

IMPOSTO SELETIVO E PRESERVAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL NA TRIBUTAÇÃO DE BENS DE CONSUMO DE PRIMEIRA NECESSIDADE |
SELECTIVE TAX AND PRESERVATION OF THE MINIMUM SUBSISTENCE LEVEL IN THE TAXATION OF BASIC CONSUMER GOODS

JOÃO EMMANUEL MALDANER WEBER
RAFAEL LUIZ DA SILVA BALTAZAR

RESUMO | A pesquisa analisou a constitucionalidade do Imposto Seletivo quando tributar, ainda que de forma reflexa, em razão da cumulatividade imposta pela técnica monofásica, bens e serviços de primeira necessidade. Considerando a colisão de princípios constitucionais, quais sejam a capacidade contributiva e a dignidade da pessoa humana, em face da proteção da saúde e do meio ambiente, é realizada uma ponderação para determinar o alcance constitucional do Imposto Seletivo. A pesquisa qualitativa, dessa forma, por meio de revisão legislativa e bibliográfica, além de análise de dados estatísticos sobre a desigualdade na tributação, pretende oferecer uma análise crítica sobre a extrafiscalidade na tributação sobre o consumo e evidenciar as razões pela qual o Imposto Seletivo não pode onerar bens de primeira necessidade, ainda que de forma reflexa, sob pena de violar a capacidade contributiva subjetiva e tornar-se inconstitucional.

PALAVRAS-CHAVE |
Capacidade contributiva. Imposto Seletivo. Mínimo existencial. Tributo indireto.

ABSTRACT | *The research analyzed the constitutionality of the Selective Tax when it taxes, albeit reflexively, due to the cumulativeness imposed by the single-phase technique, goods and services that are essential. Considering the collision of constitutional principles - the contributory capacity and the dignity of the human person, in the face of the protection of health and the environment -, a balancing is carried out to determine the constitutional scope of the Selective Tax. Therefore, by means of a legislative and bibliographical review, as well as an analysis of statistical data on inequality in taxation, the qualitative research aims to offer a critical analysis of extrafiscality in taxation on consumption and highlight the reasons why the Selective Tax cannot burden basic necessities, even in a reflexive way, under penalty of violating subjective contributory capacity and becoming unconstitutional.*

KEYWORDS | *Contributory Capacity. Existential minimum. Indirect tax. Selective Tax.*

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, além de ser um sistema normativo em si, também é fator de unidade do sistema como um todo, expressando valores e fins que devem ser observados e promovidos pelo conjunto do ordenamento. O texto constitucional tem valores individuais pautados na dignidade da pessoa humana, princípio externo e orientador dos demais, além de eleger vários objetivos a serem alcançados, que não podem ser interpretados individualmente, sob pena de violar demais princípios presentes no mesmo texto.

É direito de todo cidadão ser tratado de maneira igual a seus semelhantes e de maneira diferente àqueles que são diferentes. São direitos sociais a saúde e a alimentação, além de um patrimônio mínimo que seja capaz de atender suas necessidades básicas. Na seara tributária, o princípio da capacidade contributiva é a irradiação dos princípios da igualdade e da isonomia, devendo ser observado na instituição de tributos.

A capacidade contributiva apresenta uma acepção objetiva, que corresponde à eleição de signos de riqueza tributáveis – consumo, renda e patrimônio– e uma acepção subjetiva, que corresponde à graduação da tributação do signo de riqueza eleito em conformidade com a capacidade de contribuição de cada contribuinte individualizado, garantindo a preservação do mínimo existencial e a vedação ao confisco.

Esse princípio promove a justiça social, na medida em que tributos que não onerem um signo presumível de riqueza serão automaticamente inconstitucionais, da mesma forma que aqueles que onerem demasiadamente o contribuinte, confiscando sua riqueza ou então invadindo a esfera mínima existencial necessária para a subsistência e manutenção da dignidade da pessoa humana.

Dentre os diversos métodos que o Estado pode se utilizar para promover – ou não impedir – a fruição dos direitos constitucionais, está a tributação extrafiscal, como maneira de regular, coibir ou induzir

comportamentos. Nesse flagrante, a Emenda Constitucional 132/2023, que dispõe sobre a reforma tributária, trouxe previsão do Imposto Seletivo, um tributo sobre o consumo que incidirá sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, a ser regulamentado por lei complementar.

O aspecto material da hipótese de incidência do tributo indica uma tributação extremamente extrafiscal sobre o consumo, com finalidade de garantir a saúde pública e a proteção do meio-ambiente, deveres eleitos constitucionalmente para o exercício do Estado. No entanto, a tributação de bens de consumo representa a maior parte da matriz tributária brasileira e onera aqueles com menor rendimento familiar médio.

Frente à proteção da saúde pública e do meio ambiente pela tributação, surge a preocupação sobre até que ponto a tributação de bens de consumo – que podem eventualmente ser considerados prejudiciais à saúde – respeita a capacidade contributiva subjetiva e a dignidade humana dos contribuintes. A questão posta é se é constitucional a incidência do Imposto Seletivo, tributo estritamente extrafiscal, se invade a capacidade contributiva e onera o mínimo existencial do contribuinte.

O trabalho está dividido em três partes principais, sendo a primeira destinada para o desenvolvimento da relação entre a dignidade da pessoa humana, que tem como núcleo essencial um mínimo existencial capaz de prover suas necessidades fundamentais, e o princípio da capacidade contributiva, que incorre na impossibilidade de o Estado tributar o mínimo existencial do sujeito passivo.

A segunda parte do trabalho busca esclarecer a conceituação de tributo indireto, indicando os critérios técnicos para a identificação da categoria de tributo, bem como o enquadramento do Imposto Seletivo naquela. Busca-se esclarecer os fundamentos e a técnica do Imposto Seletivo, que é um tributo extrafiscal que busca coibir comportamentos desconformes com os objetivos constitucionais de promoção da saúde e

meio ambiente, além de apresentar a estrutura da tributação brasileira, que é marcada pela alta tributação indireta.

Destaca-se, ainda, que a tributação indireta sobre o consumo é extremamente regressiva e onera mais quem menos podem pagar, devendo haver uma ponderação entre os valores constitucionais que o tributo busca promover e a dignidade da pessoa humana, representada pelo mínimo existencial a que protege a capacidade contributiva.

Por fim, é realizada uma análise dos valores em choque, por meio da ponderação de normas e princípios, colocando a proteção do meio ambiente e a proteção da saúde pública em face da dignidade da pessoa humana e da capacidade contributiva, a fim de verificar a possibilidade de um tributo especial sobre o consumo, direta ou indiretamente, ainda que dotado de válida justificativa constitucional, invadir o mínimo existencial protegido pela capacidade contributiva do sujeito passivo.

O presente artigo, dessa forma, por meio de revisão legislativa e bibliográfica, além de análise de dados estatísticos sobre a desigualdade na tributação, pretende oferecer uma análise crítica sobre a extrafiscalidade na tributação sobre o consumo e evidenciar as razões pela qual o Imposto Seletivo não pode onerar bens de primeira necessidade, ainda que de forma reflexa, sob pena de violar a capacidade contributiva subjetiva e tornar-se inconstitucional.

2. DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A democracia constitucional implantada no Brasil deu espaço ao que se chama de Constituição Nominal: uma constituição válida legalmente, mas que ainda não é capaz de sujeitar o poder a si (LOEWENSTEIN, 1957, p. 148 -151). No entanto, a eleição da dignidade da pessoa como fundamento da República Federativa do Brasil de 1988 (art. 1º da

Constituição¹⁾ reflete a necessidade de atrelar o estudo do direito ao estudo da realidade social brasileira. A tributação, desta maneira, não deve ser analisada de maneira descolada da realidade política, econômica e social no qual se desenvolve.

O estudo tributário não pode ser realizado sem considerar a repercussão econômica dos tributos e a capacidade contributiva do contribuinte de fato, aquele que arca com o ônus dos tributos indiretos. O conceito de matriz tributária (GASSEN, 2016, p. 1-15) constitui um pressuposto de análise que examina o contexto ontológico da tributação para analisar a realidade social que está inserida.

Dessa forma, o fenômeno tributário deve ser visto como a resultante de escolhas políticas de uma sociedade em determinado momento histórico, representando a escolha da coletividade – em uma democracia – de como se dará o financiamento do Estado e a consequente escolha de quais direitos serão garantidos (D'ARAÚJO, 2023, p. 136).

Na Constituição Federal de 1988, a escolha dos direitos a serem protegidos pelo Estado, seja por omissão ou comissão coercitiva, como é, esta última, no caso dos tributos extrafiscais (D'ARAÚJO, 2023, p. 134), pautou-se na igualdade material e na dignidade da pessoa humana, prestigiando a saúde, a alimentação e a proteção do mínimo existencial.

A dignidade da pessoa humana toma o centro do ordenamento jurídico brasileiro, sendo pautada no valor intrínseco de cada indivíduo, que não pode ser utilizado como meio para a realização de metas coletivas ou projetos pessoais, na autonomia individual, que corresponde a autonomia que deve ser assegurada a cada indivíduo para fazer suas escolhas individuais, bem como a segurança de um mínimo existencial que poupe a privação de bens de consumo vitais (BARROSO, 2022, p. 552).

A teoria do mínimo existencial tem origem alemã e data do século XIX e trata do pressuposto necessário ao exercício da autonomia individual,

1 BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 mar. 2024

correspondendo as necessidades indispensáveis à existência física e psíquica do indivíduo. O seu conteúdo equivale as pré-condições para que o exercício dos direitos individuais e políticos, da autonomia privada e pública (BARROSO, 2022, p. 250).

O mínimo existencial é, portanto, o conjunto de bens e utilidades básicas para a subsistência física e indispensável ao desfrute da própria liberdade e é também núcleo material do princípio da dignidade da pessoa humana, princípio que expressa um conjunto de valores civilizatórios incorporados ao patrimônio da humanidade (BARROSO, 2009, p. 337).

A proteção do mínimo existencial leva à conclusão de que existe um valor mínimo necessário para a subsistência de todo indivíduo, sendo obrigação do Estado proteger este valor positivamente, por condutas comissivas, e negativamente, por condutas omissivas, sem interferir ou invadir a esfera do indivíduo.

A dignidade da pessoa humana obriga uma densificação valorativa que leve em conta seu amplo sentido normativo-constitucional, não podendo ser reduzida à defesa dos direitos pessoais tradicionais sem levar em conta os direitos sociais e a garantia das bases da existência humana (SILVA, 1998, p. 109). Decorre, assim, que a ordem econômica e a tributação precisam assegurar a existência humana digna em concorrência com a justiça social, garantindo, para os indivíduos, a existência de um núcleo mínimo de patrimônio que não pode ser atingido.

Da mesma forma, não há ato ou forma de expressão estatal que pode fugir das exigências do princípio constitucional da igualdade, pois esta condiciona até mesmo a função legislativa. As desigualdades, dessa forma, devem ser meios e modos de corrigir e superar diferenças existentes entre pessoas – físicas ou jurídicas – ou situações (ATALIBA, 2007, p. 160-161).

A ausência de desigualdade, quando esta é necessária, também importa em violação ao princípio da igualdade, ao conceder tratamento igual a indivíduos que não estão em situação para tal. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 41) afirma que, na observância do

princípio da igualdade, é necessário que exista uma correlação lógica entre os fatores diferenciais (ou não diferenciais) e a distinção de regime jurídico em função destes fatores. Além disso, esse vínculo de correlação lógica precisa ser obrigatoriamente pertinente em função dos interesses constitucionais – tais como a dignidade da pessoa humana.

É nesse sentido que a tributação precisa respeitar conjuntamente os princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana, majorando ou reduzindo a tributação de cada qual de acordo com suas possibilidades, elegendo a capacidade econômica como fator de correlação lógica e a realizando distinção da tributação em razão desta capacidade. Dessa forma, tributa-se sem atingir o núcleo essencial de dignidade do contribuinte, indubitavelmente valioso no sistema constitucional.

Sendo assim, a Constituição brasileira, que impôs ao Estado o objetivo de alcançar uma sociedade justa (art. 3º), elege a capacidade contributiva como limitação ao poder de tributar, buscando garantir que os tributos tenham caráter pessoal e progressivo, conforme texto do art. 145, §1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A impressão causada pela cláusula “Sempre que possível”, de que a graduação dos tributos e seu caráter pessoal é opcional, mera faculdade do legislador, mostra-se infundada, pois a pessoalidade é condicionada à viabilidade jurídica da eleição de uma hipótese de incidência, e a graduação das alíquotas nunca pode ser absolutamente afastada (COSTA, 1993, p. 104).

Sendo assim, a enunciação “Sempre que possível” refere-se apenas ao caráter pessoal dos tributos, que depende também das hipóteses de incidência eleitas constitucionalmente, enquanto todos os tributos, reais ou pessoais, devem respeitar a capacidade econômica do contribuinte em sua graduação.

Portanto, o princípio é um fundamento de validade formal dos tributos no que tange a sua hipótese de incidência e um fundamento de

validade material dos tributos no que tange a sua materialização e constituição em crédito tributário, devendo obrigatoriamente ser observado pelo legislador (COSTA, 1993, p. 77).

É possível verificar duas acepções principais, uma objetiva ou absoluta e uma subjetiva ou relativa (COSTA, 1993, p. 26). A acepção objetiva refere-se ao fato que constitui uma manifestação de riqueza tributável. Trata-se da atividade legislativa de eleição daqueles eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. São signos presumíveis de riqueza a renda, o patrimônio e o consumo, sendo este o mais sensível e mais frágil para a verificação da capacidade contributiva.

Convém lembrar, não obstante, que a Constituição brasileira, atenta ao histórico autoritário do país, já enumera a competência tributária dos estados, dos municípios e do Distrito Federal para instituir impostos, elegendo de antemão as possíveis hipóteses de incidência. Não há liberdade alguma para o legislador municipal ou estadual inventar imposto novo, campo no qual a Constituição já esgotou e delimitou a capacidade econômica objetiva (BALEIRO; DERZI, 2018, p. 359).

Em sua acepção subjetiva, por outro lado, o princípio implica na graduação do tributo reportando a um sujeito passivo tributário individualmente identificado. É a aptidão de contribuir, com base nos signos de riqueza eleitos pelo legislador objetivamente, na medida das possibilidades econômicas e financeiras de cada sujeito passivo.

Como indicação da instituição de tributos, portanto, a acepção subjetiva do princípio da capacidade contributiva confere uma disposição de personalização do tributo, vinculando o Estado, na figura do legislador, a implementar um sistema de tributação progressivo ou, ao menos, não implementar um sistema regressivo.

Sendo assim, o sujeito passivo das obrigações tributárias, que nascerão dos fatos impositivos previstos pela hipótese de incidência, é, por força dos princípios constitucionais, aquele que a Constituição assim designou - o destinatário constitucional tributário (ATALIBA, 2009, p. 80),

que deverá demonstrar signo presuntivo de riqueza, sendo tributado na medida proporcional desta demonstração.

Verifica-se na análise do princípio da capacidade contributiva que há um limite superior e um limite inferior da tributação, sendo, respectivamente, o princípio do não confisco e a garantia de um mínimo existencial para todas as pessoas. O princípio do não confisco está identificado no Art. 150, IV, da Constituição, enquanto a proteção do mínimo existencial, como já observado, decorre da dignidade da pessoa humana, que é fundamento da república.

Portanto, o sujeito passivo de tributos não vinculados a uma atividade estatal específica é aquele que apresenta capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico, desde que respeitados os limites inerentes ao princípio, seja por ação ou por omissão do sujeito ativo tributário.

Na tributação, como se trata de uma obrigação em que o sujeito ativo é o Estado, aquele que detém competência para tributar, parece evidente que a proteção do mínimo existencial se dá por uma atividade negativa estatal, como a não tributação de bens de primeira necessidade. Enquanto não houver sinal de capacidade contributiva subjetiva que ultrapasse o mínimo existencial, afinal, não há capacidade contributiva efetiva, devendo o Estado abster-se da tributação.

Sendo observado na instituição de impostos, como indica a Constituição Federal, a capacidade contributiva deverá atuar como limite ao poder de tributar, permitindo a manutenção do mínimo existencial, inerente à dignidade da pessoa humana (COSTA, 1993, p. 29). É nesse sentido que Humberto Ávila (2006, p. 388, apud GODOI, 2016, p. 312) reconhece que “a capacidade contributiva do sujeito passivo inicia depois que ele já gastou com a satisfação da sua existência mínima e da sua família”.

Inspirada pelas correntes liberais, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946², previa, no artigo 15, §1º, que

2 BRASIL. Constituição (1946). Lex: **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm.

“são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

A não manutenção deste dispositivo, no entanto, não pode afastar a interpretação no sentido de que o Estado deve se abster de tributar todos os itens indispensáveis para a manutenção de uma vida digna, sem comprometer a renda ou capacidade econômica dos contribuintes.

No entanto, há de se observar que a tributação indireta sobre o consumo, sobretudo de bens de consumo de primeira necessidade, pela repercussão econômica do ônus tributário, situa uma carga tributária regressiva ao sistema, que acentua a desigualdade social. O sistema tributário brasileiro impõe, ao contrário do que ordena a Constituição (art. 145, §1), uma carga tributária que onera os cidadãos com menor capacidade contributiva e invade o mínimo existencial (DERZI, 2016).

3. REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO E EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SELETIVO

O ato de transferir o custo, em sentido amplo, a terceiros é comum na dinâmica econômica, principalmente pelo fato de seus agentes impulsionarem o ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias e serviços (DERENUSSON, 2015, p. 49). A tributação, por sua vez, não escapa das regras de mercado, o que significa repercussão econômica do tributo como custo na cadeira produtiva.

Stuart Mill e os fisiocratas, no século XVIII, já tinham definição a respeito da repercussão dos tributos, enquanto consideravam que o tributo é direto quando aquele que o paga é quem o suporta definitivamente o ônus econômico, enquanto que o tributo é indireto quando quem paga ao Fisco desempenha apenas o papel de intermediário e se limita a adiantar ou a

Acesso em 19 mai. 2024.

repassar o imposto de que será reembolsado pelo verdadeiro contribuinte por meio da repercussão tributária (AMARAL, 1991, p. 347-356).

No critério econômico, têm, por consequência dessa repercussão econômica, a distinção entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, permitindo a translação integral do ônus econômico. Por essa característica de transferência do ônus financeiro ao terceiro, os tributos sobre o consumo são tributos indiretos.

Pelo critério do lançamento, os tributos indiretos são aqueles cuja arrecadação é realizada sem o lançamento nominativo, isto é, sem identificar o contribuinte de fato. Pelo critério da temporalidade da hipótese da incidência, os tributos indiretos podem ser identificados por aqueles em que o fato imponible é uma situação instantânea, intermitente e passageira, que possa ser isolada no tempo (GASSEN, 2004, 79).

Em geral, portanto, os tributos sobre o consumo são aqueles que tem no núcleo, aspecto material, da hipótese de incidência legal previsão da aquisição ou uso de bem ou serviço, repercutindo o ônus na cadeia de produção pela adição direta do valor do tributo no custo. No aspecto temporal da hipótese de incidência tributária existe uma situação instantânea e destacável no tempo, enquanto o lançamento não é nominativo.

Cabe destacar que, apesar de não confundir contribuinte de direito, sujeito passivo da obrigação tributária, com o contribuinte de fato, aquele que arca com o ônus tributário trasladado em lançamento instantâneo não nominativo, os tributos indiretos sobre o consumo também estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, por força do Art. 145, §1º da Constituição, pois do contrário esvaziariam este.

Com base nos critérios apresentados, podem ser considerados tributos sobre o consumo o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), de competência municipal, o Imposto sobre a Circulação de Bens e Serviços (ICMS), de competência estadual, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Importação (II), que são de

competência da União. Também são tributos sobre o consumo a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Com a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132 (BRASIL, 2023), o PIS e a COFINS serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. O ISS e o ICMS serão extintos para a formação de um novo tributo, que será de competência compartilhada dos Estados e Municípios, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Além destes tributos sobre o consumo, a reforma tributária promoveu a competência da União para a instituição de um tributo que incidirá sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente – o Imposto Seletivo (IS).

O IS é um tributo especial sobre o consumo, isto é, aquele que a incidência “escolhe” ou “seleciona” quais serão os bens e serviços que receberão o gravame, incidindo sobre despesas individualizadas do contribuinte (GASSEN, 2004, p. 116), já que tem por sua própria natureza a translação do ônus econômico ao contribuinte de fato, além de lançamento não nominativo e aspecto temporal destacado no tempo. O aspecto material do tributo indica que incidirá apenas sobre bens e serviços que são considerados, por lei complementar, prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

O Imposto Seletivo tem um caráter extrafiscal, ou seja, visa influenciar comportamentos sociais e econômicos, buscando proteger a saúde pública e o meio-ambiente. A tributação extrafiscal se trata de maneira de legitimação da interferência do Estado na vida privada (D'ARAÚJO, 2023, p. 134). A instituição do tributo, por meio da interferência na vida privada, tem o objetivo constitucional de promover práticas sustentáveis, proteger a saúde pública e reduzir impactos ambientais, que são valores e objetivos eleitos constitucionalmente.

A ideia de se utilizar a tributação como forma de incentivo ou desincentivo à exploração de atividades nocivas ao meio ambiente é política de quase todos países do mundo, tendo efetividade verificada, inclusive, pela OCDE (2010, p. 248-249). Tratam-se dos tributos pigouvianos, que têm função seletiva corretora de falha nos mercados, mitigando estas falhas de consumo ou produção - externalidades negativas (RUBINSTEIN, 2023, p. 37- 38).

O emprego da tributação pigouviana se funda na ideia de que determinados bens seriam nocivos e indesejáveis, prejudiciais para o alcance de um objetivo social (RUBINSTEIN, 2023, p. 36). Sendo a tributação uma das modalidades de interferência do Estado na sociedade, legitimando sua atuação, os tributos são utilizados para a modelação dos comportamentos sociais e hábitos de consumo, como na Noruega, por exemplo, que promoveu a redução da proporção entre emissão de dióxido de carbono por veículo a partir da instituição de tributo (CICCONE, 2018, p. 142). A extrafiscalidade, dessa forma, sem dúvidas, é verdadeira expressão da tributação contemporânea (SEHN, 2024, p. 187).

No entanto, é necessário observar as peculiaridades de cada Estado, bem como a matriz tributária e o regime de tributação adotado em cada espaço. O Brasil possui a terceira maior tributação da América Latina, porcentagem equivalente a países da OCDE (OECD, 2022, p. 33), mas com estrutura de tributação semelhante aos países latino-americanos: tributação sobre o consumo, evitando tributar renda e patrimônio (OECD, 2022, p. 208).

A tributação sobre bens e serviços – lê-se consumo -, no Brasil, na contramão dos países desenvolvidos, representa a maior parte da arrecadação tributária: cerca de 54,4% (VALADÃO; GASSEN, 2020, p. 100) da arrecadação total, enquanto a média da OCDE é 31,9%³. Essa alta correspondência e importância da tributação sobre o consumo na arrecadação tributária é problemática, pois quanto mais intensa a tributação

3 OECD. Global Revenue Statistics Database. **Taxes on good and services: tax revenue as % of total taxation**. Disponível em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL#. Acesso em 25 mai. 2024.

indireta, maiores serão os efeitos de concentração de renda de um sistema (GODOI, 2016, p. 329).

É o que constatou a pesquisa “Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil”, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2009, p. 21) -, e Indicadores do sistema tributário nacional, do Observatório da Equidade, órgão do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (2011, p. 21), realizada em 2008, em uma realidade que ainda não foi alterada, que aferiu que quem ganhava até dois salários mínimos arcava, em média, em virtude do pagamento indireto de tributos, com uma carga tributária proporcional a renda de 53,9%.

Com a conseqüente concentração de renda, além de transferir o ônus tributário ao contribuinte de fato, fica evidente a distorção causada pela tributação do consumo, atingindo mais de metade da renda disponível da população mais carente e invadindo o mínimo existencial, que é núcleo da dignidade da pessoa humana e limite inferior da capacidade contributiva.

A promoção de políticas públicas, na tentativa de mitigar externalidades negativas, regulando comportamentos a fim de proteger a saúde e o meio ambiente, quando exercida por meio da tributação extrafiscal, pode ocasionar em majoração da referida distorção causada pela tributação sobre o consumo, aumentando o ônus tributário incidente sobre o contribuinte de fato, independentemente de sua capacidade contributiva.

Além de consistir em tributo sobre o consumo, outro fator problemático de necessário destaque diz respeito à técnica do imposto seletivo, pois é monofásico e integrará a base de cálculo do IBS e da CBS, por previsão do §6º, II e IV do art. 153 da Constituição Federal, o que importa que, sendo instituído em momento diferente do consumo final, se tornará invisível, aumentando o valor do bem a ser consumido sem uma correspondência clara para o consumidor final.

Isso ocorre porque os tributos monofásicos incidem em apenas uma fase da cadeia produtiva, importando em cumulatividade quando não

incidente em fase final do processo produtivo. Por implicar em cumulatividade, existe um efeito de “anestesia fiscal” onde o consumidor final fica impossibilitado de aferir a quantidade de tributo incidente (GASSEN, 2004, p. 120).

Desse modo, sendo instituído no início da cadeia produtiva, o Imposto Seletivo alcançará diversos itens derivados daquele que é considerado prejudicial, gerando um efeito cascata de aumento de preços, que impactará, sem sombras de dúvidas, o contribuinte de fato, independentemente da capacidade contributiva.

De igual maneira, por exemplo, a tributação geral de derivados de petróleo (que consta no anexo referente a “bens minerais” como prejudicial à saúde ou ao meio ambiente no Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024⁴) pode influir desde o aumento no custo de transporte dos alimentos, causando repercussão econômica e posterior majoração das custas do produto, até no aumento do preço de embalagens de grãos e laticínios, que são itens da cesta básica.

A fins exemplificativos, mesmo se a incidência do tributo monofásico for em momento posterior da cadeia, desde que diferente do final, a incidência do Imposto Seletivo sobre derivados de petróleo poderá acarretar, conseqüentemente, no aumento do custo de embalagens de medicamentos e preservativos, importantes para a garantia da proteção da saúde pública – que é objetivo final do tributo.

Essa majoração de valores de bens de primeira necessidade ocorre pela translação do custo para o elo posterior da cadeia produtiva, pois o

4 Art. 406. Fica instituído o Imposto Seletivo - IS, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a:

I - veículos;

II - embarcações e aeronaves;

III - produtos fumígenos;

IV - bebidas alcoólicas;

V - bebidas açucaradas;

VI - bens minerais [2601; **2709.00.10**; 2711.11.00; 2711.21.00]; e

VII - concursos de prognósticos e fantasy sport. (Grifos e comentários adicionados)

agente econômico busca sempre maximizar seu lucro, dessa postura é que tem como consequência a translação de todo valor possível para a frente (DERENUSSON, 2015, p. 51).

Sendo assim, a tributação especial do consumo, mesmo que visando a proteção de valores eleitos constitucionalmente, deve ser razoável e instituída com a correta técnica para evitar a majoração da regressividade já existente na matriz tributária brasileira, devendo evitar a tributação, mesmo que reflexa, de bens de consumo de primeira necessidade.

É necessário ponderar entre a efetividade da tributação para proteção da saúde e meio ambiente e os efeitos anti-igualitários que os tributos sobre o consumo causam, já que cidadãos de baixa renda já têm mais de metade de sua capacidade econômica ceifada pela tributação indireta.

4. PONDERAÇÃO ENTRE A PROTEÇÃO DA SAÚDE PÚBLICA E MEIO AMBIENTE PELA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL E A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

Como demonstrado anteriormente, o ordenamento jurídico brasileiro é centrado na dignidade da pessoa humana, que tem como núcleo essencial e irredutível o mínimo existencial para subsistência, que deve ser protegido positiva e negativamente pelo Estado. Além da dignidade da pessoa humana, o ordenamento elege uma série de princípios e objetivos a serem alcançados pelo Estado, que pode utilizar da tributação, desde que respeitando as garantias constitucionais, para buscar tais projetos.

As garantias e princípios constitucionais não podem, no entanto, ser interpretados individualmente, sem atenção ao restante do texto constitucional. Trata-se de interpretação sistemática da Constituição, que além de ser um subsistema normativo em si, também é fator de unidade do

sistema como um todo, ditando valores e fins que devem ser observados e promovidos pelo conjunto do ordenamento (BARROSO, 2022, p. 288). Sendo assim, somente com a interpretação conjunta da tábua axiológica constitucional é que se pode alcançar o real sentido e alcance das normas.

Para demarcar o conteúdo e o alcance dos direitos fundamentais, é necessário levar em consideração aspectos intrínsecos, aqueles relativos ao próprio direito em si, e extrínsecos do direito ou princípio em questão, aqueles que também gozam de proteção constitucional, por protegerem uma multiplicidade de outros interesses e direitos que existem no mundo jurídico (BARROSO, 2022, p. 568).

Com o choque de normas constitucionais, no caso de limites externos, pode-se recorrer à ponderação, que foi a técnica desenvolvida para resolução de tensões entre bens jurídicos igualmente protegidos constitucionalmente e relevantes para o bem-estar social.

A ponderação consiste na atribuição de pesos aos diferentes elementos materiais e jurídicos, de modo a definir qual princípio terá preponderância frente aos demais (BARROSO, 2022, p. 571). É possível descrever a ponderação em três etapas: determinar o grau de não satisfação do primeiro princípio, determinar o grau de importância do princípio que está em colisão com o primeiro e, por fim, determinar se a satisfação do segundo princípio justifica o detrimento do primeiro (ALEXY, 2005, p. 574).

De tal modo, no que tange ao Imposto Seletivo e sua função extrafiscal, proteção da saúde pública e do meio ambiente, em face da proteção do mínimo existencial e da capacidade contributiva subjetiva do contribuinte de fato, é necessário primeiramente identificar as normas constitucionais em choque, considera-las em face do ordenamento jurídico e fático vigente e, em seguida, definir o alcance e limites das normas em questão.

Flagrantemente há a colisão entre a proteção do meio ambiente (art. 23, art. 145, §3º, art. 170 e art. 225 da Constituição Federal) e da saúde

pública (art. 6º, art. 7º, IV, e art. 196 da Constituição Federal, bem como da competência da União para a instituição do Imposto Seletivo (art. 153, VIII da Constituição Federal) em face dos princípios da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), da igualdade (art. 5º) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º), que restam abalados com a tributação de bens e serviços de primeira necessidade.

A tributação extrafiscal, apesar de constituir meio para o alcance de fins constitucionalmente eleitos, tais sejam a proteção do meio ambiente e a proteção da saúde pública, como se sabe, não pode ignorar absolutamente as limitações ao poder de tributar e os demais princípios da Constituição Federal. Solon Sehn (2024, p. 188) destaca que é necessário que exista uma justificativa constitucional válida para que um tributo extrafiscal seja instituído sem observância da capacidade contributiva do obrigado, devendo ser demonstrado que a relativização é idônea e necessária para atingir o fim pretendido.

Sehn defende que além de verificar se há adequação da tributação aos fins eleitos, é necessário analisar se a medida é a menos restritiva possível aos direitos envolvidos, sem deixar de observar a intangibilidade do mínimo existencial (SEHN, 2024, p. 190-191). Sendo assim, a constitucionalidade da incidência do Imposto Seletivo estaria condicionada à adequação aos objetivos extrafiscais do tributo, optando pela técnica menos restritiva aos direitos garantidos pela dignidade da pessoa humana e pelos demais princípios limitadores do poder de tributar.

Cumprido ressaltar que nenhum tributo é neutro, ou seja, todo tributo possui carga fiscal que impacta o contribuinte de fato consumidor final, de maneira que só pode existir verdadeira extrafiscalidade diante de intencionalidade racional do efeito regulatório, que deve ser identificado e isolado, sob pena de constituir apenas reflexo econômico inerente a qualquer tributo fiscal (SEHN, 2024, p. 191).

O Imposto Seletivo acarreta em atenção sobre o cumprimento de sua finalidade extrafiscal em face da função fiscal que todos os tributos

naturalmente, por decorrência lógica, possuem. Em não havendo discriminação possível da intencionalidade racional e do efeito regulatório do tributo, o tributo perde seu caráter extrafiscal e torna-se inconstitucional de plano, sem possibilidade de justificar sua adequação aos fins propostos em face da distribuição igualitária da carga tributária decorrente do princípio da capacidade contributiva (SEHN, 2024, p. 191).

Essa verificação é decorrência da observação, anteriormente exposta, de Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 41) da necessidade de correlação lógica entre os fatores não diferenciais e a distinção de regime jurídico em função destes fatores, além da pertinência desse vínculo em função dos interesses constitucionais expostos.

Isso significaria que, em caso de não adequação de sua intencionalidade racional com o efeito regulatório, o Imposto Seletivo funcionaria como mero tributo arrecadatório, importando em aumento geral de preços sobre determinados bens, sem intencionalidade racional correlacionada com o efeito regulatório do tributo. Dessa forma, consistiria em repercussão econômica que invadiria, sem justificativa constitucional alguma, em ausência de interesse extrafiscal tutelado, o mínimo existencial.

Considerando abstração em que o Imposto Seletivo é instituído com intencionalidade bem discriminada e correlacionada com efeito regulatório do comportamento, mesmo com adequação finalística para os objetivos extrafiscais, a técnica de tributação deve ser aplicada de forma a garantir a não cumulatividade do tributo e de modo a evitar a tributação reflexa de bens de primeira necessidade, que não são designados pela ordem constitucional como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, observando a intangibilidade do mínimo existencial.

Em que pese a extrema importância e incentivo para a proteção da saúde e do meio ambiente, em hipótese alguma é compatível com a ordem constitucional a tributação reflexa de bens e serviços de primeira necessidade que possibilite a invasão do mínimo existencial e dignidade da pessoa humana, onerando ainda mais, considerando a estrutura de

tributação brasileira, aqueles com capacidade econômica reduzida. Somente com a técnica correta haveria garantia de adequação da tributação com a intencionalidade e finalidade relacionadas com a tábua axiológica constitucional.

Isso ocorre porque a dignidade da pessoa humana, que se traduz, no campo da tributação, como já demonstrado anteriormente, em atividade negativa estatal, por meio da abstenção da tributação de valores que não superem o mínimo existencial tributável, importa em princípio superior que deve ser utilizado como fundamento de todos os demais na interpretação destes, atuando como limite exterior na ponderação entre princípios constitucionais. Não é possível analisar a proteção ao meio ambiente e à saúde pública enquanto houver violação ao princípio fundamental da dignidade da pessoa humana.

Tal inferência decorre, além da classificação da dignidade da pessoa humana como fundamento supremo de todos os direitos fundamentais do homem (SILVA, 1998, p. 109), do sopesamento e ponderação de interesses, princípios e eficiência da tributação a fim de verificar se o resultado almejado – mitigar o consumo de eventuais bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente – justifica a carga tributária coativa imposta pelo Estado, que, como observado por Godoi (2016, p. 329), incrementa a desigualdade e a concentração de renda.

Diante do confronto proposto de normas e valores, assistirá razão à proteção da dignidade da pessoa humana do contribuinte, atendendo aos interesses jurídicos e sociais constitucionalmente tutelados que decorrem da existência de um mínimo existencial não tributável, como trabalho, moradia e alimentação. A tributação indireta, ainda que dotada de caráter extrafiscal constitucionalmente válido, não pode deixar de observar a adequação do tributo com as finalidades que pretende, além da necessária observância pelo meio menos oneroso de alcance de tais finalidades, sem deixar de observar a tutela da dignidade da pessoa humana.

Sendo assim, considerando a conjuntura da tributação brasileira, decorre que é necessário conceder peso e importância maior aos princípios da igualdade, capacidade contributiva e dignidade da pessoa humana em face dos fins extrafiscais em que se justifica o Imposto Seletivo, o que significa que a tributação reflexa, pelo Imposto Seletivo, de bens e serviços de primeira necessidade importaria em inconstitucionalidade por violação ao princípio da igualdade, capacidade contributiva e invasão ao mínimo existencial protegido pelo fundamento da república – a dignidade da pessoa humana.

5. CONCLUSÃO

O fenômeno tributário deve ser visto como a resultante de escolhas políticas de uma sociedade em determinado momento histórico, representando a escolha da coletividade, sem deixar de observar os efeitos econômicos e sociais que a tributação causa e sem deixar de observar os princípios constitucionais que limitam a atividade de tributar.

Como fundamento da república, a eleição do princípio da dignidade humana infere a supremacia do princípio, sendo fundamento de todos os direitos fundamentais previstos na Constituição. O núcleo essencial da dignidade humana é o mínimo existencial, que corresponde ao conjunto de bens, utilidades e possibilidades que cada sujeito deve possuir para o bem desenvolver se sua vida e direitos.

A fim de proteger o mínimo existencial dos contribuintes, no direito tributário, como decorrência do princípio da igualdade, há o princípio da capacidade contributiva garantindo o não confisco e a intangibilidade deste mínimo existencial. Dessa forma, a Constituição Federal prevê e garante a proteção de um mínimo existencial para todo contribuinte, de forma que o Estado não pode instituir ou cobrar tributo que viole o núcleo da dignidade da pessoa humana, devendo se abster de tributar tudo que não sobrepujar aquele.

No entanto, como exposto, a tributação brasileira é extremamente indireta e focada em tributos sobre o consumo – aqueles que têm o ônus tributário trasladado para o contribuinte de fato, por meio de lançamento não nominativo e instantâneo. A tributação sobre o consumo, que representa mais de metade da arrecadação brasileira, é responsável por consumir metade da renda dos contribuintes que ganham menos de dois salários mínimos e aumentar a concentração de renda.

Seguindo tendências mundiais de preservação do meio ambiente por meio da tributação pigouviana, a reforma tributária promoveu competência para a União instituir o Imposto Seletivo, tributo com finalidade estritamente extrafiscal que incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Considerando a estrutura tributária brasileira e a incidência monofásica do tributo, que importa em cumulatividade quando aplicada em momento diferente do final da cadeia produtiva, é perceptível que a técnica pode significar majoração da regressividade já existente na matriz tributária brasileira. Portanto, considerando a intangibilidade absoluta do mínimo existencial, que é núcleo indivisível da dignidade da pessoa humana, torna-se inconstitucional o Imposto Seletivo se tributar bens de primeira necessidade, ainda que de forma reflexa.

Isso ocorre em virtude da primazia dos valores existenciais na ordem constitucional, não se admitindo redução do sujeito passivo à miséria, privando-o de recursos indispensáveis para uma vida digna. Reafirma-se, nesse sentido, que todo indivíduo tem direito a um patrimônio mínimo, destinado a garantir-lhe os meios de subsistência digna, que não pode ser alcançado pela tributação.

A fim de tributar apenas bens supérfluos que prejudiquem a saúde ou o meio ambiente, minimizando a repercussão do tributo em itens não designados pela Constituição, a incidência do Imposto Seletivo deve ocorrer apenas no final da cadeia produtiva, imediatamente anterior ao consumidor final, evitando, assim, cumulatividade e a incidência sobre bens de primeira necessidade. A previsão incidência que torne possível a repercussão econômica cumulativa do tributo para bens que não são diretamente

responsáveis por prejudicar a saúde pública ou o meio ambiente importa em inconstitucionalidade da norma.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Balancing, constitutional review, and representation. *International journal of constitutional law*, v. 3, n. 4, p. 572-581, 2005.

AMARAL, Luiz. Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos. *Revista de informação legislativa*, v. 28, n. 112, p. 347-356, out./dez. Senado Federal, 1991. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/175944>

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros. 6. ed., 10. 2009.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 4ª tir. atual. por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 2007.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. Editora Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n. 68, de 2024**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9759614&ts=1729635569711&disposition=inline>. Acesso em 22/10/2024.

BRASIL. Constituição (1946). Lex: **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em 19 mai. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível

em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.
Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 23/11/2024.

CICCONE, Alice. Environmental effects of a vehicle tax reform: empirical evidence from Norway. **Transport Policy**, v. 69, p. 141-157, 2018. Disponível em: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0967070X17302329?casa_token=v2NaRR58qL0AAAAA:oQ7CNYS2fvPsQwOLYG9dV9aER3mCT33-D8ePYxmyKIK4pS1J4ldLQhfVdTEWjg9AJy6_bBC9rg. Acesso em: 21/09/2024.

CONSELHO, DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E. SOCIAL. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional: Relatório de observação nº 2**. Brasília: Presidência da República. 2ª Edição, 2011. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. Malheiros Editores, 1993.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A matriz tributária: como pensar o fenômeno tributário na contemporaneidade. In: CAMPEDELLI, Laura Romano; NASCIMENTO, Nathan Gomes Pereira do; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales (coord). **Cidadania fiscal no século XXI: estudos do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. pp. 129-144.

DERENUSSON, Paulo Emílio. **Quem paga o tributo? Repercussão econômica e restituição do indébito tributário: uma conexão possível?**. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios Aplicado e Direito Tributário Aplicado) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/14075>. Acesso em 20/11/2024.

DERZI, MISABEL ABREU MACHADO. Prefácio à Segunda Edição. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e tributação**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. pp. XXII-XXV.

IPEA. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. **Comunicado da presidência n22**, 30 de junho de 2009. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5297>. Acesso em 17 mai. 2024.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre**

Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. pp. 1-15.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino.** Florianópolis. Momento Atual, 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos: Alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) *versus* alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 16, 2016.

LOEWENSTEIN, Karl. **Political power and the governmental process.** 1957.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** Malheiros Editores, 2010.

OECD. *Taxation, Innovation and the Environment*, **OECD Publishing**, Paris. 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264087637-en>. Acesso em: 20/09/2024.

OCDE et al. *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2022*, **OECD Publishing**, Paris, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/58a2dc35-en-es>. Acesso em 20/10/2024.

RUBINSTEIN, Flavio. Sin Taxes e o Novo Imposto Seletivo Brasileiro: entre a Tributação do Pecado e o Pecado da Tributação. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (Orgs.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao professor Luís Eduardo Schoueri, por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.** São Paulo: IBDT, 2023.

SEHN, Solon. **Curso de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2024
SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GASSEN, Valcir. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump).** Almedina Brasil, 2020.

SUBMETIDO | *SUBMITTED* | *SOMETIDO* | 13/12/2024

APROVADO | *APPROVED* | *APROBADO* | 26/03/2025

REVISÃO DE LÍNGUA | *LANGUAGE REVIEW* | *REVISIÓN DE LENGUAJE*
Gustavo Piovezan

SOBRE OS AUTORES | *ABOUT THE AUTHORS* | *SOBRE LOS AUTORES*

JOÃO EMMANUEL MALDANER WEBER

Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil.

Graduando em Direito na Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: joaoemmanuelw@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-8804-2436>.

RAFAEL LUIZ DA SILVA BALTAZAR

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.

Mestre em Direito Processual Constitucional e Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Advogado. Contador. E-mail: rafael@rafaelbaltazar.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4427-9731>.