

6

UMA ANÁLISE CRÍTICA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO ICMS

Beatriz Silva Schiller

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário faz parte do dia-a-dia da população. Mesmo sem que se perceba, somos afetados pela tributação constantemente, seja no momento em que o trabalhador recebe seu salário, quando uma pessoa adquire um carro e até mesmo na compra do pão francês; sobre todas essas situações há incidência de tributos. Ainda, segundo dados do IPEA,¹ o brasileiro, em média, destinou 132 dias de trabalho no ano para o pagamento de tributos.

Em 2014, segundo dados da Receita Federal,² a carga tributária foi de 1,848 trilhões de reais. Em 2016, segundo dados do Impostômetro,³ até a data da pesquisa⁴ já haviam sido arrecadados 937,8 bilhões de reais em impostos federais, estaduais e municipais.

¹ RIBEIRO, José Aparecido Carlos et al. *Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil*. Comunicado da Presidência n. 22, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2009, p. 4. Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipe_a22.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2016.

² SANTANA, Irailson Calado (Org.). *Carga tributária no Brasil – 2014: análise por tributo e bases de incidência*. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, outubro de 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

³ Dados somente para fins de curiosidade, pois tais informações não são oficiais. (IMPOSTÔMETRO. *Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação*. Associação Comercial de São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 22 jun. 2016).

⁴ Pesquisa realizada em 15 de junho de 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A grandiosidade desses números, aliada a um sistema tributário que malogrou em efetivar a Justiça Fiscal entre os segmentos sociais, desrespeitando a capacidade contributiva, foi decisiva para trazer este tema para discussão.

Há algumas décadas os estudiosos afirmam ser imperativo uma reforma tributária no âmbito dos impostos incidentes sobre o consumo.⁵ Este trabalho convém ao momento vivido pela sociedade brasileira, que passa por um quadro de recessão econômica, necessitando aumentar a arrecadação sem sobrecarregar ainda mais a população mais pobre.

É relativamente pacífico entre os acadêmicos e juristas a ideia de que o Princípio da Seletividade é um meio necessário e adequado para promover, por meio da tributação, a justiça social, o desenvolvimento e diminuir as desigualdades sociais.⁶ Este trabalho busca averiguar tal certeza. O tema traz uma problemática relevante no atual cenário econômico, posto que sobre vários tributos incorpora-se um caráter extrafiscal que traz ônus ao erário, especialmente num momento que buscam-se soluções para a complexa crise econômica e para o grande déficit orçamentário.

⁵ VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n. 405, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1996, p. 26. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2016.

REZENDE, Fernando (Coord.). et al. Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. Textos para discussão interna n. 104, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1987, p. 15-21. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2993/1/TD_104.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2016.

SILVA, Carlos L. da; ALMEIDA, Fernando G. de. A tributação sobre o consumo no Brasil. Revista Conjuntura Econômica, Rio de Janeiro, v. 49, n. 4, p. 24-28, abr. 1995, p. 26.

REZENDE, Fernando. ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação. FGV Projetos, São Paulo, v. 2, p. 75. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10133/MIOLO_FernandoRezende_FINAL_20ago.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 21 abr. 2015.

⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*: completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 51; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 282; ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo: Método, 2015, p. 573; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 133; SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 168; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 113; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 391.

A discussão sobre como se distribui a incidência dos impostos sobre os diversos segmentos sociais deve ser instalada na sociedade a fim de se buscar atingir o Princípio da Isonomia consolidado na Constituição Federal de 1988.

A temática deste trabalho visa a análise da eficácia da extrafiscalidade do ICMS, através da seletividade, para atingir a Justiça Fiscal, bem como os prejuízos que a mesma traz à arrecadação de impostos.

Tentar-se-á discutir se o princípio da seletividade, como conhecido, é compatível com o princípio da capacidade contributiva, corolário do direito tributário brasileiro. O presente trabalho buscará responder a vários questionamentos que serão propostos em seu decorrer e que acredita-se ser de grande valia ao mundo jurídico.

Ressalte-se que o viés adotado neste trabalho vai na contramão daqueles observados pela academia, visto que são escassas as teses em que são feitas críticas ao princípio da seletividade como meio de efetivação da justiça tributária. A relevância desta pesquisa é justamente essa: difundir a necessidade de que a legislação tributária, notadamente no que tange ICMS e à sua função extrafiscal, necessita ser aprimorada, de forma a distribuir de forma isonômica a incidência dos tributos sobre os diversos grupos sociais, reduzindo o impacto negativo sobre as classes menos abastadas de forma a respeitar o Princípio da Capacidade Contributiva.

A pesquisa abordará o problema do impacto dos impostos indiretos na renda dos segmentos mais pobres, e tem como objetivo geral propor mudanças nas normas definidoras da cobrança do ICMS de forma a efetivar verdadeiramente a Justiça Fiscal. Visa-se, também, como objetivo específico, analisar a situação atual realizar uma análise crítica da extrafiscalidade do ICMS, por intermédio do princípio da Seletividade, como forma de atingir a Justiça Fiscal, propondo ao final alternativas ao modelo atual.

No desenvolvimento deste estudo foram utilizados diversos instrumentos de pesquisa e metodologias, mas, principalmente, foi utilizado o método lógico-dedutivo.

Baseando-se na construção doutrinária, em estudos acerca do tema e no direito comparado, buscou-se atingir os objetivos gerais e específicos em relação à seletividade no ICMS, com ênfase na adoção do caráter extrafiscal dos tributos como meio de atingir a justiça fiscal. Contudo, como ressaltado anteriormente, é reduzida a literatura que trate deste viés crítico, portanto a maior parte da tese aqui defendida é inédita em âmbito nacional.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Esta dissertação está dividida em 5 capítulos: no primeiro capítulo trataremos de alguns conceitos do Direito Tributário, tais como impostos diretos e indiretos, fiscalidade e extrafiscalidade, progressividade e regressividade; no segundo, abordaremos dois princípios essenciais ao desenvolvimento da temática, quais sejam: o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Seletividade, apresentando a literatura sobre o assunto; no terceiro, trataremos do imposto indireto por excelência, o ICMS, o contexto e sua evolução histórica e hipótese de incidência; no quarto capítulo, analisaremos a capacidade do ICMS de atingir a Justiça Fiscal por meio da extrafiscalidade, ressaltando o impacto pernicioso desse imposto nos segmentos sociais mais pobres, bem como apresentaremos propostas de redução do impacto da incidência tributária sobre esses segmentos. Por fim, o quinto capítulo contém considerações finais.

1. ASPECTOS CONCEITUAIS EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Preliminarmente, discorrer-se-á acerca de alguns aspectos conceituais em direito tributário que são pertinentes à análise proposta neste trabalho. Saliente-se que este capítulo não tem por intuito realizar um estudo profundo acerca dos tópicos abaixo, e sim criar um embasamento teórico para discussão que será suscitada nos capítulos finais.

1.1. Impostos diretos e indiretos

A diferenciação entre impostos diretos indiretos e diretos está associada à possibilidade de transferência do seu ônus a terceiros.

Impostos diretos são aqueles que incidem diretamente sobre a renda e sobre o patrimônio, não configurando transferência do ônus tributário ao contribuinte. São aqueles impostos em que a tributação incide uma única vez, diretamente sobre o agente pagador. O exemplo mais comum de imposto direto é o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU).

Quanto aos impostos indiretos, caracterizam-se por admitir o repasse do encargo econômico do tributo a terceiro que não o sujeito passivo da obrigação. Como impostos indiretos, via de regra, incidem sobre o consumo, quem suporta o ônus econômico do tributo é o consumidor final, visto que o valor relativo ao imposto é embutido no preço do produto. O imposto indireto por excelência por é ICMS.

Destaque-se que o aumento da renda dos contribuintes e da riqueza da sociedade é proporcional ao aumento da arrecadação dos impostos diretos. Por outro lado, conforme há aumento do consumo e da circulação de mercadorias, aumenta-se também a arrecadação de impostos indiretos. Perceba que os impostos indiretos oneram de forma indiscriminada ricos e pobres, sem observar a capacidade contributiva do consumidor.

1.2. Fiscalidade e extrafiscalidade

Esta outra forma de classificação dos tributos relaciona-se com sua finalidade, ligando-se ao propósito previsto na Constituição.

Fiscalidade é o termo usado para designar característica a um tributo quando sua finalidade é precipuamente arrecadatória, procurando o Estado tão somente abastecer os cofres públicos a fim financiar suas atividades constitucionalmente estabelecidas. São tributos com finalidade fiscal o Imposto de Renda, IPVA, ITBI, entre outros.

Por outro lado, a extrafiscalidade é característica da tributação moderna, na qual se utiliza o tributo como mecanismo de intervenção na economia, para incentivar ou desestimular atividades e para reduzir as desigualdades sociais e regionais. Desta forma, diz-se que um tributo tem finalidade extrafiscal quando visa não apenas a arrecadação, mas quando busca, também, intervir na economia e no comportamento da sociedade. Alguns dos tributos extrafiscais são o IOF, IPI e ICMS (em razão da seletividade das alíquotas) e CIDE-Combustíveis. Ainda, segundo a ministra e professora Regina Helena Costa;⁷

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos do interesse público. A atividade tributante, assim, revela, simultaneamente, os aspectos fiscais e extrafiscais, podendo vislumbrar-se, em cada imposição fiscal, a predominância de um ou outro.

⁷ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 49.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Percebe-se, portanto, que em que pese não haver no ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente na Constituição, previsão expressa sobre a extrafiscalidade tributária, é plenamente possível a utilização dessa ferramenta, que está implícita na ordem tributária constitucional. Ainda, um tributo não terá, via regra, finalidade absolutamente extrafiscal, possuindo as duas características simultaneamente. O que pode ocorrer é a predominância de uma característica em detrimento da outra.

1.3. Progressividade e regressividade

Outra forma de classificação da tributação é no tocante à forma de incidência sobre a renda.

Impostos progressivos são aqueles que a alíquota aumenta conforme aumenta a base de cálculo do imposto, sendo que a estrutura tributária baseada em impostos progressivos onera proporcionalmente mais os segmentos sociais de maior poder aquisitivo. Segundo Hugo de Brito Machado,⁸ “o imposto progressivo é aquele cuja proporcionalidade é crescente na medida em que aumenta o valor da matéria tributada.” Ainda segundo o professor,⁹

A progressão, isto é, o crescimento da alíquota, pode ser simples ou graduada. Simples é aquela em que cada alíquota aplica-se a toda a matéria tributável. E graduada é aquela em que cada alíquota maior aplica-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar.

Em relação aos impostos progressivos, importante salientar que não se pode permitir que sejam indefinidamente progressivos, sob pena de, a certa altura, se atingir uma taxa de 100% e o imposto passar a caracterizar confisco.¹⁰ As alíquotas do imposto progressivo são crescentes até determinado momento, a partir do qual a alíquota passa a ser única. No exemplo mais comum de imposto progressivo, o Imposto de Renda da Pessoa Física possui alíquotas a faixa isenta, alíquotas de 7,5%, 15%, 22% e 27,5%, sendo esta última a alíquota “única” para base

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 318.

⁹ *Ibidem*, p. 318.

¹⁰ Confisco é o ato pelo qual o Fisco adjudica bens do contribuinte. A Constituição Federal de 1988 proíbe expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV).

de cálculo acima de R\$ 4.664,68.¹¹ Outros impostos progressivos são o ITR e o IPTU. Impostos progressivos estão diretamente relacionados ao conceito de impostos diretos, ou seja, recaem diretamente sobre o contribuinte final.

Quanto aos impostos regressivos, são aqueles em à medida que a renda aumenta, a carga do imposto diminui de forma proporcional, ou seja, tem relação inversa ao nível de renda do contribuinte. Os impostos indiretos são, em geral, regressivos, vez que o valor do tributo não leva em consideração a renda do consumidor, incidindo a mesma alíquota para todos os contribuintes, independentemente de sua capacidade contributiva (veremos esse princípio com mais detalhes a frente). Para esclarecer a questão, vejamos um exemplo.

Dois indivíduos, João, que possui renda mensal de R\$ 1.000,00 e Lucas, cuja renda mensal é de R\$ 2.000,00, decidem comprar uma bicicleta no valor de R\$ 500,00.

Supondo que o valor pago a título de imposto na bicicleta seja R\$ 75,00 (15% do valor do produto), é possível perceber que o valor do imposto – R\$ 75,00 – corresponde a 3,75% da renda de Lucas e a 7,5% da renda de João. E quanto maior for a renda do consumidor, menos gravosa será a incidência do imposto sobre sua renda.

Portanto, quando se fala em tributação regressiva, a conclusão é no sentido de que há um ônus proporcionalmente maior às pessoas com menor renda, ou menor capacidade contributiva. Exemplos de impostos regressivos são o ICMS e IPI, impostos indiretos incidentes sobre o consumo.

2. PRINCÍPIOS ORIENTADORES: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE

Princípios são normas abstratas que devem ser observadas quando da interpretação da lei, norteando sua aplicação e constituindo os fundamentos de determinado ramo do direito. No Direito Tributário, os princípios são normas constitucionalmente previstas que tem por objetivo limitar o poder de tributar, regular a competência tributária e resguardar os direitos dos contribuintes, em clara contraposição ao

¹¹ Dados atualizados extraídos do sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (IRPF – Imposto sobre a renda das pessoas físicas. *Receita Federal do Brasil*, 10 de julho de 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 6 jun. 2016).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

poder coercitivo do Estado de interferir no patrimônio do sujeito passivo, de modo que devem ser respeitados por todos os entes federativos, União, estados membros e municípios, bem como seus órgãos e autarquias.

Neste capítulo serão abordados dois princípios importantes para o desenvolvimento do tema debatido neste trabalho: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade.

2.1. Princípio da capacidade contributiva

Intimamente ligado à busca pela Justiça Fiscal, o princípio da capacidade contributiva remonta à Antiguidade grega,¹² sendo aplicado em Atenas por Sólon,¹³ que dividiu o povo em classes conforme o montante de imposto que deveriam pagar; ainda, a ideia de justiça como igualdade se revelava por meio da justiça comutativa, baseada nas trocas, em uma relação de igualdade entre os objetos trocados, em que se dava proporcionalmente ao que se recebia, e pela justiça distributiva, por meio da distribuição de honras e bens baseada nos méritos individuais, a fim de que cada um receba conforme seus esforços.¹⁴ Há relatos, ainda, de utilização desse princípio (ainda que de forma rudimentar) na Roma Antiga¹⁵ e na Idade Média,¹⁶ esta última famosa pela Magna Carta de 1.215,¹⁷ que limitou os poderes do monarca João Sem Terra ao prever que todas as prestações impositivas deveriam ser fixadas de forma módica.

Na Idade Moderna é possível encontrar menções à locução “capacidade contributiva” na *Elizabethen poor law*,¹⁸ havendo referência ao princípio também na

¹² Aristóteles. *Ética a Nicômaco*. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991 (Os pensadores; v. 2) Disponível em: <http://portalgens.com.br/portal/images/stories/pdf/aristoteles_etica_a_nicomaco_poetica.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2016.

¹³ SÓLON. *Biografia de Sólon*. Só Biografias, 2001. Disponível em: <<http://www.dec.ufcg.edu.br/biografias/Solon000.html>>. Acesso em: 1 jun. 2016.

¹⁴ RIBEIRO, José Aparecido Carlos. Op. cit., p. 1.

¹⁵ HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988. *Tributação em Revista*, Brasília, v. 25, p. 17-30, jul./set. 1998, p. 18.

¹⁶ Ibidem, p. 18.

¹⁷ Magna Carta. *Inglaterra*, 1215. Disponível em: <<http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do directo tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. Apud KARKACHE, Sergio. a aplicação do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas no Brasil. *Revista Virtual da AGU*, Brasília, v. 8, n. 77, junho de 2008. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521925>>. Acesso em: 25 jun. 2016, p. 1.

Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.¹⁹ No mesmo século Adam Smith²⁰ já preceituava que é necessário que os súditos de cada estado contribuam o mais possível para a conservação do governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado.

No Brasil, a primeira menção, de forma modesta, se dá com a Carta Imperial de 1824, art. 179, XV, observe:²¹

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte: (...) XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

Contudo, as Constituições subsequentes absteram-se de incluir na ordem jurídica o princípio da capacidade contributiva, fazendo pouca ou nenhuma menção ao preceito, em inconteste retrocesso face à tendência mundial. No entanto, reapareceu de forma explícita no ordenamento jurídico brasileiro em 1946, previsto no art. 202, que determinava que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.²² Contudo, apesar de protestos em contrário, o instituto foi novamente suprimido da legislação brasileira em 1965 por meio da Emenda Constitucional n. 18/65 (a mesma que constitucionalizou a regra da não cumulatividade do ICMS, como será visto no próximo capítulo), não estando presente, também, na Constituição de 1967. Não obstante, a Constituição Cidadã de 1988 consagrou o instituto, não tendo sido excluído até a presente data.

Previsto no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade contributiva é um dos corolários do Direito Tributário contemporâneo e também relevante instrumento de aplicação de um dos princípios basilares da

¹⁹ MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, v. 34, n. 136. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/315>>. Acesso em: 28 abr. 2016, p. 334.

²⁰ SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, v. 2.

²¹ BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Imperio do Brazil*. Rio de Janeiro, RJ, 22 de abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 30 maio 2016.

²² BRASIL. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 30 maio 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

democracia, o princípio da isonomia (art. 5º, *caput*, da CRFB). Vejamos o teor do art. 145, § 1º da CRFB:²³

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

(...)

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

A capacidade contributiva pressupõe uma relação jurídico-tributária na qual deverá ser observada no momento da instituição de tributos e de aplicação da lei tributária.

Na definição de Lodi,²⁴ “a Capacidade Contributiva consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação.”

Sua relação com o princípio da isonomia se dá pela premissa de que deve-se tratar os iguais de forma igual e de desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades, devendo o tributo ser cobrado de acordo com a possibilidade do contribuinte de suportar o ônus imposto pelo Estado-Fisco, sem ter que abrir mão de um mínimo existencial. Esta visão é compartilhada por Tipke,²⁵ que entende que normas (...) de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver.

O mínimo existencial deve corresponder à menor parcela necessária a uma existência digna e livre, levando-se em conta a situação familiar do indivíduo.

Brilhante é a comparação do jurista Luciano Amaro, que preleciona que “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde

²³ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

²⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 18, 2010, p. 7.

²⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 31.

não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.”²⁶ Por outro lado, deve ser incentivada a livre iniciativa e a produção de riqueza, de modo que o gravame não poderá atingir a totalidade dos bens do contribuinte, atuando como confisco, mas tão somente na medida suficiente para fazer frente ao pagamento do tributo.

Ainda, está intimamente ligado à busca pela Justiça Fiscal, pois é justo que aqueles que possuam mais riqueza paguem, proporcionalmente, mais tributos. A tributação surge como instrumento do Estado para realizar suas atividades essenciais constitucionalmente previstas visando o bem comum. Quanto ao conceito de “justiça”, é possível eleger como melhor definição de que esta busca dar a cada um o que lhe é devido, concretizando-se apenas mediante tratamento isonômico de todos, pois mais justa será a vida social quanto menos existirem desigualdades. A tributação é meio eficaz para se alcançar justiça, pois pagar tributos é um dever fundamental, um esforço coletivo em prol da diminuição das desigualdades e da construção de uma sociedade mais igualitária.

Voltando à leitura do art. 145, § 1º, perceba que apesar do dispositivo constitucional se referir apenas a impostos, a jurisprudência do STF vem se manifestando no sentido de o princípio da capacidade contributiva ser um comando dirigido ao legislador e estendendo sua aplicação às outras espécies tributárias:

IPVA. Progressividade. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.²⁷

Servidor público. Contribuição previdenciária. Alíquota progressiva. Impossibilidade. Precedentes. 1. Esta Corte já decidiu que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal).²⁸

²⁶ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 131.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 406.955-AgR. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, 21 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>>. Acesso em: 09 de junho de 2016.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 346.197-DF. Relator: Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, 12 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3076881>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Este também é o entendimento da doutrina:

Embora a Constituição (art. 145, § 1º) só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica (cf., por exemplo, art. 5º, LXXVII) ²⁹.

Outro ponto relevante diz respeito à diferenciação entre capacidade contributiva e capacidade econômica. Há grande divergência doutrinária a este respeito.

Ives Gandra³⁰ entende serem conceitos diferentes:

Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder.

Tipke³¹ relata a visão alemã, contudo entende que esta distinção não deveria ser relevante:

(...) os tributaristas alemães definem a capacidade contributiva como a capacidade de pagar impostos. E certo que eles partem do princípio de que a capacidade contributiva pressupõe capacidade econômica, mas não consideram a capacidade econômica na medida em que o contribuinte tem de sustentar a si mesmo e a outros, tem de cuidar e prover para si mesmo e para outros. (...) Esta versão corresponde à definição anglo-saxônica da *ability to pay*.

Em minha opinião não deveriam ser relevantes os distintos termos da lei. Desde que alguém deva sustentar a si mesmo e a outros, sua capacidade econômico-contributiva é restringida.

Via de regra, diz-se que capacidade econômica diz respeito à manifestação de riqueza do sujeito, e capacidade contributiva seria sua capacidade contribuir para o Estado. Contudo, a capacidade de contribuir para o Estado está diretamente ligada à manifestação de riqueza, visto que cada um deve contribuir proporcionalmente à sua riqueza, de modo que adotamos o entendimento de Tipke de que esta distinção não deve ser relevante para o propósito de alcançar a Justiça Fiscal.

²⁹ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 134.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, n. 2, julho a dezembro de 2003. Disponível em: <<http://esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/41/41>>. Acesso em: 14 jun. 2016, p. 86.

³¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 30-31.

Paulo de Barros Carvalho³² nos lembra da função distributiva da Capacidade Contributiva, perceba:

Ao recordar, no plano da realidade social, daqueles fatos que julga de porte adequado para fazer nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade. Tenho presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais se conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, valor em dinheiro. Colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza. Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionalmente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos diretos é de fácil observação. Como impostos diretos são aqueles que, via de regra, incidem sobre a renda e sobre o patrimônio, a verificação da capacidade de contribuir do sujeito é imediata, bastando analisar sua renda e aplicar o tributo conforme sua capacidade de contribuir, muitas vezes utilizando-se de alíquotas progressivas incidentes sobre base de cálculo também progressivas (ou seja, conforme há aumento da renda ou do patrimônio, maior será a alíquota incidente).

Contudo, quando se fala em impostos indiretos, é difícil de se inferir a capacidade contributiva do adquirente, visto que impostos indiretos incidem sobre produtos e serviços (consumo), e a aquisição de produtos e serviços não reflete a renda ou patrimônio do contribuinte, de modo que a capacidade contributiva se mostra inócua, permitindo que contribuintes com diferentes níveis de renda sejam tributados da mesma forma, afinal o imposto incidente é o mesmo para todos os contribuintes. O resultado, como anteriormente mencionado,³³ é que a população mais pobre suporta uma tributação mais gravosa que a população mais rica.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 215-216.

³³ Remeto o leitor ao capítulo 1, páginas 11 e 12.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Assim sendo, a doutrina majoritária e a esmagadora maioria dos acadêmicos e estudiosos do assunto veem no Princípio da Seletividade o remédio necessário e adequado para permitir a incidência da tributação de forma mais justa nos impostos indiretos sobre o consumo (IPI e ICMS), de forma a alcançar a Justiça Fiscal. O objetivo deste trabalho é justamente provar o contrário, como poderá ser visto no capítulo 4.

2.2. Princípio da seletividade

O princípio da seletividade não é estranho ao ordenamento jurídico brasileiro. Previsto no art. 15, § 1º da Constituição de 1946 sob a forma de isenção,³⁴ no Código Tributário Nacional (1966) e na Constituição de 1967, em ambos os casos disciplinava apenas o IPI. Somente com o advento da Constituição de 1988 que teve sua aplicação estendida ao ICMS. Hodiernamente, a seletividade tem previsão de aplicação no IPI, ICMS e ISSQN. O imposto sobre produtos industrializados está previsto no art. 153 da Constituição de 88:³⁵

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV – produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

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

Quanto ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (de competência dos municípios), sua previsão encontra-se no art. 156 da Constituição, porém a seletividade está prevista no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias,³⁶ incidindo sobre serviços supérfluos observe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a

³⁴ “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.” Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, art. 15, § 1º.

³⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

³⁶ *Ibidem*,

destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos.

O Princípio da Seletividade é aplicado nos tributos indiretos como forma de implementar o princípio da isonomia e da capacidade contributiva. Impera na doutrina a ideia de que a seletividade é meio de conquistar a Justiça Fiscal e aplicar a capacidade contributiva, vejamos:

(...) há vários modos diferentes através dos quais se revela e se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, dentre os quais: a) imunidade; b) isenção; c) seletividade; c) progressividade.³⁷

A regra em foco significa que o ICMS operará, também, como instrumento de extrafiscalidade, visando beneficiar os consumidores finais, que efetivamente absorvem o impacto econômico do imposto. Inegável, portanto, traduzir a seletividade uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte “de fato”.³⁸

O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa.³⁹

Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso de impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato”. (...) Aliás, é precisamente em atenção ao contribuinte “de fato” que se põe outra das vertentes da capacidade contributiva no campo dos impostos indiretos, ou seja, o princípio da seletividade, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem.⁴⁰

³⁷ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 51.

³⁸ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 282.

³⁹ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 573.

⁴⁰ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 133.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Este também é o entendimento de Sabbag,⁴¹ Tipke,⁴² e Torres.⁴³

Voltando à conceituação do princípio, ser seletivo significa fazer escolha fundamentada e criteriosa, escolher de um número ou grupo, pela aptidão, qualidade ou qualquer outro característico.⁴⁴

No que tange à seletividade, essa escolha se dará pelo critério da “essencialidade”, ou seja, há uma vinculação da carga tributária ao grau de essencialidade do produto tributado. Por esse critério, quanto mais essencial o produto, menor será a alíquota incidente. Em contrapartida, quanto mais supérfluo, maior será a alíquota. Vejamos o que prevê a Constituição Federal de 1988⁴⁵ acerca da seletividade no ICMS:

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

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

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

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

Desta forma, um bem considerado “essencial” sofrerá incidência suave ou nula, enquanto bens considerados “não essenciais” poderão sofrer incidência mais gravosa.

Ressalte-se que apesar da expressão “poderá”, o § 2º, inciso III do art. 155 é norma programática, devendo ser observada quando da regulação do ICMS, vinculando o legislador.

Outra observação cabível diz respeito ao caráter extrafiscal da seletividade. Como visto anteriormente, a extrafiscalidade se afasta da função meramente arrecadatória do tributo e tem como objetivo interferir no comportamento da sociedade. No caso do ICMS, pode-se citar, além do uso da seletividade como forma de amenizar a

⁴¹ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 168.

⁴² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 113.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 391.

⁴⁴ MICHAELIS Dicionário da Língua Portuguesa. *Selecionar*. São Paulo: Melhoramentos, 2016. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

⁴⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

regressividade do imposto, a interferência no comportamento da sociedade, como no caso do cigarro, que por ser um produto altamente cancerígeno, sofre incidência extremamente gravosa de ICMS, a fim de desestimular seu consumo.

Ademais, a seletividade como instrumento de extrafiscalidade teria, em tese, a finalidade tributar de forma menos onerosa a população mais pobre ao definir alíquotas mais suaves aos produtos considerados “essenciais”. Ocorre que, ainda assim, a tributação é proporcional, de forma que pessoas com rendas (e capacidades contributivas) distintas contribuirão o mesmo valor, em axiomática violação ao princípio da capacidade contributiva.

Sobre este assunto, dirija-se o leitor ao quarto e último capítulo, no qual serão abordadas as problemáticas da seletividade.

3. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

3.1. Contexto histórico e evolução

O ICMS, como conhecido na atualidade, é resultado de uma série de evoluções doutrinárias e legislativas. Inserido no ordenamento jurídico em 1922 pela União (Lei n. 4.625 de 1922) sob o nome “Imposto sobre Vendas Mercantis” (IVM), sua competência era dos Estados-membros e incidia sobre as operações de vendas, inaugurando a tributação sob o consumo em um país cuja principal fonte de arrecadação era o comércio exterior.

Inspirado nos impostos criados por França e Alemanha no pós-guerra, fora instituído por sugestão dos comerciantes, tendo em vista que, à época, era de interesse da classe a criação de um título de crédito especificamente vinculado às vendas de mercadorias (duplicata mercantil), motivo pelo qual foi sugerido a criação do IVM.

Contudo, a tributação sobre o consumo somente ganharia importância com a promulgação da Constituição Federal de 1934, visto que houve ampliação da incidência do IVM, passando a incidir, também, conforme art. 8º da referida Carta, sobre operações de venda e consignação. Vejamos seu teor:⁴⁶

⁴⁶ BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 29 abr. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:

I – decretar impostos sobre:

(...)

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

Estava criado o IVC – “Imposto sobre Vendas e Consignações” – caracterizado por ser plurifásico cumulativo, o qual demonstrou ser um imposto prejudicial à economia, principalmente aos setores industriais com ampla cadeia produtiva, visto que sua sistemática resultava na incidência do tributo em cada uma das etapas, criando um “efeito em cascata”, encarecendo o produto final, estimulando a concentração vertical da produção, ou seja, as indústrias passaram a realizar todas as etapas produtivas em seu próprio estabelecimento, desencorajando o empreendedorismo e a abertura de novas empresas.

Segundo entendimento do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho,⁴⁷ o IVC manifestava-se como “um tributo avelhantado, em cascata, propiciador de inflação, verticalizador de atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto”, e era alvo de críticas por parte dos juristas e estudiosos da época, os quais lograram êxito em seus pleitos e sensibilizaram o legislador quando, quase 25 anos depois, foi instituída a regra da não cumulatividade, aplicável, inicialmente, somente ao Imposto de Consumo (Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958).

Em 1965, durante o governo militar, foi designada Comissão para elaborar anteprojeto de reforma tributária, culminando na Emenda n. 18/65 à Constituição de 1946, a qual racionalizou e codificou o direito tributário, alçando à *status* constitucional a regra da não cumulatividade, possibilitando dedução do valor do imposto incidente na operação anterior do devido na operação seguinte, nos moldes do TVA francês e IVA europeu.⁴⁸

Baleeiro⁴⁹ vislumbrou a mudança proporcionada pela EC 18/65 do seguinte modo:

⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 333.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 334.

⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367.

Do ponto de vista econômico, o ICM é o mesmo IVC, que concorria com cerca de $\frac{3}{4}$ partes da receita tributária dos Estados-Membros. Arguia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo *nomem júrís*, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: introdução da mercadoria no circuito comercial.

A Emenda 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do IVC era o contrato de compra e venda, o negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais e só eles.

A Emenda 18 e a Emenda 1/69 deram para o fato gerador do ICM o mesmo que o legislador ordinário fixara há muitos anos para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de imposto sobre produtos industrializados; o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para o negócio. Mas o IPI incide também na saída da alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas. Acontece praticamente o mesmo com o ICM.

Resumidamente, as principais modificações inseridas pela reforma foram:

- I) Transferência para a União do Imposto de Exportação (anteriormente de competência estadual) e do Imposto Territorial Rural (antes administrado pelos municípios);
- II) a criação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), substituindo o citado Imposto sobre o Consumo (IC), ambos de competência da União;
- III) criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), não cumulativo, em substituição ao antigo Imposto sobre Vendas de Mercadorias (ICM), sendo mantida a competência estadual;
- IV) criação do Imposto sobre Serviços, de competência municipal.

Acerca do novo imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, este inspirado, como já dito, no modelo europeu, não considerou que as nações europeias são, em geral, estados unitários, inexistindo estados-membros, ficando a competência para cobrá-los nas mãos do Poder Central. Ainda, o imposto sobre o consumo no Brasil dava-se (e ainda se dá) nas três esferas de poder, União, estados-membros e municípios, advindo, dessas dificuldades, o que Sacha Calmon chama de “perversões”, quais sejam:⁵⁰

⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 334.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A) O ICM, por sua natureza um imposto global sobre circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, sobrepõe-se ao IPI federal (ex-imposto de consumo, tributando indiretamente os produtos industrializados) e ao ISS municipal (que conservava sua em base tributável parte dos serviços ligados à produção, antes tributados pelo imposto sobre indústrias e profissões). A realidade de um país federativo com três ordens de governo impunha-se desafiadora.

B) O ICM, por ser, na genealogia dos IVAs, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não cumulativo, viu-se – o imposto deveria ser da União – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter ‘perfil nacional’ uniforme. A consequência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que se submeter a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resolução do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais paraninfados pelos Estados de *per se*, foram ideados os Convênios de Estados-Membros, espécies de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

C) Dadas a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do País e a ânsia generalizada dos estados de se desenvolverem, o ICM, já esparramado sobre um mapa de 23 estados e mais 4 mil municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico, se bem que, em parte, contidas pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com as ânsias de crescimento dos estados e a profunda diversidade econômica dos ‘países’ componentes da federação.

Apesar das vigorosas críticas ao modelo adotado, com a convocação da Assembleia Nacional Constituinte em 1987, instituiu-se o ICMS, sucessor do ICM, ampliando sua incidência, alcançando fatos geradores anteriormente sujeitos a outros impostos, tais como serviços de transporte intermunicipal e interestadual, serviços de comunicação, energia elétrica e combustíveis e, apesar de aperfeiçoado, quanto à competência, foi mantido quase nos mesmos moldes, sujeito às mesmas críticas e defeitos de seu antecessor.

3.2 O ICMS na Constituição de 1988

Presente no ordenamento jurídico brasileiro desde 1922, sob outras denominações, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação hoje atende pela sigla ICMS e é responsável por arrecadar R\$384,3 bilhões,

representando, sozinho, 6,96% do PIB e 20,8% da arrecadação brasileira.⁵¹ Em nível estadual, representa 81% da arrecadação do Rio de Janeiro.⁵²

Previsto no art. 155, inciso II e § 2º da Constituição Federal de 1988, e disciplinado pela Lei Complementar 87/1996, a instituição e arrecadação do ICMS compete aos Estados e Distrito Federal, tendo como características básicas, entre outras, a não cumulatividade e a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços. Observe⁵³ (atente-se ao § 2º, III, pois será importante a frente):

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

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

III – **poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;** (grifou-se)

Em razão do processo democrático pela qual foi criada a atual Magna Carta, no qual os principais atores eram políticos, é possível presumir os diversos tipos de pressão oriundos dos mais variados grupos da sociedade, sendo os principais aqueles formados pelos estados e pelos municípios, que desejam maior autonomia, prevalecendo, em especial, a vontade dos estados-membros, conforme relata Sacha Calmon:⁵⁴

Sobre a nossa Constituinte – compromissória aqui e radical acolá – convergiram pressões altíssimas de todas as partes. Dentre os grupos de pressão, há que destacar o dos Estados-Membros em matéria tributária, capitaneada pela tecnoburocracia

⁵¹ SANTANA, Irailson Calado (Org.). Op. cit., p. 5, 17 e 22.

⁵² Dados aproximados, extraídos do sítio eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro. (DADOS sobre a arrecadação – tabelas e gráficos. *Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, 1999 a 2016. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigation8/coluna1/Arquivos?_afrLoop=17053821358000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A100672&_adf.ctrl-state=u4mw0m14p_82>. Acesso em: 20 maio 2016).

⁵³ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 336.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

das Secretarias de Fazenda dos Estados. E surge o ICMS, outra vez à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências europeias e já caldeados pela vivência de 23 anos de existência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados.

Não obstante, o novo imposto englobou três impostos federais sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, e minerais, baseando-se na premissa de tais bens são mercadorias que circulam. Ainda, para Roque Carrazza,⁵⁵ o ICMS abrange em sua composição ao menos cinco impostos diferentes (cinco hipóteses de incidência distintas), quais sejam: imposto sobre circulação de mercadorias (operações mercantis – compreendendo, também, imposto incidente sobre entrada de mercadorias do exterior); imposto sobre produção, circulação, distribuição, consumo e importação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, bem como de energia elétrica; imposto sobre serviços de comunicação; imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Sobre tal “unificação”, Roque Carrazza⁵⁶ afirmar causar grande confusão dispensar o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos alcançados pelo ICMS. No entanto, foge ao escopo deste trabalho examinar as discussões e consequências jurídicas acerca da opção feita pelo constituinte de aglutinar as citadas hipóteses de incidência no ICMS, sendo este capítulo mera exposição teórica acerca do IMCS a fim de que o leitor possa ter uma base teórica para compreender a análise crítica, presente nos capítulos finais, feita a uma das características do supracitado imposto.

3.3. Hipótese de incidência

A seguir, discorrer-se-á quanto à hipótese de incidência, item que, apesar de extenso, é de suma importância para que seja possível constatar a abrangência do imposto.

3.3.1. Critério Material (*fato gerador*)

O critério material expressa um comportamento, um fato previsto em lei que, uma vez realizado pelo sujeito passivo, dará ensejo ao nascimento da obrigação

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 37.

tributária. Quanto ao ICMS, extrai-se da Constituição Federal de 1988 seis hipóteses de incidência, quais sejam:

- I) Operações de circulação de mercadorias: consiste em um negócio jurídico regulado pelo direito que implique mudança da titularidade da mercadoria, negociados com habitualidade e/ou grande volume. Observa-se que a simples circulação ou transferência de titularidade da mercadoria não dá ensejo à incidência do ICMS, sendo necessário o intuito comercial, a distribuição para consumo;
- II) Serviços de transporte intermunicipal e interestadual: trata-se da prestação onerosa, em regime de direito privado, de transporte entre municípios ou entre estados. Cumpre mencionar que, segundo entendimento do STF, não incide ICMS sobre prestação de serviço de transporte aéreo (ADI 1.600/DF). Ainda, na prestação de serviço de transporte municipal incide ISS.
- III) Energia elétrica: previsto no § 3º do art. 155, incide ICMS sobre operações relativas à energia elétrica, sendo que, segundo a Súmula 391 do STJ, incidirá sobre a demanda de potência efetivamente utilizada;
- IV) Serviço de Comunicação: regulamentada pela LC 87/96, incidirá sobre a prestação de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, sendo indispensável a existência de uma fonte emissora, uma fonte receptora e de mensagem transmitida pelo prestador, não incidindo sobre provedores de *internet*;
- V) Derivados de petróleo, combustíveis e minerais: quanto ao lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, incidirá sobre suas operações uma única vez (de forma monofásica). Quanto aos minerais, incide sobre operações de circulação. Ressalte-se que ao ouro, quando considerado como ativo financeiro ou instrumento, incidirá IOF-ouro, e não ICMS;
- VI) Importação de bens: com a edição da EC 33/2001, incidirá ICMS sobre toda e qualquer importação de bens ou mercadorias, inclusive sobre aqueles que sejam para uso próprio, não havendo necessidade de o importador ser contribuinte habitual do ICMS (art. 122, § 2º, IX, “a” da CRFB).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

3.3.2 *Critério temporal*

É o momento em que se considera ocorrido, no mundo dos fatos, a situação definida pelo legislador como fato gerador. No caso em tela, considera-se ocorrido o fato gerador:

- I) Nas operações de circulação de mercadorias, considera-se ocorrido no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte (enquadra-se aqui operações relativas a energia elétrica);
- II) Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, considera-se ocorrido no início da prestação do serviço;
- III) Quanto aos serviços de comunicação, deverá ser recolhido quando da efetiva ocorrência do fato gerador;
- IV) Quanto à importação de mercadorias, segundo súmula 661 do STF, é legítima a cobrança por ocasião do desembaraço aduaneiro.

3.3.3. *Critério espacial*

Trata-se do local no qual o fato, previsto na hipótese normativa, realiza-se; é a delimitação geográfica da ocorrência do fato gerador do tributo. Conforme previsão do art. 11 da LC 87/96, no tocando às Operações de Circulação de mercadoria, o estado (ou distrito federal) competente para o recolhimento do tributo será, via de regra, aquele onde se encontrar o estabelecimento no momento da ocorrência do fato gerador. Quando tratar-se de importação de bens ou produtos, será competente o estado do estabelecimento onde ocorrer a entrada física, ou do domicílio do adquirente.

Quanto às operações interestaduais de energia elétrica e lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, compete ao estado onde estiver localizado o adquirente. Quanto às operações relativas a minerais, considera-se competente o estado onde tenha sido extraído.

Quanto às Operações de Serviço de Transporte, em geral, será competente o Estado ou Distrito Federal onde tenha início a prestação do serviço.

Tratando-se de prestação de serviço de comunicação, considera-se competente para o recolhimento do imposto aquele da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12 da LC 87/96 ou onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.

3.3.4. Critério pessoal

O critério pessoal aponta os sujeitos da relação jurídico-tributária estabelecida quando da ocorrência do fato gerador. O sujeito ativo será a pessoa jurídica de direito público competente para exigir o cumprimento da prestação pecuniária (pagar o tributo), enquanto o sujeito passivo será o contribuinte do qual poderá se exigir o pagamento do tributo, aquele sujeito que pratica o fato gerador. No entanto, há casos em que a lei atribui a terceiro a qualidade de sujeito passivo. No caso do ICMS estes papéis estão dispostos da seguinte forma:

- I) Sujeito ativo: será Distrito Federal ou Estado no qual se verificar a hipótese de incidência e, no caso de uma mercadoria vinda do exterior, será competente o Estado no qual estiver o estabelecimento do importador, como pode-se observar no art. 155, § 2º, IX, “a”, da CRFB⁵⁷:

Art. 155. (...) a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. (...)

- II) Sujeito passivo: Conforme disposto nos art. 155, § 2º, XII, “a”, da CRFB e art. 4º da LC n. 87/96, devem recolher o ICMS as pessoas que realizarem operações de circulação de mercadorias, prestarem serviços de transporte interestadual e intermunicipal, importadores de bens de qualquer natureza, executarem serviços de comunicação. Ainda, devem recolher ICMS aqueles que se enquadrem na descrição do parágrafo único do art. 4º da LC n. 87/96⁵⁸, vejamos:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

⁵⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 30 maio 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

3.3.5. Critério Quantitativo

Critério pelo qual é possível determinar a exata quantia que deverá ser paga pelo contribuinte, sendo apurado a partir de duas grandezas: base de cálculo e alíquota. Base de cálculo é a grandeza econômica na qual incide o tributo. Já alíquota é a fração da base de cálculo que determina o valor a ser pago pelo contribuinte, sendo geralmente expressa por meio de um percentual.

A Base de Cálculo consistirá no valor operação, no caso de operação de circulação de mercadoria, no valor do bem importado ou no preço do serviço, no caso de transporte e de comunicação (art. 13 da LC n. 87/96). No que tange às alíquotas, as alíquotas do ICMS têm valores diferenciados em razão do *princípio da seletividade* e da existência de alíquotas internas e interestaduais. Ademais, pela leitura do art. 155, § 2º, IV e V da CRFB, percebe-se que o Senado Federal estabelecerá, por Resolução, as alíquotas mínimas e máximas.

4. ANÁLISE CRÍTICA DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS COMO INSTRUMENTO PARA ATINGIR A JUSTIÇA FISCAL

A Constituição de 1988 buscava fortalecer o federalismo e proporcionar maior autonomia fiscal aos estados e municípios. Uma das medidas foi a ampliação da base do antigo ICM e do ISS, transferindo suas competências da União para Estados e Municípios, respectivamente. Neste mesmo período, países desenvolvidos buscavam estimular a competitividade do setor produtivo ao amenizar os efeitos da tributação sobre bens e serviços, enquanto o Brasil, na contramão desta tendência, crescia a tributação cumulativa e incidente sobre o consumo, comprometendo a qualidade do nosso sistema tributário.

Segundo dados da Receita Federal,⁵⁹ em 2014 foram arrecadados aproximadamente R\$ 1,85 trilhão (33,47% do PIB), dos quais 18,02% advieram da tributação sobre a renda, 4,17% sobre a propriedade e 51,02% da tributação sobre bens e serviços (consumo). Dentre os países da OCDE, o Brasil é o que possui a maior carga tributária incidente sobre o consumo, em uma lista de 26 países, está em 25º lugar quanto à tributação sobre a renda lucro e ganho de capital (a frente apenas da Turquia) e 15º lugar quanto à tributação sobre a propriedade.⁶⁰

O ICMS, sozinho, representou 20,8% da arrecadação total do país naquele ano, a maior arrecadação isolada, como poderá ser observado na tabela a seguir:

⁵⁹ SANTANA, Irailson Calado (Org.). Op. cit., p. 1 e 9.

⁶⁰ Ibidem, p. 11-12.

Tabela 1. Receita Tributária por Tributo e por Competência – 2013 e 2014**Receita Tributária por Tributo e Competência - 2013 e 2014**

Tributo/Competência	2013			2014		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.740.419,49	33,74%	100,00%	1.847.739,70	33,47%	100,00%
Tributos do Governo Federal	1.200.167,87	23,27%	68,96%	1.265.056,19	22,91%	68,47%
Orçamento Fiscal	419.477,81	8,13%	24,10%	446.577,74	8,09%	24,17%
Imposto de Renda	298.881,10	5,79%	17,17%	319.529,95	5,79%	17,29%
Pessoas Físicas	24.188,33	0,47%	1,39%	25.782,09	0,47%	1,40%
Pessoas Jurídicas	109.316,36	2,12%	6,28%	109.019,96	1,97%	5,90%
Retido na Fonte	165.376,40	3,21%	9,50%	184.727,89	3,35%	10,00%
Imposto sobre Produtos Industrializados	42.922,81	0,83%	2,47%	49.201,55	0,89%	2,66%
Imposto sobre Operações Financeiras	29.417,36	0,57%	1,69%	29.756,15	0,54%	1,61%
Impostos sobre o Comércio Exterior	36.973,80	0,72%	2,12%	36.773,72	0,67%	1,99%
Taxas Federais	4.981,14	0,10%	0,29%	4.875,34	0,09%	0,26%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	3.366,91	0,07%	0,19%	3.197,68	0,06%	0,17%
Contrib. Custeio Pensões Militares	2.170,71	0,04%	0,12%	2.343,24	0,04%	0,13%
Imposto Territorial Rural	763,97	0,01%	0,04%	900,12	0,02%	0,05%
Orçamento Seguridade Social	642.705,41	12,46%	36,93%	666.246,45	12,07%	36,06%
Contribuição para a Previdência Social (1)	298.129,37	5,78%	17,13%	319.451,13	5,79%	17,29%
Cofins (2)	197.545,45	3,83%	11,35%	194.696,29	3,53%	10,54%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	61.686,58	1,20%	3,54%	62.331,83	1,13%	3,37%
Contribuição para o PIS/Pasep	50.519,56	0,98%	2,90%	51.441,22	0,93%	2,78%
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	24.386,33	0,47%	1,40%	26.808,87	0,49%	1,45%
Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	4.054,93	0,08%	0,23%	4.768,78	0,09%	0,26%
Contrib. Partic. Seguro DPVAT	3.987,89	0,08%	0,23%	4.145,15	0,08%	0,22%
Contribuições Rurais	1.354,87	0,03%	0,08%	1.496,10	0,03%	0,08%
Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	1.040,43	0,02%	0,06%	1.107,08	0,02%	0,06%
Demais	137.984,66	2,68%	7,93%	152.232,00	2,76%	8,24%
Contribuição para o FGTS (5)	98.044,57	1,90%	5,63%	108.781,72	1,97%	5,89%
Salário Educação (3)	16.560,53	0,32%	0,95%	18.410,69	0,33%	1,00%
Contribuições para o Sistema S	15.351,17	0,30%	0,88%	16.884,42	0,31%	0,91%
Cide Combustíveis	734,44	0,01%	0,04%	25,71	0,00%	0,00%
Cide Remessas	2.233,17	0,04%	0,13%	2.498,74	0,05%	0,14%
Outras Contribuições Federais (4)	1.642,45	0,03%	0,09%	2.635,56	0,05%	0,14%
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.556,53	0,03%	0,09%	1.628,14	0,03%	0,09%
Receita da Dívida Ativa (não alocável)	579,19	0,01%	0,03%	-40,93	0,00%	0,00%
Contrib. S/Rec.Concess.Permiss.Energ.Elet.	749,21	0,01%	0,04%	813,45	0,01%	0,04%
Cota-Parte Contrib. Sindical	533,40	0,01%	0,03%	594,50	0,01%	0,03%
Tributos do Governo Estadual	438.927,21	8,51%	25,22%	468.319,34	8,48%	25,35%
ICMS	363.189,92	7,04%	20,87%	384.286,91	6,96%	20,80%
IPVA	29.232,08	0,57%	1,68%	32.452,96	0,59%	1,76%
ITCD	4.142,18	0,08%	0,24%	4.698,16	0,09%	0,25%
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	16.499,33	0,32%	0,95%	19.528,99	0,35%	1,06%
Outros Tributos Estaduais	25.863,71	0,50%	1,49%	27.352,32	0,50%	1,48%
Tributos do Governo Municipal	101.324,41	1,96%	5,82%	114.364,17	2,07%	6,19%
ISS	48.300,53	0,94%	2,78%	55.390,16	1,00%	3,00%
IPTU	24.389,17	0,47%	1,40%	27.975,93	0,51%	1,51%
ITBI	9.982,66	0,19%	0,57%	11.050,25	0,20%	0,60%
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	7.773,88	0,15%	0,45%	8.103,97	0,15%	0,44%
Outros Tributos Municipais	10.878,17	0,21%	0,63%	11.843,86	0,21%	0,64%

Fonte: SANTANA, Irailson Calado (Org.). *Op. Cit.* p. 15.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Como pode-se inferir a partir dos dados apresentados, a arrecadação brasileira é profundamente baseada nos impostos sobre o consumo, especialmente os estados, que são extremamente dependentes do ICMS.

Conforme explicado anteriormente, impostos sobre o consumo são impostos indiretos, nos quais o ônus tributário recai sobre o consumidor final, e via de regra incidem de forma proporcional, visto que não levam em conta a capacidade contributiva do consumidor.

Serão seletivos, possuindo alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade do bem a fim de, na teoria, aplicar o princípio da capacidade contributiva e diminuir o ônus sobre os mais pobres.

Contudo, não é isto que se observa. É possível verificar que o sistema tributário brasileiro é extremamente regressivo, mesmo utilizando-se do princípio da seletividade. Na verdade, a distribuição do ônus tributário não se mostra homogênea, mas sim como mais gravosa aos mais pobres, aumentando as desigualdades sociais existentes no Brasil, falhando em efetivar a justiça fiscal e a redistribuição da renda. O ICMS é grande responsável por tais consequências, pois, como visto na tabela e dados acima, responde por 1/4 da arrecadação brasileira e atinge todas as faixas de renda, inclusive os isentos de pagamento de imposto de renda, uma vez que incide sobre o consumo, e mesmo os mais pobres necessitam comprar alimentos, vestuário, entre outros itens necessários à manutenção de um mínimo existencial.

Estudos de Ribeiro,⁶¹ assessor técnico da Secretaria do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) da Presidência da República, mostram que famílias com renda de até 2 salários mínimos comprometeram, em 2008, 53,9% da renda com tributos, enquanto famílias com renda acima de 30 salários mínimos pagam aproximadamente 29%, ou seja, gastam um valor menor da renda familiar com o pagamento de tributos. Em termos absolutos, famílias com menores rendas tem incidência tributária mais gravosa, ou seja, pagam proporcionalmente mais impostos que do que famílias mais abastadas, o que reduz de forma significativa seu poder de compra e sua qualidade de vida.

Como poderá ser observado na tabela a seguir, conforme há aumento da faixa de renda, há diminuição da incidência tributária (em termos absolutos), bem como diminuição dos dias trabalhados para pagar tributos.

⁶¹ RIBEIRO, José Aparecido Carlos. et al. Op. cit., p. 4.

Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

Figura 2. Brasil – Distribuição da Carga Tributária Bruta segundo faixa de salário mínimo.

Fonte: RIBEIRO, José Aparecido Carlos. et al. Op. cit. p. 4.

Ante os dados expostos, é possível afirmar com convicção que o sistema tributário brasileiro como existente atualmente, com uma arrecadação majoritariamente oriunda dos impostos indiretos incidentes sobre o consumo, onera de forma mais gravosa justamente aqueles que deveria beneficiar: a população carente que depende do salário mínimo para sobreviver.

Quanto à seletividade, esta também não cumpre seu papel. Estudos⁶² mostram que, na realidade, a incidência efetiva dos tributos sobre a renda da população diverge daqueles que defendem a seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal, revelando, ainda, que o governo tributa maciçamente bens que intenciona suavemente tributar ou isentar.

Além disso, observou-se que bens que representam grande fração do orçamento das famílias mais pobres, tais como vestuário e alimentação, possuem alíquotas efetivas ainda mais altas do que alíquotas nominais, ou seja, mesmo em casos de bens ditos “essenciais” em que há a intenção de se tributar de forma mais suave, o consumidor mais pobre sentirá como se mais gravosa fosse (no caso do ICMS existe o agravante de se incluir o valor do imposto na base de cálculo, o chamado “cálculo por dentro”).

⁶² SIQUEIRA, Rozane B. de; NOGUEIRA, José R.; SOUZA, Evaldo S. de. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, p. 513-544, setembro de 2001, p. 30. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003471402001000400004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 19 jun. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Cabe ressaltar as enormes distorções existentes nas legislações estaduais acerca do que é considerado “essencial”. A energia elétrica é o exemplo mais claro da inobservância ao princípio da seletividade, visto que em alguns estados a alíquota aplicável chega a 27%. Entender que energia elétrica na sociedade atual é um item supérfluo é injustificável. Itens como cerveja e refrigerantes na maioria dos estados possuem alíquotas menores do que as aplicadas à energia elétrica, o que demonstra a patente inobservância ao princípio da seletividade.

Ainda, há de se mencionar a grande perda de arrecadação decorrente da aplicação do princípio da seletividade, pois indivíduos que teriam condições financeiras de pagar uma alíquota mais gravosa (resultando em maior arrecadação naquela operação) pagam alíquotas mais suaves.

Por exemplo, na situação criada no capítulo 1, dois indivíduos que possuem rendas diferentes⁶³ (e, portanto, capacidades contributivas diferentes) pagarão a mesma alíquota (baixa) sobre um bem considerado essencial, quando Lucas poderia pagar uma alíquota maior, gerando maior arrecadação. Grosseiramente falando, se pessoas ricas pagassem as alíquotas cheias, essa diferença na arrecadação poderia ser usada para melhorar a qualidade de vida dos mais pobres (por meio de programas sociais, por exemplo), havendo um retorno dos valores pagos a título de impostos, mesmo que os mais pobres pagassem, também, a alíquota “cheia” (contudo esta não é a sugestão proposta neste trabalho, conforme poderá ser verificado a frente).

Esta visão é endossada por De La Feria e Krever,⁶⁴ que entendem que as isenções⁶⁵ ao imposto sobre consumo geram uma perda significativa de arrecadação ao Estado, perda esta que em muitas vezes excede o benefício obtido pela população de baixa renda.

⁶³ João, que possui renda mensal de R\$ 1.000,00 e Lucas, cuja renda mensal é de R\$ 2.000,00. Cap. 1, p. 12.

⁶⁴ de la Feria, Rita; KREVER, Richard. *Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT*. Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 25 de dezembro de 2012, p. 23. Disponível em: <<http://www.sbs.ox.ac.uk/ideas-impact/tax/publications/working-papers/ending-vat-exemptions-towards-post-modern-vat>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

⁶⁵ Os autores chamam as diferentes alíquotas existentes nos países membros da União Europeia de “isenções”, visto que, via de regra, alíquotas mais baixas poderiam ser mais altas, mas servem para isentar daquele ônus tributário determinado grupo.

Este entendimento é particularmente interessante quando se percebe que estas isenções não têm cumprido seu papel de diminuir a regressividade dos impostos sobre consumo, em especial o ICMS (equivalente ao VAT europeu), bem como não tem alcançado a distributividade e a justiça fiscal.

Portanto, é necessário reconhecer que a extrafiscalidade do ICMS, concretizada pelo Princípio da Seletividade, utilizada como instrumento de consecução da Justiça Fiscal não é eficaz e nem mesmo produz os efeitos desejados.

Alíquotas diferenciadas trazem prejuízo à arrecadação e, devido à complexidade do sistema do ICMS, empresários despendem muito dinheiro somente para pagar o tributo.

Segundo estudos do projeto *Doing Business*,⁶⁶ em um *ranking* de 189 países, o Brasil está no primeiro lugar isolado no tempo gasto pelos empresários para preparar, declarar e pagar impostos, destinando 2.600 horas anuais para esta tarefa. Cabe mencionar que no segundo colocado, a Bolívia, gasta-se 1.025 horas anuais, menos da metade do tempo gasto pelos empresários brasileiros. Esta peculiaridade auxilia a encarecer o produto final, onerando ainda mais o contribuinte de baixa renda.

Ademais, como a seletividade incide em razão do produto, e não da pessoa, e incidência é proporcional ao preço do produto, o que, como já extensamente discutido, onera mais o pobre, visto que não leva em consideração a capacidade contributiva do consumidor.

Em resumo: a seletividade, além de não ser observada pelos legisladores (vide o caso da energia elétrica), de trazer prejuízos à arrecadação, não atender à capacidade contributiva, também não cumpre sua função de minorar a regressividade dos impostos indiretos e de servir de instrumento para concretização da justiça fiscal

A seguir são propostas duas possíveis soluções à deficiência do sistema tributário brasileiro, a fim de extinguir, ou ao menos diminuir, o excessivo ônus que recai sobre a população de baixa renda brasileira.

⁶⁶ O projeto *Doing Business*, ligado ao Grupo Banco Mundial, mede, analisa e compara as regulamentações aplicáveis às empresas e o seu cumprimento em 189 economias e cidades selecionadas nos níveis subnacional e regional. (PAGAMENTO de impostos. *Doing Business*, Grupo Banco Mundial, 2016. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/explortopics/paying-taxes#close>>. Acesso em: 25 jun. 2016).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

4.1. Propostas para minorar a incidência tributária gravosa sobre os mais pobres

Ressalte-se que, idealmente, a competência para a instituição e cobrança do ICMS deveria ser da União, acabando com as guerras fiscais (que trazem grande prejuízo à arrecadação dos estados), juntamente com a unificação do IPI, ICMS e ISS em um imposto sobre valor agregado não cumulativo. Contudo, estes assuntos fogem ao escopo deste trabalho, servindo apenas como complemento às soluções abaixo.

4.1.1. Alíquota única

Apesar de não resolver de forma definitiva a questão da regressividade, é a solução mais fácil de ser implementada, podendo ser efetivada ainda que a competência de instituição do ICMS permaneça com os estados-membros. Como o próprio nome diz, sugere-se a implementação de uma alíquota única para todas as operações sujeitas à incidência de ICMS, entre 5 e 10%, alíquota relativamente baixa, mas que diminuiria o ônus tributário sobre os menos favorecidos, pois ninguém consome apenas itens da cesta básica.

A lógica é que uma alíquota única diminui os custos do pagamento do imposto pelos empresários, fazendo com que o custo do produto final diminua, aumentando o consumo e, conseqüentemente, a arrecadação.

Uma tributação mais simples diminui, também, os custos do Estado com a arrecadação e facilita a fiscalização, o que, no final, também aumenta a arrecadação do Estado, possibilitando a diminuição das alíquotas, gerando um ciclo virtuoso que minora a regressividade do sistema tributário.

A desvantagem reside no fato que a implementação desta possível solução não extingue a regressividade dos tributos indiretos e permanece sem caráter pessoal, eis que não seria determinado segundo a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, não implementa a justiça fiscal.

Contudo, ao menos possibilita a minoração das alíquotas e a diminuição do ônus tributário sobre a população de baixa renda.

4.1.2. Criação de um sistema de restituição

Esta possível solução exigiria maior boa vontade do ente competente para instituição e cobrança do imposto, contudo, na visão da autora, é a melhor solução a longo prazo.

Registre-se que já existe mecanismo similar implantado no estado de São Paulo (programa Nota Fiscal Paulista)⁶⁷ e no Distrito Federal (programa Nota Legal).⁶⁸

Na proposta em tela, o consumidor forneceria seu CPF para emissão da Nota Fiscal, pagando a alíquota máxima definida pelo Senado Federal (conforme previsto no art. 155, § 2º, IV da Constituição Federal).⁶⁹ O ente competente para instituição do imposto deveria possuir um sistema eletrônico para que os contribuintes insiram seus dados e, por meio do CPF e dados da Receita Federal, seria determinada alíquota calculada em função de sua renda e capacidade contributiva. Se esta alíquota fosse menor do que a utilizada no momento da compra (alíquota máxima), o contribuinte teria direito à restituição dos valores da diferença entre a alíquota paga e a alíquota calculada, sendo esta restituição efetuada em prazo razoável por meio de bancos ou creditada na conta do contribuinte. A compensação também poderia ser realizada (para impostos do mesmo ente tributante).

A vantagem desta hipótese figura no fato de a capacidade contributiva de cada cidadão seria levada em consideração no pagamento do imposto (ainda que não no momento do pagamento). Ainda, ocorreria maior transparência, pois o contribuinte saberia exatamente o montante pago a título de imposto, e diminuiria a sonegação, aumentando a arrecadação do tributo (visto que todos exigiriam nota fiscal para a restituição do imposto).

⁶⁷ “O Programa Nota Fiscal Paulista devolve até 20% do ICMS efetivamente recolhido pelo estabelecimento a seus consumidores. Ele é um incentivo para que os cidadãos que adquirem mercadorias exijam do estabelecimento comercial o documento fiscal. Os consumidores que informarem o seu CPF ou CNPJ no momento da compra poderão escolher como receber os créditos e ainda concorrerão a prêmios em dinheiro.” (NOTA Fiscal Paulista. *Secretaria da Fazenda*, Governo do Estado de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/default.asp>>. Acesso em: 19 jun. 2016).

⁶⁸ “Consumidor, exija o documento fiscal referente às suas aquisições e receba créditos para abatimento de IPTU e de IPVA ou recebimento em dinheiro, por meio de depósito bancário em conta corrente ou poupança, caso não seja contribuinte daqueles impostos! O Programa NOTA LEGAL do Distrito Federal permite que consumidores pessoa física e empresas optantes pelo Simples Nacional possam recuperar parte do ICMS e do ISS efetivamente recolhido pelos estabelecimentos fornecedores ou prestadores de serviço.” (NOTA Legal: Fique por dentro. *Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal*. Distrito Federal, 2016. Disponível em: <http://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772>. Acesso em: 22 jun. 2016).

⁶⁹ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, IV: “resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A desvantagem encontra-se na dificuldade que enfrentariam estabelecimentos menos modernizados, o fato de que grande parte da população brasileira é analfabeta,⁷⁰ conhecendo pouco (ou nada) de como manejar um computador, o que seria um empecilho à restituição. Para minimizar esta situação, o ente poderia disponibilizar atendimento presencial a fim de que a restituição fosse efetuada. Em contrapartida, o projeto de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) já está em processo de implantação no país. À época de sua conclusão, haveria maior facilidade para implementação da proposta de restituição de impostos.

Uma variante desta solução, que em médio prazo poderá ser extremamente viável, seria que o próprio programa que emite nota fiscal pesquisasse o CPF do consumidor e, mediante prévio cálculo pela Receita, já tivesse acesso à alíquota que deveria ser cobrada daquele CPF. Claro que esta hipótese exige conexão com a *internet*, e nem todos os estabelecimentos possuem acesso à rede. O ideal seria uma junção destes dois sistemas de restituições propostos, um atuando de forma subsidiária ao outro.

O importante é que em ambos os casos a capacidade contributiva do consumidor seria respeitada, haveria simplificação e aumento da arrecadação (afinal, a alíquota determinada para cada contribuinte seria única, incidindo sobre todas as operações sujeitas ao ICMS), diminuição da sonegação e substancial minoração da regressividade do sistema tributário nacional, implementando, de fato, a justiça fiscal.

CONCLUSÃO

Pagar tributos faz parte da essência do Estado Democrático de Direito. É por meio da arrecadação que as esferas federal, estadual e municipal adquirem recursos para subsidiar suas atuações em prol dos cidadãos. Contudo, o Estado deve pautar a distribuição da carga tributária de modo que o ônus recaia de forma equânime e isonômica nos diferentes grupos sociais, efetivando a Justiça Fiscal.

Nesta senda, verificou-se que a carga tributária brasileira está demasiadamente baseada nos impostos incidentes sobre o consumo, e especialmente dependente do ICMS.

⁷⁰ Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), 20,3% da população são analfabetos funcionais (dados de 2009). (TAXA de analfabetismo funcional. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios*, 2001 a 2009. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?t=taxa-analfabetismo&vcodigo=PD384>>. Acesso em: 19 jun. 2016).

Como visto, os impostos sobre o consumo são, por natureza, impostos indiretos, visto que o ônus tributário é suportado pelo consumidor final, não sendo possível, nos presentes moldes, auferir a capacidade contributiva do adquirente no momento da incidência do imposto.

Por este motivo, a saída encontrada pelos doutrinadores e juristas foi o uso da Seletividade, cujo principal critério é a definição das alíquotas conforme a essencialidade do bem, tributando de forma suave bens essenciais e de forma severa bens supérfluos, ou ainda tributando de forma gravosa bens cujo uso o legislador deseja desestimular. Entendem os estudiosos que o uso da Seletividade diminui o ônus sobre os mais pobres e efetiva a Justiça Fiscal.

Desta forma, o presente trabalho teve como objetivo justamente analisar a adequação da Seletividade como instrumento eficaz para implementar a Justiça Fiscal no âmbito do ICMS.

Inicialmente, observou-se que nosso sistema tributário é eminentemente regressivo. Isto significa dizer que há um ônus proporcionalmente maior recaindo nos mais pobres, especialmente em relação aquelas famílias cuja renda é de até dois salários mínimos (nas quais 53,9% da renda é destinada ao pagamento de tributos), quando, na verdade, a intenção seria que a carga tributária incidente sobre essas famílias fosse mais suave.

Quanto à seletividade, apesar das afirmações em contrário da esmagadora maioria dos acadêmicos, verificou-se que esta também não é eficaz na busca pela Justiça Fiscal, pois bens essenciais muitas vezes possuem alíquotas reais diversas e maiores do que as pretendidas, gravando os grupos que buscava amparar, como no gritante caso das alíquotas da energia elétrica.

Além do mais, por não obedecer à capacidade contributiva, outra constatação se dá no campo da arrecadação: grupos cuja capacidade contributiva permitiria o pagamento de alíquotas maiores pagam alíquotas menores (ou nulas) em bens considerados essenciais, trazendo grande prejuízo à arrecadação.

Portanto, é possível concluir que a Seletividade, em sua função extrafiscal de implementar a justiça fiscal, não é um instrumento eficaz, pois não observa a capacidade contributiva dos contribuintes, não diminui a regressividade de nosso sistema tributário e ainda gera prejuízos à arrecadação, motivos pelos quais defende-se sua substituição por um mecanismo mais eficiente.

Por fim sugere-se um sistema de alíquotas únicas que, apesar de não resolver em definitivo os problemas citados, ao menos contribuiria para uma diminuição

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

da carga tributária, aumentando o consumo e conseqüentemente a arrecadação ou a adoção de um sistema de restituição, que por sua vez seria uma solução mais complexa, mas que resolveria a não observância da capacidade contributiva do adquirente e diminuiria a regressividade de nosso sistema tributário, desonerando de fato o contribuinte baixa renda e implementando de forma efetiva a justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo: Método, 2015.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Aristóteles. *Ética a Nicômaco*. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991 (Os pensadores; v. 2). Disponível em: <http://portalgens.com.br/portal/images/stories/pdf/aristoteles_etica_a_nicomaco_poetica.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Império do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 22 de abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 30 maio 2016.

BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 29 abr. 2016.

BRASIL. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 30 maio 2016.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 30 maio 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 346.197-DF. Relator: Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, 12 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3076881>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 406.955-AgR. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, 21 de outubro de 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo_bd.asp?item=%201380>. Acesso em: 9 jun. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DADOS sobre a arrecadação – tabelas e gráficos. *Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, 1999 a 2016. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigation8/coluna1/Arquivos?_afLoop=17053821358000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A100672&_adf.ctrl-state=u4mw0m14p_82>. Acesso em: 20 maio 2016.

de la Feria, Rita; KREVER, Richard. *Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT*. Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 25 de dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www.sbs.ox.ac.uk/ideas-impact/tax/publications/working-papers/ending-vat-exemptions-towards-post-modern-vat>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro J. S.; PAULINO, Sadra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, p. 213-234, julho de 2013. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/21777055.2013v34n66p213/25066>>. Acesso em: 18 jun. 2016.

HOLANDA, Ana Neyle Olímpio Holanda. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988. *Tributação em Revista*, Brasília, v. 25, p. 17-30, jul./set. 1998.

IMPOSTÔMETRO. *Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação*. Associação Comercial de São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 22 jun. 2016.

IRPF – Imposto sobre a renda das pessoas físicas. Receita Federal do Brasil, 10 de julho de 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 6 jun. 2016.

KARKACHE, Sergio. A aplicação do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas no Brasil. *Revista Virtual da AGU*, Brasília, v. 8, n. 77, junho de 2008. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521925>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Magna Carta. *Inglaterra*, 1215. Disponível em: <<http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, n. 2, jul./dez. 2003. Disponível em: <<http://esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/41/41>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, v. 34, n. 136. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/315>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MICHAELIS Dicionário da Língua Portuguesa. *Selecionar*. São Paulo: Melhoramentos, 2016. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

NOTA Fiscal Paulista. *Secretaria da Fazenda*. Governo do Estado de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/default.asp>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

NOTA Legal: Fique por dentro. *Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal*. Distrito Federal, 2016. Disponível em: <http://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772>. Acesso em: 22 jun. 2016.

PAGAMENTO de impostos. *Doing Business*. Grupo Banco Mundial, 2016. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes#close>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PFEIFFER, Sebastian; URSPRUNG-STEINDL, Marlies (Org.). *Global Trends in VAT/ GST and Direct Taxes*. Vienna: Linde Verlag GmbH, 2015.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. *ICMS: evolução recente e guerra fiscal*. Texto para discussão n. 402, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0402.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2016.

REZENDE, Fernando. *ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação*. FGV Projetos, São Paulo, v. 2. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10133/MIOLO_FernandoRezende_FINAL_20ago.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 21 abr. 2015.

_____. (Coord.). et al. *Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro*. Textos para discussão interna n. 104, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1987. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2993/1/TD_104.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2016.

RIBEIRO, José Aparecido Carlos et al. *Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil*. Comunicado da Presidência n. 22, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada,

Brasília, 2009. Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 18, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTANA, Irailson Calado (Org.). *Carga Tributária no Brasil – 2014: análise por tributo e bases de incidência*. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, outubro de 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Carlos L. da; ALMEIDA, Fernando G. de. A tributação sobre o consumo no Brasil. *Revista Conjuntura Econômica*, Rio de Janeiro, v. 49, n. 4, p. 24-28, abr. 1995.

SIQUEIRA, Rozane B. de; NOGUEIRA, José R.; SOUZA, Evaldo S. de. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, p. 513-544, setembro de 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003471402001000400004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 19 jun. 2016.

SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SÓLON. *Biografia de Sólon*. Só Biografias, 2001. Disponível em: <<http://www.dec.ufcg.edu.br/biografias/Solon000.html>>. Acesso em: 1 jun. 2016.

TAXA de analfabetismo funcional. *Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística*. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, 2001 a 2009. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?t=taxa-analfabetismo&vcodigo=PD384>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Texto para discussão n. 405, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2016.

VARSANO, Ricardo et al. *Uma análise da carga tributária no Brasil*. Texto para discussão n. 583, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1998. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/221347/Varsano%20et%20alii.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2016.

