço consumidor final, que é o contribuinte de fato, e este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## 2.2. A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo à saúde, e alíquotas menores ou isenção aos que são apontados como essenciais ou básicos.



A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevich (2009, p. 237), ao se aplicar a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade por meio da essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico de acordo com as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que ônus tributário será transferido pelo contribuinte de direito que são os produtores, comerciantes, prestadores de serviço, para o contribuinte de fato através do preço dos bens e serviços.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre mercadorias e serviços que sofrem o ônus fiscal, por meio da tributação sobre o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados bens e serviços sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, de acordo com o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do que é essencial, que é uma palavra de origem latina (*essentialis*) e significa aquilo que é “relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”.

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece no caso do IPI e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), “a significação de essencial como *necessário*, indispensável aos consumidores, pois trata-se de impostos tipicamente sobre o consumo”.

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade em razão da essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece

a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações em relação aos bens e serviços, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais bens ou serviços deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo o que é mais ou menos essencial, tornando possível a aplicação do postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá por meio de alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), “[...] o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo”.

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera o valor do objeto, podendo ser quantidade, peso, etc; Também podem ser fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando em razão da base de cálculo.; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme a base de cálculo.

Portanto, “a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade” (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será seletivo em função da essencialidade. Significa dizer, que de forma obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciada para os produtos levando em considerando a essencialidade.

A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo um dos impostos federais que mais arrecadam, mas em razão da seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. Ressalta-se que compete a União Federal instituí-lo.

Por outro lado, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada *Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados*, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

De acordo com a tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só que não há tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na prática a redução de uma alíquota a zero seja equivalente ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade em razão da essencialidade de mercadoria e serviços é facultativa, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, os Estados e o Distrito Federal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para os bens e serviços consumidos que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido pelo contribuinte de direito ao consumidor final, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva do contribuinte de fato já que bens ou serviços essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo de bens e serviços não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] imposto incidente sobre o consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

### 2.3. A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade trata-se de uma das funções que é dada pelo legislador a prestação pecuniária compulsória, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.

Ao passo que, a função não fiscal é:

[...] quando o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bem e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “trata-se de instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração do Estado e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[...] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Por sua vez:

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, uma vez que – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária em razão da essencialidade de bens e serviços é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, que devido ao mecanismo de desoneração inversa das alíquotas incentiva ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

### 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

Por outro lado, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas maiorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

Na Constituição Federal, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais por meio de Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional, chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda, que no caso são os Congressistas.

Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido para a sua aprovação do que as normas infraconstitucionais.

Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos no art. 60 da CF/88, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um *quórum* de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos

Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, PIS e COFINS.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária sobre a renda ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional no ano de 2019 a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas sobre a renda e 1,62% sobre a propriedade.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que sobre a renda e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grande massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

Além disso, no Brasil, de acordo com dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, as empresas brasileiras gastam 1.958 horas com obrigações assessorias ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 e a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas em razão da burocracia e o processo de pagamento dos tributos, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E A PEC 110.

A proposta de Emenda Constitucional de nº 45/2019, que está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, PIS e COFINS, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo.

Já a proposta de Emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 Senadores, e o atual relator é o Senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto sobre o valor agregado.

Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços.

O Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, realizado pela consultoria legislativa para a Câmara dos Deputados, apresenta diversos pontos de diferença entre as duas propostas, e dentre destacam-se alguns:

a) Em relação a competência

a.1) PEC 45:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3)

a.2) PEC 110:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) PEC 45:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

b.2) PEC 110:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas do IBS para todas unidades da federação, ressaltando-se no caso da PEC 45, que prever a possibilidade de modificações pelos Estados ou Municípios.

#### **4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Além do IBS que irá instituir alíquota uniforme para bens e serviço, a reforma tributária criará um tributo com previsão em ambas as propostas de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sobre bens e serviços, o IBS e o Imposto Seletivo.

Na PEC 45, o imposto seletivo terá como intuito, caso seja aprovado, desestimular o consumo de determinados produtos, mercadorias, serviços ou direitos, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação por meio de lei. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao art.154 da CF pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados bens e serviços.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer quais seriam os bens e serviços a serem desestimulados pela incidência do imposto seletivo, tampouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo



de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, o imposto seletivo incidiria, em sendo aprovado, sobre o petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

De acordo com o texto da PEC, os bens e serviços serão definidos pelo legislador por meio de lei complementar, e em caráter de exceção o que não for objeto do imposto seletivo estará sujeito a incidência do IBS. Ademais, sobre serviços de telecomunicações, o imposto seletivo incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.

No sentido oposto ao da PEC 45, esta proposta não deixou em aberto quais os bens e serviços serão objeto do imposto seletivo. Convém frisar, que apesar do caráter arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária para que o Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constado a importância do arcabouço normativo da Constituição Federal, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para

aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para os que se encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, por meio da análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações relatórios disponíveis online pelo Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado em razão da essencialidade aos bens e serviços pôr meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que em tese teria maior capacidade econômica para arcar com a carga tributária, acaba se beneficiando dos bens e serviços considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de aferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão de um imposto seletivo, não há maiores nuance de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, o imposto seletivo é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspecto da extrafiscalidade, estabelecendo um rol de bens e serviços de grande consumo pela sociedade, sem

qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tampouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a Revista Consultor Jurídico, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>>. Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de 2020.



## Relatório do Software Anti-plágio CopySpider

Para mais detalhes sobre o CopySpider, acesse: <https://copyspider.com.br>

### Instruções

Este relatório apresenta na próxima página uma tabela na qual cada linha associa o conteúdo do arquivo de entrada com um documento encontrado na internet (para "Busca em arquivos da internet") ou do arquivo de entrada com outro arquivo em seu computador (para "Pesquisa em arquivos locais"). A quantidade de termos comuns representa um fator utilizado no cálculo de Similaridade dos arquivos sendo comparados. Quanto maior a quantidade de termos comuns, maior a similaridade entre os arquivos. É importante destacar que o limite de 3% representa uma estatística de semelhança e não um "índice de plágio". Por exemplo, documentos que citam de forma direta (transcrição) outros documentos, podem ter uma similaridade maior do que 3% e ainda assim não podem ser caracterizados como plágio. Há sempre a necessidade do avaliador fazer uma análise para decidir se as semelhanças encontradas caracterizam ou não o problema de plágio ou mesmo de erro de formatação ou adequação às normas de referências bibliográficas. Para cada par de arquivos, apresenta-se uma comparação dos termos semelhantes, os quais aparecem em vermelho.

Veja também:

[Analisando o resultado do CopySpider](#)

[Qual o percentual aceitável para ser considerado plágio?](#)



Relatório gerado por: [evertonpantoja@outlook.com.br](mailto:evertonpantoja@outlook.com.br)

Arquivos	Termos comuns	Similaridade
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019">https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019</a>	362	5,11
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="https://blog.sage.com.br/quais-sao-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/">https://blog.sage.com.br/quais-sao-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/</a>	72	0,97
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="https://blog.sage.com.br/quais-sao-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/">https://blog.sage.com.br/quais-sao-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/</a>	72	0,97
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="https://www.conjur.com.br/2019-nov-03/opinioao-restituicao-icms-st-inaplicabilidade-artigo-166-ctn">https://www.conjur.com.br/2019-nov-03/opinioao-restituicao-icms-st-inaplicabilidade-artigo-166-ctn</a>	58	0,71
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="https://blog.egestor.com.br/impostos-federais-estaduais-e-municipais/">https://blog.egestor.com.br/impostos-federais-estaduais-e-municipais/</a>	71	0,7
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="https://blog.jfgranja.com.br/importancia-da-apuracao-de-impostos/">https://blog.jfgranja.com.br/importancia-da-apuracao-de-impostos/</a>	29	0,35
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/os-principais-tributos-que-todo-empreendedor-precisa-conhecer,e40aa0b77d29e410VgnVCM1000003b74010aRCRD">https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/os-principais-tributos-que-todo-empreendedor-precisa-conhecer,e40aa0b77d29e410VgnVCM1000003b74010aRCRD</a>	17	0,22
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-os-aspectos-tributarios-que-foram-alterados-devido-a-pandemia,fb1098d60211710VgnVCM1000004c00210aRCRD">https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-os-aspectos-tributarios-que-foram-alterados-devido-a-pandemia,fb1098d60211710VgnVCM1000004c00210aRCRD</a>	10	0,13
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="http://www.portaltributario.com.br/tributos/classificacao.html">http://www.portaltributario.com.br/tributos/classificacao.html</a>	1	0,01
<a href="#">ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx</a> X <a href="http://genjuridico.com.br/2017/01/05/ainda-a-restituicao-dos-tributos-indiretos/">http://genjuridico.com.br/2017/01/05/ainda-a-restituicao-dos-tributos-indiretos/</a>		- Conversão falhou



=====  
**Arquivo 1:** ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx (5859 termos)

**Arquivo 2:** <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019> (1581 termos)

**Termos comuns:** 362

**Similaridade:** 5,11%

**O texto abaixo é o conteúdo do documento ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx. Os termos em vermelho foram encontrados no documento**

<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>

=====  
O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu

[1: Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br]

Ricardo Simões Xavier dos Santos

[2: Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com]

Resumo: O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram a aplicação do princípio da seletividade tributária, que é uma garantia ao contribuinte em razão da essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, uma análise do princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo de acordo com a essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Palavras- chave: Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

Abstract: This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing



state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

Keywords: Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E SOBRE A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O **Sistema Tributário Nacional**, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e na vida dos cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior **parcela das receitas** públicas que abastecem os cofres públicos e com isso possa desenvolver a sua atividade e atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária proveniente **da tributação sobre** o consumo de bens mercadorias e serviços, cujo principais tributos são IPI, ICMS, ISS, além do PIS e do COFINS, que representam uma grande parcela do PIB brasileiro, muito mais do que a arrecadação sobre a renda e sobre a propriedade, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição Federal, a PEC 45 instalada pela **Câmara dos Deputados** e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda têm como objetivo de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo sobre o valor agregado chamado de Imposto sobre IBS - Imposto **sobre Operações com Bens e Serviços**, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional que deve ser levado em consideração em razão da garantia de equidade proporciona **por meio de** alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade.

Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos **bens e serviços** sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma **do sistema tributário** que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre o a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise





descritiva dos postulados da igualdade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade

O segundo capítulo, tratou, por sua vez, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos principais projetos de reforma **do sistema tributário** em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no **que se refere** aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes se aplica a seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridade e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foi analisado os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na **Câmara dos Deputados**; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos **de reforma tributária** houve aplicação foi princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no **sítio da Câmara dos Deputados**, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infra legal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação as outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna , e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido **no art. 5º da Constituição Federal** de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura o art. 5º da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, tendo em vista que, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que a regra prevista no caput do art. 5º da CF/88, não era



garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo **uma série de** outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no caput do **art. 5º da Constituição**, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevicz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei de um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, tendo em vista que são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com a fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito **do sistema tributário nacional**, conforme Danilevicz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros de cada um”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevicz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes institua tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto



no art. 145, §1, CF:

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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, incidem sobre a pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, **o imposto sobre** renda.

Contudo, no **sistema tributário nacional** existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto que do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade em razão da essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

#### A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, conforme segue:

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;

A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte em relação ao poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

**O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)**, incidem sobre o consumo **de bens e serviços**, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no preço do produto, mercadoria ou serviço a um terceiro, que é o consumidor final.

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para auferir a capacidade econômica do consumidor final que sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevicz (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir **bem ou serviço**.”

Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço. (Danilevicz, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já que o encargo econômico do tributo será repassado no preço do produto, mercadoria ou serviço consumidor final, que é o contribuinte de fato, e este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo a saúde, e alíquotas menores ou isenção



aos que são apontados como essenciais ou básicos.

A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevicz (2009, p. 237), ao ser aplicar a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade por meio da essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico **de acordo com** as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que ônus tributário será transferido pelo contribuinte de direito que são os produtores, comerciantes, prestadores de serviço, para o contribuinte de fato através do preço dos **bens e serviços**.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre mercadorias e serviços que sofrem o ônus fiscal, por meio **da tributação sobre** o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados **bens e serviços** sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, **de acordo com** o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do que é essencial, que é uma palavra de origem latina (essentialis) e significa aquilo que é “relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”.

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece no caso do IPI e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), “a significação de essencial como necessário, indispensável aos consumidores, pois trata-se de impostos tipicamente sobre o consumo”.

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade em razão da essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações **em relação aos bens e serviços**, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais **bens ou serviços** deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo o que é mais ou menos essencial, tornando possível a aplicação do postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá **por meio de** alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), “[...] o percentual aplicado **sobre a base de cálculo** para determinar-se o valor do tributo”.

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera o valor do objeto, podendo ser quantidade, peso etc.; Também podem ser fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando em razão **da base de cálculo**.; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme **a base de cálculo**.

Portanto, “a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade” (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será ser seletivo em função da



essencialidade. Significa dizer, que de forma obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciada para os produtos levando em considerando a essencialidade.

A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo um dos impostos federais que mais arrecadam, mas em razão da seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. Ressalta-se que compete a União Federal instituí-lo.

**Por outro lado**, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela **de Incidência do Imposto Sobre** Produtos Industrializados, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

**De acordo com a** tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só que não há tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na pratica a redução de uma alíquota a zero seja equivale ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade em razão da essencialidade de mercadoria e serviços é facultativa, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, **os Estados e o Distrito Federal**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para **os bens e serviços consumidos** que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido pelo contribuinte de direito ao consumidor final, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva do contribuinte de fato já que **bens ou serviços** essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo **de bens e serviços** não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] imposto incidente sobre o consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

## A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.



A extrafiscalidade trata-se de uma das funções que é dada pelo legislador a prestação pecuniária compulsória, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.

Ao passo que, a função não fiscal é:

[...] quando o tributo é largamente utilizado **com o objetivo de** interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “trata-se de instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração do Estado e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[..] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Por sua vez:

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, uma vez que – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária em razão da essencialidade **de bens e serviços** é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, devido ao mecanismo desoneração inversa das alíquotas incentiva ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

## OS PROJETOS **DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110**

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

**Por outro lado**, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas maiorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

Na Constituição Federal, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais **por meio de** Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, no caso são os congressistas, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda.



Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido para a sua aprovação do que as normas infraconstitucionais.

Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos no art. 60 da CF/88, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um quórum de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, PIS e COFINS.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária sobre a renda ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional no ano de 2019 a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas sobre a renda e 1,62% sobre a propriedade.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que sobre a renda e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grande massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

Além disso, no Brasil, de acordo com dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, as empresas brasileiras gastam 1.958 horas com obrigações assessoriais ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas em razão da burocracia e o processo de pagamento dos tributos, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 SOBRE A PEC 110.

A proposta de emenda constitucional de nº 45/2019, está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, PIS e COFINS, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo.

Já a proposta de emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 senadores, e o atual relator é o senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto sobre o valor agregado.





Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – Imposto **sobre Operações com Bens e Serviços**.

O Estudo Comparativo da **PEC45 e PEC110**, realizado pela consultoria legislativa para a **Câmara dos Deputados**, apresenta diversos pontos de diferença entre as duas propostas, e dentre destacam-se alguns :

Em relação a competência

a.1) **PEC 45**:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da **PEC45 e PEC 110**, 2019, p.3)

a.2) **PEC 110**:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da **PEC45 e PEC110**, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) **PEC 45**:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da **PEC45 e PEC110**, 2019, p.3-4)

b.2) **PEC 110**:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional. (Estudo Comparativo da **PEC45 e PEC110**, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as



propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas **do IBS para** todas unidades da federação, ressalvando-se no caso da PEC 45, que prever **a possibilidade de** modificações pelos Estados ou Municípios.

#### 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Além do IBS que irá instituir alíquotas uniforme para bens e serviço, a reforma tributária irá criar um tributo com previsão **em ambas as propostas** de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sob **bens e serviços**, o IBS e **o Imposto Seletivo**.

Na PEC 45, **o imposto seletivo** terá como intuito, caso seja aprovado, **desestimular o consumo** de determinados produtos, mercadorias, **serviços ou direitos**, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação **por meio de lei**. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a **desestimular o consumo** de **determinados bens, serviços ou direitos**. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao art..154 da CF pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados **bens e serviços**.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer selecionar quais seriam **os bens e serviços a serem desestimulados** pela **incidência do imposto** seletivo, tão pouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, **o imposto seletivo** incidiria, em sendo aprovado, sobre o **petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos**. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - **operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos**, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

**De acordo com o** texto da PEC, **os bens e serviços** serão definidos pelo legislador **por meio de lei complementar**, e em caráter de exceção o que não imposto seletivo estará sujeito a **incidência do IBS**. Ademais, sobre **serviços de telecomunicações, o imposto seletivo** incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.



No sentido oposto ao da PEC 45, a esta proposta não deixou em aberto em aberto quais **os bens e serviços** serão objeto do imposto seletivo, foi escolhido pelo Convém frisar, que apesar do caráter arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária para que o Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constatado a importância do arcabouço normativo **da Constituição Federal**, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para os que se encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma **do sistema tributário** que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, por meio da análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações relatórios disponíveis online pelo **Câmara dos Deputados**, pelo **Senado Federal** e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado em razão da essencialidade aos **bens e serviços** pôr meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que tese teria maior capacidade econômica para arcar com a carga tributária, acaba se beneficiando dos **bens e serviços** considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de auferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão de um imposto seletivo, não há maiores nuances de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, **o imposto seletivo** é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspectos da extrafiscalidade, estabelecendo um rol **de bens e serviços** de grande consumo pela sociedade, sem qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tão pouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS



BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a Revista Consultor Jurídico, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>>. Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.



FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de



=====  
**Arquivo 1:** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#) (5859 termos)  
**Arquivo 2:** <https://blog.sage.com.br/quais-sao-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/> (1615 termos)  
**Termos comuns:** 72  
**Similaridade:** 0,97%  
**O texto abaixo é o conteúdo do documento** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#). **Os termos em vermelho foram encontrados no documento** <https://blog.sage.com.br/quais-sao-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/>  
=====

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu

[1: Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br]

Ricardo Simões Xavier dos Santos

[2: Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com]

Resumo: O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram a aplicação do princípio da seletividade tributária, que é **uma garantia ao** contribuinte em razão da essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, uma análise do princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo **de acordo com a** essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Palavras- chave: Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

Abstract: This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify



whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

Keywords: Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E SOBRE A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e **na vida dos** cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior parcela das receitas públicas que abastecem os cofres públicos e com isso possa desenvolver a sua atividade e atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária proveniente da tributação sobre **o consumo de bens mercadorias e serviços**, cujo principais tributos são IPI, ICMS, ISS, além do PIS e do COFINS, que representam uma grande parcela do PIB brasileiro, muito mais do que a arrecadação **sobre a renda e sobre a propriedade**, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição Federal, a PEC 45 instalada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda **têm como objetivo** de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo **sobre o valor** agregado chamado de Imposto sobre IBS - **Imposto sobre Operações** com Bens e Serviços, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional que deve ser levado em consideração em razão da garantia de equidade proporciona por meio de alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade.

Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos bens e serviços sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre o a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise descritiva dos postulados da igualdade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade

O segundo capítulo, tratou, por sua vez, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos principais projetos de reforma do sistema tributário em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no



que se refere aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes se aplica a seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridade e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foi analisado os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na Câmara dos Deputados; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação foi princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no sítio da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infra legal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação as outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna, e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido no art. 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura o art. 5º da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, tendo em vista que, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que a regra prevista no caput do art. 5º da CF/88, não era garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo uma série de outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de





admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no caput do art. 5º da Constituição, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevicz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei de um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, tendo em vista que são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com a fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito do sistema tributário nacional, conforme Danilevicz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros **de cada um**”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevicz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes instituíam tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto no art. 145, §1, CF:

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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, incidem sobre a pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, o imposto sobre renda.

Contudo, no sistema tributário nacional existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto que do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade em razão da essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

#### A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, conforme segue:

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;

A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir



ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte em relação ao poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 **do Código Tributário Nacional** – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

**O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)**, incidem sobre **o consumo de** bens e serviços, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no preço do produto, mercadoria ou serviço a um terceiro, que é o consumidor final.

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para auferir a capacidade econômica do consumidor final que sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevicz (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir bem ou serviço. Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço. (Danilevicz, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já que o encargo econômico do tributo será repassado no preço do produto, mercadoria ou serviço consumidor final, que é o contribuinte de fato, e este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo a saúde, e alíquotas menores ou isenção aos que são apontados como essenciais ou básicos.

A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevicz (2009, p



. 237), ao ser aplicar a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade por meio da essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico **de acordo com** as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que ônus tributário será transferido pelo contribuinte de direito que são os produtores, comerciantes, prestadores de serviço, para o contribuinte de fato através do preço dos bens e serviços.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre **mercadorias e serviços** que sofrem o ônus fiscal, por meio da tributação sobre o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados bens e serviços sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, **de acordo com** o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do que é essencial, que é uma palavra de origem latina (essentialis) e significa aquilo que é “relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”.

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece no caso do IPI e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), “a significação de essencial como necessário, indispensável aos consumidores, pois **trata-se de** impostos tipicamente sobre o consumo”.

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade em razão da essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações em relação aos bens e serviços, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais bens ou serviços deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo **o que é** mais ou menos essencial, tornando possível a aplicação do postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá por meio de alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), “[...] o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se **o valor do** tributo”.

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera **o valor do** objeto, podendo ser quantidade, peso etc.; Também podem ser fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando em razão da base de cálculo.; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme a base de cálculo.

Portanto, “a essencialidade dos produtos, **mercadorias e serviços** foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade” (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será ser seletivo em função da essencialidade. Significa dizer, que de forma obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciada para os produtos levando em considerando a essencialidade.

A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo **um dos impostos federais que** mais arrecadam, mas em razão da seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. Ressalta-se que



competete a União Federal instituí-lo.

Por outro lado, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela de **Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados**, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

**De acordo com a** tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só que não há tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na prática a redução de uma alíquota a zero seja equivalente ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade em razão da essencialidade de mercadoria e serviços é facultativa, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, os Estados e o Distrito Federal, **ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior**.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para os bens e serviços consumidos que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido pelo contribuinte de direito ao consumidor final, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva do contribuinte de fato já que bens ou serviços essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo de bens e serviços não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] imposto incidente sobre o consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

## A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade **trata-se de** uma das funções que é dada pelo legislador a prestação pecuniária compulsória, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.

Ao passo que, a função não fiscal é:



[...] quando o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bem e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “trata-se de instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração do Estado e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[.] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Por sua vez:

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, uma vez que – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária em razão da essencialidade de bens e serviços é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, devido ao mecanismo desoneração inversa das alíquotas incentiva ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

## OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

Por outro lado, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas majorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

Na Constituição Federal, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais por meio de Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, no caso são os congressistas, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda.

Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido para a sua aprovação do que as normas infraconstitucionais.

Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos no art. 60 da



CF/88, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um quórum de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, PIS e COFINS.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária **sobre a renda** ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional no ano de 2019 a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas **sobre a renda** e 1,62% **sobre a propriedade**.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que **sobre a renda** e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grade massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

Além disso, no Brasil, **de acordo com** dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, **as empresas brasileiras** gastam 1.958 horas com obrigações assessórias ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas em razão da burocracia e o processo **de pagamento dos** tributos, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 SOBRE A PEC 110.

A proposta de emenda constitucional de nº 45/2019, está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, PIS e COFINS, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo.

Já a proposta de emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 senadores, e o atual relator é o senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto **sobre o valor** agregado.

Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – **Imposto sobre Operações** com Bens e Serviços.

O Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, realizado pela consultoria legislativa para a Câmara dos Deputados, apresenta diversos pontos de diferença entre as duas propostas, e dentre destacam-se alguns



:

Em relação a competência

a.1) PEC 45:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê **os impostos federais**), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, **ao Distrito Federal** e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC 110, 2019, p.3)

a.2) PEC 110:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) PEC 45:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a **cada um dos** Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação **dos tributos federais** (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município /Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional , pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p .3-4)

b.2) PEC 110:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme **em todo o** território nacional. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas do IBS para todas unidades da federação, ressalvando-se no caso da PEC 45, que prever a possibilidade de modificações pelos Estados ou Municípios.





#### 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Além do IBS que irá instituir alíquotas uniforme para bens e serviço, a reforma tributária irá criar um tributo com previsão em ambas as propostas de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sob bens e serviços, o IBS e o Imposto Seletivo.

Na PEC 45, o imposto seletivo terá como intuito, caso seja aprovado, **desestimular o consumo de** determinados produtos, mercadorias, serviços ou direitos, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação por meio de lei. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a **desestimular o consumo de** determinados bens, serviços ou direitos. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao art..154 da CF pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados bens e serviços.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer selecionar quais seriam os bens e serviços a serem desestimulados pela **incidência do imposto** seletivo, tão pouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, o imposto seletivo incidiria, em sendo aprovado, sobre o **petróleo e seus derivados**, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - operações com **petróleo e seus derivados**, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

**De acordo com o** texto da PEC, os bens e serviços serão definidos pelo legislador por meio de lei complementar, e em caráter de exceção o que não imposto seletivo estará sujeito **a incidência do IBS**. Ademais, sobre serviços de telecomunicações, o imposto seletivo incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.

No sentido oposto ao da PEC 45, a esta proposta não deixou em aberto em aberto quais os bens e serviços serão objeto do imposto seletivo, foi escolhido pelo Convém frisar, que apesar do caráter arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.



## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária para que o Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constado a importância do arcabouço normativo da Constituição Federal, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para os que se encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, por meio da análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações, relatórios disponíveis online pelo Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado em razão da essencialidade aos bens e serviços por meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que teria maior capacidade econômica para arcar com a carga tributária, acaba se beneficiando dos bens e serviços considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de auferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão de um imposto seletivo, não há maiores nuances de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, o imposto seletivo é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspectos da extrafiscalidade, estabelecendo um rol de bens e serviços de grande consumo pela sociedade, sem qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tão pouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em:



[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePor Dentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a Revista Consultor Jurídico, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>. Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.



MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de



=====  
**Arquivo 1:** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#) (5859 termos)

**Arquivo 2:** <https://blog.sage.com.br/quais-sao-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/> (1615 termos)

**Termos comuns:** 72

**Similaridade:** 0,97%

**O texto abaixo é o conteúdo do documento** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#). **Os termos em vermelho foram encontrados no documento** <https://blog.sage.com.br/quais-sao-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/>

=====  
O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu

[1: Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br]

Ricardo Simões Xavier dos Santos

[2: Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com]

Resumo: O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram a aplicação do princípio da seletividade tributária, que é **uma garantia ao** contribuinte em razão da essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, uma análise do princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo **de acordo com a** essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Palavras- chave: Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

Abstract: This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax



reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

Keywords: Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E SOBRE A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e **na vida dos** cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior parcela das receitas públicas que abastecem os cofres públicos e com isso possa desenvolver a sua atividade e atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária proveniente da tributação sobre **o consumo de bens mercadorias e serviços**, cujo principais tributos são IPI, ICMS, ISS, além do PIS e do COFINS, que representam uma grande parcela do PIB brasileiro, muito mais do que a arrecadação **sobre a renda e sobre a propriedade**, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição Federal, a PEC 45 instalada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda **têm como objetivo** de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo **sobre o valor** agregado chamado de Imposto sobre IBS - **Imposto sobre Operações** com Bens e Serviços, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional que deve ser levado em consideração em razão da garantia de equidade proporciona por meio de alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade. Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos bens e serviços sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre o a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise descritiva dos postulados da igualdade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade

O segundo capítulo, tratou, por sua vez, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos



principais projetos de reforma do sistema tributário em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no que se refere aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes se aplica a seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridades e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foi analisado os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na Câmara dos Deputados; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no sítio da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infra legal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob o ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação às outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna, e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido no art. 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura o art. 5º da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, tendo em vista que, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que a regra prevista no caput do art. 5º da CF/88, não era garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo uma série de outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e



imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no caput do art. 5º da Constituição, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevicz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei de um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, tendo em vista que são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com a fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito do sistema tributário nacional, conforme Danilevicz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros **de cada um**”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevicz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes institua tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto no art. 145, §1, CF:

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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, incidem sobre a pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, o imposto sobre renda.

Contudo, no sistema tributário nacional existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto que do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade em razão da essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

#### A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, conforme segue:

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;



A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte em relação ao poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 **do Código Tributário Nacional** – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

**O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI)** e **o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)**, incidem sobre **o consumo de** bens e serviços, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no preço do produto, mercadoria ou serviço a um terceiro, que é o consumidor final.

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para auferir a capacidade econômica do consumidor final que sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevicz (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir bem ou serviço. Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço. (Danilevicz, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já que o encargo econômico do tributo será repassado no preço do produto, mercadoria ou serviço consumidor final, que é o contribuinte de fato, e este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo a saúde, e alíquotas menores ou isenção aos que são apontados como essenciais ou básicos.

A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e



infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevicz (2009, p. 237), ao ser aplicada a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade por meio da essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico **de acordo com** as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que o ônus tributário será transferido pelo contribuinte de direito que são os produtores, comerciantes, prestadores de serviço, para o contribuinte de fato através do preço dos bens e serviços.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre **mercadorias e serviços** que sofrem o ônus fiscal, por meio da tributação sobre o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados bens e serviços sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, **de acordo com** o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do que é essencial, que é uma palavra de origem latina (essentialis) e significa aquilo que é "relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico".

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece no caso do IPI e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), "a significação de essencial como necessário, indispensável aos consumidores, pois **trata-se de** impostos tipicamente sobre o consumo".

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade em razão da essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações em relação aos bens e serviços, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais bens ou serviços deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo **o que é** mais ou menos essencial, tornando possível a aplicação do postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá por meio de alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), "[...] o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se **o valor do** tributo".

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera **o valor do** objeto, podendo ser quantidade, peso etc.; Também podem ser fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando em razão da base de cálculo.; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme a base de cálculo.

Portanto, "a essencialidade dos produtos, **mercadorias e serviços** foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade" (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será seletivo em função da essencialidade. Significa dizer, que de forma obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciadas para os produtos levando em consideração a essencialidade.

A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo **um dos impostos federais que** mais arrecadam, mas em



razão da seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. Ressalta-se que compete a União Federal instituí-lo.

Por outro lado, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela de **Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados**, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

**De acordo com a** tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só que não há tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na prática a redução de uma alíquota a zero seja equivale ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade em razão da essencialidade de mercadoria e serviços é facultativa, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, os Estados e o Distrito Federal, **ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior**.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para os bens e serviços consumidos que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido pelo contribuinte de direito ao consumidor final, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva do contribuinte de fato já que bens ou serviços essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo de bens e serviços não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] imposto incidente sobre o consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

## A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade **trata-se de** uma das funções que é dada pelo legislador a prestação pecuniária compulsória, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.

Ao passo que, a função não fiscal é:



[...] quando o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bem e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “trata-se de instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração do Estado e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[.] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Por sua vez:

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, uma vez que – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária em razão da essencialidade de bens e serviços é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, devido ao mecanismo desoneração inversa das alíquotas incentiva ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

## OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

Por outro lado, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas maiorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

Na Constituição Federal, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais por meio de Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, no caso são os congressistas, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda.

Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido para a sua aprovação do que as normas infraconstitucionais.



Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos no art. 60 da CF/88, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um quórum de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, PIS e COFINS.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária **sobre a renda** ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional no ano de 2019 a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas **sobre a renda** e 1,62% **sobre a propriedade**.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que **sobre a renda** e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grade massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

Além disso, no Brasil, **de acordo com** dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, **as empresas brasileiras** gastam 1.958 horas com obrigações assessorias ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas em razão da burocracia e o processo **de pagamento dos** tributos, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 SOBRE A PEC 110.

A proposta de emenda constitucional de nº 45/2019, está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, PIS e COFINS, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo.

Já a proposta de emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 senadores, e o atual relator é o senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto **sobre o valor** agregado. Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – **Imposto sobre Operações** com Bens e Serviços.

O Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, realizado pela consultoria legislativa para a Câmara dos



Deputados, apresenta diversos pontos de diferença entre as duas propostas, e dentre destacam-se alguns :

Em relação a competência

a.1) PEC 45:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê **os impostos federais**), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, **ao Distrito Federal** e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC 110, 2019, p.3)

a.2) PEC 110:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) PEC 45:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a **cada um dos** Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação **dos tributos federais** (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município /Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional , pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p .3-4)

b.2) PEC 110:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme **em todo o** território nacional. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas do IBS para todas unidades da federação, ressaltando-se no caso da PEC 45, que prever a possibilidade de modificações pelos Estados ou Municípios.



#### 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Além do IBS que irá instituir alíquotas uniforme para bens e serviço, a reforma tributária irá criar um tributo com previsão em ambas as propostas de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sob bens e serviços, o IBS e o Imposto Seletivo.

Na PEC 45, o imposto seletivo terá como intuito, caso seja aprovado, **desestimular o consumo de** determinados produtos, mercadorias, serviços ou direitos, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação por meio de lei. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a **desestimular o consumo de** determinados bens, serviços ou direitos. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao art..154 da CF pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados bens e serviços.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer selecionar quais seriam os bens e serviços a serem desestimulados pela **incidência do imposto** seletivo, tão pouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, o imposto seletivo incidiria, em sendo aprovado, sobre o **petróleo e seus derivados**, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - operações com **petróleo e seus derivados**, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

**De acordo com o** texto da PEC, os bens e serviços serão definidos pelo legislador por meio de lei complementar, e em caráter de exceção o que não imposto seletivo estará sujeito **a incidência do IBS**. Ademais, sobre serviços de telecomunicações, o imposto seletivo incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.

No sentido oposto ao da PEC 45, a esta proposta não deixou em aberto em aberto quais os bens e serviços serão objeto do imposto seletivo, foi escolhido pelo Convém frisar, que apesar do caráter arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.





## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária para que o Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constatado a importância do arcabouço normativo da Constituição Federal, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para os que se encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, por meio da análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações, relatórios disponíveis online pelo Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado em razão da essencialidade aos bens e serviços por meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que teria maior capacidade econômica para arcar com a carga tributária, acaba se beneficiando dos bens e serviços considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de auferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão de um imposto seletivo, não há maiores nuances de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, o imposto seletivo é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspectos da extrafiscalidade, estabelecendo um rol de bens e serviços de grande consumo pela sociedade, sem qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tão pouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.



\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a Revista Consultor Jurídico, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>>. Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.



MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de



=====  
**Arquivo 1:** ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx (5859 termos)

**Arquivo 2:** <https://www.conjur.com.br/2019-nov-03/opiniao-restituicao-icms-st-inaplicabilidade-artigo-166-ctn> (2294 termos)

**Termos comuns:** 58

**Similaridade:** 0,71%

**O texto abaixo é o conteúdo do documento** ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx. **Os termos em vermelho foram encontrados no documento**

<https://www.conjur.com.br/2019-nov-03/opiniao-restituicao-icms-st-inaplicabilidade-artigo-166-ctn>

=====  
O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu

[1: Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br]

Ricardo Simões Xavier dos Santos

[2: Doutorando e **Mestre em** Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e **em Direito Tributário** pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com]

Resumo: O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram **a aplicação do** princípio da seletividade tributária, que é uma garantia ao contribuinte **em razão da** essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, uma análise do princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo **de acordo com a** essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Palavras- chave: Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

Abstract: This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax



reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

Keywords: Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E SOBRE A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e na vida dos cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior parcela das receitas públicas que abastecem os cofres públicos e com isso possa desenvolver a sua atividade e atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária proveniente da tributação sobre o consumo de bens mercadorias e serviços, cujo principais tributos são IPI, ICMS, ISS, além do PIS e do COFINS, que representam uma grande parcela do PIB brasileiro, muito mais do que a arrecadação sobre a renda e sobre a propriedade, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição Federal, a PEC 45 instalada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda têm como objetivo de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo sobre o valor agregado chamado de Imposto sobre IBS - Imposto sobre Operações com Bens e Serviços, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional que deve ser levado em consideração em razão da garantia de equidade proporciona por meio de alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade.

Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos bens e serviços sobre qual ele incide, adequando alíquotas de acordo com a essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre o a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise descritiva dos postulados da igualdade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade

O segundo capítulo, tratou, por sua vez, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos



principais projetos de reforma do sistema tributário em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no que se refere aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes **se aplica a** seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridade e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foi analisado os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na Câmara dos Deputados; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação foi princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no sítio da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infra legal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação as outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna , e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido **no art. 5º da Constituição Federal** de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura **o art. 5º da CF/88**, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, tendo em vista que, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que **a regra prevista no caput do art. 5º da CF/88**, não era garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo uma série de outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e



imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no caput **do art. 5º da Constituição**, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevicz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei de um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, tendo em vista que são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com a fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito do sistema tributário nacional, conforme Danilevicz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros de cada um”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevicz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes instituem tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto no art. 145, §1, CF:

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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, incidem sobre a pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, o imposto sobre renda.

Contudo, no sistema tributário nacional existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto que do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade **em razão da** essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

#### A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, conforme segue:

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;





A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte em relação ao poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 **do Código Tributário Nacional** – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), incidem sobre o consumo de bens e serviços, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no preço do produto, mercadoria ou serviço **a um terceiro, que é o consumidor final.**

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para auferir a capacidade econômica **do consumidor final que** sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevicz (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário **final do produto**, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir bem ou serviço.

Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço. (Danilevicz, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já **que o encargo econômico do tributo** será repassado no preço do produto, mercadoria ou serviço **consumidor final, que é o contribuinte de fato, e** este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo a saúde, e alíquotas menores ou isenção aos que são apontados como essenciais ou básicos.

A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e



infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevicz (2009, p. 237), ao ser aplicar a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade por meio da essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico **de acordo com** as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que ônus tributário será transferido **pelo contribuinte de direito** que são os produtores, comerciantes, prestadores de serviço, para **o contribuinte de fato** através do preço dos bens e serviços.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre mercadorias e serviços que sofrem o ônus fiscal, por meio da tributação sobre o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados bens e serviços sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, **de acordo com** o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do que é essencial, que é uma palavra de origem latina (essentialis) e significa aquilo que é “relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”.

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece **no caso do IPI** e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), “a significação de essencial como necessário, indispensável aos consumidores, pois **trata-se de** impostos tipicamente sobre o consumo”.

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade **em razão da** essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações em relação aos bens e serviços, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais bens ou serviços deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo o que é mais ou menos essencial, tornando possível **a aplicação do** postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá por meio de alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), “[...] o percentual aplicado sobre **a base de cálculo** para determinar-se **o valor do** tributo”.

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera **o valor do** objeto, podendo ser quantidade, peso etc.; Também podem ser fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando **em razão da base de cálculo.**; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme **a base de cálculo.**

Portanto, “a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade” (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será ser seletivo em função da essencialidade. Significa dizer, que de forma obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciada para os produtos levando em considerando a essencialidade.

A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo um dos impostos federais que mais arrecadam, mas **em**



**razão da** seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. Ressalta-se que compete a União Federal instituí-lo.

Por outro lado, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

**De acordo com a** tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só **que não há** tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na prática a redução de uma alíquota a zero seja equivale ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade **em razão da** essencialidade de mercadoria e serviços é facultativa, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, os Estados e o Distrito Federal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para os bens e serviços consumidos que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido **pelo contribuinte de direito ao consumidor final**, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva **do contribuinte de fato** já que bens ou serviços essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo de bens e serviços não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] **imposto incidente sobre o** consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

## A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade **trata-se de** uma das funções que é dada pelo legislador a prestação pecuniária compulsória, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.

Ao passo que, a função não fiscal é:



[...] quando o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “**trata-se de** instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração do Estado e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[..] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Por sua vez:

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, **uma vez que** – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária **em razão da** essencialidade de bens e serviços é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, devido ao mecanismo desoneração inversa das alíquotas incentiva ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

## OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

Por outro lado, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas maiorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

Na Constituição Federal, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais por meio de Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, no caso são os congressistas, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda.

Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido para a sua aprovação do que as normas infraconstitucionais.



Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos **no art. 60 da CF/88**, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um quórum de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, **PIS e COFINS**.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária sobre a renda ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional no ano de 2019 a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas sobre a renda e 1,62% sobre a propriedade.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que sobre a renda e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grande massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

Além disso, no Brasil, **de acordo com** dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, as empresas brasileiras gastam 1.958 horas com obrigações assessorias ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas **em razão da** burocracia e o processo de pagamento dos tributos, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 SOBRE A PEC 110.

A proposta de emenda constitucional de nº 45/2019, está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, **PIS e COFINS**, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo.

Já a proposta de emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 senadores, e o atual relator é o senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto **sobre o valor** agregado.

Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços.

O Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, realizado pela consultoria legislativa para a Câmara dos



Deputados, apresenta diversos pontos de diferença entre as duas propostas, e dentre destacam-se alguns :

Em relação a competência

a.1) PEC 45:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não **no art. 153, da Constituição Federal**, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC 110, 2019, p.3)

a.2) PEC 110:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) PEC 45:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre **a base de cálculo do IBS**, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município /Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional , pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p .3-4)

b.2) PEC 110:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas do IBS para todas unidades da federação, ressaltando-se no caso da PEC 45, que prever a possibilidade de modificações pelos Estados ou Municípios.



#### 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Além do IBS que irá instituir alíquotas uniforme para bens e serviço, a reforma tributária irá criar um tributo com previsão em ambas as propostas de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sob bens e serviços, o IBS e o Imposto Seletivo.

Na PEC 45, o imposto seletivo terá como intuito, caso seja aprovado, desestimular o consumo de determinados produtos, mercadorias, serviços ou direitos, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação por meio de lei. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao **art. 154 da CF** pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados bens e serviços.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer selecionar quais seriam os bens e serviços a serem desestimulados pela incidência do imposto seletivo, tão pouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, o imposto seletivo incidiria, em sendo aprovado, sobre o petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

**De acordo com** o texto da PEC, os bens e serviços serão definidos pelo legislador por meio de lei complementar, e em caráter de exceção **o que não** imposto seletivo estará sujeito a incidência do IBS. Ademais, sobre serviços de telecomunicações, o imposto seletivo incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.

No sentido oposto ao da PEC 45, a esta proposta não deixou em aberto em aberto quais os bens e serviços serão objeto do imposto seletivo, foi escolhido pelo Convém frisar, que apesar do caráter arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.



## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária para que o Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constatado a importância do arcabouço normativo da **Constituição Federal**, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para os que se encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a **aplicação do** princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, por meio da análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações, relatórios disponíveis online pelo Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado **em razão da** essencialidade aos bens e serviços por meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que teria maior capacidade econômica para arcar com a carga tributária, acaba se beneficiando dos bens e serviços considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de auferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão **de um imposto** seletivo, não há maiores nuances de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, o imposto seletivo é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspectos da extrafiscalidade, estabelecendo um rol de bens e serviços de grande consumo pela sociedade, sem qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tão pouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.





\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a **Revista Consultor Jurídico**, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>>. Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.



MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de



=====  
**Arquivo 1:** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#) (5859 termos)

**Arquivo 2:** <https://blog.egestor.com.br/impostos-federais-estaduais-e-municipais/> (4216 termos)

**Termos comuns:** 71

**Similaridade:** 0,7%

**O texto abaixo é o conteúdo do documento** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#). **Os termos em vermelho foram encontrados no documento**

<https://blog.egestor.com.br/impostos-federais-estaduais-e-municipais/>

=====  
O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu

[1: Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br]

Ricardo Simões Xavier dos Santos

[2: Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com]

Resumo: O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram a aplicação do princípio da seletividade tributária, que é uma garantia ao contribuinte em razão da essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, uma análise do princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo **de acordo com a** essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Palavras- chave: Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

Abstract: This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify



whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

Keywords: Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E SOBRE A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e na vida dos cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior parcela das receitas públicas que abastecem os cofres públicos e com isso possa desenvolver a sua atividade e atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária proveniente da tributação sobre o consumo de bens **mercadorias e serviços**, cujo principais tributos são IPI, ICMS, ISS, além **do PIS e do COFINS**, que representam **uma grande parcela** do PIB brasileiro, muito **mais do que** a arrecadação **sobre a renda e sobre a propriedade**, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à **Constituição Federal**, a PEC 45 instalada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda têm como objetivo de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo **sobre o valor** agregado chamado de Imposto sobre IBS - **Imposto sobre Operações** com Bens e Serviços, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional que deve ser levado em consideração em razão da garantia de equidade proporciona por meio de alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade.

Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos bens e serviços sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre o a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise descritiva dos postulados da igualdade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade

O segundo capítulo, tratou, **por sua vez**, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos principais projetos de reforma do sistema tributário em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no



que se refere aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes se aplica a seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridade e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foi analisado os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na Câmara dos Deputados; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação foi princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no sítio da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infra legal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação as outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna, e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido no art. 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção **de qualquer natureza**”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura o art. 5º da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, tendo em vista que, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que a regra prevista no caput do art. 5º da CF/88, não era garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo **uma série de** outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e obrigações **entre homens e mulheres** (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de



admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, **também chamado de** princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no caput do art. 5º da Constituição, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevicz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei de um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, tendo em vista que são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com a fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito do sistema tributário nacional, conforme Danilevicz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros **de cada um**”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevicz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes instituíam tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto no art. 145, §1, CF:

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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, incidem sobre a pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, o imposto sobre renda.

Contudo, no sistema tributário nacional existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto que do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade em razão da essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

#### A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, conforme segue:

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;

A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir



ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte **em relação ao** poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 do **Código Tributário Nacional** – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o **Imposto sobre Circulação de** Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), incidem sobre o consumo de bens e serviços, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no **preço do produto**, mercadoria ou serviço a um terceiro, que é **o consumidor final**.

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para auferir a capacidade econômica do consumidor final que sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevicz (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir bem ou serviço. Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no **preço do produto**, mercadoria ou serviço. (Danilevicz, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já que o encargo econômico do tributo será repassado no **preço do produto**, mercadoria ou serviço consumidor final, que é o contribuinte de fato, e este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo a saúde, e alíquotas menores ou isenção aos que são apontados como essenciais ou básicos.

A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevicz (2009, p





. 237), ao ser aplicar a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade por meio da essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico **de acordo com** as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que o ônus tributário será transferido pelo contribuinte de direito que **são os produtores**, comerciantes, prestadores de serviço, para o contribuinte de fato através do preço dos bens e serviços.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre **mercadorias e serviços** que sofrem o ônus fiscal, por meio da tributação sobre o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados bens e serviços sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, **de acordo com** o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do que é essencial, que é uma palavra de origem latina (essentialis) e significa aquilo que é “relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”.

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece no caso do IPI e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), “a significação de essencial como necessário, indispensável aos consumidores, pois trata-se de impostos tipicamente sobre o consumo”.

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade em razão da essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações em relação aos bens e serviços, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais bens ou serviços deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo **o que é** mais ou menos essencial, tornando possível a aplicação do postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá por meio de alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), “[...] o percentual aplicado sobre **a base de cálculo** para determinar-se **o valor do** tributo”.

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera **o valor do** objeto, podendo ser quantidade, peso etc.; Também podem ser fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando em razão da **base de cálculo**.; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme **a base de cálculo**.

Portanto, “a essencialidade dos produtos, **mercadorias e serviços** foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade” (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será ser seletivo em função da essencialidade. Significa dizer, **que de forma** obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciada para os produtos levando em considerando a essencialidade.

A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo um dos impostos federais que mais arrecadam, mas em razão da seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. Ressalta-se que



competete a União Federal instituí-lo.

**Por outro lado**, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela de Incidência do **Imposto Sobre Produtos Industrializados**, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

**De acordo com a** tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] **não quer dizer que** a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só **que não há** tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na prática a redução de uma alíquota a zero seja equivale ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade em razão da essencialidade de mercadoria **e serviços é** facultativa, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, os Estados e o Distrito Federal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para os bens e serviços consumidos que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido pelo contribuinte de direito ao consumidor final, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva do contribuinte de fato já que bens ou serviços essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo de bens e serviços não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] imposto incidente sobre o consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

## A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade trata-se de uma das funções que é dada pelo legislador **a prestação pecuniária compulsória**, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.

Ao passo que, a função não fiscal é:



[...] quando o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bem e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “trata-se de instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração **do Estado** e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[.] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

**Por sua vez:**

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, **uma vez que** – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária em razão da essencialidade de bens **e serviços** é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, devido ao mecanismo desoneração inversa das alíquotas incentiva ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

## OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

**Por outro lado**, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas maiorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

**Na Constituição Federal**, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais por meio de Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, no caso são os congressistas, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda.

Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido para a sua aprovação do que as normas infraconstitucionais.

Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos no art. 60 da



CF/88, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um quórum de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, PIS e COFINS.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária **sobre a renda** ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional **no ano de 2019** a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas **sobre a renda** e 1,62% **sobre a propriedade**.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que **sobre a renda** e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grade massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

**Além disso**, no Brasil, **de acordo com** dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, as empresas brasileiras gastam 1.958 horas com obrigações assessórias ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas em razão da burocracia e **o processo de** pagamento dos tributos, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 SOBRE A PEC 110.

A proposta de emenda constitucional de nº 45/2019, está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, PIS e COFINS, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo.

Já a proposta de emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 senadores, e o atual relator é o senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto **sobre o valor** agregado.

Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – **Imposto sobre Operações** com Bens e **Serviços**.

○ Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, realizado pela consultoria legislativa para a Câmara dos Deputados, apresenta diversos pontos de diferença **entre as duas** propostas, e dentre destacam-se alguns



:

Em relação a competência

a.1) PEC 45:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê **os impostos federais**), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao **Distrito Federal** e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC 110, 2019, p.3)

a.2) PEC 110:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) PEC 45:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre **a base de cálculo** do IBS, substitui a arrecadação **dos tributos federais** (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município /Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional , pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p .3-4)

b.2) PEC 110:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas do IBS para todas unidades da federação, ressaltando-se no caso da PEC 45, que prever a possibilidade de modificações pelos Estados ou Municípios.



#### 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Além do IBS que irá instituir alíquotas uniforme para bens e serviço, a reforma tributária irá criar um tributo com previsão em ambas as propostas de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sob bens e serviços, o IBS e o Imposto Seletivo.

Na PEC 45, o imposto seletivo terá como intuito, caso seja aprovado, desestimular o consumo de determinados produtos, mercadorias, serviços ou direitos, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação por meio de lei. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao art..154 da CF pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados bens e serviços.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer selecionar quais seriam os bens e serviços a serem desestimulados pela incidência do imposto seletivo, tão pouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, o imposto seletivo incidiria, em sendo aprovado, sobre o petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

De acordo com o texto da PEC, os bens e serviços serão definidos pelo legislador por meio de lei complementar, e em caráter de exceção o que não imposto seletivo estará sujeito a incidência do IBS. Ademais, sobre serviços de telecomunicações, o imposto seletivo incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.

No sentido oposto ao da PEC 45, a esta proposta não deixou em aberto em aberto quais os bens e serviços serão objeto do imposto seletivo, foi escolhido pelo Convém frisar, que apesar do caráter arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.



## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária **para que o** Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constado a importância do arcabouço normativo da Constituição Federal, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para **os que se** encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, por meio da análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações, relatórios disponíveis online pelo Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado em razão da essencialidade aos bens e serviços por meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que teria maior capacidade econômica para arcar com a carga tributária, acaba se beneficiando dos bens e serviços considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de auferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão de um imposto seletivo, não há maiores nuances de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, o imposto seletivo é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspectos da extrafiscalidade, estabelecendo um rol de bens e serviços de grande consumo pela sociedade, sem qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tão pouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui **o Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição da **República Federativa do Brasil** (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em:



[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePor Dentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a Revista Consultor Jurídico, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>. Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.





MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de



=====  
**Arquivo 1:** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#) (5859 termos)

**Arquivo 2:** <https://blog.jfgranja.com.br/importancia-da-apuracao-de-impostos/> (2329 termos)

**Termos comuns:** 29

**Similaridade:** 0,35%

**O texto abaixo é o conteúdo do documento** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#). **Os termos em vermelho foram encontrados no documento**

<https://blog.jfgranja.com.br/importancia-da-apuracao-de-impostos/>

=====  
O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu

[1: Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br]

Ricardo Simões Xavier dos Santos

[2: Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com]

Resumo: O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram a aplicação do princípio da seletividade tributária, que é uma garantia ao contribuinte em razão da essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, **uma análise do** princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo de acordo com a essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Palavras- chave: Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

Abstract: This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify



whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

Keywords: Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E SOBRE A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e na vida dos cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior parcela das receitas públicas que abastecem os cofres públicos e com isso possa desenvolver a sua atividade e atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária proveniente da tributação sobre o consumo de bens **mercadorias e serviços**, cujo principais tributos são IPI, ICMS, ISS, além do PIS e do COFINS, que representam uma grande parcela do PIB brasileiro, muito mais do que a arrecadação sobre a renda e sobre a propriedade, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição Federal, a PEC 45 instalada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda têm como objetivo de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo sobre o valor agregado chamado de Imposto sobre IBS - Imposto sobre Operações com Bens e Serviços, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional **que deve ser** levado em consideração em razão da garantia de equidade proporciona por meio de alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade.

Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos bens e serviços sobre qual ele incide, adequando alíquotas de acordo com a essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre o a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise descritiva dos postulados da igualdade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade

O segundo capítulo, tratou, por sua vez, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos principais projetos de reforma do sistema tributário em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no



que se refere aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes se aplica a seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridade e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foi analisado os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na Câmara dos Deputados; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação foi princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no sítio da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infra legal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação as outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna, e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido no art. 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura o art. 5º da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, **tendo em vista que**, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei **não deve ser** fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que a regra prevista no caput do art. 5º da CF/88, não era garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo uma série de outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de



admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no caput do art. 5º da Constituição, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevicz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei de um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, **tendo em vista que** são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com a fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito do sistema tributário nacional, conforme Danilevicz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros de cada um”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevicz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes instituíam tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto no art. 145, §1, CF:

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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, incidem sobre a pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, o imposto sobre renda.

Contudo, no sistema tributário nacional existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto que do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade em razão da essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

#### A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das **mercadorias e serviços**, conforme segue:

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;

A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir



ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas de acordo com a essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte em relação ao poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), incidem sobre o consumo de bens e serviços, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no preço do produto, mercadoria ou serviço a um terceiro, que é o consumidor final.

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para auferir a capacidade econômica do consumidor final que sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevicz (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir bem ou serviço. Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço. (Danilevicz, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já que o encargo econômico do tributo será repassado no preço do produto, mercadoria ou serviço consumidor final, que é o contribuinte de fato, e este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo a saúde, e alíquotas menores ou isenção aos que são apontados como essenciais ou básicos.

A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevicz (2009, p



. 237), ao ser aplicar a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade **por meio da** essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico de acordo com as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que ônus tributário será transferido pelo contribuinte de direito que são os produtores, comerciantes, prestadores de serviço, para o contribuinte de fato através do preço dos bens e serviços.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre **mercadorias e serviços** que sofrem o ônus fiscal, **por meio da** tributação sobre o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados bens e serviços sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, de acordo com o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do **que é essencial**, que é uma palavra de origem latina (essentialis) e significa aquilo que é “relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”.

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece no caso do IPI e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), “a significação de essencial como necessário, indispensável aos consumidores, pois **trata-se de** impostos tipicamente sobre o consumo”.

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade em razão da essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações em relação aos bens e serviços, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais bens ou serviços deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo **o que é** mais ou menos essencial, tornando possível a aplicação do postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá por meio de alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), “[...] o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo”.

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera o valor do objeto, podendo ser quantidade, peso etc.; **Também podem ser** fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando em razão da base de cálculo.; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme a base de cálculo.

Portanto, “a essencialidade dos produtos, **mercadorias e serviços** foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade” (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será ser seletivo em função da essencialidade. Significa dizer, que de forma obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciada para os produtos levando em considerando a essencialidade.

A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo um dos impostos federais que mais arrecadam, mas em razão da seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. **Ressalta-se que**





competete a União Federal instituí-lo.

Por outro lado, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

De acordo com a tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só que não há tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na prática a redução de uma alíquota a zero seja equivale ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade em razão da essencialidade de mercadoria e serviços é facultativa, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, os Estados e o Distrito Federal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para os bens e serviços consumidos que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido pelo contribuinte de direito ao consumidor final, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva do contribuinte de fato já que bens ou serviços essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo de bens e serviços não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] imposto incidente sobre o consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

## A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade trata-se de uma das funções que é dada pelo legislador a prestação pecuniária compulsória, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.

Ao passo que, a função não fiscal é:



[...] quando o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “**trata-se de** instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração do Estado e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[...] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Por sua vez:

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, uma vez que – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária em razão da essencialidade de bens e serviços é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, devido ao mecanismo desoneração inversa das alíquotas incentiva ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

## OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

**Por outro lado**, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas majorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

Na Constituição Federal, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais por meio de Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, no caso são os congressistas, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda.

Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido para a sua aprovação do que as normas infraconstitucionais.

Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos no art. 60 da



CF/88, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um quórum de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, PIS e COFINS.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária sobre a renda ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional no ano de 2019 a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas sobre a renda e 1,62% sobre a propriedade.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que sobre a renda e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grade massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

Além disso, no Brasil, de acordo com dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, as empresas brasileiras gastam 1.958 horas com obrigações assessórias ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas em razão da burocracia e o processo de pagamento dos tributos, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 SOBRE A PEC 110.

A proposta de emenda constitucional de nº 45/2019, está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, PIS e COFINS, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo.

Já a proposta de emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 senadores, e o atual relator é o senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto sobre o valor agregado.

Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços.

O Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, realizado pela consultoria legislativa para a Câmara dos Deputados, apresenta diversos pontos de diferença entre as duas propostas, e dentre destacam-se alguns



:

Em relação a competência

a.1) PEC 45:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC 110, 2019, p.3)

a.2) PEC 110:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) PEC 45:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município /Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional , pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p .3-4)

b.2) PEC 110:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, **dependendo do bem** ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas do IBS para todas unidades da federação, ressaltando-se no caso da PEC 45, que prever **a possibilidade de** modificações pelos Estados ou Municípios.



#### 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Além do IBS que irá instituir alíquotas uniforme para bens e serviço, a reforma tributária irá criar um tributo com previsão em ambas as propostas de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sob bens e serviços, o IBS e o Imposto Seletivo.

Na PEC 45, o imposto seletivo terá como intuito, caso seja aprovado, desestimular o consumo de determinados produtos, mercadorias, serviços ou direitos, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação por meio de lei. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao art..154 da CF pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados bens e serviços.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer selecionar quais seriam os bens e serviços a serem desestimulados pela incidência do imposto seletivo, tão pouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, o imposto seletivo incidiria, em sendo aprovado, sobre o petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

De acordo com o texto da PEC, os bens e serviços serão definidos pelo legislador por meio de lei complementar, e em caráter de exceção o que não imposto seletivo estará sujeito a incidência do IBS. Ademais, sobre serviços de telecomunicações, o imposto seletivo incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.

No sentido oposto ao da PEC 45, a esta proposta não deixou em aberto em aberto quais os bens e serviços serão objeto do imposto seletivo, foi escolhido pelo Convém frisar, que apesar do caráter arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.



## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária para que o Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constado a importância do arcabouço normativo da Constituição Federal, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para os que se encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, **por meio da** análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações, relatórios disponíveis online pelo Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado em razão da essencialidade aos bens e serviços por meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que tese teria maior capacidade econômica para arcar com **a carga tributária**, acaba se beneficiando dos bens e serviços considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de auferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão **de um imposto** seletivo, não há maiores nuances de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, o imposto seletivo é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspectos da extrafiscalidade, estabelecendo um rol de bens e serviços de grande consumo pela sociedade, sem qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tão pouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em:



[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePor Dentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a Revista Consultor Jurídico, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>. Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.



MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de





=====  
**Arquivo 1:** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#) (5859 termos)

**Arquivo 2:** <https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/os-principais-tributos-que-todo-empendedor-precisa-conhecer,e40aa0b77d29e410VgnVCM1000003b74010aRCRD> (1692 termos)

**Termos comuns:** 17

**Similaridade:** 0,22%

**O texto abaixo é o conteúdo do documento** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#). **Os termos em vermelho foram encontrados no documento**

<https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/os-principais-tributos-que-todo-empendedor-precisa-conhecer,e40aa0b77d29e410VgnVCM1000003b74010aRCRD>

=====  
O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu

[1: Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br]

Ricardo Simões Xavier dos Santos

[2: Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com]

Resumo: O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram a aplicação do princípio da seletividade tributária, que é uma garantia ao contribuinte em razão da essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, uma análise do princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo de acordo com a essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Palavras- chave: Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

Abstract: This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the



aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

Keywords: Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E SOBRE A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e na vida dos cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior parcela das receitas públicas que abastecem os cofres públicos e com isso possa desenvolver a sua atividade e atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária proveniente da tributação sobre o consumo de bens **mercadorias e serviços**, cujo principais tributos são **IPI, ICMS, ISS**, além do PIS e do COFINS, que representam uma grande parcela do PIB brasileiro, muito mais do que a arrecadação sobre a renda e sobre a propriedade, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição Federal, a PEC 45 instalada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda têm como objetivo de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo sobre o valor agregado chamado de Imposto sobre IBS - Imposto sobre Operações com Bens e Serviços, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional que deve ser levado em consideração em razão da garantia de equidade proporciona por meio de alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade.

Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos bens e serviços sobre qual ele incide, adequando alíquotas de acordo com a essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre o a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise descritiva dos postulados da igualdade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscabilidade



O segundo capítulo, tratou, por sua vez, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos principais projetos de reforma do sistema tributário em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no que se refere aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes se aplica a seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridades e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foi analisado os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na Câmara dos Deputados; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação foi princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no sítio da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infra legal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação as outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica **em relação a** todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna, e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido no art. 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção **de qualquer natureza**”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura o art. 5º da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, tendo em vista que, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que a regra prevista no caput do art. 5º da CF/88, não era garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo uma série de outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e



obrigações entre homens e mulheres (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no caput do art. 5º da Constituição, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevicz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei de um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, tendo em vista que são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com a fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito do sistema tributário nacional, conforme Danilevicz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros de cada um”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevicz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes institua tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto no art. 145, §1, CF:



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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, **incidem sobre a** pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, o imposto sobre renda.

Contudo, no sistema tributário nacional existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto que do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade em razão da essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

#### A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das **mercadorias e serviços**, conforme segue:

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;



A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas de acordo com a essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte em relação ao poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o **Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)**, incidem sobre o consumo de bens e serviços, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no preço do produto, mercadoria ou serviço a um terceiro, que é o consumidor final.

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para auferir a capacidade econômica do consumidor final que sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevicz (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir bem ou serviço. Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço. (Danilevicz, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já que o encargo econômico do tributo será repassado no preço do produto, mercadoria ou serviço consumidor final, que é o contribuinte de fato, e este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo a saúde, e alíquotas menores ou isenção aos que são apontados como essenciais ou básicos.

A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos



indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevicz (2009, p. 237), ao ser aplicar a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade por meio da essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico de acordo com as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que ônus tributário será transferido pelo contribuinte de direito que são os produtores, comerciantes, prestadores de serviço, para o contribuinte de fato através do preço dos bens e serviços.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre **mercadorias e serviços** que sofrem o ônus fiscal, por meio da tributação sobre o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados bens e serviços sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, de acordo com o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do que é essencial, que é uma palavra de origem latina (*essentialis*) e significa aquilo que é “relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”.

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece no caso do IPI e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), “a significação de essencial como necessário, indispensável aos consumidores, pois trata-se de impostos tipicamente sobre o consumo”.

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade em razão da essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações em relação aos bens e serviços, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais bens ou serviços deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo o que é mais ou menos essencial, tornando possível a aplicação do postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá por meio de alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), “[...] o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo”.

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera o valor do objeto, podendo ser quantidade, peso etc.; **Também podem ser** fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando em razão da base de cálculo.; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme a base de cálculo.

Portanto, “a essencialidade dos produtos, **mercadorias e serviços** foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade” (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será ser seletivo em função da essencialidade. Significa dizer, que de forma obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciada para os produtos levando em considerando a essencialidade.



A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo um dos impostos federais que mais arrecadam, mas em razão da seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. Ressalta-se que compete a União Federal instituí-lo.

Por outro lado, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela de Incidência do **Imposto Sobre Produtos Industrializados**, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

De acordo com a tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só que não há tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na prática a redução de uma alíquota a zero seja equivale ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade em razão da essencialidade de mercadoria **e serviços é facultativa**, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, os Estados e o Distrito Federal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para os bens e serviços consumidos que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido pelo contribuinte de direito ao consumidor final, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva do contribuinte de fato já que bens ou serviços essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo de bens e serviços não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] imposto incidente sobre o consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

## A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade trata-se de uma das funções que é dada pelo legislador a prestação pecuniária compulsória, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.





Ao passo que, a função não fiscal é:

[...] quando o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bem e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “trata-se de instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração do Estado e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[.] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Por sua vez:

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, uma vez que – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária em razão da essencialidade de bens e serviços é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, devido ao mecanismo desoneração inversa das alíquotas incentiva ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

## OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

Por outro lado, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas maiorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

Na Constituição Federal, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais por meio de Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, no caso são os congressistas, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda.

Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido para a sua



aprovação do que as normas infraconstitucionais.

Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos no art. 60 da CF/88, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um quórum de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, PIS e COFINS.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária sobre a renda ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional no ano de 2019 a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas sobre a renda e 1,62% sobre a propriedade.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que sobre a renda e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grande massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

Além disso, no Brasil, de acordo com dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, as empresas brasileiras gastam 1.958 horas com obrigações assessorias ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas em razão da burocracia e o processo de pagamento dos tributos, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 SOBRE A PEC 110.

A proposta de emenda constitucional de nº 45/2019, está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, PIS e COFINS, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo.

Já a proposta de emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 senadores, e o atual relator é o senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto sobre o valor agregado. Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços.



O Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, realizado pela consultoria legislativa para a Câmara dos Deputados, apresenta diversos pontos de diferença entre as duas propostas, e dentre destacam-se alguns :

**Em relação a competência**

a.1) PEC 45:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC 110, 2019, p.3)

a.2) PEC 110:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) PEC 45:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município /Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional , pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p .3-4)

b.2) PEC 110:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas do IBS para todas unidades da federação, ressaltando-se no caso da PEC 45, que prever a possibilidade de modificações pelos Estados ou



Municípios.

#### 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Além do IBS que irá instituir alíquotas uniforme para bens e serviço, a reforma tributária irá criar um tributo com previsão em ambas as propostas de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sob bens e serviços, o IBS e o Imposto Seletivo.

Na PEC 45, o imposto seletivo terá como intuito, caso seja aprovado, desestimular o consumo de determinados produtos, mercadorias, serviços ou direitos, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação por meio de lei. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao art..154 da CF pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados bens e serviços.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer selecionar quais seriam os bens e serviços a serem desestimulados pela incidência do imposto seletivo, tão pouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, o imposto seletivo incidiria, em sendo aprovado, sobre o petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

De acordo com o texto da PEC, os bens e serviços serão definidos pelo legislador por meio de lei complementar, e em caráter de exceção o que não imposto seletivo estará sujeito a incidência do IBS. Ademais, **sobre serviços de** telecomunicações, o imposto seletivo incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.

No sentido oposto ao da PEC 45, a esta proposta não deixou em aberto em aberto quais os bens e serviços serão objeto do imposto seletivo, foi escolhido pelo Convém frisar, que apesar do caráter



arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária para que o Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constatado a importância do arcabouço normativo da Constituição Federal, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para os que se encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, por meio da análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações relatórios disponíveis online pelo Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado em razão da essencialidade aos bens e serviços pôr meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que tese teria maior capacidade econômica para arcar com a carga tributária, acaba se beneficiando dos bens e serviços considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de auferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão de um imposto seletivo, não há maiores nuances de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, o imposto seletivo é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspectos da extrafiscalidade, estabelecendo um rol de bens e serviços de grande consumo pela sociedade, sem qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tão pouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.



\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a Revista Consultor Jurídico, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>; Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. **Rio de Janeiro**: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.



MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de



=====

**Arquivo 1:** ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx (5859 termos)

**Arquivo 2:** <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-os-aspectos-tributarios-que-foram-alterados-devido-a-pandemia,fb1098d60211710VgnVCM1000004c00210aRCRD> (1536 termos)

**Termos comuns:** 10

**Similaridade:** 0,13%

**O texto abaixo é o conteúdo do documento ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx. Os termos em vermelho foram encontrados no documento**

<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-os-aspectos-tributarios-que-foram-alterados-devido-a-pandemia,fb1098d60211710VgnVCM1000004c00210aRCRD>

=====

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu

[1: Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br]

Ricardo Simões Xavier dos Santos

[2: Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com]

Resumo: O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram a aplicação do princípio da seletividade tributária, que é uma garantia ao contribuinte em razão da essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, uma análise do princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo **de acordo com a** essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Palavras- chave: Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

Abstract: This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the





aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

Keywords: Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E SOBRE A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e na vida dos cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior parcela das receitas públicas que abastecem os cofres públicos e com isso possa desenvolver a sua atividade e atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária proveniente da tributação sobre o consumo de bens mercadorias e serviços, cujo principais tributos são IPI, ICMS, ISS, além do PIS e do COFINS, que representam uma grande parcela do PIB brasileiro, muito mais do que a arrecadação sobre a renda e sobre a propriedade, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição Federal, a PEC 45 instalada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda têm como objetivo de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo sobre o valor agregado chamado de Imposto sobre IBS - Imposto sobre Operações com Bens e Serviços, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional que deve ser levado em consideração em razão da garantia de equidade proporciona por meio de alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade.

Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos bens e serviços sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre o a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise descritiva dos postulados da igualdade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscabilidade



O segundo capítulo, tratou, por sua vez, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos principais projetos de reforma do sistema tributário em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no **que se refere** aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes se aplica a seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridades e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foi analisado os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na Câmara dos Deputados; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação foi princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no sítio da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infra legal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação as outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna, e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido no art. 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura o art. 5º da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, tendo em vista que, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que a regra prevista no caput do art. 5º da CF/88, não era garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo uma série de outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e



obrigações entre homens e mulheres (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no caput do art. 5º da Constituição, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevicz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei de um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, tendo em vista que são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com a fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito do sistema tributário nacional, conforme Danilevicz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros de cada um”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevicz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes institua tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto no art. 145, §1, CF:



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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, incidem sobre a pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, o imposto sobre renda.

Contudo, no sistema tributário nacional existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto que do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade em razão da essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

#### A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, conforme segue:

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;



A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas **de acordo com a** essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte **em relação ao** poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), incidem sobre o consumo de bens e serviços, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no preço do produto, mercadoria ou serviço a um terceiro, que é o consumidor final.

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para auferir a capacidade econômica do consumidor final que sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevitz (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir bem ou serviço. Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço. (Danilevitz, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já que o encargo econômico do tributo será repassado no preço do produto, mercadoria ou serviço consumidor final, que é o contribuinte de fato, e este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo a saúde, e alíquotas menores ou isenção aos que são apontados como essenciais ou básicos.

A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos



indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevicz (2009, p. 237), ao ser aplicar a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade por meio da essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico **de acordo com** as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que ônus tributário será transferido pelo contribuinte de direito que são os produtores, comerciantes, prestadores de serviço, para o contribuinte de fato através do preço dos bens e serviços.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre mercadorias e serviços que sofrem o ônus fiscal, por meio da tributação sobre o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados bens e serviços sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, **de acordo com** o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do que é essencial, que é uma palavra de origem latina (*essentialis*) e significa aquilo que é “relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”.

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece no caso do IPI e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), “a significação de essencial como necessário, indispensável aos consumidores, pois trata-se de impostos tipicamente sobre o consumo”.

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade em razão da essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações em relação aos bens e serviços, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais bens ou serviços deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo o que é mais ou menos essencial, tornando possível a aplicação do postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá por meio de alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), “[...] o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo”.

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera o valor do objeto, podendo ser quantidade, peso etc.; Também podem ser fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando em razão da base de cálculo.; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme a base de cálculo.

Portanto, “a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade” (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será ser seletivo em função da essencialidade. Significa dizer, que de forma obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciada para os produtos levando em considerando a essencialidade.



A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo um dos impostos federais que mais arrecadam, mas em razão da seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. Ressalta-se que compete a União Federal instituí-lo.

Por outro lado, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

**De acordo com a** tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só que não há tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na prática a redução de uma alíquota a zero seja equivale ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade em razão da essencialidade de mercadoria e serviços é facultativa, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, os Estados e o Distrito Federal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para os bens e serviços consumidos que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido pelo contribuinte de direito ao consumidor final, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva do contribuinte de fato já que bens ou serviços essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo de bens e serviços não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] imposto incidente sobre o consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

## A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade trata-se de uma das funções que é dada pelo legislador a prestação pecuniária compulsória, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.



Ao passo que, a função não fiscal é:

[...] quando o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “trata-se de instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração do Estado e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[.] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Por sua vez:

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, uma vez que – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária em razão da essencialidade de bens e serviços é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, devido ao mecanismo de desoneração inversa das alíquotas incentiva ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

## OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

Por outro lado, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas maiorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

Na Constituição Federal, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais por meio de Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, no caso são os congressistas, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda.

Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido **para a sua**





aprovação do que as normas infraconstitucionais.

Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos no art. 60 da CF/88, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um quórum de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, PIS e COFINS.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária sobre a renda ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional no ano de 2019 a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas sobre a renda e 1,62% sobre a propriedade.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que sobre a renda e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grande massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

Além disso, no Brasil, **de acordo com** dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, as empresas brasileiras gastam 1.958 horas com obrigações assessorias ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas em razão da burocracia e o processo de **pagamento dos tributos**, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 SOBRE A PEC 110.

A proposta de emenda constitucional de nº 45/2019, está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, PIS e COFINS, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo. Já a proposta de emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 senadores, e o atual relator é o senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto sobre o valor agregado. Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços.



O Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, realizado pela consultoria legislativa para a Câmara dos Deputados, apresenta diversos pontos de diferença entre as duas propostas, e dentre destacam-se alguns :

Em relação a competência

a.1) PEC 45:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC 110, 2019, p.3)

a.2) PEC 110:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) PEC 45:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação **dos tributos federais** (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município /Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional , pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p .3-4)

b.2) PEC 110:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas do IBS para todas unidades da federação, ressaltando-se no caso da PEC 45, que prever a possibilidade de modificações pelos Estados ou



Municípios.

#### 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Além do IBS que irá instituir alíquotas uniforme para bens e serviço, a reforma tributária irá criar um tributo com previsão em ambas as propostas de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sob bens e serviços, o IBS e o Imposto Seletivo.

Na PEC 45, o imposto seletivo terá como intuito, caso seja aprovado, desestimular o consumo de determinados produtos, mercadorias, serviços ou direitos, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação por meio de lei. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao art..154 da CF pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados bens e serviços.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer selecionar quais seriam os bens e serviços a serem desestimulados pela incidência do imposto seletivo, tão pouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, o imposto seletivo incidiria, em sendo aprovado, sobre o petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

**De acordo com** o texto da PEC, os bens e serviços serão definidos pelo legislador por meio de lei complementar, e em caráter de exceção o que não imposto seletivo estará sujeito a incidência do IBS. Ademais, sobre serviços de telecomunicações, o imposto seletivo incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.

No sentido oposto ao da PEC 45, a esta proposta não deixou em aberto em aberto quais os bens e serviços serão objeto do imposto seletivo, foi escolhido pelo Convém frisar, que apesar do caráter



arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária para que o Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constatado a importância do arcabouço normativo da Constituição Federal, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para os que se encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, por meio da análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações, relatórios disponíveis online pelo Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado em razão da essencialidade aos bens e serviços por meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que teria maior capacidade econômica para arcar com a carga tributária, acaba se beneficiando dos bens e serviços considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de auferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão de um imposto seletivo, não há maiores nuances de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, o imposto seletivo é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspectos da extrafiscalidade, estabelecendo um rol de bens e serviços de grande consumo pela sociedade, sem qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tão pouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.



\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a Revista Consultor Jurídico, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>; Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. **Rio de Janeiro**: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.



MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de



=====  
**Arquivo 1:** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#) (5859 termos)

**Arquivo 2:** <http://www.portaltributario.com.br/tributos/classificacao.html> (44 termos)

**Termos comuns:** 1

**Similaridade:** 0,01%

**O texto abaixo é o conteúdo do documento** [ARTIGO TCC - SELETIVIDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA - texto fim.docx](#). **Os termos em vermelho foram encontrados no documento**

<http://www.portaltributario.com.br/tributos/classificacao.html>

=====  
O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL

Everton Nogueira Pantoja de Abreu

[1: Graduando do curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL. Email:evertonpantoja@outlook.com.br]

Ricardo Simões Xavier dos Santos

[2: Doutorando e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela UCSAL, Especialista em Direito do Estado pela Juspodivm/Unyahna e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Advogado. Professor da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Email: ricksxavier@hotmail.com]

Resumo: O presente artigo é do tipo descritivo, e visa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiaram a aplicação do princípio da seletividade tributária, que é uma garantia ao contribuinte em razão da essencialidade de bens e serviços, na instituição do ônus tributário do IPI e do ICMS e uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente estatal tributante. Por meio de revisão bibliográfica e análise de documento foi possível, uma análise do princípio da seletividade, da sua fundamentação constitucional e dos tributos sob quais se aplica, bem como os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade relacionados a seletividade tributária, e uma análise dos principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional que são as PEC 45 e PEC 110. Além disso, identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação do princípio da seletividade tributária dada a sua relevância em instituir tratamento diferenciado as alíquotas incidentes nos tributos sobre consumo de acordo com a essencialidade do bem ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Palavras- chave: Seletividade. Reforma tributária. Tributação. Alíquotas.

Abstract: This article is of a descriptive type, and aims to analyze whether the reform projects of the tax system that are being processed in the national congress favored the application of the principle of tax selectivity, which is a guarantee to the taxpayer due to the essentiality of goods and services, in the institution the tax burden of IPI and ICMS and a constitutional limitation to the taxing power of the taxing state entity. Through bibliographic review and document analysis it was possible, an analysis of the principle of selectivity, its constitutional foundation and the taxes to which it is applied, as well as the aspects of essentiality and extrafiscality related to tax selectivity, and an analysis of the main projects tax reform pending before the National Congress, which are PEC 45 and PEC 110. In addition, to identify



whether tax reform projects have applied the principle of tax selectivity due to their relevance in instituting differentiated treatment the rates levied on consumption taxes according to the essentiality of the good or service, being higher for superfluous and lower for essential ones.

Keywords: Selectivity. Tax reform. Taxation. Rates.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA. 2.1. A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 2.2. SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE. 2.3. SELETIVIDADE E A EXTRAFISCALIDADE. 3. OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110. 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 E SOBRE A PEC 110. 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, tem sido objeto de controvérsias nos diversos setores da sociedade em razão da sua complexidade, da elevada carga tributária impactando de forma notável no orçamento público, na economia, no desenvolvimento do país e na vida dos cidadãos brasileiros.

As arrecadações derivadas dos tributos compõem a maior parcela das receitas públicas que abastecem os cofres públicos e com isso possa desenvolver a sua atividade e atingir seus fins na promoção do bem comum.

Uma parcela significativa da arrecadação tributária proveniente da tributação sobre o consumo de bens mercadorias e serviços, cujo principais tributos são IPI, ICMS, ISS, além do PIS e do COFINS, que representam uma grande parcela do PIB brasileiro, muito mais do que a arrecadação sobre a renda e sobre a propriedade, e outras receitas como as multa ou receitas públicas originárias.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição Federal, a PEC 45 instalada pela Câmara dos Deputados e a PEC 110 pelo Senado Federal. Em linhas gerais as duas propostas de emenda têm como objetivo de unificar os tributos sobre o consumo em um tributo sobre o valor agregado chamado de Imposto sobre IBS - Imposto sobre Operações com Bens e Serviços, sendo cada projeto com suas peculiaridades.

Todavia há um importante instrumento constitucional que deve ser levado em consideração em razão da garantia de equidade proporciona por meio de alíquotas seletivas que é o princípio de seletividade.

Por este princípio vige a regra de que o IPI e o ICMS deverão dar um tratamento diferenciado aos bens e serviços sobre qual ele incide, adequando alíquotas de acordo com a essencialidade do bem.

Portanto, é objetivo desta pesquisa analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária. Para atender a proposta do objetivo geral, foram esta pesquisa foi estruturada em três capítulos e por fim foram tecidas as conclusões obtidas.

No primeiro momento foram tratadas algumas premissas do qual decorre o a seletividade, sendo abordado como ponto inicial um breve estudo sobre o princípio constitucional da igualdade, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, bem como seus aspectos legais. Em seguida foi feita uma análise descritiva dos postulados da igualdade, seus fundamentos, previsão legal e os tributos que incide, além de analisar os aspectos da essencialidade e extrafiscalidade

O segundo capítulo, tratou, por sua vez, de analisar e descrever os aspectos mais relevantes dos principais projetos de reforma do sistema tributário em tramitação no Congresso nacional, sobretudo no





que se refere aos tributos do IPI e ICMS, pois a estes se aplica a seletividade conforme determinado na Carta Magna, além de avaliar quais as peculiaridade e diferenças de cada projeto de emenda constitucional. Preliminarmente foi analisado os aspectos relevantes da PEC 45 que tramita na Câmara dos Deputados; em seguida, foram analisadas as características mais evidentes constantes na PEC 110 que tramita no Senado Federal.

Já no terceiro, capítulo, tratou-se de identificar se nos projetos de reforma tributária houve aplicação foi princípio da seletividade tributária, a relevância e as implicações que possivelmente decorrerão caso sejam aprovados os projetos.

Por fim, foram apresentadas as conclusões que foram obtidas, decorrentes do processo de análise metodológica dos dados pesquisados para a construção deste estudo.

Esta pesquisa teve como metodologia prevista a revisão bibliográfica de livros da área, artigos científicos, dissertações e teses acerca do tema, e bem como pesquisa em banco de dados disponíveis online no sítio da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tesouro Nacional.

## O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico brasileiro tem centralidade na Constituição sendo esta Lei Fundamental composta de regras e princípios que organizam e disciplinam o Estado e a Sociedade brasileira, Barroso (2013, p. 97) observa que, “a Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela instituída”.

Desse modo, toda e qualquer norma jurídica infra legal que venha ser criada pelo legislador ordinário deve observar os preceitos e ditames constitucionais, sob ônus de se tornar inválida em razão de ser declarada a sua inconstitucionalidade, tendo um caráter de Superioridade em relação as outras normas jurídicas, conforme assevera Barroso (2013, p. 107), “a Constituição, portanto, é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível”.

Dentro do universo normativo de princípios fundamentais e gerais, direitos, deveres e garantias individuais e coletivos, normas de estrutura e organização entre outros, que fazem parte do conteúdo da Carta Magna, e fundamentam o ordenamento jurídico, encontra-se o princípio constitucional da igualdade reconhecido no art. 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, significando que no âmbito formal todos devem ser tratados de forma igual na justa medida.

O princípio da igualdade inaugura o art. 5º da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Individuais” e, conforme asseverou Mello (2013, p. 9), “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador” sendo, portanto, um importante limite constitucional à atuação do legislador ordinário, tendo em vista que, como bem observou Celso de Mello (2013, p. 10), “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Todavia, o legislador constituinte, entendeu que a regra prevista no caput do art. 5º da CF/88, não era garantia suficiente para estabelecer igualdade para todos, assim, ao longo do texto, robusteceu o seu conteúdo estabelecendo uma série de outros dispositivos normativos como a igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres (art. 5º, I); a prática do racismo como crime inafiançável e imprescritível (art. 5º, XLII); “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de



admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX) e, dentre eles, o Princípio da Igualdade Tributária.

Princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da Isonomia Tributária, decorre do postulado da igualdade previsto no caput do art. 5º da Constituição, com previsão no art. 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O postulado da igualdade no âmbito tributário, assim como no princípio geral da igualdade veicula dois aspectos, um formal e um material. Sob o ponto de vista formal, impera uma igualdade perante a lei ensejando ao aplicador da lei um tratamento, no caso concreto, sem qualquer distinção entre o sujeito passivo da relação tributária que se encontre em situação semelhante. Já o aspecto material, diz respeito a igualdade na lei, destinada legislador ordinário, que deverá prover um tratamento equânime na elaboração das normas tributárias.

Do mesmo modo, convém frisar que:

este princípio ante a lei tributária, além de requerer a paridade de tratamento para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo poder competente, não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. (Danilevycz, 2009, p. 235)

Ocorre que, do ponto de vista material, para que haja efetivo tratamento isonômico em matéria tributária é necessário que a lei de um tratamento desigual as pessoas na medida das suas desigualdades, tendo em vista que são diferentes por natureza, e o legislador, precisa definir critérios de distinção dos sujeitos como forma de identificar o que tornam as pessoas iguais e o que as fazem diferentes, desde que estejam em consonância com a fim da norma jurídica para que não haja violação da premissa da igualdade.

Segundo Mello (2013, p.11), “como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras - sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis”, para que não haja violação da isonomia pela discricionariedade do legislador privilegiando alguns em prejuízo de outros.

No âmbito do sistema tributário nacional, conforme Danilevycz (2009, p. 235), “um dos mais importantes modos de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto, se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros de cada um”.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional da tributação, constituindo uma limitação ao poder de tributar dos entes que possuem competência para instituir tributo, conforme observou Danilevycz (2009, pp. 235-236), “o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas, dentre as quais se encontra a capacidade contributiva do indivíduo”.

Ademais, a capacidade contributiva atua como garantia constitucional de tratamento isonômico aos contribuintes, vedando que os entes tributantes instituíam tratamento desigual ou discriminatório entre os contribuintes e responsáveis tributário que se encontrem em situação de semelhança, conforme previsto no art. 145, §1, CF:

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.

Conforme pode-se observar, apesar de haver entendimento doutrinário contraposto, como o de Machado (2019, p. 40), que o considera generalista podendo ser aplicado tanto aos impostos quanto as taxas e contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é expressamente dirigido aos impostos que possuem caráter pessoal, pois se referem, incidem sobre a pessoa que adquiriu riqueza, como por exemplo, o imposto sobre renda.

Contudo, no sistema tributário nacional existem alguns tributos que, em razão de possuírem caráter real, cujo a incidência tem maior relevância sobre objeto que do que a pessoa, não podendo, portanto, ser utilizado o critério principiológico previsto na capacidade contributiva. Por esta razão, a isonomia tributária será aplicada por meio do critério da seletividade em razão da essencialidade da coisa sobre o qual recai o tributo, podendo assim auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária presumindo-se que quem adquirir produto ou mercadoria com maior valor tem maior capacidade contributiva do que aquele que adquirir de menor valor.

#### A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O princípio da seletividade está previsto, expressamente, na Constituição Federal 1988, sendo, portanto, aplicado ao IPI, no art. 153, § 3º, I, em função da essencialidade dos produtos, e quanto ao ICMS, no art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, conforme segue:

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;

A seletividade é um critério de disparidade que impõe ao legislador ordinário a obrigatoriedade de instituir



ao imposto um tratamento diferenciado aos bens sobre qual ele incide, adequando alíquotas de acordo com a essencialidade do bem, seja este produto, mercadoria ou serviço, sendo maiores para os supérfluos e menores para os essenciais.

Ademais, conforme apontou Fuso (2006, p. 96): “[...] estão sujeitos ao atendimento do princípio o Poder Judiciário, quando provocado a realizar o controle de legalidade e constitucionalidade, e o Poder Executivo, que, no papel atípico de legislador, está autorizado, pela lei a estabelecer alíquotas do IPI e do ICMS [...]”.

Trata-se, também de um instrumento de proteção e garantia do contribuinte em relação ao poder discricionário da entidade tributante que deve observá-la ao criar tributos, para que haja tratamento isonômico na justa medida constituindo, portanto, limitação ao poder de tributar do Estado.

Na legislação infraconstitucional, também encontramos a seletividade tributária no art. 48 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172/66, que diz: “imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, porém, referindo-se apenas ao IPI.

O Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), incidem sobre o consumo de bens e serviços, e são classificados doutrinariamente como tributos indiretos, pois seus encargos não são arcados diretamente pelo contribuinte, mas repassados no preço do produto, mercadoria ou serviço a um terceiro, que é o consumidor final.

Todavia, tal situação, traz considerável repercussão do ponto de vista econômica e financeira dentro na cadeia de consumo, tendo em vista a dificuldade que se tem para auferir a capacidade econômica do consumidor final que sustenta o ônus da tributação. Segundo Danilevicz (2009, p. 237), “isso ocorre por não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto, mercadoria ou serviço. Pois não há com verificar quem irá consumir bem ou serviço. Por este motivo:

O constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço. (Danilevicz, 2009, p. 237)

Tal medida, garante de certa forma uma proteção a capacidade econômica daquele que tem menor capacidade contributiva, já que o encargo econômico do tributo será repassado no preço do produto, mercadoria ou serviço consumidor final, que é o contribuinte de fato, e este possa suportar o ônus da tributação sem prejuízo da sua subsistência.

## A SELETIVIDADE E A ESSENCIALIDADE

A Constituição determinou, conforme foi visto, que o IPI (art. 153, § 3º, I) e o ICMS (155, § 2º, III) serão seletivos em função da essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, aplicando-se alíquotas maiores àqueles considerados supérfluos ou que trazem prejuízo a saúde, e alíquotas menores ou isenção aos que são apontados como essenciais ou básicos.

A seletividade tributária é, portanto, uma forma de se verificar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, principalmente no IPI e no ICMS por força da específica previsão constitucional e infraconstitucional, que diz que esses impostos serão seletivos. Aliás, conforme explica Danilevicz (2009, p



. 237), ao ser aplicar a seletividade há uma suposta existência de riqueza, indicativa da capacidade econômica do consumidor de suportar o ônus tributário.

Na esfera tributária, a seletividade por meio da essencialidade tem como proposta promover um tratamento isonômico de acordo com as possibilidades econômicas de cada indivíduo, mitigando as desigualdades provenientes da incidência dos tributos indiretos dada sua repercussão econômica, visto que ônus tributário será transferido pelo contribuinte de direito que são os produtores, comerciantes, prestadores de serviço, para o contribuinte de fato através do preço dos bens e serviços.

No mesmo sentido, Fábio Canazaro vai dizer que:

A essencialidade tributária, portanto, encontra seu fundamento no dever constitucional de promoção da igualdade. A igualdade pressupõe uma seleção - ou a seletividade - a qual, no sistema tributário, não ocorre apenas entre pessoas, mas também entre mercadorias e serviços que sofrem o ônus fiscal, por meio da tributação sobre o consumo. (Canazaro, 201 p16).

Assim, isentando ou onerando com uma carga tributária menor os produtos considerados essenciais, o legislador garante, de certa forma, que sujeitos com menor ou nenhuma capacidade contributiva terão acesso a determinados bens e serviços sem grandes prejuízos a sua subsistência.

Essencialidade, de acordo com o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (2016), é uma qualidade ou estado do que é essencial, que é uma palavra de origem latina (*essentialis*) e significa aquilo que é “relativo a essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”.

Entretanto, o conceito de essencialidade, em decorrência do texto constitucional, prevalece no caso do IPI e do ICMS, segundo Fuso (2006, p. 122), “a significação de essencial como necessário, indispensável aos consumidores, pois trata-se de impostos tipicamente sobre o consumo”.

E, no que tange ao sentido dado ao postulado da seletividade em razão da essencialidade do produto, conforme bem observou Fuso (2006, p. 123), permanece a mesma desde a sua inclusão na CF de 1988. Entretanto, houve modificações em relação aos bens e serviços, pois os que outrora eram considerados essenciais deixaram de ser.

Contudo, é pela essencialidade que serão selecionados quais bens ou serviços deverão ser tributados de forma graduada ou até mesmo isentos de tributação, estabelecendo o que é mais ou menos essencial, tornando possível a aplicação do postulado da seletividade. Essa graduação ocorrerá por meio de alíquota que é, segundo Machado (2019, p.139), “[...] o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo”.

Convém frisar, que a alíquota nem sempre se apresenta como percentual, podendo ser também específica, ou seja, não considera o valor do objeto, podendo ser quantidade, peso etc.; Também podem ser fixas, pois não se alteram, ou variáveis, se modificando em razão da base de cálculo.; Podem ser progressivas ou regressivas, aumentando ou diminuindo conforme a base de cálculo.

Portanto, “a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade” (DANILEVICZ, 2009, p. 240).

Destarte, por força de determinação constitucional (art. 153, § 3º, I), o IPI será ser seletivo em função da essencialidade. Significa dizer, que de forma obrigatória o legislador ordinário estabelecerá alíquotas diferenciada para os produtos levando em considerando a essencialidade.

A finalidade deste imposto é arrecadatória, sendo um dos impostos federais que mais arrecadam, mas em razão da seletividade das suas alíquotas, evidencia-se, também a sua extrafiscalidade. Ressalta-se que



competete a União Federal instituí-lo.

Por outro lado, “para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados, geralmente conhecida pela sigla “TIPI” (MACHADO, 2019, p. 337).

De acordo com a tabela TIPI, o percentual de diferenciação das alíquotas pode variar a partir de 0. “A alíquota zero, é uma das formas encontrada para atender à desoneração tributária quanto ao IPI sobre produtos essenciais” (FUSO, 2016, p. 137).

Outrossim, o fato de à alíquota ser zero, ainda segundo Fuso (2016, p. 138). “[...] não quer dizer que a norma não tenha incidência, ao contrário, ela incide sim, só que não há tributo a recolher, haja vista ter em seu critério quantitativo a alíquota zero”.

Na doutrina de Machado (2019, p. 338), na prática a redução de uma alíquota a zero seja equivalente ao da isenção, todavia são díspares.

No que diz respeito ao ICMS, conforme determinado na atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, III, a seletividade em razão da essencialidade de mercadoria e serviços é facultativa, ou seja, a sua incidência é discricionária ao ente estatal que possui competência para cobrar e instituí-lo, no caso, os Estados e o Distrito Federal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, conforme observou Danilevicz (2009, p. 241), em sendo adotada a seletividade pelo legislador ordinário estadual, é obrigatório o estabelecimento de alíquotas graduadas conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Assim, para os bens e serviços consumidos que forem considerados essenciais as alíquotas serão menores, já os considerados supérfluos as alíquotas serão majoradas.

Insta salientar, que apesar da Carta Magna estabelecer que o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade, o que lhe daria a nuance de extrafiscalidade, a sua finalidade é arrecadar receitas para o Estado, ou seja, fiscal.

Visto que o IPI e o ICMS são tributos indiretos e, portanto, incidem sobre produtos, mercadorias e bens, na cadeia de consumo o ônus tributário acaba sendo remetido pelo contribuinte de direito ao consumidor final, por esta razão se torna mais difícil o ajuste à capacidade contributiva do contribuinte de fato já que bens ou serviços essenciais também poderão ser adquiridos por aqueles que podem suportar o ônus financeiro.

Como bem observou Danilevicz (2009, p. 242), “[...] os gastos realizados com consumo de bens e serviços não revelam as características de personalidade dos contribuintes [...]”.

Além disso, “[...] imposto incidente sobre o consumo tem efeito regressivo, isto é, quem possui menor poder aquisitivo, proporcionalmente à sua renda, termina por pagar mais imposto do que aquele com maior poder aquisitivo” (DANILEVICZ, 2009, p. 242).

## A SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

Como regra, o IPI e o ICMS têm função fiscal, ou seja, são instrumentos de arrecadação de receitas para os cofres públicos, no intuito de realizar políticas públicas para atingir a finalidade estatal do bem comum. Todavia, a seletividade tributária lhes traz o caráter funcional adicional da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade trata-se de uma das funções que é dada pelo legislador a prestação pecuniária compulsória, chamada tributo, com o desígnio de regular a vida econômica e social.

Ao passo que, a função não fiscal é:



[...] quando o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2019, p. 69)

A função extrafiscal do tributo, consoante Fuso (2006, p. 103), “trata-se de instrumento jurídico-tributário de que se vale o Estado para atingir metas que não sejam meramente arrecadatórias, apontando objetivos que buscam outras finalidades, não apenas engrossar os cofres públicos”.

Por mais que a finalidade precípua do tributo seja arrecadar receitas para sustentar a Administração do Estado e financiar políticas públicas, a função extrafiscal do tributo, demonstra, que a função do fisco, ultrapassa esse liame. Corroborando com esse entendimento, Machado (2019, p. 69), asseverou que “[...] dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Podendo ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Por sua vez:

[...] a Seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, uma vez que – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal – serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente [...]. (FARIAS, 2017, P. 35)

A seletividade tributária em razão da essencialidade de bens e serviços é instrumento de efetivação da extrafiscalidade no IPTU e no ICMS, devido ao mecanismo desoneração inversa das alíquotas incentivada ou inibe determinados comportamentos de consumo na sociedade.

## OS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA - PEC 45 E PEC 110

O vocábulo “reforma”, nos remete a ideia de mudança, alteração, modificação. Todavia, falar de reforma no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, é falar da Constituição. Como bem observou Barroso (2013, pp.162 - 163), “as Constituições não podem ser imutáveis. Os documentos constitucionais precisam ser dotados da capacidade de se adaptarem à evolução histórica, às mudanças da realidade e às novas demandas sociais”.

Por outro lado, nos chama atenção Luís Roberto Barroso asseverando que:

Constituições não podem ser volúveis. Os textos constitucionais não podem estar ao sabor das circunstâncias, fragilizados diante de qualquer razão à sua pretensão normativa e disponíveis para ser apropriados pelas maiorias ocasionais. (BARROSO, 2013, p.163)

Na Constituição Federal, vige a regra de que só poderá haver reforma de dispositivos normativos constitucionais por meio de Emenda à Constituição. Somente quem detém a competência constitucional chamada de Poder Constituinte Derivado Reformador, no caso são os congressistas, poderá fazer alterações no texto constitucional por meio do procedimento de emenda.

Todavia, não é um procedimento fácil, afinal na Constituição está o cerne de todo ordenamento jurídico, por este motivo o legislador constituinte estabeleceu um procedimento muito mais rígido para a sua aprovação do que as normas infraconstitucionais.

Os requisitos para o procedimento de aprovação de emendas constitucionais estão previstos no art. 60 da



CF/88, e exige - se em linhas gerais, além de uma iniciativa de uma proposta de emenda constitucional – PEC, um quórum de aprovação de 3/5 dos membros de cada Casa do Congresso em dois turnos de votação, garantindo uma maior representatividade do povo por meio dos agentes eletivos.

Ademais, com relação as cláusulas pétreas, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais, poderão ser objeto de emenda desde que não seja para restringir seus efeitos, pois são irredutíveis, mas não irreformáveis.

A reforma tributária não é pauta nova discutida no Congresso, o debate vem ocorrendo desde a década de 80, porém se êxito. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional dois projetos de emenda à Constituição, a PEC 45, na Câmara dos Deputados e a PEC 110, no Senado Federal, têm como proposta alterar o Sistema Tributário Nacional - STN, de modo a torná-lo mais simplificado, dada a sua complexidade e burocracia, principalmente no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, ICMS ISS, IPI, **PIS e COFINS**.

Ocorre, portanto, que a tributação sobre bens e serviços tem maior incidência que a carga tributária sobre a renda ou propriedade. Título de exemplo, conforme dados do Tesouro Nacional no ano de 2019 a carga tributária bruta foi de, 14,25% do PIB, em relação a 7,41% das receitas sobre a renda e 1,62% sobre a propriedade.

A consequência de uma tributação maior sobre consumo do que sobre a renda e a propriedade faz com que a tributação no território brasileiro seja regressiva, ou seja, quem ganha menos paga mais, pois a classe média baixa é a grade massa populacional consumidora, sendo maior o impacto tributário para esta parcela da sociedade, visto que o consumo ocupa uma parcela maior da sua renda do que para as camadas com maior poder aquisitivo, o que, inclusive vai de encontro o postulado do princípio da capacidade contributiva.

Além disso, no Brasil, de acordo com dados do Relatório do Banco Mundial, publicado no sítio da Câmara dos Deputados, as empresas brasileiras gastam 1.958 horas com obrigações assessórias ao tributo, o que leva a um gasto de tempo com burocracia, cálculo, registro para recolher tributo, o que acaba impactando no custo da produção.

Pretende-se, com a PEC 45 a PEC 110, unificar os impostos sobre consumo, em um imposto único sobre valor agregado, para se alcançar com esta reforma tributária a diminuição da complexidade do STN, que irá gerar maior segurança jurídica, otimização de tempo e recursos gastos pelas empresas em razão da burocracia e o processo de pagamento dos tributos, geração de empregos e riqueza para o país, inibição da sonegação fiscal.

### 3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A PEC 45 SOBRE A PEC 110.

A proposta de emenda constitucional de nº 45/2019, está em tramitação na Câmara dos Deputados, é de autoria do deputado Baleia Rossi, e pretende extinguir três tributos federais, o IPI, **PIS e COFINS**, o estadual ICMS e o municipal o ISS, criando um único imposto, todos incidentes sobre o consumo.

Já a proposta de emenda nº 110/2019, que é de autoria de 67 senadores, e o atual relator é o senador Roberto Rocha, é semelhante a PEC 45, ela também irá extinguir, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE – Combustível, Salário Educação, ISS e o ICMS, criando um único imposto sobre o valor agregado.

Esse novo tributo sobre o consumo unificado, é chamado tanto pela PEC 45, quanto pela PEC 110 de IBS – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços.

O Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, realizado pela consultoria legislativa para a Câmara dos Deputados, apresenta diversos pontos de diferença entre as duas propostas, e dentre destacam-se alguns





:

Em relação a competência

a.1) PEC 45:

tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC 110, 2019, p.3)

a.2) PEC 110:

tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual). (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p. 3)

b.2) Instituição de alíquotas:

b.1) PEC 45:

cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município /Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional , pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p .3-4)

b.2) PEC 110:

lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional. (Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110, 2019, p.3-4)

Destarte, a PEC110 é mais ampla, pois abrange nove tributos na formação do imposto único, o IBS, enquanto a PEC 45, IBS apenas 5 impostos. Outro ponto importante a ser considerado em relação as propostas de emenda, diz respeito a uniformidade de alíquotas do IBS para todas unidades da federação, ressaltando-se no caso da PEC 45, que prever a possibilidade de modificações pelos Estados ou Municípios.



#### 4. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Além do IBS que irá instituir alíquotas uniforme para bens e serviço, a reforma tributária irá criar um tributo com previsão em ambas as propostas de emenda à constituição, denominado de Imposto Seletivo. Assim, o contribuinte ficará sujeito a pagar dois tributos sob bens e serviços, o IBS e o Imposto Seletivo.

Na PEC 45, o imposto seletivo terá como intuito, caso seja aprovado, desestimular o consumo de determinados produtos, mercadorias, serviços ou direitos, porém o texto da emenda não informa quais serão objeto de tributação, ficando, desta forma, sujeito a complementação por meio de lei. Segue o texto dado pela PEC45:

Art. 154 .....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (PEC Nº 45, 2019, p. 5)

A redação dada ao art..154 da CF pela PEC, reforça o que foi afirmado antes, sobre o caráter extrafiscal dos impostos seletivos, que vão além do que a mera função de arrecadação de receitas provenientes do recolhimento dos tributos, intervindo na economia, no mercado de forma a desestimular o comportamento humano para consumir determinados bens e serviços.

A crítica pertinente está na omissão do legislador em não estabelecer selecionar quais seriam os bens e serviços a serem desestimulados pela incidência do imposto seletivo, tão pouco critérios discriminatórios para seleciona-los, deixando ao encargo de ato primário, ou seja, de lei infraconstitucional, o que de certo modo poderá não atender ao postulado da igualdade, tão pouco da capacidade contributiva representada pela seletividade.

Todavia na PEC 110, o imposto seletivo incidiria, em sendo aprovado, sobre o petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Vide o texto dado pela PEC 110:

Art. 153 .....

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados. (PEC Nº 26, 2019, p.)

De acordo com o texto da PEC, os bens e serviços serão definidos pelo legislador por meio de lei complementar, e em caráter de exceção o que não imposto seletivo estará sujeito a incidência do IBS. Ademais, sobre serviços de telecomunicações, o imposto seletivo incidirá apenas sobre aqueles que são regulados pela União.

No sentido oposto ao da PEC 45, a esta proposta não deixou em aberto em aberto quais os bens e serviços serão objeto do imposto seletivo, foi escolhido pelo Convém frisar, que apesar do caráter arrecadatório do imposto seletivo na PEC 110, não extingue seu aspecto extrafiscal.



## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A obrigação de pagar tributos, apesar da carga excessiva, de todo modo se faz necessária para que o Estado tenha recursos financeiro, e possa se desenvolver economicamente para que então consiga cumprir a sua finalidade, prevista na Constituição, de promover o bem comum.

Com o presente estudo foi constado a importância do arcabouço normativo da Constituição Federal, bem como da efetiva aplicação prática dos seus postulados como o da igualdade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da seletividade para se buscar um tratamento equânime entre os contribuintes para aqueles que se encontrarem em situação equivalente, e de forma diferenciada para os que se encontrarem em situação desigual na justa medida.

Quanto ao objetivo de analisar se os projetos de reforma do sistema tributário que tramitam no congresso nacional privilegiam a aplicação do princípio da seletividade tributária, foi possível atingi-lo, por meio da análise de material bibliográfico, como livros da área específica e afins, teses e dissertações, além da análise de documentos como legislações, relatórios disponíveis online pelo Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tesouro Nacional.

Quanto à Seletividade aplicada ao IPI e ICMS, apesar de estabelecer um tratamento diferenciado em razão da essencialidade aos bens e serviços por meio de alíquotas diferenciadas, não se mostrou muito eficaz, pois mesmo estabelecendo critérios de diferenciação, o sujeito que teria maior capacidade econômica para arcar com a carga tributária, acaba se beneficiando dos bens e serviços considerados essenciais que possuem isenção ou alíquotas menores.

Com isso não há diminuição da regressividade dos tributos sobre o consumo, o que traz prejuízo, para a classe mais desfavorecida economicamente, pois acaba pagando mais tributo sobre o consumo. Do mesmo modo, Fisco também acaba sendo prejudicado no que tange a arrecadação, pois acaba arrecadando menos daqueles que em que poderia arrecadar mais.

Contudo, foi constatado que a Seletividade é um importante instrumento na tentativa de auferir a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, além de garantir que haverá um tratamento igualitário para os contribuintes.

Todavia, foi possível verificar que nas PEC 45 e 110, não houve uma preocupação, mais enérgica, no que tange eficácia da seletividade no mundo dos fatos, sobretudo do aspecto da extrafiscalidade, ainda que haja previsão de um imposto seletivo, não há maiores nuances de segurança jurídica e justiça fiscal.

Na PEC 45, o texto do imposto seletivo é aberto em demasia, sem previsão de critérios discriminatórios, não trazendo qualquer segurança mínima de garantia de uma seletividade mais isonômica, deixando tudo à mercê de lei infraconstitucional a regule.

Já na PEC 110, o imposto seletivo é restrito demais, mostrando uma face puramente arrecadatória, sem muita preocupação com os aspectos da extrafiscalidade, estabelecendo um rol de bens e serviços de grande consumo pela sociedade, sem qualquer viés de garantia de uma eficaz seletividade, tão pouco que demande estímulo ou desestímulo comportamental no consumidor.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em:



[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 05 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de emenda constitucional nº 110, 2019. Brasília, DF: Senado, 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 14 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Proposta de emenda constitucional nº 45, 2019. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Câmara do Deputados. Estudo Comparativo da PEC45 e PEC110. Brasília, DF: Câmara, 2019 Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePor Dentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 15 de mai. de 2020.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional Transparente. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em 21 de mai. de 2020.

BARROSO, L. R. Curso de direito constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROS, P. C. Entrevista concedida para a Revista Consultor Jurídico, jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>. Acesso em: 18 de mai. de 2020.

CONAZARO, F. A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo. Disponível em: <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2471/1/000439218-Texto%2bParcial-0.pdf>. Acesso em 10 de mai. de 2020.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da essencialidade na tributação. Disponível em: <https://fesdt.org.br/web2012/revistas/3/13.pdf>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

SIDOU, J. M. O. (ORG.). Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1967>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7125>. Acesso em 14 de abr. de 2020.

MACHADO, H. de B. Curso de direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.



MELLO, C. A. B. de. O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 2013.

PORTO, F. B. V. Seletividade Tributária e Constitucionalidade Democrática. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/4835>. Acesso em 14 de abr. de