

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL – PUCRS**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**  
**DOUTORADO EM DIREITO**

**FÁBIO CANAZARO**

**A ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA: NORMA DE PROMOÇÃO DA IGUALDADE**  
**NOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO**

Porto Alegre

2012

### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

C213e Canazaro, Fábio.

A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo / Fábio Canazaro; orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo. – 2012. – Tese (Doutorado em Direito). Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2012. – [169] f.

1. Direito tributário. 2. Tributação. 3. Essencialidade tributária. I. Título.

CDU 336.2

## RESUMO

O tema deste estudo é o exame da essencialidade tributária, como norma apta à promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo. O princípio da capacidade contributiva é norma que encontra fundamento no princípio da igualdade. A capacidade contributiva, todavia, não é concretizada em todas as relações tributárias. Nos impostos sobre o consumo, a norma autônoma que promove a igualdade é o princípio da essencialidade tributária. Não obstante o referido, os destinatários da norma de essencialidade não têm lhe conferido a devida eficácia. Pois o presente trabalho, por meio de uma construção sistemática, identifica os elementos, bem como a forma de realização da essencialidade tributária. Realizada tal tarefa, fica evidenciado que a essencialidade é um princípio jurídico e, sob a perspectiva interna do princípio fundamental da igualdade, um de seus elementos — o critério de comparação. Norma que deve ter garantida a sua eficácia e efetividade nas relações de cunho fiscal que envolvam mercadorias e serviços, em prol da promoção de um estado de igualdade na tributação.

**Palavras-chave:** Essencialidade tributária. Tributação sobre o consumo. Eficácia. Efetividade. Igualdade na tributação.

## **ABSTRACT**

This work has as theme the essentiality of tax, as a norm able to promote equality in consumption taxes. The principle behind the ability to contribute is the rule that has as basis the principle of equality. This ability to contribute, however, is not achieved in all tributary relationships. In relation to consumption taxes, the autonomous rule that promotes equality is the principle of the essentiality of tax. Notwithstanding, the addressees of the essentiality norm have not conferred it the necessary efficacy. The present work, therefore, by means of a systematic construction of analysis, identifies the elements, as well as the means to achieve the essentiality of tax. After this has come to be, it is evident that essentiality is a legal principle and, under the internal perspective of the fundamental principle of equality, one of its elements – the comparison criterion. Such norm must have guaranteed its efficacy and effectiveness in the relationships that are of inspectorial nature, involving goods and services, towards promoting a state of equality in taxation.

**Keywords:** Tax essentiality. Consumption taxation. Efficacy. Effectiveness. Equality in taxation.

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO.....</b>   | <b>9</b>  |
| <b>I. PARTE PROPEDEÚTICA.....</b>  | <b>15</b> |
| <b>1 A ESSENCIALIDADE E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA PERSPECTIVA DO DIREITO COMPARADO.....</b>                                  | <b>15</b> |
| 1.1 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA NA UNIÃO EUROPEIA.....  | 15        |
| <b>1.1.1 A Harmonização na União Europeia.....</b>   | <b>17</b> |
| 1.1.1.1 A Dimensão Normativa da Harmonização.....  | 19        |
| 1.1.1.2 A Diretiva — Instrumento Para Concretização da Harmonização.....   | 20        |
| <b>1.1.1 O Imposto Sobre Valor Agregado .....</b>  | <b>23</b> |
| 1.2 ANÁLISE CRÍTICA. A EFICÁCIA DA ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA NA UNIÃO EUROPEIA.....  | 25        |
| <b>2 A ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA NA VISÃO DA DOCTRINA.....</b>   | <b>28</b> |
| 2.1 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA — FUNDAMENTO À ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA.....  | 28        |
| <b>2.1.1 A Dimensão Normativa da Capacidade Contributiva.....</b>  | <b>29</b> |
| <b>2.1.2 A Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade.....</b>   | <b>30</b> |
| <b>2.1.3 Análise Crítica.....</b>  | <b>31</b> |
| 2.2 A EXTRAFISCALIDADE — FUNDAMENTO À ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA.....   | 34        |
| <b>2.2.1 Tributo — Instrumento Para Promoção dos Direitos Fundamentais...</b>  | <b>35</b> |
| <b>2.2.2 A Fiscalidade e a Extrafiscalidade — Meio Para Atingir o Fim do Tributo.....</b>  | <b>37</b> |
| <b>2.2.3 Análise Crítica.....</b>  | <b>41</b> |
| 2.3. A DIGNIDADE HUMANA — FUNDAMENTO À ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA.....  | 44        |
| <b>2.3.1 A Dignidade Humana — Fundamento do Sistema.....</b>   | <b>45</b> |
| <b>2.3.2 A Eficácia da Dignidade Humana.....</b>   | <b>47</b> |
| <b>2.3.3 Análise Crítica.....</b>  | <b>48</b> |
| <b>II PARTE SISTEMÁTICA.....</b>   | <b>51</b> |
| <b>1 A IGUALDADE — FUNDAMENTO DA NORMA DE ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>   | <b>51</b> |
| 1.1 AS DIMENSÕES DA IGUALDADE.....   | 51        |
| <b>1.1.1 A Dimensão Formal da Igualdade.....</b>   | <b>53</b> |
| <b>1.1.2 A Dimensão Material da Igualdade.....</b>   | <b>54</b> |
| 1.2 ELEMENTOS DA IGUALDADE.....  | 64        |
| <b>1.2.1 Os Sujeitos da Igualdade.....</b>   | <b>65</b> |
| <b>1.2.2 O Critério de Comparação.....</b>   | <b>66</b> |
| <b>1.2.3 O Fator de Diferenciação.....</b>   | <b>70</b> |
| <b>1.2.4 O Fim Constitucionalmente Protegido.....</b>  | <b>71</b> |
| 1.3 A IGUALDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO.....  | 73        |
| <b>1.3.1. A Igualdade nas Constituições Anteriores a 1988.....</b>   | <b>73</b> |
| <b>1.3.2 A Igualdade na Constituição de 1988.....</b>  | <b>75</b> |
| 1.3.2.1 A Dimensão Normativa da Igualdade na Constituição de 1988.....   | 78        |
| 1.3.2.2 Princípios Autônomos Aptos à Promoção da Igualdade na Tributação — a Igualdade Tributária e a Capacidade Contributiva..... | 83        |

|  |            |
|--|------------|
| 1.3.2.2.1. O Princípio da Igualdade Tributária.....  | 83         |
| 1.3.2.2.2 O Princípio da Capacidade Contributiva.....  | 86         |
| <b>2. A ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>   | <b>91</b>  |
| 2.1 A DEFINIÇÃO DE ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA.....  | 91         |
| <b>2.1.1 A Essencialidade em Constituições Anteriores a 1988.....</b>  | <b>91</b>  |
| <b>2.1.2 A Essencialidade na Constituição de 1988.....</b>   | <b>93</b>  |
| 2.1.2.1 Seletividade <i>Versus</i> Essencialidade Tributária.....  | 94         |
| 2.1.2.2 O Conceito de Essencialidade.....  | 97         |
| 2.1.2.2.1. O Conceito de Essencialidade Tributária.....  | 99         |
| 2.1.2.2.2 O Conceito de Mercadoria e Serviço Essencial sob o Ponto de Vista Jurídico.....  | 104        |
| 2.1.2.3 A Dimensão Normativa da Essencialidade Tributária.....   | 106        |
| 2.1.2.3.1 A Essencialidade – Critério.....   | 106        |
| 2.1.2.3.2 A Essencialidade – Regra.....  | 107        |
| 2.1.2.3.3 A Essencialidade – Princípio.....  | 109        |
| 2.2 A REALIZAÇÃO DA ESSENCIALIDADE TRIBUTÁRIA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO.....  | 110        |
| <b>2.2.1 A Eficácia da Essencialidade Tributária nos Impostos Sobre o Consumo.....</b>   | <b>110</b> |
| 2.2.2.1 A Eficácia da Essencialidade Tributária em Relação ao Imposto Sobre Produtos Industrializados e ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação..... | 111        |
| 2.2.2.2 A Eficácia da Essencialidade Tributária em Relação ao Imposto Sobre Serviços .....   | 120        |
| <b>2.2.2 O Modo de Realização da Essencialidade Tributária.....</b>  | <b>122</b> |
| <b>2.2.3 Os Instrumentos de Realização da Essencialidade Tributária.....</b>   | <b>126</b> |
| 2.2.3.1 A Diversificação de Alíquotas e a Redução da Base de Cálculo — Instrumentos de Realização da Essencialidade Tributária.....  | 126        |
| 2.2.3.2 A Impossibilidade de Utilização da Progressividade Como Instrumento de Realização da Essencialidade Tributária.....  | 129        |
| <b>2.2.4 A Essencialidade Tributária e a Extrafiscalidade.....</b>   | <b>133</b> |
| <b>2.2.5. Os Sujeitos da Essencialidade Tributária.....</b>  | <b>139</b> |
| 2.2.5.1 A Essencialidade Tributária e os Poderes Legislativo e Executivo.....  | 139        |
| 2.2.5.2 A Essencialidade Tributária e o Poder Judiciário.....  | 140        |
| 2.2.5.2.1 A Essencialidade Tributária, o Poder Judiciário e a Tributação Fiscal.   | 141        |
| 2.2.5.2.2 A Essencialidade Tributária, o Poder Judiciário e a Tributação Extrafiscal .....   | 143        |
| <b>CONCLUSÃO.....</b>  | <b>145</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>  | <b>154</b> |

## INTRODUÇÃO

Com o advento da Constituição de 1988, aumentaram os debates a respeito da eficácia dos direitos fundamentais nas relações que envolvem a tributação. Quando tal questão é debatida com vistas à definição do alcance das regras de competência tributária, a experiência dos teóricos e a própria jurisprudência demonstram que há ainda um longo caminho a trilhar. A chave para a discussão de tal fenômeno está, segundo a nós parece, em identificar com a mais absoluta clareza os fundamentos para as normas limitadoras das regras que definem o poder de tributar.

A literatura jurídica, não tem deixado de proceder ao exame das normas que limitam a atuação do legislador ordinário. Em especial, a atenção, neste caso, tem-se voltado para o princípio da capacidade contributiva, em face da sua identificação como norma que orienta a repartição do encargo fiscal e, conseqüentemente, promove a justiça fiscal<sup>1</sup>.

No entanto, os estudos acerca da capacidade contributiva divergem substancialmente sobre a aplicação desse princípio em relação a alguns tributos. No que tange à tributação sobre o consumo, por exemplo, há quem defenda que a capacidade contributiva não deve ser considerada; porém, salvo raríssimas exceções,<sup>2</sup> os autores que adotam essa posição não encontram uma resposta para o seguinte questionamento: se a capacidade contributiva não limita o campo de atuação do legislador ao estabelecer as regras inerentes à tributação sobre o consumo, qual então o princípio que norteará a graduação do ônus em relação aos tributos que incidem sobre mercadorias e serviços?

Pois neste momento, e para responder a este e a tantos outros questionamentos que surgirão ao longo do presente trabalho, é necessário recorrer à interpretação sistemática — operação que prima pela atribuição da melhor

---

<sup>1</sup> Neste sentido LICCARDO, Gaetano. **Introduzione allo Studio Del diritto tributario: Il Diritto Tributario nel Quadro Delle Scienze Giuridiche e Finanziarie**. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1962. p. 260.

<sup>2</sup> Dentre os poucos estudos que analisaram parte desta questão, pode-se destacar CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 58.

significação às normas, com base em uma perspectiva aberta, ampla, hierarquizada e em sintonia com sistema<sup>3</sup>.

A partir de então, o que se identifica é que as normas que limitam o poder de tributar, a exemplo do próprio princípio da capacidade contributiva, derivam — ou existem para a promoção — de princípios gerais, princípios que se revelam como fundamentos para essas normas.

Em larga escala, tem-se entendido que o fim a ser promovido quando o legislador considera a capacidade contributiva como critério para o dimensionamento do ônus fiscal, conseqüentemente limitando a sua competência, é a promoção da igualdade na tributação. Logo, sob o ponto de vista aqui defendido, a igualdade apresenta-se para a capacidade contributiva como seu fundamento. Resta, porém, ainda um questionamento, que nos parece ser o ponto-chave neste assunto: e para os tributos em que não se considera a capacidade contributiva, não deve o legislador no exercício da competência constitucionalmente conferida, promover a igualdade?

A formulação dessa resposta surge a partir de um exercício de interpretação da Constituição, exercício no qual se conclui que a igualdade, como princípio fundamental, deve ser promovida, ainda que sujeita à ponderação frente a outros princípios — como nas hipóteses em que há uma norma de cunho extrafiscal —, em relação a qualquer tributo. Assim, nos casos em que se torna impossível a atenção à capacidade de contribuir do cidadão para a graduação do ônus fiscal por parte do detentor da competência tributária, a promoção da igualdade deve ocorrer com base na concretização de outras normas — a exemplo, na tributação sobre o consumo, da norma da essencialidade.

Convém destacar, por oportuno, que a essencialidade, tanto quando expressamente prevista como quando implícita em textos constitucionais, é dotada de um conteúdo normativo. É norma que deve ser concretizada pelo legislador ordinário ao graduar a tributação sobre o consumo. É princípio constitucional fundamental de tributação, que visa à promoção da igualdade na divisão do ônus fiscal que recai sobre mercadorias e serviços.

O que temos verificado, porém, é exatamente o inverso. Tanto o legislador ordinário quanto parte da literatura jurídica nacional<sup>4</sup> e até mesmo o Supremo

---

<sup>3</sup> Cf. FREITAS, Juarez. **A interpretação Sistemática do Direito**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 80.



Tribunal Federal (STF) não reconhecem a eficácia da norma da essencialidade. O legislativo, como é possível observar diuturnamente, chega a aprovar leis que gravam com alíquotas maiores o que é mais essencial frente a outras mercadorias que se revelam completamente supérfluas — e não faltam exemplos para ilustrar tal afirmação, como o caso da cerveja e dos refrigerantes, cujo ônus fiscal é menor do que o incidente sobre as bebidas derivadas de soja no estado do Rio Grande do Sul.

O STF, por sua vez, também não tem atribuído um significado jurídico autônomo à norma da essencialidade. Em pouquíssimos casos, é possível perceber que a Corte (i) não considera a essencialidade como princípio jurídico, ou (ii) considera-a indiretamente e apenas em casos limites, como nas hipóteses em que a alíquota ultrapassa 50%<sup>5</sup>.

Não bastasse isso, além da verificada ausência de eficácia à norma da essencialidade no que tange ao Direito Tributário, o que em verdade tem sido comprovado é a má utilização das expressões seletividade e essencialidade. Assim, ao longo deste estudo, mostra-se necessário também que se diferencie seletividade de essencialidade, para então verificar se a essencialidade, levada a efeito mediante a seletividade, é efetivamente a norma apta a orientar a atuação do legislador ordinário, em relação à graduação da tributação sobre o consumo, em prol da promoção do direito fundamental à igualdade.

O tema deste trabalho é o exame da essencialidade como norma de promoção da igualdade no Direito Tributário. Diante de tal panorama, chegamos à constatação de que é necessário formular uma teoria da essencialidade tributária que resulte do confronto e da superação das diversas concepções não tão adequadas, que ao longo do texto serão demonstradas.

O objetivo é, por meio de uma construção sistemática, identificar elementos que garantam a eficácia e a efetividade da norma da essencialidade, com base em uma análise crítica da teoria e da jurisprudência, voltada para a prática, exatamente como meio para a garantia da igualdade na tributação sobre o consumo.

---

<sup>4</sup> Parte dos teóricos chegam a reconhecer a atenção à essencialidade das mercadorias e serviços como uma mera opção do legislador, uma sugestão, de difícil concretude dada as dificuldades de se definir o que é efetivamente essencial. Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. P. 238.

<sup>5</sup> STF. **AI AGR-ED 515.168**. Primeira Turma. Rel. Min. Cezar Peluso. DJ de 21/10/2005. p. 26. Ementário Vol. 2210-06. p. 1061.

O objeto da pesquisa abrange o exame da igualdade e da própria essencialidade na relação tributária, tanto em perspectiva comparada — a exemplo da Comunidade Europeia, com ênfase na Itália, Espanha e Portugal —, quanto em relação à Constituição do Brasil. A intenção é aferir, através de uma investigação constitucionalmente orientada, elementos que justifiquem a existência de uma norma de essencialidade, como limitação ao poder de tributar e, via de regra, como direito fundamental do contribuinte.

Para alcançar tal propósito, o presente trabalho encontra-se dividido em duas partes. A primeira, Propedêutica, tem o condão de apresentar o panorama atual acerca da essencialidade na tributação, tanto em relação ao Direito Tributário estrangeiro, quanto em relação ao que já foi construído pelos autores nacionais. A Propedêutica é dividida em duas subpartes. Na primeira, examinam-se as características do modelo de tributação sobre o consumo na Comunidade Europeia. O objetivo é verificar se países como Itália, Espanha e Portugal dimensionam a carga do imposto geral sobre o consumo de acordo com o grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Na segunda subparte, investigam-se os fundamentos já atribuídos pelos teóricos à essencialidade tributária: a capacidade contributiva, a extrafiscalidade e a dignidade da pessoa humana. Neste momento, não poderíamos nos furtar de uma análise crítica, o que não importa em desconsiderar tudo o que já foi construído graças ao sério labor de conceituados autores, mas sim em constatar que ainda existem espaços para serem preenchidos — e até mesmo para evolução de certas teorias —, frente ao longo caminho que anteriormente já foi trilhado.

A segunda parte, Sistemática, é o núcleo da pesquisa: a reunião dos elementos necessários para formular uma teoria acerca da essencialidade tributária. A segunda parte também se encontra dividida em duas subpartes. Na primeira, examina-se a igualdade como fundamento à essencialidade. Desde já, neste ponto, é relevante destacar que, entre as diversas perspectivas existentes para a igualdade, neste trabalho o exame restringe-se à igualdade jurídica, com ênfase especial aos elementos que integram a sua estrutura, sem que se deixe de apreciar duas das normas que derivam deste princípio fundamental: o princípio da igualdade tributária e o princípio da capacidade contributiva.

Na segunda subparte, demonstrado o efetivo fundamento à norma de essencialidade tributária, passa-se ao exame de sua estrutura. Após a análise da previsão normativa acerca da essencialidade sob uma perspectiva histórica — anterior à Constituição de 1988 —, enfrenta-se a questão nuclear do presente trabalho: identificar os elementos que garantem a eficácia e a efetividade da norma de essencialidade tributária como direito fundamental do contribuinte.

Calcado no direito de igualdade como fundamento a norma de essencialidade, é examinada primeiramente a questão relativa à terminologia seletividade, comumente adotada pela doutrina, para em seguida elaborar o conceito de essencialidade tributária.

Na segunda e última subparte do trabalho, identificam-se a dimensão normativa da norma de essencialidade tributária, bem como seus efeitos em face dos impostos sobre o consumo. Nesse ponto, é dever destacar que o presente estudo restringe-se apenas ao exame de três impostos: o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS)<sup>6</sup>.

Em sequência, examinam-se os modos de realização da essencialidade tributária, postos à disposição do legislador ordinário, bem como a concretização da essencialidade tributária em relação à utilização do tributo como meio extrafiscal. Por fim, são identificados os sujeitos da essencialidade tributária — primeiro, o Poder Legislativo e o Poder Executivo; e, em seguida, o Poder Judiciário, órgão que

---

<sup>6</sup> A expressão tributação sobre o consumo, ensina Xavier de Basto, “cobre uma larga gama de tributos, de natureza diversa, não sendo fácil abranger tão vasto e diversificado conjunto, com uma definição por compreensão totalmente satisfatória. Corre-se sempre o risco, com essa definição, de excluir espécies que pertencem ao conjunto e de incluir outras que dele não fazem parte. Com todas as cautelas devidas quando se formulam definições deste tipo, poderá dizer-se que os impostos de consumo ‘são aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos.’” In: BASTO, José Guilherme Xavier de. **A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional: Lições Sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Econômica Européia**. In: *Ciência e Técnica Fiscal*, n° 361 e 362, janeiro – março e abril – junho. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1991. p. 11/12. Diante disso optou-se por analisar aqueles tributos que, de acordo com o sistema vigente, comumente são suportados pelo consumidor, casos em que, como já referido, deve-se garantir a igualdade, porém não através da concretização do princípio da capacidade contributiva. Por isso, não integra o presente estudo a investigação acerca da eficácia e da efetividade da essencialidade em relação ao Imposto de Importação e as contribuições sociais, ainda que tais sejam, algumas vezes, classificados como tributos sobre o consumo.

detém o dever de controlar a consideração da norma da essencialidade por parte daqueles que exercem a competência tributária constitucionalmente conferida.

## CONCLUSÃO

A eficácia e a efetividade dos princípios constitucionais que limitam a competência tributária são alcançadas com base na compreensão de sua estrutura, e em especial na verificação de seu fundamento. Assim ocorre com o princípio da essencialidade tributária. Primeiro é preciso que se identifique o seu fundamento para, a partir de então, analisar e compreender os elementos que integram a sua estrutura, bem como a sua forma de realização.

Este estudo buscou identificar e aproximar cada um desses pontos. Primeiramente, demonstrou a efetividade da essencialidade tributária em relação ao IVA na Comunidade Europeia. Em seguida, procedeu à análise crítica do que já havia sido discutido acerca de seus fundamentos. Em um segundo momento, identificou e explicou o papel da igualdade, como norma que lhe confere fundamento, o que lhe propiciou aferir os elementos que integram a estrutura da essencialidade tributária, bem como a sua forma de concretização.

É possível perceber, portanto, que este estudo não se restringiu apenas à identificação do efetivo fundamento da norma de essencialidade tributária. Essa foi somente a ponte para poder justificar a essencialidade como princípio jurídico e, sob a perspectiva interna do princípio fundamental da igualdade, consequentemente como um de seus elementos — o critério de comparação.

Além disso, a presente investigação revelou que a essencialidade é naturalmente sujeita à ponderação, em decorrência da dimensão de peso que lhe é atribuída caso a caso. Isso evidencia que tal poderá, inclusive, ceder espaço para a concretização de outros princípios, a exemplo de algumas hipóteses em que a tributação sobre o consumo assume o caráter extrafiscal.

A investigação ora desenvolvida demonstrou, ainda, que a desconsideração dos elementos que integram a estrutura da norma de essencialidade tem colaborado para sua completa corrosão — estado esse materializado pelo desrespeito por parte dos detentores de competência tributária, bem como pela ausência de consideração por parte do Poder Judiciário no que tange ao exercício de controle da atuação do legislador ordinário e, consequentemente, da sua observância em relação aos limites do poder de tributar.

Diante de tal panorama, restou evidenciado que a essencialidade é norma dotada de eficácia. Norma que necessita, tanto pelos Poderes Legislativo e

Executivo quanto pelo Judiciário, ter sua efetividade resgatada e então garantida, em prol da promoção de um estado de igualdade na tributação sobre o consumo.

Pois, terminada a investigação, é pertinente sistematizar as conclusões específicas, as quais, alinhadas ao longo da pesquisa, confirmam o propósito da tese.

1. Os países integrantes da Comunidade Europeia não possuem, em suas leis fundamentais, a previsão expressa de uma norma de essencialidade tributária. Todavia, isso não significa que o grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços deixe de ser considerado pelos legisladores, ao tempo do exercício da competência tributária.

Em relação ao IVA — principal imposto sobre o consumo dos países integrantes do Bloco, em face da harmonização promovida pelas diretivas comunitárias —, há a orientação para a segregação de dois ou três grupos diversos de mercadorias e serviços, em atenção às suas características. A seletividade, assim, justifica a adoção de uma alíquota normal, uma reduzida — em certo grau —, e outra ainda mais reduzida, sobre mercadorias que revelam níveis de essencialidade diversos, como forma de promoção da igualdade tributária.

2. O princípio da capacidade contributiva, norma que possui fundamento no princípio fundamental da igualdade, não deve ser observado na graduação de todos os tributos. Nos impostos sobre o consumo, por exemplo, não há como se aferir a capacidade daquele que consome e que efetivamente está suportando o ônus do imposto. Consumo, portanto, não é indício de capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, em relação à igualdade, legitima-se como um critério de comparação, o que não afasta a possibilidade da existência de outros (critérios), como a essencialidade. Assim, nos impostos sobre o consumo, em que não é possível atentar-se à capacidade contributiva, a igualdade é concretizada a partir da seleção (ou da seletividade), em atenção ao grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços.

3. Tributo é um meio para atingir-se um fim. É dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária de caráter compulsório, instituído por lei, devido à entidade de direito público e cobrado mediante atividade

plenamente vinculada, com vistas à promoção dos direitos fundamentais, seja mediante a geração de receita pública, seja mediante a orientação socioeconômica dos cidadãos.

O presente conceito justifica a classificação dos tributos em dois grupos. O grupo dos tributos de natureza fiscal, em que o fim — a promoção dos direitos fundamentais —, dá-se a partir da atividade de geração de receita, isso para em momento posterior fazer frente às despesas do Estado; e o grupo dos tributos de natureza extrafiscal, em que o fim — a promoção dos direitos fundamentais —, dá-se a partir da orientação de condutas que estejam em sintonia com os objetivos do Estado Democrático de Direito.

4. A adoção da extrafiscalidade não justifica, ou serve de fundamento, à norma da essencialidade tributária. A graduação do ônus fiscal, de acordo com o nível de essencialidade das mercadorias e serviços, não é motivada precipuamente pelo interesse da Constituição em incentivar o consumo de mercadorias e dos serviços essenciais e, via de regra, desestimular o consumo daquilo que é supérfluo.

A essencialidade impõe a divisão do ônus de forma diversa, em atenção ao grau de essencialidade (ou de utilidade) das mercadorias e dos serviços, como garantia da igualdade na tributação. Na tributação de cunho extrafiscal, por outro lado, o ônus é dividido em atenção à promoção de outros objetivos do sistema, como forma de induzir, positiva ou negativamente, a assunção de determinadas condutas.

Em alguns casos, a extrafiscalidade é utilizada como meio apto a inibir o consumo de mercadorias supérfluas; todavia, isso não garante que o legislador estaria a concretizar a norma da essencialidade. Como já referido, a extrafiscalidade é meio apto para promover os mais variados fins — proteção à saúde e ao desenvolvimento nacional, entre outros. A essencialidade é um critério de comparação destinado à promoção da igualdade.

5. A dignidade da pessoa humana, norma que confere fundamento ao Estado de Direito e, conseqüentemente, aos direitos fundamentais na relação tributária, de um lado justifica o dever de pagar tributos e em conseqüência as próprias regras de competência; de outro atua como baliza ou parâmetro,

delimitando o exercício da competência e evitando que a tributação venha a atingir os requisitos mínimos a uma existência digna, ao efeito de restringir o desenvolvimento da personalidade do cidadão ou de penetrar na esfera de sua intimidade.

Tal faceta, todavia, não confere à dignidade o *status* de fundamento à essencialidade. Mercadorias e serviços não são selecionados e tributados de forma diversa, em prol da dignidade da pessoa humana. A dignidade, frente à essencialidade, tem eficácia indireta. Tal norma serve para delimitar um dos elementos que integram a estrutura da essencialidade; ou seja, serve para estabelecer parâmetros com vistas à identificação do grau de essencialidade do que é sujeito ao imposto de consumo.

6. A igualdade, na sua dimensão jurídica, enquanto princípio fundamental, possui função fundamentadora, hipótese em que justifica a existência da norma da essencialidade.

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.

7. A igualdade jurídica é formal e material. A igualdade material — também denominada prescritiva — tem sua estrutura preenchida com base nos elementos extraídos do sistema, mediante a realização de um exercício contínuo e sistemático de comparação entre pessoas, coisas ou fatos, com vistas a atingir um fim constitucionalmente protegido.

Não é, portanto, apenas nas hipóteses em que se verificam arbitrariedades que se está violando a igualdade na sua dimensão material. A inobservância da capacidade contributiva nos impostos sobre a renda, da equivalência nas taxas, e da essencialidade na tributação sobre o consumo importa em transgressão à igualdade.

8. Do princípio fundamental da igualdade derivam dois deveres: o dever de tratamento igualitário e o dever de tratamento diverso. A adoção de condutas, por



parte do destinatário da norma da igualdade, ocorre com base na compreensão e na consideração dos quatro elementos que compõem (ou integram) a sua estrutura: (i) os sujeitos, (ii) o critério de comparação, (iii) o fator de diferenciação, e (iv) o fim constitucionalmente protegido.

A essencialidade tributária, em relação aos elementos que integram a estrutura da igualdade, apresenta-se como um critério de comparação. A comparação entre as mercadorias e os serviços, como forma de promoção da igualdade, deverá ocorrer com base em algum critério. Nesse caso, o critério apto a orientar tal comparação é a essencialidade.

9. A afirmação de que, em relação à tributação sobre o consumo, o critério de comparação apto à promoção da igualdade é a essencialidade está calcada na sintonia entre este (critério) e o fim constitucionalmente protegido: a divisão equânime do ônus fiscal, que nesse caso, como demonstrado, não guarda sintonia com a capacidade contributiva.

A essencialidade, como critério de comparação, tem ainda conexão lógica com a medida adotada para que se promova a diferenciação — o fator de diferenciação —, que no caso é o grau (ou nível) de essencialidade das mercadorias e serviços sujeitos à tributação.

10. A Constituição traz expresso, além do princípio geral da igualdade, previsto no art. 5º, princípios autônomos de igualdade. Na relação entre fisco e contribuinte, a igualdade é promovida, em especial, pelo princípio da igualdade tributária (art. 150, inciso II), pelo princípio da capacidade contributiva (parágrafo único do art. 145), e pelo princípio da essencialidade.

O princípio da igualdade tributária é limitação expressa formal — em relação à aplicação da lei — e material — em relação à elaboração da lei — ao poder de tributar. Tal orienta o aplicador da norma, exigindo uma atuação do legislador para igualar pessoas, inclusive através de tratos díspares, mas também proíbe a utilização de critérios que não estejam em sintonia com o Texto Constitucional.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, é limitação expressa formal ao poder de tributar. É norma que, em relação aos elementos que integram a estrutura da igualdade, apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a

igualdade horizontal e a igualdade vertical, em relação à graduação do ônus de alguns tributos. A igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal. A igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas.

11. A seletividade, no Direito Tributário, pressupõe a separação ou a seleção com base em características ou qualidades pré-definidas pelo sistema para fins de incidência do tributo. A seletividade é o pressuposto da igualdade. A seletividade, portanto, não é princípio: é um meio para separação de diferentes sujeitos (grupos de pessoas, mercadorias e serviços).

A seletividade, assim, não se encontra vinculada exclusivamente à essencialidade ou à identificação do grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços. Ao separar-se, por exemplo, contribuintes de acordo com fatores que indiquem capacidade contributiva para fins de incidência do Imposto de Renda, o legislador vale-se também da seletividade.

12. O conceito de essencialidade tributária não se confunde com o de mercadoria ou serviço essencial sob o ponto de vista jurídico. Para que se atribua eficácia à essencialidade, o mais importante não é definir o que é essencial, mas sim realizar o exercício de comparação entre grupos de mercadorias e serviços em razão de seu grau de essencialidade.

Nesse sentido, a essencialidade tributária é norma que visa a promoção da igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo; norma que atua como critério de comparação, integrando a relação entre grupos de mercadorias e/ou serviços, para a promoção de um fim: um estado de igualdade na tributação.

13. A essencialidade tributária caracteriza-se como limitação ao poder de tributar. É norma que impõe ao legislador a observância do grau de essencialidade das mercadorias e serviços como fator indicativo para a diferenciação, o qual é aferido em atenção às finalidades estabelecidas no sistema.

Em relação aos efeitos emanados sobre seus destinatários, a essencialidade é limitação positiva e também negativa. Positiva porque exige que o legislador, ao tempo do exercício da competência tributária, atente ao grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços, ao dimensionar a tributação sobre o consumo; negativa porque proíbe a utilização de fatores indicativos diversos do (fator) grau de essencialidade das mercadorias e serviços.

Em relação ao seu conteúdo, a essencialidade é limitação material; é norma que restringe o poder de tributar conferido pela Constituição Federal.

14. O legislador não é livre para identificar ou conceituar o que é e o que não é essencial como fator indicativo, visando à promoção da igualdade.

Mercadorias e serviços essenciais, sob o ponto de vista jurídico, são aquelas cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça — ou seja, das finalidades constitucionalmente prescritas. São as mercadorias e serviços destinados à proteção e à manutenção da dignidade humana, à erradicação da pobreza e da marginalização, à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados e à defesa do meio ambiente.

15. A essencialidade tributária é princípio. É norma que orienta o intérprete na promoção da igualdade, no que tange à distribuição do ônus nos impostos sobre o consumo.

16. Em relação ao ICMS, a atenção ao grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços por parte do legislador ordinário é um dever, e não uma faculdade. A essencialidade, como antes referido, é princípio, e integra a estrutura das regras de competência dos tributos sobre o consumo, limitando também, como já verificado, positiva e negativamente o exercício dessa competência.

17. Em relação ao ISS, não é a ausência de disposição expressa na Constituição que irá afastar a sujeição do tributo ao princípio da essencialidade.

A essencialidade, frente ao ISS, é princípio implícito, norma que, embora não prevista expressamente na regra de competência do Imposto Municipal — em face da uniformidade assegurada pelo sistema e do dever de promoção da igualdade na tributação sobre o consumo —, norteia o exercício da competência por parte do legislador ordinário.

18. No que tange à seletividade como meio para que seja concretizado o princípio da essencialidade, o sistema não estabelece uma regra em relação ao número de categorias ou grupos de mercadorias ou serviços a serem comparados. O indispensável, no caso, é que sejam comparados no mínimo dois grupos.

19. A variação de alíquotas é um dos instrumentos a ser adotado pelo legislador ordinário para a promoção do princípio da essencialidade. A norma de essencialidade pode ser concretizada ainda mediante a redução de base de cálculo, hipótese em que a intenção é a de diminuir o gravame fiscal sem alterar a alíquota.

Por outro lado, a concessão de incentivos fiscais, a exemplo do denominado crédito presumido, é instrumento que não garante a concretização do princípio da essencialidade. Na maioria das vezes, os incentivos não têm seus efeitos econômicos transferidos aos adquirentes das mercadorias — os consumidores.

20. A adoção de alíquotas diversas (progressividade) sobre mercadorias e serviços que integram o mesmo grupo não guarda sintonia com o critério de comparação essencialidade. Na tributação sobre o consumo, comparam-se grupos de mercadorias e serviços diferentes, a partir de um fator indicativo para a diferenciação — mercadorias e serviços idênticos não podem ser separados em grupos diversos para comparação.

São inconstitucionais, portanto, por violar o princípio da essencialidade como medida de comparação apta para a promoção da igualdade na tributação sobre o consumo, os dispositivos de leis estaduais que estabelecem alíquotas progressivas, em atenção à quantidade consumida, para o mesmo produto ou serviço.

21. Quando os impostos sobre o consumo são utilizados como meio extrafiscal, apenas no caso do IPI, em prol da realização de objetivos de política

econômica governamental, por conta da existência de uma regra — o art. 4º do Decreto-Lei 1.199/71 —, é que o grau de essencialidade deve ser adotado como fator indicativo para a diferenciação. Nas outras hipóteses — seja em relação ao IPI, quando o objetivo é a correção de distorções, seja em relação ao ICMS —, o princípio da essencialidade tributária aplicável à tributação sobre o consumo é restringido frente a outros princípios que, na relação, revelem maior carga axiológica.

22. São destinatários do princípio da essencialidade tributária os Poderes Legislativo, Executivo e o Judiciário. O Poder Executivo é destinatário em primeiro plano, face à competência constitucionalmente conferida para a instituição dos tributos, limitada formal e materialmente pela norma de essencialidade.

O Poder Executivo é destinatário do princípio da essencialidade tributária, primeiro ao regulamentar as leis, e segundo ao assumir excepcionalmente o papel do legislador ordinário no caso específico do IPI (§1º do art. 153 da CF/88), se a norma estiver vinculada à promoção de objetivos de política econômica governamental.

O Poder Judiciário é destinatário do princípio da essencialidade tributária, pois tem o dever de aferir a atenção à essencialidade, tanto na tributação de cunho fiscal quanto excepcionalmente na tributação de cunho extrafiscal. Ademais, em verificando o Órgão que a legislação restringe em demasia o referido princípio, é sua obrigação adequá-la, se possível, por meio de uma interpretação em conformidade com a Constituição, ou até mesmo declará-la inconstitucional sob o fundamento de violação ao princípio da essencialidade.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Traduzido por: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Visão Global da Fiscalidade no MERCOSUL: Tributação do Consumo e da Renda**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direito Tributário no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARISTOTLE. **Nicomachean Ethics**. New Jersey: Prentice Hall, 1999.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: De acordo com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003**. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. **O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

AYALA, José Luiz Pérez de; BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala. **Fundamentos de Derecho Tributário**. Madrid: Dykinson, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui\\_barbosa/FCRB\\_RuiBarbosa\\_Oracaao\\_aos\\_mocos.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracaao_aos_mocos.pdf)> Acesso em: 03 de janeiro de 2012.

BARROZO, Paulo Daflon. **A Idéia de Igualdade e as Ações Afirmativas**. In: *Lua Nova Revista de Cultura e Política*. Nº 63. São Paulo: Cedec, 2004.

BARRETO, Aires. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1998.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 1. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BASTO, José Guilherme Xavier de. **A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional: Lições Sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Econômica Européia**. In: *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 361 e 362, janeiro – março e abril – junho. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa: Direção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1991.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. Vol. 2. Saraiva: São Paulo, 1989.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributário**. Vol. I. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1967.

\_\_\_\_\_. **L'Imposta Sul Valore Aggiunto: Studi e Scritti Vari**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1971.

BEYLEVELD, Deryck; BROWNSWORD, Roger. **Human Dignity in Bioethics and Biolaw**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Igualdad y libertad**. Barcelona: Ediciones Paidós I.C.E. de la Universidad Autónoma de Barcelona, 1993.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **O Imposto Sobre Produtos Industrializados na Constituição**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2005.

\_\_\_\_\_. **Linhas Básicas do IPI**. In: *Revista de Direito Tributário*. Nº 13-14. Ano IV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1824**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1891**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1934**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1937**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1946**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1967**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1969**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **Lei 9.249/95**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **Decreto-Lei 1.199/71**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1199.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1199.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASIL. **Decreto-Lei 7.660/11**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7660.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7660.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. **O Princípio da Seletividade e o ICMS Incidente sobre Energia Elétrica**. In: *Revista Tributária e de Finanças públicas*. Nº 57. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: Entre Direitos e Deveres Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.



CALIENDO, Paulo. **Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Princípio da Igualdade de Tratamento entre Nacionais e Estrangeiros em Direito Tributário**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMPOS, João Mota de; CAMPOS, João Luiz Mota de. **Manual de Direito Comunitário**. 4.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANAZARO, Fábio. **Lei Complementar Tributária na Constituição de 1988**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2005.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARPENTIERI, Loredana. **L'Imposta Sul Valore Aggiunto**. In: FANTOZZI, Augusto. **Corso di diritto tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 2003.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1996.

CARRAZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo. **Alcance das Vantagens Fiscais Concedidas com Fundamento no Princípio da Seletividade do IPI**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Nº 159. São Paulo: Dialética, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados**. In: *Revista de Direito Público*. Nº. 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade Européia e Seu Ordenamento Jurídico**. São Paulo: LTr, 1994.

CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa. **Constituição Federal Brasileira: Commentarios**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Briguiet e Cia., 1924.

CEREXHE, Etienne. **O Direito Europeu: As Instituições**. Traduzido por: António Mota Salgado. Lisboa: Editorial Notícias, 1970.

COCIVERA, Benedetto. **Principi di Diritto Tributario**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1959.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COMPARATO, Fábio Konder. **Precisões Sobre os Conceitos de Lei e de Igualdade Jurídica**. In: *Revista dos Tribunais*. V. 87. Nº 750. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. **A Seletividade do ICMS Incidente Sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Gradação de Alíquotas Segundo o Princípio da Capacidade Contributiva**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Nº 114. São Paulo: Dialética, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

\_\_\_\_\_. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COUTO, Jeanlise Velloso. **Tributação no MERCOSUL**. In: CASELLA, Paulo Borba; VIEGAS LIQUIDATO, Vera Lúcia (Coord.). *Direito da Integração*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CRAUG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. **EU LAW – text, cases and materials**. Oxford: Oxford University Press, 2003.

DANILEVICZ, Rosane. **A essencialidade como princípio constitucional à tributação: sua aplicação pela seletividade**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS, Porto Alegre, 2008.

DENARI, Zelmo. **Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Nº 124. São Paulo: Oliveira Rocha, 2006.

DERZI, Mizabel. **Notas**. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do Comércio Brasileiro e Internacional**. São Paulo: Método, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus efeitos**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula *Due Process of Law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Cambridge: Harvard University Press. 17.ed. 1999.

EINAUDI, Luigi. **Corso di Scienza Della Finanza**. 3.ed. Torino: Edizione Della Rivista, 1916.

\_\_\_\_\_. **Saggi Sul Risparmio e L'Imposta**. Torino: Giulio Einaudi Ed., 1941.

\_\_\_\_\_. **Principios de Hacienda Publica**. Traducción de La Segunda Edición Italiana (1940) por Jaime Algarra y Miguel Paredes. Madrid: M. Aguilar, 1948.

ELKINS, David. **Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory**. In: *Yale Law & Policy Review*. Vol. 24, No. 1. New Haven: Yale Law School, 2006.

ESPANHA. **Lei 37/1992, de 28 de dezembro de 1992**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://0->

[www.westlaw.es.catoute.unileon.es/wles/app/document?docguid=Idef30750b6b011d](http://www.westlaw.es.catoute.unileon.es/wles/app/document?docguid=Idef30750b6b011d)

b81fe010000000000&srguid=i0ad600790000012bcf322789d0ca30b1&tid=universal#RCL\_1992\_2786\_TIT.VII>. Acesso em: 31 de março de 2011.

ESPANHA. **Constituição**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.boe.es/aeboe/consultas/enlaces/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>>. Acesso em: 01 de março de 2012.

ESPANHA. **Ley 58/2003, de 17 de dezembro de 2003**. Documento eletrônico disponível em: [http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos\\_Comunes/Ficheros/Normativas/normlegi/otros/ley58\\_2003.pdf](http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Normativas/normlegi/otros/ley58_2003.pdf). Acesso em: 01 de março de 2012.

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

EZCURRA, Marta Villar. **Constitución Europea y Fiscalidad**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol III. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1994.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **O princípio da igualdade no direito tributário**. In: *Revista de Direito Tributário*. V. 15. Nº 58. São Paulo: RT, 1991.

FERREIRA, Abel Henrique. **O Princípio da Capacidade Contributiva frente aos Tributos Vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos**. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*. Nº 06, Belo Horizonte: Fórum, 2003.

FERREIRA DOS SANTOS, Fernando. **Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana**. Fortaleza: Celso Bastos, 1999.

FREITAS, Juarez. **A interpretação Sistemática do Direito**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Sustentabilidade: Direito ao Futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

GIANNINI, A.D. **Instituciones De Derecho Tributario**. Traduzido por: Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GIARDINA, Emílio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott.A. Giuffrè Ed., 1961.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRIBNAU, Hans. **General Introduction**. In: MEUSEN, Gerard TK (Ed.). *The Principle of Equality in European Taxation*. Boston: Kluwer Law International, 1999.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Studi di Scienza Delle Finanze e Diritto Finanziario**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956.

GUASTINI, Riccardo. **Teoria e Ideologia da Interpretação Constitucional**. In: *Interesse Público 40*. Porto Alegre: Notadez, 2006.

\_\_\_\_\_. **Problemas de Interpretación**. In: *Isonomia: Revista de Teoria e Filosofia Del Derecho*. N° 7. México: Instituto Tecnológico Autónomo de México, 1997.

GUASTINI, Riccardo. **Estúdios de Teoria Constitucional**. Colônia Del Carmem: Distribuciones Fontamara S. A., 2001.

HÄBERLE, Peter. **A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal**. Traduzido por: Ingo Wolfgang Sarlet e Pedro Scherer de Mello Aleixo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Dimensões da Dignidade. Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Traduzido por: Luís Afonso Heck. 20.ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1998.

ITÁLIA. **Constituição**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.senato.it/documenti/repository/costituzione.pdf>>. Acesso em: 01 de março de 2012.

ITÁLIA. **Decreto 633/1972, de 26 de outubro de 1972**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.unisi.it/ammin/uff-ragi/Fisco/DPR633-72.htm>>. Acesso em: 31 de março de 2011.

JARACH, Dino. **Curso de Derecho Tributario**. 3.ed. Buenos Aires: Liceu Cima, 1980.

KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. Coimbra: Almedina, 2001.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Instituciones de Derecho Financiero**. Madrid: Marcial Pons, 2010.

LICCARDO, Gaetano. **Introduzione allo Studio Del diritto tributario: Il Diritto Tributario nel Quadro Delle Scienze Giuridiche e Finanziarie**. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1962.

LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. **Impuesto Sobre El Valor Añadido**. In: LAPATZA, José Juan Ferreiro et al. *Curso de Derecho Tributario*. 13ed. Madrid: Marcial Pons, 1997.

LORENZON, Gianfranco. **L'Ambito Oggettivo di Applicazione**. *Trattato di Diritto Tributário*. Vol I. Tomo I. Padova: Cedam, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

\_\_\_\_\_. **IPTU. Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Nº 31. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. **O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões de Seletividade e da Demanda Contratada**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Nº 155. São Paulo: Dialética, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAFFEZZONI, Frederico. **Il Principio di Capacità Contributiva Nel Diritto Finanziario**. Torino: Unione Tipografico Editrice Torinese, 1970.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. **I Fini Extrafiscales Dell'Imposta**. In: AMATUCCI, Andréa. *Trattato di Diritto Tributário*. 1º Vol. Milano: Cedam, 2001.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. **IPI**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **IPI – Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1998.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. Tese, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2009.

MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1970.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. Traduzido por: Marco Aurelio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

\_\_\_\_\_. **Curso Di Diritto Tributario**. 8.ed. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1994.

MIRANDA, Pontes de. **Democracia, liberdade, igualdade: os três caminhos**. São Paulo: José Olympio, 1945.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV. Direitos Fundamentais. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio Della Capacità Contributiva**. Padova: Cedam, 1973.

\_\_\_\_\_. **Profili Generali. Trattato di Diritto Tributario**. Padova: Cedam, 1994.

MURPHY, Lian; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade**. São Paulo: Martins Pontes, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 13.ed. Saraiva: São Paulo, 1994.

PALMA, Clotilde Celorico. **IVA e Jurisprudência Comunitária – Análise de Acórdãos do TJUE**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.oa.pt/upl/%7B966b6849-4532-4709-830b-b69d6ce1ecbc%7D.pdf>>. Acesso em: 31 de março de 2011.

PARAGUAI. **Constituição**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.oas.org/juridico/mla/sp/pry/sp\\_pry-int-text-const.pdf](http://www.oas.org/juridico/mla/sp/pry/sp_pry-int-text-const.pdf)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitucion**. 6.ed. Madrid: Tecnos S.A., 1999.

\_\_\_\_\_. **Dimensiones de la Igualdad**. 2.ed. Madrid: Dykinson, 2007.

PERLINGIERI, Pietro. **Il Diritto Civile Nella Legalità Costituzionale**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italian, 1991.

PIRES, Adilson Rodrigues. **O Processo de Inclusão Social Sob a Ótica do Direito Tributário**. In: TÔRRES, Heleno, (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

PORTUGAL. **Constituição**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 01 de março de 2012.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 102/2008, de 20 de junho de 2008**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/civa\\_rep.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep.htm)>. Acesso em: 31 de março de 2011.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro de 1998** - DR nº 290/98 SÉRIE I-A.

RAMOS, Rui Manuel Gens de Moura. **Das Comunidades à União Européia**: Estudos de Direito Comunitário. 2.ed. Coimbra: 1999.

RAPHAEL, D. Daiches. **Equality and Equity**. In: *Philosophy*. Vol. 21. N°79. Cambridge: Cambridge University Press, 1946.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999.

RIBEIRO, José Joaquim. **Lições de Finanças Públicas**. 5.ed. Coimbra: Coimbra, 1997.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei 8.820/89**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=3&CodGroup=61>>. Acesso em: 01 de março de 2012.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto 37.699/97**. Documento Eletrônico. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=3&CodGroup=61>>. Acesso em: 01 de março de 2012.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **Du Contrat Social ou Principes du Droit Politique**. Livre II. Chap XI. Paris: Garnier, 1954.

\_\_\_\_\_. **Discurso sobre a Origem e os Fundamentos da Desigualdade entre os Homens**. Discurso sobre as Ciências e as Artes. Volume II. Traduzido por: Lourdes Santos Machado. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

SANTOS, Antonio Carlos dos. **Sobre a “Fraude Carrossel” em IVA: Nem tudo que Luz é Ouro**. In: CORREIA, Arlindo et al. *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal*. Portugal: Almedina, 2008.

SÃO PAULO. **Lei nº 6.374/1989**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)> Acesso em: 01 de março de 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

\_\_\_\_\_. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 10.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.



SEN, Amartya. **A Idéia de Justiça**. Traduzido por: Denise Bottmann, Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

STARCK, Christian. **A dignidade humana como garantia constitucional: o exemplo da Lei Fundamental Alemã**. Traduzido por: Rita Dostal Zanini. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Dimensões da Dignidade. Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SCHIAVOLIN, Roberto. **II Collegamento Soggettivo**. *Trattato di Diritto Tributario*. Vol I. Tomo I. Padova: Cedam, 1994.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Nº 62. São Paulo: Dialética, 2000.

SERRANO, Carmelo Losano. **Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos**. Madrid: Tecnos, 1988.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo, 1950.

\_\_\_\_\_. **Compêndio de Legislação Tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952.

SUIÇA. **Constituição**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.basiclaw.net/Appendices/switzerland\\_\\_constitution.htm](http://www.basiclaw.net/Appendices/switzerland__constitution.htm)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

**SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 01 de março de 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **AI AGR-ED 515.168**. Primeira Turma. Rel. Min. Cezar Peluso. DJ de 21/10/2005. Ementário vol. 2210-06.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **AgReg no AI 360.461/MG**. Segunda Turma. Rel. Min. Celso de Mello. DJe-111 de 10/06/2011. Ementário vol. 2541-01, p. 41.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADPF 153**. Pleno. DJE de 6/8/2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADPF 54-QO**. Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 31/8/2007.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 2.010 MC/DF**. Pleno. Rel. Min. Celso de Mello. DJ de 12/04/2002, p. 51, Ementário vol. 2064-01.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI-MC 1.355-6**. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ de 23/02/1996, p. 3623. Ementário vol. 1817-01, p. 190.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 336.134/RS**. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ de 16/05/2003, p. 93. Ementário vol. 2110-04, p. 655.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Trecho do voto do Relator. **RE 453.740**. Pleno. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ de 24/08/2007, Ementário vol. 2286-14.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 234.105/SP**. Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ de 31/03/2000.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 429.306/PR**. Segunda Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJe-049 de 16/03/2011. Ementário vol. 2482-01.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 370.682/SC**. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJe-165 de 19/12/2007, p. 24. Ementário vol. 2304-03.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 1.643**. Pleno. Rel. Min. Mauricio Corrêa. DJ de 14/03/2003, p. 27, Ementário vol. 2102-01.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 236.604/PR**. Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ de 06.08.1999. Ementário vol. 1957-18.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **HC 101.505**. Segunda Turma. Rel. Min. Eros Grau. DJe de 12/2/2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 1.655-MC/AP**. Pleno. Rel. Min. Maurício Corrêa. DJ de 24/10/1997, p. 54156, Ementário vol. 1888-01, p. 144.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 3.105/DF**. Pleno. Voto do Min. Eros Grau. DJ de 18/02/2005. Ementário vol. 2180-2.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 226.184/CE**. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ de 07/02/1997 p. 1365, Ementário vol. 1856-11, p. 2250.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 939/DF**. Pleno Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 21/01/1994.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **MS 26.690/DF**. Pleno. Rel. Min. Eros Grau. DJe 241 de 19/12/2008. Ementário vol. 2346-3.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 2.672**. Pleno. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para Acórdão, Min. Carlos Britto. DJ de 10/11/2006, p. 49. Ementário vol. 2255-02, p. 219. RTJ vol. 200-03, p. 1088.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 239.397/MG**. Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ de 28/04/2000, p. 98. Ementário vol. 1988-07, p. 1351. RTJ vol. 173-03 p.1000.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 203.954/CE**. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ de 07/02/1997, p. 1365. Ementário vol. 1856-11, p. 2250.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 236.881/RS**. Segunda Turma. Rel. Min. Maurício Corrêa. DJ de 26/04/2002, p. 90, Ementário vol. 2066-02.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 231.924 /PR**. Pleno. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJe-118 de 21/06/2011. Ementário vol 2548-01, p. 84.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 562.783 AgR/SE**. Primeira Turma. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe-179 de 19/09/2011. Ementário vol 2589-02.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 3.510**. Pleno. Rel. Min. Ayres Britto. DJe de 28/5/2010.

TABOADA, Carlos Palao. **El Principio de Capacidad Contributiva Como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a Los Impuestos Directos e Indirectos**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

TEIXEIRA, António Fernando Dias. **A Natureza das Comunidades Europeias: Estudo Político Jurídico**. Coimbra: Almedina, 1993.

TESAURO, Francesco. **Istituzioni Di Diritto Tributario**. Vol. 2. Parte Speciale. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1993.

TILBERY, Henry. **O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação**. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Traduzido por: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada: Simulação: Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o Princípio da Seletividade**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Nº 18. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. **Direitos Humanos e Direito Comunitário**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL**. Disponível em:  
<<http://www1.tjrs.jus.br/site/>>. Acesso em: 01 de março de 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL. **Embargos Infringentes nº 70040410730**. Décimo Primeiro Grupo Cível, Rel. Desembargadora Mara Larsen Chechi. DJ de 26/10/2011.

**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO DE JANEIRO**. Disponível em:  
<<http://portaltj.tjrj.jus.br/web/guest;jsessionid=FC7BE174857EFA3AA98DCFADA8F287AB.node11>>. Acesso em: 01 de março de 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RJ. **Arguição de Inconstitucionalidade nº 2008.017.00021**. Órgão Especial. Rel. Desembargador José Mota Filho. Julgado em 20/10/2008.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RJ. **Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005**. Órgão Especial. Rel. Desembargador Roberto Wider. Julgado em 27/03/2006.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Traduzido por: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

UNIÃO EUROPEIA. **Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia**. Documento eletrônico. Disponível em:  
<[http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf)>. Acesso em: 01 de março de 2012.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de dezembro de 2005**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga\\_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&typ\\_e\\_doc=Directive&an\\_doc=2005&nu\\_doc=92](http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&typ_e_doc=Directive&an_doc=2005&nu_doc=92)>. Acesso em: 24 de março de 2011.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20100115:PT:P DF>>. Acesso em: 24/03/2011.

UNIÃO EUROPEIA. **Tratado da Comunidade Europeia**. Documento Eletrônico disponível em: <<http://www.ecb.int/ecb/legal/pdf/ce32120061229pt00010331.pdf>>. Acesso em: 01 de Março de 2012.

UNIÃO EUROPEIA. **Tratado da União Europeia**. Documento Eletrônico disponível em: <<http://www.ecb.int/ecb/legal/pdf/ce32120061229pt00010331.pdf>>. Acesso em: 01 de Março de 2012.

VALCARCEL, Ernesto Lejeune. **L'Eguaglianza**. *Trattato di Diritto Tributario*. Vol I. Tomo I. Padova: Cedam, 1994.

VASQUES, Sérgio. **Origem e Finalidade dos Impostos Especiais de Consumo**. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*. Nº 17. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

\_\_\_\_\_. **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária**. Coimbra: Almedina, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. **A Teoria da Igualdade Tributária e o Controle de Proporcionalidade das desigualdades de Tratamento**. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. V.15. Nº16. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. **O Princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VENEZUELA. **Constituição**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.analitica.com/bitblio/anc/constitucion1999.asp>>. Acesso em: 01 de março de 2012.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2006.

VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. **Germany**. In: MEUSEN, Gerard TK (Ed.). *The Principle of Equality in European Taxation*. Boston: Kluwer Law International, 1999.

WESTEN. Peter. **Speaking Of Equality: An analysis of the rhetorical force of equality in moral and legal discourse**. Princeton: Princeton University Press, 1990.

XAVIER, Alberto. **A Tributação do IPI sobre Cigarros**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Nº 118. São Paulo: Dialética, 2005.