



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

CAROLINE MASCARENHAS D'ARAÚJO

**ICMS COMO IMPOSTO INDIRETO E CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA
SELETIVIDADE**

Salvador
2016

CAROLINE MASCARENHAS D'ARAUJO

**ICMS COMO IMPOSTO INDIRETO E CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA
SELETIVIDADE**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Laís Gramacho Colares

Salvador
2016

TERMO DE APROVAÇÃO

CAROLINE MASCARENHAS D'ARAÚJO

ICMS COMO IMPOSTO INDIRETO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2016

À todos aqueles que se fizeram presentes no decorrer desta jornada, principalmente nos momentos de maior dificuldade.

AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente, por ser meu guia, iluminando todo o meu caminho durante toda esta jornada.

A minha família, por ser minha base e fonte de força, amor e carinho.

A todos os meus amigos e colegas que sempre me compreenderam e me motivaram durante todo este tempo, em especial ao amigo Danilo Santana, por ter se disponibilizado a me ajudar quando mais precisei.

A minha orientadora, Prof.^a Laís Gramacho Colares, por toda ajuda que me forneceu.

Aos funcionários da biblioteca da Faculdade Baiana de Direito, por serem sempre solícitos e atenciosos durante a construção de todo o meu trabalho.

“Todas as vitórias ocultam uma abdicação”.

Simone de Beauvoir

RESUMO

Este trabalho tem como escopo analisar a possibilidade de incidência do Princípio da Capacidade Contributiva ao ICMS, um imposto indireto, onde quem recolhe o tributo, não é quem suporta o seu ônus financeiro, sob o prisma do Princípio da Seletividade. Este tema foi eleito para ser abordado ante a necessidade de observância da Capacidade Contributiva como limitação ao poder de tributar, para atendimento dos objetivos constitucionais, e também, dos objetivos tributários, mais notadamente, a justiça fiscal, e a existência de impossibilidade de verificação dos caracteres pessoais dos contribuintes dos impostos indiretos. Para isso foi realizado um estudo da doutrina, através de pesquisa bibliográfica, mais precisamente no âmbito do Direito Tributário, também é analisada a legislação concernente ao tema, bem como a jurisprudência, para que haja a sua contextualização no ordenamento jurídico pátrio. Diante disso, conclui-se que não necessariamente deve haver a observância dos caracteres pessoais dos consumidores do ICMS para que ele atenda a sua capacidade contributiva. Neste contexto, o Princípio da Seletividade é o mecanismo de efetivação da capacidade econômica dos contribuintes, que propõe como critério de variação das alíquotas a Essencialidade das mercadorias e serviços, determinando percentuais inversamente proporcionais a indispensabilidade de itens do consumo básico da população em geral, além de proteger o mínimo existencial.

Palavras-chave: ICMS; tributação; imposto indireto; Capacidade Contributiva; Seletividade; Essencialidade.

ABSTRACT

This work aims to analyze the possibility of incidence of Ability to Pay Principle in ICMS, an indirect tax, where those who collect tribute are not who supports your financial burden, under the prism of Selectivity Principle. This theme was chosen to be addressed before the need to respect Ability to Pay as limiting the power to tax, to meet the constitutional objectives, and also of tax objectives, most notably, tax justice, and the existence of failure to verify the personal character of the taxpayers of indirect taxes. To do this, it was done a study of the doctrine through bibliographic research, more precisely under the tax law, and it is also analysed the legislation concerning the issue, and the jurisprudence, so there will be the contextualization in the Brazilian legal order. After all, it was concluded that not necessarily there must be the observance of the personal characters of the ICMS consumers, so that it meets their Ability to Pay. In this context, the Selectivity Principle is the mechanism of realization of the economic capacity of taxpayers, that proposes as a criterion for variation of rates, the Essentiality of goods and services, determining inversely proportional percentage the indispensability of items of basic consumption of the general population, besides protecting the existential minimum.

Keywords: ICMS; taxation; indirect tax; Ability to pay; Selectivity; Essentiality;

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
AgR	Agravo Regimental
CF/88	Constituição Federal da República
CTN	Código Tributário Nacional
Coord.	Coordenador
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
Ed.	Edição
ICMS	Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
ISTR	Imposto Federal sobre Serviços de Transporte
IVC	Imposto sobre Venda e Consignação
LC	Lei Complementar
Min.	Ministro
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 ICMS (IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS) – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	14
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS	15
2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS	17
2.2.1 Critério material	18
2.2.2 Critério temporal	24
2.2.3 Critério espacial	27
2.2.4 Critério pessoal	28
2.3 MANDAMENTO DO ICMS	30
2.3.1 Critério quantitativo	30
2.3.2 Critério subjetivo	33
2.4 ICMS e o Princípio da Não Cumulatividade	35
2.4.1 Exceções constitucionais ao Princípio da Não Cumulatividade	40
2.5 ICMS E TRIBUTAÇÃO INDIRETA	42
3 CONTEXTUALIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	47
3.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	51
3.1.1 Classificações acerca do Princípio da Capacidade Contributiva	54
3.1.2 Capacidade Contributiva e Igualdade	57
3.1.3 Capacidade Contributiva e seu alcance	59
3.1.4 Capacidade Contributiva e Justiça Fiscal	65
3.2 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	68
3.2.1 A Essencialidade como critério da Seletividade	72
3.2.2 A Seletividade no ICMS como obrigação instituída na Constituição	74
4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA DIFICULDADE DE APLICAÇÃO NO QUE TANGE AOS IMPOSTOS INDIRETOS	78
4.1 A SELETIVIDADE COMO FORMA DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO	81

DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AO ICMS	
4.2 O ADICIONAL DO ICMS VINCULADO AO FUNDO DE POBREZA	85
5 CONCLUSÃO	95
REFERÊNCIAS	98

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho é voltado para a tributação por meio de ICMS, observando-se aspectos da Capacidade Contributiva dos consumidores finais, ainda que se trate de um imposto indireto, onde aqueles que recolhem o tributo, não são aqueles que suportam o seu ônus financeiro.

Este tema foi eleito para ser abordado porque o ICMS destaca-se por ser um tributo de notável importância no sistema tributário brasileiro, já que consiste na fonte proveniente da receita fundamental para todos os Estados, e suscita muitas dúvidas e divergências doutrinárias acerca da possibilidade de aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva ao mesmo.

Ocorre que, o Princípio da Capacidade Contributiva notabiliza-se dentre todos os princípios tributários, dentro da necessidade de limitação ao poder de tributar, atendimento dos objetivos constitucionais, e também, do cumprimento dos fins a que a tributação se destina. Ademais, a sua não observância ocasiona um grande prejuízo aos contribuintes, pois funciona como critério de distinção entre os mesmos, para que eles sejam tributados de acordo com a sua capacidade econômica para fazê-lo.

Assim, ainda que a aplicação desse princípio não seja feita tal como nos impostos diretos, onde é facilmente vislumbrável o atendimento de aspectos pessoais do contribuinte quando da sua tributação, no que se refere aos impostos indiretos, que apresentam uma realidade completamente distinta, é preciso utilizar-se de outros mecanismos para efetivar-se esta aplicação.

O objetivo do presente estudo, portanto, é demonstrar que, nos impostos indiretos, e mais precisamente, no concerne ao ICMS, o Princípio da Seletividade, que tem como critério de variação das alíquotas a Essencialidade das mercadorias e serviços – determina percentuais inversamente proporcionais a indispensabilidade de itens do consumo básico da população em geral, além de proteger o mínimo existencial, garante a observância da Capacidade Contributiva dos consumidores finais.

Inicialmente, a fim de conferir substrato acerca deste imposto, a pesquisa aborda os principais aspectos do ICMS, contextualizando-o, mas perpassando por sua evolução histórica, além de trazer uma análise geral sobre sua hipótese de

incidência, em seus aspectos material, temporal, espacial e pessoal, e também do seu mandamento, que subdivide-se nos aspectos quantitativo e qualitativo. Ademais, também é abarcado o Princípio da Não Cumulatividade, de destacada importância no âmbito do ICMS, bem como suas exceções, e por fim, trata-se do seu modo de tributação indireta.

Em seguida, inaugura-se a abordagem constitucional e principiológica, tratando da conceituação dos princípios, a sua contextualização no Sistema Tributário Nacional, sua importância, mais notadamente no que se refere a limitação ao poder de tributar, e aprofunda-se o enfoque no estudo do Princípio da Capacidade Contributiva, seu conceito, classificações doutrinárias relevantes, sua relação com o Princípio da Igualdade, o seu alcance em relação as espécies tributárias existentes e a sua importância como mecanismo de efetivação da Justiça Fiscal, de forma que deve constituir orientação fundamental obrigatória a todos os impostos. Assim, em razão da relação intrínseca entre este princípio e o Princípio da Seletividade, que será demonstrada no capítulo posterior, também são feitas as considerações gerais acerca do último, seu conceito, critério de aplicação, qual seja, a Essencialidade, e a sua obrigatoriedade de aplicação ao ICMS.

Por fim, o quarto capítulo ocupa-se em trazer a dificuldade de aplicação do referido princípio aos impostos indiretos, devido a sua forma de tributação. Nessa continuidade, relaciona os Princípios da Capacidade Contributiva e Seletividade, de modo que o segundo constitui o mecanismo para aplicação do primeiro ao ICMS, colecionando uma série de doutrinadores que compartilham do mesmo posicionamento, e abarcando, ainda, posições em sentido contrário, de forma a proporcionar uma visão mais ampla da questão. E nesse sentido, para finalizar e enriquecer o presente trabalho, traz a questão do adicional do ICMS vinculado ao fundo de pobreza, que deveria se coadunar perfeitamente com o posicionamento defendido no presente trabalho, mas acaba por evidenciar o contrassenso existente entre o que está previsto na Constituição e o que ocorre no âmbito do Poder Legislativo e Judiciário, propondo-se aqui, a “solução” que se entende mais plausível e coerente para a questão, de acordo com tudo que fora defendido no decorrer deste estudo.

Para tanto, este trabalho utiliza-se de pesquisa bibliográfica no âmbito do Direito Tributário, assim como através de artigos relevantes pertinentes ao tema, também

será analisada a legislação respectiva, e ainda, para fins de sua visualização prática, a jurisprudência pátria sobre a matéria em questão.

2 ICMS (IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS) – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O ICMS, imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal¹, sendo de competência estadual e distrital. O texto constitucional dá competência expressa para tais entes federativos instituírem imposto sobre as operações de circulação de mercadorias, sobre as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e ainda, sobre a importação de mercadorias e serviços. Conseqüentemente, os Estados e o Distrito Federal podem instituir e dele dispor através de lei ordinária.

Nesse ponto, em que pese as limitações existentes, tais como a especificação dos episódios tributáveis e a fixação da competência, destaca-se a amplitude da materialidade do ICMS.

Cumprido ressaltar, ainda, que a Constituição não institui absolutamente nenhum tributo, ela apenas outorga competência aos entes federativos, tendo por destinatário o legislador, servindo como verdadeira limitação à sua atividade quando da elaboração de leis, já que deve observar tais valores constitucionais.

A competência tributária, segundo Roque Antonio Carrazza, “é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”. E nesse sentido, o referido autor destaca que está se referindo à instituição de tributos, dever eminentemente legislativo, e não à sua arrecadação, que se aproxima com o exercício da função administrativa.²

Esta competência legislativa não pode ser transferida à outro ente federativo, diferentemente da função de arrecadação e fiscalização, a qual se denomina capacidade tributária ativa, que tem possibilidade de delegação, a parafiscalidade. Mas no que concerne ao ICMS, não há parafiscalidade, já que são os Estados e o Distrito Federal que criam, arrecadam e fiscalizam.

¹ “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” (art. 155, II, a, da CF/88).

² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 567.

Nesse contexto, de forma a executar a competência constitucionalmente atribuída, editou-se a Lei Complementar nº 87/96, que prevê as normas gerais, referentes a fato gerador, base de cálculo e contribuinte, com o escopo de reger a cobrança do ICMS.

O ICMS possui uma Lei Complementar própria porque a CF, em seu art. 155, § 2º, XII³, reserva mais matérias a serem tratadas no âmbito do ICMS, diferentemente dos demais tributos, que possuem tão somente suas normas gerais previstas no Código Tributário Nacional. Como a competência é estadual, cada estado tem o seu ICMS instituído por lei estadual ordinária própria, com base na LC 87/96 e na CF.

Assim, percebe-se que o legislador ordinário deve estar atento a essas limitações previstas no exercício da tributação, pois uma vez que não forem observadas, discutir-se-á sua legalidade e constitucionalidade, e somando-se a isso, ainda tem os reflexos diretos na vida dos contribuintes e seus respectivos bens, podendo ocasionar-lhes danos significativos.

Ademais, o ICMS destaca-se por ser o tributo mais importante do sistema brasileiro, já que consiste na fonte proveniente da receita fundamental para todos os Estados.⁴ Talvez, em decorrência disso advenha o fato de suscitar tantas controvérsias⁵.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS

Inicialmente, convém abordar uma síntese histórica da evolução do ICMS e suas repercussões, desde sua origem até os dias atuais, de forma a possibilitar uma compreensão mais profunda sobre o referido imposto.

³ “ Cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço” (art. 155, § 2º, XII, CF/88).

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, nº 212. Abr/Jun, 1998, p. 159.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

O ICMS adveio da transformação do antigo ICM (imposto sobre a circulação de mercadorias), após a instauração de significativas modificações, que, por sua vez, origina-se do IVC (imposto sobre vendas e consignações).

De acordo com Aliomar Baleeiro, primeiramente foi criado pela União o IVC, em 1923 (Lei nº 4.625, de 31/12/1922), com o nome de imposto sobre vendas mercantis, proveniente de reprodução dos modelos da França e da Alemanha. Com a Constituição de 1934, expandiu-se tal imposto também para as consignações, além de ampliá-lo aos produtores em geral, inclusive os agrícolas.⁶

Quando do advento da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, foi instituído o ICM, imposto sobre circulação de mercadorias, em substituição ao IVC. Para Baleeiro, houve a criação de novas normas e a elaboração do fato gerador de modo diverso, mas do ponto de vista econômico, o ICM seria o mesmo IVC, contribuindo com em torno de $\frac{3}{4}$ (três quartos) partes da receita tributária dos Estados-membros.⁷

Ainda segundo Baleeiro, com a Constituição de 1988, o ICMS, imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, teve fixada sua competência, como sendo dos Estados-Membros. E em adição ao ICM pré-existente, foi feita a inclusão dos antigos impostos únicos federais sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais do país, e ainda, dos impostos federais sobre transporte de pessoas e cargas que não fossem estritamente municipais e sobre comunicações.⁸

Outrossim, o principal motivo que ocasionou tais modificações até chegar a configuração atual do ICMS, consiste na necessidade de implementação da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF⁹) sobre seu regime plurifásico, já que o IVC incidia em “cascata” sobre todas as etapas de circulação da mercadoria, ocasionando demasiada oneração do contribuinte e do destinatário final.

Em 1996, criou-se a Lei Complementar nº 87, conhecida como Lei Kandir, que regulamenta as normas gerais do ICMS, para cada Estado instituir o ICMS por meio de lei ordinária própria, conforme fora abordado anteriormente.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 521.

⁷ *Ibidem*, loc. cit.

⁸ *Ibidem*, p. 523.

⁹ “§ 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” (art. 155, § 2º, I, da CF/88).

2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

O estudo da hipótese de incidência é fundamental para a compreensão do ICMS, já que, além de criar o tributo juridicamente, também traça todas as suas características e os seus desdobramentos.

A hipótese de incidência consiste na descrição normativa de um fato, ou seja, é a exposição prevista na lei do fato de forma hipotética, prévia e geral. Inclusive, pode-se falar que é o retrato do conceito do fato, ou o seu desenho. Consequentemente, percebe-se tratar-se de um conceito notadamente abstrato.¹⁰

Segundo Geraldo Ataliba, a hipótese de incidência é una e indivisível, núcleo do tributo.¹¹

Ressalta-se que a hipótese de incidência tributária é aquela prevista especificamente na lei tributária.

Por conseguinte, o fato imponível é o fato concreto, que ocorre no mundo dos fatos, correspondente à hipótese abstrata prevista na norma, ocorrendo assim, o nascimento da obrigação tributária.¹²

Tal hipótese de incidência está intimamente relacionada com o princípio da legalidade¹³, em sua acepção formal e material. Isso porque, a norma de incidência do tributo é extraída da interpretação da lei, que é emanada do Poder Legislativo, daí a legalidade formal. E a legalidade material advém da necessidade de haver o encaixe perfeito do fato da realidade na descrição normativa, sem espaço para discricionariedade, e para isso, é decisiva a existência de todos os critérios supracitados exatamente conforme previsto em lei.

Ademais, antes de adentrar na análise de cada aspecto da hipótese de incidência do ICMS, é preciso destacar que, haja vista tratar-se de tributo estadual, as leis ordinárias podem variar de um Estado para outro quando da definição dos critérios

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 58.

¹¹ *Ibidem*, p. 65.

¹² *Ibidem*, p. 68.

¹³ "II- Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, II, CF/88).

material, temporal, espacial, pessoal e o mandamento. Tendo vista este contexto, o presente trabalho procurou demonstrar a predominância do que está inserido nas respectivas legislações dos entes estaduais da Federação, de acordo com as limitações que estão previstas no texto constitucional.

2.2.1 Critério material

O critério material consiste no aspecto mais complexo da hipótese de incidência, descrevendo os informes basilares que a sustentam, de forma a conferir sua dimensão essencial, o que é crucial para sua caracterização.¹⁴

Segundo Ataliba, é o aspecto mais importante, do ângulo funcional e operacional, da hipótese de incidência, pois revela a sua substância, o que é peremptório para definir a espécie e subespécie do tributo em questão, bem como, também serve de fundamento para que sejam feitas suas classificações jurídicas.¹⁵

Assim, o referido autor assume que a maioria dos autores limita-se a tratar apenas de tal aspecto, negligenciando os demais aspectos da hipótese de incidência. Entretanto, destaca que, em que pese a ênfase legal maior em um ou outro aspecto, os outros aspectos não podem ser deixados de lado, pois, obrigatoriamente, os quatro aspectos devem estar presentes na hipótese de incidência.¹⁶

Nesta senda, tratando-se especificamente do ICMS, de acordo com divisão de Roque Antonio Carrazza, utilizando-se de critérios exclusivamente jurídico-formais, tem-se o ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadoria, que acaba por compreender o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior, o ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação, o ICMS sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e por fim, o ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. E seriam diferentes, porque esses tributos possuem hipóteses de incidência e bases

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 106.

¹⁵ *Ibidem*, loc. cit.

¹⁶ *Ibidem*, p. 107.

de cálculo diferentes, levando a conclusão de que existem, pelo menos, cinco núcleos de incidência do ICMS.¹⁷

Assim, são muitos os critérios materiais do ICMS, e na visão do referido autor, a sistemática adotada pela Constituição de 1988, ao reunir impostos distintos sob o mesmo rótulo, gerou uma série de controvérsias, pois o legislador, desprovido de técnica, dispensou igual tratamento jurídico para fatos econômicos diferentes. Entretanto, eles possuem um núcleo central comum que os une, a exemplo do regime da não cumulatividade.¹⁸

Em que pese a classificação mencionada, abordar-se-á o ICMS de maneira diferenciada, qual seja: a) o ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadoria, b) o ICMS sobre importação, c) o ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e d) o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação. Isso porque, propõe-se dar uma maior ênfase às materialidades supracitadas, diante da sua maior importância e destaque no ordenamento jurídico e econômico nacional.

O ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadoria incide sobre a realização de operações de circulação de mercadorias, ressaltando-se que é aquele que envolve maiores quantias de dinheiro, atribuindo-se, dessa forma, maior destaque econômico ao mesmo.¹⁹

Aqui, deve-se analisar todos os conceitos nele abarcados, para que haja uma compreensão precisa da hipótese de incidência prevista constitucionalmente.

Inicialmente, salienta-se que a referida circulação deve ser jurídica, e não apenas física, ou seja, não basta a saída física da mercadoria, deve haver transferência de titularidade dos seus poderes de disposição sobre a mesma.²⁰

E nesse ponto, segundo Aliomar Baleeiro, que contesta o posicionamento de que a mera saída física de mercadorias caracteriza-se hipótese de incidência do ICMS, afirma que "essa arrojada tese, grata ao Fisco estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador, não alcançou o sufrágio dos tributaristas e tribunais

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 107.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40/41.

¹⁹ *Ibidem*, p. 42.

²⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

brasileiros”.²¹ E de fato, ressalta-se que, atualmente, esse entendimento em prol da necessidade de haver uma circulação qualificada jurídica, já se encontra consolidado na doutrina e jurisprudência.

Assim, conclui-se que também não há que se falar em incidência do ICMS quando da circulação econômica, qual seja, quando existe a modificação nas fases da produção, circulação e consumo.²²

Já operação, em sentido amplo, segundo José Eduardo Soares, consiste na prática de um negócio ou ato jurídico com a transmissão de um direito, de posse ou de propriedade.²³

Nas lições de Carrazza, para que um ato seja considerado uma operação mercantil, especificamente, é necessário que seja pautado pelas regras de Direito Comercial, tenha sido realizado no âmbito de atividades empresariais, que objetive o lucro, e, por fim, que tenha por objeto uma mercadoria.²⁴

Mercadoria, por sua vez, consiste no bem móvel objeto da atividade comercial, tratando-se de um conceito mais restrito do que o de bem móvel, pois a mercadoria deve ser destinada necessariamente à prática de operações mercantis, ou seja, deve haver propósito de destinação comercial e finalidade lucrativa. Uma vez consumido, o bem deixa de ser mercadoria, não havendo que se falar em incidência do ICMS, a não ser que tal bem seja reinserido no comércio. E não são mercadorias os bens que servem para integrar o ativo fixo do estabelecimento e depois vem a ser comercializados, já que não é ato praticado com habitualidade por quem vende, e, além disso, tais bens não seriam mercadorias, por não fazerem parte do objeto de comércio dos últimos. Por fim, não se incluem no conceito de mercadoria os bens imóveis, os direitos, os serviços e os bens incorpóreos em geral.²⁵

Em uma outra abordagem, mercadoria é o bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por finalidade a sua disseminação para consumo, abarcando o estoque da empresa, e diferenciando-se das coisas que tenham caracterização diferente, de acordo com a ciência contábil, e observando,

²¹ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro, 2013, p. 538.

²² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 17.

²³ *Ibidem*, p. 13.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 44.

²⁵ *Ibidem*, p. 48 *et. seq.*

ainda, o fornecimento de energia elétrica, ainda que coisa incorpórea, conforme art. 155, § 3º, CF.²⁶

Em consequência desta conceituação, os bens transacionados ou transferidos por particulares, prestadores de serviço, financeiras, dentre outros, sem traduzir-se em mercancia, ou não sendo negociados com habitualidade, não são caracterizados como mercadoria. E como exemplo, tem-se que se um carro for vendido por um particular, ele não é uma mercadoria, no entanto, se este mesmo bem fosse vendido por fabricante ou concessionária, seria assim qualificado.²⁷

Percebe-se, assim, que dentro desta materialidade do ICMS, é preciso compreender cada elemento que a compõe, pois eles encontram-se relacionados, de forma que, para que haja sua incidência, é necessário que haja a caracterização de todos eles, e, além disso, no sentido e alcance previstos no texto constitucional, tendo em vista a legalidade material, conforme fora explicitado, que prevê a necessidade de haver o encaixe perfeito do fato da realidade na descrição normativa, sem espaço para discricionariedade.

No que concerne ao ICMS sobre importação, refere-se a quando as operações de circulação de mercadorias se iniciam no exterior.

Inclusive, o art. 155, II, da CF/88, em sua redação, prevê, após “operações relativas à circulação de mercadorias”, ao final, “ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, corroborando, assim, a proximidade entre estas materialidades.

Mas em que consiste essa importação? Marcelo Viana Salomão destaca que “importar não é adquirir algo do exterior, mas trazê-lo de lá”²⁸, acrescentando, ainda, que “a importação é um momento posterior a uma operação mercantil ocorrida no exterior”.²⁹

Nesse sentido, o referido ICMS não recai sobre a simples entrada da mercadoria na Unidade Federada, ou seja, sobre a mera importação, que é tributável apenas pela União. Aqui, o ICMS importação incide sobre a incorporação da mercadoria no ciclo econômico da empresa que a importa, com o objetivo de comercialização.³⁰

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 18.

²⁷ *Ibidem*, p. 19.

²⁸ SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 59.

²⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 66.

Assim, é primordial que o bem adentre no país com o fim notadamente comercial e a título definitivo. Conseqüentemente, o presente entendimento é pela impossibilidade da incidência do ICMS importação à pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual do referido imposto, em que pese a existência de controvérsia neste ponto, de que seria devido o referido imposto por estas pessoas neste caso, mas aqui não cabe adentrar nesta discussão.

Já o ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, incide sobre as referidas prestações onerosas de transporte interlocal, ressaltando-se os transportes estritamente municipais, tendo se derivado do antigo Imposto Federal sobre Serviços de Transporte (ISTR).

Acrescenta-se que referido ICMS incide sobre o transporte realizado por qualquer tipo de veículo, seja ele terrestre, aéreo ou marítimo, e seja de pessoas ou de objetos, não necessariamente mercadorias, desde que haja a contratação do serviço, com sua respectiva prestação de forma onerosa. Tal serviço é aquele colocado no comércio, submetido às regras de direito privado, notadamente, a autonomia da vontade e a igualdade das partes contratantes, não se confundindo com os serviços públicos, que gozam de imunidade tributária.³¹

No entanto, deve-se observar estritamente a Constituição, de forma a não invadir a competência dos Municípios, pois estes tem aptidão para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza (Art. 156, III, CF/88)³², ou seja, a competência genérica para tributar as prestações de serviços, excepcionando-se apenas os serviços de transporte interlocais e o serviço de comunicação, aos Estados e ao Distrito Federal.

Aqui o legislador constitucional destacou que não podem ser estabelecidas limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais e intermunicipais³³. Também prevê a Constituição a impossibilidade de estabelecer diferença na tributação de bens e serviços em razão da sua procedência ou

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 206 *et seq.*

³² "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar" (Art. 156, III, CF/88).

³³ "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público" (art. 150, V, CF/88).

destino³⁴, independentemente da motivação, de forma a assegurar um tratamento tributário igualitário no mercado nacional.

E nesse sentido, Sacha Navarro Coelho afirma que os entes federativos, neste caso, os Estados e o DF, “não podem estabelecer barreiras fiscais dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum”³⁵, completando, que “é bem possível que os Estados, para proteger suas respectivas economias, imaginassem fórmulas fiscais discriminatórias, em verdadeira ‘guerra fiscal’ onde não faltariam leilões de favores tributários”.³⁶

Logo, em síntese, a origem dos bens ou serviços ou o local para onde eles se direcionam não permitem a variação das alíquotas ou das bases de cálculo dos tributos estaduais, municipais ou distritais, muito menos a outorga de isenções, benefícios ou incentivos fiscais, privilegiando contribuintes de uma dada região do país, em prejuízo de outra.³⁷

Já o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação incide sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação, ou seja, a incidência do referido tributo decorre de um contrato oneroso de prestação de serviços, que tem por objeto a comunicação.

Para que haja comunicação, é preciso que haja um emissor e um receptor perfeitamente identificados, trocando informações. Mas a comunicação tributável por meio do ICMS é a prestação onerosa do serviço de comunicação, sob regime de direito privado, onde emissor e receptor são colocados efetivamente em contato por um terceiro mediante pagamento, não bastando aqui que haja a mera disponibilização dos meios mecânicos, eletrônicos ou técnicos, tampouco a celebração do contrato.³⁸

Como exemplo de serviço de comunicação onde incide o referido ICMS, tem-se a telecomunicação, entretanto, não há que se falar na sua incidência no que se refere ao serviço de radiodifusão, pois neste último, o receptor da mensagem não é

³⁴ “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino” (art. 152, CF/88).

³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 305.

³⁶ *Ibidem, loc cit.*

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 205.

³⁸ *Ibidem, p. 224 et seq.*

individualizado e nem interage com o seu emissor através de um mesmo canal comunicativo.³⁹

Destaca-se aqui que a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, introduziu uma imunidade aos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (Art. 155, § 2º, X, d, CF/88)⁴⁰, um caso de não incidência do ICMS – Comunicação, mas, conforme depreende-se, refere-se a hipótese que já não era por ele tributável.

Tal tributação não alcança também a prestação de serviços de propaganda, já que de competência dos Municípios, a serem tributados por meio de ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). E mesmo que tal serviço não estivesse incluído expressamente no rol dos serviços tributáveis por meio do ISS, esta exclusão não teria a possibilidade de submeter o prestador do serviço de propaganda em caráter negocial ao ICMS-Comunicação, pois trata-se de serviço de outra natureza.⁴¹

2.2.2 Critério temporal

O critério temporal da hipótese de incidência tem como função precípua, apontar o momento em que se considera consumado o fato imponible, e, conseqüentemente, quando nasce a obrigação tributária. Constitui-se uma escolha discricionária do legislador, desde que não seja anterior à consumação do fato.⁴²

Ressalta-se que, em caso de omissão legislativa, considerar-se-á que o momento da consumação será aquele descrito pelo aspecto material. Portanto, há sempre aspecto temporal na hipótese de incidência, mesmo que de forma implícita.⁴³

Conforme destaca Geraldo Ataliba, o critério temporal é relevante no que se refere a constatação exata da lei aplicável ao caso, também para fins de respeito aos

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 231.

⁴⁰ “§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: X - não incidirá: d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita” (Art. 155, § 2º, X, d, CF/88).

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2012, p. 233/234.

⁴² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 94/95.

⁴³ *Ibidem, loc. cit.*

princípios da irretroatividade (art. 150, III, a, CF/88⁴⁴) e anterioridade (art. 150, III, b, CF/88⁴⁵), e para que haja contagem correta dos prazos decadenciais e prescricionais.⁴⁶

No ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a respectiva lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal que vai determinar o momento em que a transmissão jurídica será considerada consumada, e segundo Carrazza, pode ser o momento de entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento de saída da mercadoria de cada um desses locais, ou também pode ser o momento de extração da nota fiscal. E aqui ressalta que o contribuinte do ICMS tem o direito subjetivo a ser tributado tão somente após ter ocorrido a operação mercantil, quando existe a transferência de titularidade da mercadoria, conforme já fora mencionado.⁴⁷

Portanto, é indispensável a concretização anterior do negócio jurídico mercantil para que haja a consumação do fato gerador do ICMS mercadoria.⁴⁸

No que se refere ao ICMS importação, o momento de realização do fato gerador consiste no seu respectivo desembaraço aduaneiro.

O desembaraço aduaneiro é definido pelo Decreto de nº 6.759/2009, que regula a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, em seu artigo 571, como sendo “o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”.⁴⁹

Carrazza discorda da eleição deste momento para fins de consumação do ICMS-Importação. Para ele, seria incorrer em inconstitucionalidade, pois a Constituição, em seu art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, assim prevê: “cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria”.

⁴⁴ “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (Art. 150, III, a, CF/88).

⁴⁵ “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (Art. 150, III, b, CF/88).

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 95.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 52/60.

⁴⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 23.

⁴⁹ BRASIL. Decreto nº 6.759 de 5 de fevereiro de 2009. Regula a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 14 abr. 2016.

Conseqüentemente, exigir o referido ICMS quando do desembaraço aduaneiro é cobrá-lo antes da sua consumação, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.⁵⁰

Entretanto, em que pese as considerações do referido autor, esse entendimento encontra-se consignado na LC 87/96, em seu art. 12, IX⁵¹, e na Súmula de nº 661⁵² do Supremo Tribunal Federal, de modo que já não existem maiores debates acerca do tema.

O ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal tem o seu fato imponible consumado no momento em que é executado o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal.⁵³

Por fim, quanto ao ICMS-Comunicação, seu fato gerador ocorre quando se efetivar no mundo real a prestação do serviço de comunicação, seu fato material. Isso porque, por meio do referido tributo, apenas é possível a tributação do serviço de comunicação, não podendo recair sobre o contrato entre prestador e fruidor e sequer os atos prévios a este serviço, para possibilitar a sua ocorrência. Nas palavras de Carrazza: "o ICMS nasce de um estado de fato, qual seja, a prestação efetiva – nunca a potencial - dos serviços de comunicação".⁵⁴

Conseqüentemente, chega-se a conclusão de que tal tributo é indevido na situação em que seu usuário não utiliza os aparelhos concedidos para que utilize do serviço de comunicação, mesmo que haja a cobrança de uma taxa de assinatura para garantia do acesso ao serviço telefônico. Isso porque, não é o bastante que alguém forneça, mesmo que onerosamente, os meios necessários para que ocorra a utilização do serviço de comunicação, pois para que surja o dever de recolhimento do ICMS de forma válida, é necessário que o serviço de comunicação seja efetivamente prestado mediante contraprestação econômica.⁵⁵

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 78.

⁵¹ "Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior" (Art. 12, IX, da LC 87/96).

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 661**. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=661.NUME.%20NAO%20S.FLS.V.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 11 mar. 2016.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2012, p. 211.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 227/228.

⁵⁵ *Ibidem*, *loc.cit.*

2.2.3 Critério espacial

O critério espacial consiste na sinalização de circunstâncias de lugar abarcadas de forma expressa ou tácita na hipótese de incidência, importantes para a configuração do fato imponible. Assim, considerando que os fatos imponíveis acontecem necessariamente em um determinado local, a ubiquação dos mesmos é indispensável à caracterização da obrigação tributária.⁵⁶

Ademais, em decorrência do Princípio da Territorialidade da lei (art. 102 do CTN)⁵⁷, que vigora como regra no direito tributário, a descrição legal da hipótese de incidência só prevê um fato como sendo capaz de determinar o nascimento de uma obrigação, caso este fato aconteça no domínio territorial de validade da lei, ou seja, na área espacial correspondente a competência do legislador tributário. Nesse sentido, a lei municipal só produz efeitos no território do Município, a lei estadual, no respectivo Estado, e por fim, a lei federal, apenas ela, tem amplitude nacional. Consequentemente, se um determinado fato, mesmo que contenha todas as características necessárias previstas na hipótese de incidência, não se consumar no lugar previsto em lei, não será fato imponible, mas um fato juridicamente irrelevante.⁵⁸

O critério espacial no ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias é no Estado ou DF onde a operação mercantil ocorreu, mesmo que o destinatário da mercadoria esteja em outro estado ou até no exterior. Isso porque a Constituição compatibilizou os limites geográficos da entidade tributante com o critério espacial de tal tributo. Assim, o legislador ordinário, estadual ou distrital, deve observar este pressuposto constitucional.⁵⁹

⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 104/105.

⁵⁷ "A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União" (Art. 102, CTN).

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, 2012, p. 104/105.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47.

No ICMS importação, considera-se consumado o fato gerador do ICMS no Estado onde tiver domicílio ou estabelecimento o destinatário final do produto importado.⁶⁰

Ressalta-se aqui, que o estabelecimento é o local onde são realizadas operações mercantis, transações com mercadorias, e a residência, por sua vez, é o local determinado para a moradia, mesmo que, de forma excepcional, possa ser executada atividade profissional.⁶¹

O ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal tem seu fato gerador praticado no local onde teve início a prestação do serviço, então, deve ser tributado o Estado em cujo transporte iniciou-se, ainda que sua prestação seja concluída em outro Estado.⁶²

Já o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação considera-se consumado no local onde o serviço de comunicação se iniciou, se começou no exterior e terminou no Brasil, é cabível ao Estado ou Distrito Federal onde o serviço foi aproveitado, e se iniciou-se no Brasil e terminou no exterior, não há que se falar em incidência do referido tributo.⁶³

2.2.4 Critério pessoal

O critério pessoal, contido na hipótese de incidência, diz respeito ao critério para apontamento dos sujeitos da obrigação tributária. Na acepção de Geraldo Ataliba, “consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponível e por força da lei, em sujeitos da obrigação”.⁶⁴

⁶⁰ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IX - incidirá também: 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”. (Art. 155, § 2º, IX, “a”, CF/88)

⁶¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 25.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 209.

⁶³ *Ibidem*, p. 257.

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 80.

O legislador deve definir, de forma expressa ou tácita, os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária observando a previsão constitucional, e não deve, ainda, haver discricionariedade alguma no que se refere aos sujeitos passivos.⁶⁵

Mas quem seriam os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária? Convém, nesse momento, defini-los e fazer considerações a respeito de ambos.

O sujeito ativo é o credor, a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Tal determinação só pode ser feita por meio de lei, é discricionária, mas restringe-se a uma pessoa com finalidades públicas, e, em regra, pertence a pessoa constitucional titular da competência tributária.⁶⁶

O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, comumente chamado de contribuinte. Nos dizeres de Geraldo Ataliba, “é a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”. Conseqüentemente, irá sofrer uma diminuição em seu patrimônio com a arrecadação do tributo.⁶⁷

O critério trazido em lei para determinar o sujeito passivo, em concreto, da obrigação tributária, observa princípios que norteiam o legislador a sujeitar quem, de alguma forma, esteja interligado com o fato imponible, para que tenha sua riqueza por ele revelada.⁶⁸

Convém aqui mencionar o art. 126 do CTN, que prevê que a capacidade de pagar tributos independe da capacidade civil das pessoas naturais, de estar essa pessoa sujeita a medidas de privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, dentre outras, e de estar a pessoa jurídica regularmente constituída.

Por fim, como o critério pessoal se confunde com o aspecto subjetivo do mandamento, já que ambos tratam dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, assim, feitas tais considerações, por questões didáticas, eles serão abordados quando da elucidação do aspecto subjetivo do mandamento.

⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 80.

⁶⁶ *Ibidem*, loc. cit.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 86.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 88.

2.3 MANDAMENTO DO ICMS

O mandamento descreve a obrigação de pagar um tributo, subdividindo-se no critério quantitativo, que compreende a base de cálculo e a alíquota do tributo, e no critério subjetivo, que abarca os sujeitos ativos e passivos.

2.3.1 Critério quantitativo

Para calcular o ICMS, é preciso encontrar sua base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é a unidade de medida, prevista em lei, que consubstancia numericamente a hipótese de incidência tributária, de forma que fornece critérios para a verificação de forma precisa da matéria tributável. Consequentemente, a base de cálculo deve estar em completa sintonia com a hipótese de incidência, já que a primeira ratifica a natureza jurídica do tributo, e, dessa maneira, havendo divergência entre elas, a cobrança se descaracteriza, deturpando o próprio sistema tributário.⁶⁹

A base de cálculo ou base imponible, ocupa uma posição central no que concerne a hipótese de incidência, devido a circunstância de impossibilidade de um tributo, sem se desnaturar, ter por base imponible uma grandeza que não seja intimamente relacionada com a materialidade de sua hipótese de incidência.⁷⁰

Nesse sentido, Ricardo Aziz Creton assevera que, “essa relação de pertinência, adequação e conformidade que une indiscutivelmente o fato gerador e a base de cálculo de qualquer tributo há de pautar-se, é fácil de inferir, exatamente pelos princípios gerais da razoabilidade e da proporcionalidade”.⁷¹

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 229.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 111.

⁷¹ CRETON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Iures, 2001, p.111.

Ressalta-se aqui, que o valor do próprio imposto integra a base de cálculo do mesmo em todas as materialidades aqui abordadas.⁷²

Assim, à vista de tudo o que fora explicitado, resta concluir que, no concerne ao ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a base de cálculo do ICMS deve, impreterivelmente, configurar-se como uma verdadeira grandeza da operação mercantil. Assim, a legislação ordinária deve prever que a base de cálculo desse tributo é o valor de que suceder a saída da mercadoria.⁷³

Em relação ao ICMS-Importação, a base de cálculo muda, na pois na mesma, a base de cálculo do ICMS incha.

A LC 87/96, em seu art. 13, inciso V⁷⁴, prevê a base de cálculo do ICMS-Importação, sendo a mesma integrada, além do montante do próprio imposto, pelo valor da mercadoria importada do exterior, além do imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de câmbio, quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras relacionadas a importação. Então, ela não é o valor exato que se pagou pela mercadoria importada, mas o valor da mercadoria acrescido dos custos supracitados.

Em discordância à esta previsão, José Eduardo Soares de Melo entende que não há que se falar em respaldo jurídico para levar em conta todos os custos previstos na legislação, no cálculo do ICMS. A base de cálculo deste imposto deveria ser o valor da operação mercantil, que consiste tão somente no preço da mercadoria, sendo inadmissível realizar o cálculo do imposto sobre tais valores agregados incluídos.⁷⁵

O ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal tem como base de cálculo o preço do serviço de transporte de passageiros, qual seja, o valor da passagem, ou o preço do serviço do transporte de cargas, que consiste no valor do frete.⁷⁶

⁷² “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle” (Art. 13, § 1º, I, da LC 87/96).

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 98.

⁷⁴ “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras” (Art. 13, V, da LC 87/96).

⁷⁵ MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 254.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2012, p. 220.

Nesse ponto, ressalta-se que não se inclui nesta base de cálculo o valor do pedágio, ante o reconhecimento de evidente situação de não incidência tributária, já que extrapola os limites constitucionais da regra-matriz incidência do referido tributo.⁷⁷

Já o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação tem o preço do serviço de comunicação, abstraídos outros valores, como base de cálculo possível, disposto no art. 69 do CTN, além de reproduzir-se em quase que todas as legislações estaduais e na LC 87/1996. Entretanto, em que pese previsão do CTN utilizada como referência para as demais elencadas, fosse em relação ao atualmente extinto imposto federal sobre serviços de comunicação, aplica-se totalmente ao ICMS-Comunicação.⁷⁸

Nesse sentido, não é suficiente apenas a base imponible para definir concretamente o *quantum debeatur* do débito tributário. A lei precisa fixar outro critério quantitativo, qual seja, a alíquota, para, juntamente com a base imponible, ocorrer a determinação do débito tributário decorrente de cada fato imponible.⁷⁹

No que concerne a alíquota, para Ataliba, “é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária)”.⁸⁰

A alíquota está submetida ao princípio da legalidade, e por isso, deve ser fixada por meio de lei ordinária de seu respectivo Estado ou Distrito Federal. No entanto, conforme o art. 155, § 2º, V, da CF⁸¹, havendo iniciativa de um terço dos membros do Senado, este pode fixar alíquotas mínimas para as operações internas, mas desde que através de resolução aprovada por maioria absoluta. E também o Senado, mas dessa vez, por iniciativa da maioria absoluta e com aprovação de dois terços de seus membros, poderá editar resolução para estabelecer as alíquotas máximas do ICMS para operações internas.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 220 e 221.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 268 e 269.

⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 114.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 114.

⁸¹ “§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros” (art. 155, § 2º, V, CF/88).

Conseqüentemente, a cobrança que desrespeitar tais parâmetros fixados pela resolução do Senado, será inválida, e deverá ser editada nova lei para se adaptar aos percentuais a serem observados.

Cumpra aqui ressaltar que a própria Constituição dispõe, no caso da fixação das alíquotas máximas pelo Senado, que tal medida é realizada no intuito de evitar abusos entre os Estados.

Também as alíquotas para operações interestaduais são fixadas pelo Senado Federal.

Antes da Emenda Constitucional nº 87 de 2015, que alterou a redação do art. 155, § 2º, VII e VIII, da CF/88, na venda de mercadorias entre estados diferentes, a regra era que o Estado de origem ficava com a sua alíquota interna, e o Estado destinatário não ficava com nada, caso quem comprasse não fosse contribuinte habitual do ICMS. Diferentemente, se o comprador fosse contribuinte do ICMS, o Estado de origem ficava com a alíquota interestadual, e o Estado destinatário com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

No entanto, com a referida Emenda, houve mudança em tais regras. Agora, seja contribuinte ou não do ICMS, em operações interestaduais, a alíquota interestadual fica para o Estado de origem, e o Estado de localização do destinatário da mercadoria fica com o imposto correspondente a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Essa mudança veio a ser positiva, melhorando a repartição dos tributos estaduais, além de atender os anseios dos estados menos industrializados e desenvolvidos economicamente, diante do aumento crescente do número de vendas por meio da internet, que acabava por prejudica-los. Isso porque, muitos de seus contribuintes passaram a optar por fazer compras pela internet, e dessa forma, os Estados destinatários dos produtos comprados em nada se beneficiavam em termos de tributação, diferentemente da nova realidade inserida pela EC nº 87/15, que divide a tributação entre o Estado de origem e o Estado destinatário.

2.3.2 Critério subjetivo

Tratando-se especificamente do ICMS, o sujeito ativo consiste no respectivo Estado ou no Distrito Federal, onde se consumou seu o fato gerador, conforme explicitado no critério espacial.

No que se refere ao sujeito passivo, sua definição depende do fato gerador do ICMS.

Quanto ao ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sujeito passivo é quem promove o ato de circulação de mercadorias, e não o consumidor direto. Assim, tem-se como exemplo, o industrial ou o comerciante, pois aqui existe o requisito da habitualidade na prática de operações mercantis. Entretanto, também se incluem aqui as pessoas físicas que praticam com habitualidade e em volume que caracterize a prática de operações mercantis.⁸²

Portanto, conclui-se que o propósito comercial atribuído a mercadoria é que faz incidir a tributação do ICMS ao sujeito passivo.

Quando a referida operação iniciar-se no exterior, no caso do ICMS importação, o sujeito passivo é o importador, o destinatário jurídico da mercadoria, tendo em vista que não é possível atribuir a terceira pessoa, que nada tem a ver com a ocorrência do fato gerador, no papel de responder pelo pagamento do ICMS.⁸³

Ressalta-se que o importador deve ser contribuinte do ICMS para que haja a incidência do ICMS-Importação, conforme fora abordado no aspecto material.

O ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal o sujeito passivo apenas pode ser o prestador do respectivo serviço, seja ele pessoa física ou jurídica, nunca podendo assumir tal qualidade o fruidor do serviço, o contratador, o destinatário ou o intermediário. Consequentemente, cumpre destacar que, quando o transporte é realizado em benefício próprio, não incide o referido imposto, uma vez que a figura do fruidor se mistura com a do prestador.⁸⁴

O ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação tem como sujeito passivo o prestador do serviço contratado, ou seja, a pessoa física ou jurídica que presta, remuneradamente, o serviço de comunicação a um terceiro. Em outras palavras, esse prestador é aquele que, mediante contraprestação econômica, realiza um

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 44/46.

⁸³ *Ibidem*, p. 86/87.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 211.

esforço pessoal que garanta a troca de informações entre um emissor e um receptor precisamente individualizados.⁸⁵

Nesse sentido, como tal serviço deve ser produzido para outrem, a comunicação realizada pelo próprio prestador, ou seja, a transmissão de mensagem própria, caracteriza-se autosserviço, e não haverá a incidência do ICMS.⁸⁶

Por fim, destaca-se aqui a figura do terceiro responsável. Ele é uma pessoa que tem relação com o fato gerador, mas não é de forma pessoal e direta, como o contribuinte, decorrendo de previsão legal, e, nas lições de Luciano Amaro, a escolha desse terceiro para ocupar o polo passivo da obrigação tributária é justificada por motivos desde conveniência até necessidade. Conseqüentemente, ocorre uma modificação no polo passivo da obrigação, pois o responsável passa a ocupar a posição que seria ocupada pelo contribuinte.⁸⁷

Assim, adentrar-se-á, agora, na abordagem da não cumulatividade do ICMS.

2.4 ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

A origem do Princípio da Não Cumulatividade, em breve síntese, é francesa, e remonta ao ano de 1958, quando fora introduzido no então imposto de consumo. Contudo, no Brasil, com o surgimento da Emenda Constitucional de nº 18 de 1965, e posteriormente, com o CTN e as Constituições de 1967 e 1988, consagrou-se de uma vez por todas, no que se refere ao IPI e também para o ICM, atual ICMS.⁸⁸

Está disposto no art. 155, § 2º, I e II, da CF⁸⁹. De tal previsão constitucional, em linhas gerais, depreende-se que, quando do pagamento do imposto, o montante de ICMS devido nas operações ou prestações anteriores deve ser deduzido.

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 226/229.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 245.

⁸⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 330.

⁸⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, nº 212. Abr/Jun, 1998, p. 151.

⁸⁹ “§ 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: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (art. 155, § 2º, I e II, da CF/88).

Consequentemente, passa a existir um direito de crédito em favor dos contribuintes e contra os Estados e o Distrito Federal.

De acordo com Roque Antonio Carrazza⁹⁰, quando a Constituição fala em compensar, reconhece o direito de abatimento ao sujeito passivo do ICMS, sendo oponible quando o Poder Público atuar de forma inconstitucional, seja na criação ou na cobrança do tributo, que referem-se a providência legislativa e atividade administrativa, respectivamente.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho manifesta-se⁹¹:

O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICMS e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo “contribuinte”, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.

Percebe-se, então, que a não cumulatividade traduz-se substancialmente no direito de compensação, que por todos deve ser observado, sob pena de inconstitucionalidade, beneficiando tanto o contribuinte (de direito) quanto o consumidor (contribuinte de fato), a quem interessa pagar uma carga tributária menos onerosa.⁹²

Dentro desse contexto, em razão desse direito de compensação ser proveniente de um princípio constitucional, norma fundamental do ordenamento jurídico, de eficácia plena e de aplicabilidade imediata, não pode ser reduzido ou afastado, sob pena de inconstitucionalidade. Nesta senda, independe de lei complementar, que disciplinará somente a forma de compensação do crédito do ICMS, e ainda assim, observando atentamente à previsão constitucional, de forma a evitar ferir direitos subjetivos dos contribuintes, devendo dispor de forma a assegurar a efetivação do referido princípio.

Inclusive, sobre a natureza principiológica da Não Cumulatividade, André Mendes assevera que os seus fins confirmam o seu caráter de princípio, que se traduz através da regra de abatimento do imposto pago nas operações antecedentes. A Não Cumulatividade, deste modo, é o princípio constitucional tributário que mais se

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 401.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra-Matriz do ICM**. 1981. Tese de Livre-Docência – Faculdade de Direito da PUC/SP, p. 377.

⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2012, p. 402.

assemelha a uma regra, pois advém de valores superiores, tal como a neutralidade tributária, para determinar uma conduta, qual seja, o abatimento do valor cobrado nas operações antecedentes, permitindo, assim, que sejam obtidas as finalidades propostas.⁹³

Assim, também não se trata de mera recomendação, pois o princípio da não cumulatividade encerra uma obrigação, devendo ser compulsoriamente observado, sem depender de qualquer autorização para se efetivar, seja ela legislativa, judicial ou da autoridade fazendária estatal ou distrital. E ainda, deve haver um esforço não apenas do contribuinte, mas também dos últimos sujeitos, de maneira conjunta, de forma a efetivá-lo.⁹⁴

E aqui, notadamente, frisa-se que as isenções, incentivos e outros benefícios relacionados ao ICMS concedidos mesmo sem ser conveniados, não devem impedir o direito de crédito dos contribuintes. O objetivo de tais benesses serem concedidas por meio de convênios é evitar a “guerra fiscal” entre os estados federativos, que é uma verdadeira disputa entre os mesmos para atrair investidores, através do oferecimento de tais incentivos fiscais. Isso porque, em que pese tenham sido realizados de maneira irregular, presume-se sua constitucionalidade até que decisão judicial os afaste, que nesse caso, compete ao Supremo Tribunal Federal (STF) deliberar.⁹⁵

André Mendes ressalta ainda que, o destaque em nota fiscal do tributo, é característica própria da não cumulatividade, mas não pode ser considerado como um elemento específico, definidor do instituto em questão, pois trata-se de uma simples formalidade, e por isso, o STF, em diversos julgamentos, já concedeu o direito ao crédito do antigo ICM, ainda que diante da ausência do destaque do imposto na nota fiscal.⁹⁶

Então, diante disso, conclui-se que basta que ocorra a hipótese de incidência do ICMS para que haja o direito de compensação. Outrossim, dessa forma também efetiva-se a segurança jurídica, tão almejada no ordenamento jurídico nacional.

⁹³ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 77.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 401/402.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 405.

⁹⁶ MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, 2012, p. 67.

Convém salientar, também, que o Princípio da Não Cumulatividade relaciona-se diretamente com o Princípio da Proibição do efeito confiscatório. Isso porque, se em determinado momento ou operação, o ente tributante fixar proibição ao aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores, estará ele, concomitantemente, provocando efeito cumulativo e confiscatório. Efeito cumulativo porque ocasionará aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços, prejudicando o consumidor final. E efeito confiscatório porque sobre o mesmo preço incide mais de uma vez o mesmo imposto, cobrando de cada um dos agentes do ciclo mais impostos do que o devido de fato.⁹⁷

Ademais, é irrelevante a origem dos créditos do ICMS. Ou seja, para haver o direito de crédito do contribuinte, não é necessário que os créditos sejam referentes à mesma mercadoria comercializada ou serviço prestado, tendo em vista que a Constituição não faz nenhuma exigência nesse sentido. Na verdade, o contribuinte pode deduzir do ICMS a pagar, tudo que foi devido por outros contribuintes que lhe prestaram serviços ou que lhe forneceram mercadorias dentro do intervalo de um mês, o critério temporal da hipótese de incidência do ICMS na maioria dos Estados. Consequentemente, se os débitos superarem os créditos, há imposto a pagar, no entanto, se os créditos forem superiores aos débitos, não há que se falar em imposto a pagar, e o crédito restante pode ser utilizado no próximo mês. Esse crédito é guardado na escrita fiscal do contribuinte.⁹⁸

Assim, apesar de, na maioria das vezes o ICMS ser pago por meio de crédito e dinheiro, também pode ser quitado apenas de uma forma ou de outra. Se não houver crédito, será pago apenas em dinheiro, e quando os créditos forem suficientes para quitá-lo, não haverá necessidade de pagamento em dinheiro.

Em decorrência disso, o ICMS teria duas “moedas de pagamento”, a moeda corrente, que seria o Real, e os créditos escriturais, que seriam aqueles resultantes de operações ou prestações anteriormente realizadas, taxadas pelo ICMS.⁹⁹

E aqui destaca-se que a intenção constitucional é evidente, não tendo por objetivo a divisão do ônus da tributação, como entendem determinados doutrinadores, mas tão

⁹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 294.

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 424/425.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 433/434.

somente obstar que a carga final seja acrescida pelas cargas tributárias que já recaíram em momento anterior.¹⁰⁰

No entanto, a doutrina não é consensual no que concerne a sua posição acerca dos efeitos oriundos da não cumulatividade.

Para Carrazza, por meio do princípio da não cumulatividade do ICMS, a Constituição favoreceu o contribuinte de direito do ICMS, e concomitantemente, o contribuinte de fato, que é o consumidor final, aquele a quem efetivamente interessa a diminuição na carga tributária.¹⁰¹

Mas de outro lado, para Hugo de Brito Machado, a não cumulatividade do ICMS constitui uma das graves falhas do nosso sistema tributário. Isso porque, teria sido uma técnica instituída pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, inspirada pela experiência francesa, que criou a não cumulatividade nos anos 50 como forma de estímulo à consolidação da União Europeia, mas que demonstrou-se integralmente inadequada para o Brasil, um país de vasta extensão e com significativa discrepância econômica entre seus estados federativos. O referido autor justifica sua posição devido a ser considerável o número de dispositivos inseridos na atual Constituição para procurar regular corretamente a compensação do imposto em cada operação que incide, além das suas desvantagens, dentre elas, a administração complicada do imposto, já que depende de controles burocráticos que trazem custos para o fisco e aos contribuintes, a possibilidade de incorrer em fraude, o encorajamento à evasão do imposto devido a suas alíquotas elevadas, e dificuldade na concessão de isenções.¹⁰²

Em que pese as considerações do último autor sejam louváveis e plausíveis, entende-se em conformidade com a primeira posição, tendo em vista que o anteriormente ao atual ICMS, existia o IVC (imposto sobre vendas e consignações), que era cumulativo e onerava em demasiado o consumidor final. Portanto, a “inovação” da não cumulatividade trazida posteriormente na Constituição, demonstrou-se como alternativa mais justa e eficiente no que se propõe, mesmo com seus pontos negativos, ainda mais considerando-se que a cumulatividade

¹⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, nº 212. Abr/Jun, 1998, p. 156/157.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 402.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1, p. 572.

também possui uma série de desvantagens, conforme já fora vivenciado com o antigo IVC.

Em suma, José Eduardo Soares de Melo traduz com precisão o presente posicionamento. Ele assevera que sendo a não cumulatividade essencial, a sua supressão da Constituição pátria acabaria por levar a um sério e enorme estremecimento em toda a sustentação sobre a qual foi organizada o Estado, tendo em vista que se trata de um sistema operacional com a finalidade de suavizar os efeitos do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e comunicações, assim, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais custosos. Isso porque, a cumulatividade ocasionaria um custo artificial indesejável no custo dos produtos e serviços objeto de comercialização. Esses preços estariam em descompasso completo da realidade, da produção e da comercialização, e conseqüentemente, isto tornaria, de forma considerável, mais oneroso o custo de vida de toda a população, além de encarecer também o processo produtivo e comercial, o que levaria a redução de investimentos empresariais.¹⁰³

Por fim, convém salientar que, percebe-se que o Princípio da Não Cumulatividade demonstra uma preocupação notadamente com o contribuinte final, que é o consumidor de fato, aquele que se encontra ao final da cadeia de incidência do ICMS, de modo que ele não venha a suportar uma carga tributária excessivamente onerosa. Só que esta preocupação se materializa no ICMS também de outras formas, conforme será demonstrado no presente trabalho.

2.4.1 Exceções constitucionais ao Princípio da Não Cumulatividade

Inicialmente, cumpre destacar que as exceções à não cumulatividade são provenientes do próprio texto constitucional, e não poderia ser diferente, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade. Elas consistem nas hipóteses de isenção e não incidência tributária.¹⁰⁴

¹⁰³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 293.

¹⁰⁴ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas

Percebe-se que esse rol é taxativo, de forma que consiste apenas nas hipóteses trazidas expressamente pela Constituição, e ainda, como constituem exceções, devem ser interpretadas restritivamente.

De acordo com Luciano Amaro, ocorre incidência de um tributo quando o fato correspondente ao modelo abstrato previsto em lei, se juridiciza e emana efeitos também conforme previsão legal, originando uma obrigação de pagar tributo. Nesse sentido, todos os fatos sem vocação para criar tributos formam o campo da não incidência. Estes constituem-se nos fatos que não revelam capacidade contributiva ou porque apesar de serem fatos tributáveis, não o foram por opção legislativa ou até mesmo por falta de competência. O campo da não incidência também é composto pelas situações de imunidade e de isenção, respectivamente, onde a Constituição não reconhece competência para criação de tributos, e quando a competência é autorizada, mas não é exercida, ou é desempenhada apenas de forma parcial.¹⁰⁵

Assim, o referido autor conclui seu raciocínio sintetizando que a diferença entre as variadas figuras de não incidência é pautada basicamente na técnica legislativa. A imunidade tributária consiste no caso de quando o ordenamento jurídico reconhece a situação não tributável na Constituição. Já a isenção é quando a lei suprime o caso, retirando o mesmo da regra estabelecida no universo em que está inserido. E, por fim, se o fato é apenas não mencionado na legislação, é caso de não incidência.¹⁰⁶

Já na concepção de André Mendes, a isenção ocorre quando a norma que tributa incide sobre o fato gerador, originando-se a obrigação tributária, que é posteriormente extinta pela ação secundária da norma isencional. A não incidência, por sua vez, se dá em situações fáticas não compreendidas na norma tributária.¹⁰⁷

Percebe-se que tratam de conceitos simples e facilmente compreensíveis, e tem-se que não incidência decorre da escolha legislativa em não tributar, e a isenção, por sua vez, esta escolha é no sentido de deixar de tributar em determinados casos.

operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores" (Art. 155, § 2º, II, CF/88).

¹⁰⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 305 *et seq.*

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 308.

¹⁰⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 97/98.

De acordo com a Constituição, ocorrendo a isenção ou a não incidência quando da circulação da mercadoria, o crédito das operações ou prestações seguintes não será compensado, bem como o crédito relativo às operações anteriores será anulado.¹⁰⁸

Tais exceções a não cumulatividade se justificam porque, o fisco receberia mais dinheiro quando da existência de tais figuras desonerativas, acabando por implicar em aumento do tributo por via transversa, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

Assim, neste momento, tecidas todas as considerações importantes acerca da não cumulatividade, é pertinente a análise do conceito de tributação indireta para o presente estudo, pois, sendo não cumulativa a exação, ela será, obrigatoriamente, indireta – em que pese a recíproca nem sempre seja verdadeira.¹⁰⁹

2.5 ICMS E TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Existem diversas classificações doutrinárias acerca dos tributos, pautadas nos mais diversos critérios. No que tange ao ICMS, vale destacar a diferenciação entre impostos diretos e indiretos.

Trata-se o ICMS de um imposto indireto. Segundo Hugo de Brito, indiretos são os tributos onde a obrigação de pagar é definida pela lei a quem tem relação jurídica com outras, que provavelmente possuem capacidade contributiva, para as quais desloca o ônus financeiro do tributo. Os tributos diretos, por sua vez, são aqueles onde a obrigação de pagar é conferida a pessoa que se presume possuir capacidade contributiva, e assim, o contribuinte, previsto em lei como obrigado a pagar o tributo, é quem arca com o referido ônus financeiro.¹¹⁰

Em outra análise acerca de tal classificação, tem-se o posicionamento de Regina Helena Costa¹¹¹:

¹⁰⁸ “II - A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (art. 155, § 2º, II, da CF/88).

¹⁰⁹ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 5.

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1, p. 266.

¹¹¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 138.

Assim, imposto direto é aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal, como ocorre no Imposto sobre a Renda, por exemplo. Já no imposto indireto observa-se o fenômeno da repercussão tributária ou translação econômica do tributo, segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final. Ilustram a hipótese o Imposto sobre produtos industrializados – IPI e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Então, depreende-se que o contribuinte de direito é definido conforme previsão legal, e a depender dele suportar ou não o ônus financeiro do imposto, é que haverá ou não a figura do contribuinte de fato.

Sacha Calmon assevera que a impossibilidade de transferir o encargo tributário é em que se baseia a classificação dos impostos em diretos e indiretos. E assim, exemplifica seu raciocínio, asseverando que o Imposto de Renda seria direto, tendo em vista que a pessoa tributada não teria como transferir seu ônus à terceiros, e diferentemente, seriam indiretos o ICMS e o IPI, já que, nestes casos, a pessoa tributada pode repassar o ônus fiscal a terceiros, seja através de previsões legais específicas, do mecanismo de preços, cláusulas contratuais ou qualquer outro artifício. Aqui, o contribuinte de direito, eleito pela lei, não é quem sofre no mercado o preço do encargo, e sim, o contribuinte de fato. No caso do ICMS, especificamente, o contribuinte de direito é o industrial, comerciante ou produtor, e os contribuintes de fato são os consumidores finais dos bens e serviços gravados, pois em seu preço está embutido o valor do imposto.¹¹²

Tratando-se de tais sujeitos, especificamente, de acordo com André Mendes, o contribuinte de direito está no pólo passivo da norma jurídico-tributária, que onera um fato ou ato por ele exercido, compelindo-o a recolher o valor devido ao Fisco. O contribuinte de fato, por sua vez, não se relaciona diretamente com a obrigação tributária, pois, ao obter bens ou serviços do contribuinte de direito, este lhe repassa o ônus financeiro da exação. Portanto, suporta o ônus financeiro do tributo sem, entretanto, evidenciar-se como sujeito passivo da norma exacional.¹¹³

Em outras palavras, de maneira mais detalhada, os impostos indiretos são aqueles que incidem ao longo da cadeia produtiva. O contribuinte de direito, ou seja, aquele que recolhe o tributo para os cofres públicos, repassa o custo desse tributo para o

¹¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

¹¹³ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 7.

próximo da cadeia produtiva. Assim, quem efetivamente paga o tributo não suporta o seu ônus financeiro, e sim, quem está ao final da cadeia produtiva, o consumidor final, também chamado de contribuinte de fato. Diferentemente, o tributo direto é aquele em que entre o fato gerador e o dever de pagar o tributo, ou seja, a obrigação tributária, não há que se falar em intercalação de sujeitos, de modo que aquele que pratica o fato gerador e deve pagar o tributo perante o fisco, é também quem suporta o seu ônus financeiro.

Entretanto, diversamente do entendimento de Sacha Calmon, tem-se que não é possível determinar um critério inquestionável acerca dos impostos, quando seu encargo financeiro for transferível, ou quando não acarretem essa transferência. Isso porque, certos impostos que são tidos como diretos, tem o seu valor repassado para terceiros. Como exemplos tem-se o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), na situação do imóvel estar alugado, muitas vezes o valor do tributo pode ser transferido para o locatário, e no IR (Imposto de Renda), que os profissionais liberais determinam dois preços, a depender do cliente exigir ou não o recibo dos honorários profissionais. E o contrário também acontece, pois muitas vezes impostos tidos como indiretos, tais como o IPI e o ICMS, são suportados por seus contribuintes, devido a circunstâncias de fato que impõem tal medida.¹¹⁴

Percebe-se, então, que, em que pese os tributos tenham determinada classificação, devido a sua forma de recolhimento prevista em lei, na prática, muitos contribuintes acabam por desconsiderar tal classificação e previsão legal, de forma a realizar a transferência do seu encargo ou não, visando satisfazer o seu melhor interesse.

Nesse contexto, é imperioso salientar que todo o ônus financeiro de uma determinada pessoa, mais precisamente de quem exerce atividade econômica, normalmente, inclina-se a ser repassado a terceiros, embutido no preço dos bens ou serviços oferecidos. Se isso não for realizado sempre, as empresas vão à falência. Assim, seu consumidor é que, ao final, arca com esses valores.¹¹⁵

Além disso, somando-se mais um ônus ao consumidor final, ocorre o fenômeno da regressividade. Isso porque, muitas vezes os impostos indiretos são cobrados

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Imposto Indireto, Repetição do Indébito e Imunidade Subjetiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 2. Nov., 2007, p. 33.

¹¹⁵ *Ibidem, loc. cit.*

através de taxas fixas, ocasionado a inobservância da capacidade de pagar do contribuinte, ferindo previsão constitucional (art. 145, § 1º, CF/88).¹¹⁶

Nesse ponto, convém elucidar breves considerações acerca da regressividade. Na concepção de Baleeiro, são regressivos os impostos que retiram da totalidade dos gastos das famílias menos abastadas, fração proporcionalmente maior do que em relação as de maior poder aquisitivo. Ou seja, quanto menor é o salário, maior parcela dele é destinada ao atendimento das necessidades fundamentais (Lei de Engels).¹¹⁷

Depreende-se, então, que é regressivo o tributo quando seu ônus financeiro relativo vai aumentar a despeito da diminuição da renda do contribuinte, diferentemente dos tributos progressivos, onde o ônus relativo aumenta conforme o aumento da renda.

Como bem elucida Luciano Amaro acerca da regressividade: se um indivíduo A pagar, seja como contribuinte de direito ou de fato, R\$ 10,00 (dez reais) de imposto quando comprar determinado produto X, e tiver rendimentos em torno de R\$ 1.000,00 (um mil reais), o imposto configura 1% da sua renda. Se sua renda fosse elevada para R\$ 2.000,00 (dois mil reais), aquele imposto passaria a representar o percentual de 0,5% da sua renda, e, se a mesma diminuísse para R\$ 500,00 (quinhentos reais), o tributo consistiria no percentual de 2%. Conclui-se, portanto, que esse imposto é regressivo, já que, quanto menor a renda, maior é o ônus relativo.¹¹⁸

Assim, este é um grave problema, pois nesse tipo de tributo, o pobre é taxado em uma proporção muito maior da sua renda. Isso porque, quem ganha menos acaba pagando o mesmo valor que os mais abastados no que se refere aos tributos indiretos.

O que percebe-se, portanto, é um descompasso entre a previsão constitucional e o que ocorre no ordenamento jurídico pátrio, pois, na prática, previsões constitucionais estão sendo desobedecidas.

¹¹⁶ “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” (Art. 145, § 1º, CF/88).

¹¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1161.

¹¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 112.

Nesse sentido, diante de um sistema tributário nitidamente indireto, e consequentemente, regressivo, somado a um país com significativas desigualdades sociais e econômicas, não obstante, existe uma Constituição Federal que coloca como um de seus objetivos fundamentais, em seu artigo 3º, inciso III¹¹⁹, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, assim, é preciso compatibilizar todo o texto constitucional com a realidade brasileira.

Inclusive, Regina Helena Costa ainda destaca que, embora a classificação dos tributos em diretos e indiretos seja considerada por muitos sem relevância alguma para o Direito, tendo em vista ser pautada em um fenômeno exclusivamente econômico, existe aqui relevância jurídica, tendo em vista que as regras da seletividade em razão da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, e da não cumulatividade, cabíveis ao IPI e ao ICMS, que demonstram uma preocupação constitucional com o contribuinte de fato.¹²⁰

Dentro desse contexto, os princípios constitucionais são de extrema importância, fundamento último do ordenamento jurídico pátrio, estabelecendo as diretrizes do Estado e determinando os principais valores a serem perseguidos na tentativa de efetivação de uma tributação mais justa.

¹¹⁹ “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (Art. 3º, III, CF/88).

¹²⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 138.

3 CONTEXTUALIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Estado contemporâneo encontra fundamento em um conjunto de regras e princípios gerais de direito, que normalmente encontram-se consagrados em uma Constituição. Isso afasta a ideia de arbítrio ou de um simples poder de império do Estado sobre os súditos/cidadãos em prol da existência de uma relação sobremaneira jurídica, pautada em todos os seus contornos pelo Direito.¹²¹

Nesse sentido, tendo o Estado suas relações pautadas no Direito, os princípios constitucionais ocupam papel de destaque, vez que atuam como balizadores interpretativos, regulam atividade discricionária, funcionam como fonte supletiva do Direito quando ausente lei ou costume, e, por fim, constituem fundamento último do ordenamento jurídico como um todo.¹²²

Somando-se a isso, conforme já fora mencionado, os princípios constitucionais são normas fundamentais do ordenamento jurídico, de eficácia plena e de aplicabilidade imediata, não podendo ser reduzidos ou afastados, sob pena de inconstitucionalidade.

Assim, percebe-se que os princípios desempenham uma série de funções no ordenamento jurídico pátrio, razão pela qual é atribuída a sua importância.

De forma a compreender o que seriam os princípios, tem-se a definição de Humberto Ávila¹²³:

São normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Isso quer dizer que os princípios determinam um ideal de coisas a ser concretizado, e assim, conseqüentemente, demandam o emprego de certas condutas cujos efeitos auxiliem para promoção paulatina daquele fim.¹²⁴

¹²¹ CORREIA, Rogério Dias. O fundamento do Poder de Tributar. **Prática Jurídica**. Brasília: Consulex, nº 84, Mar. 2009, p. 38.

¹²² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 33.

¹²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 203.

Ademais, em decorrência desse ideal de coisas a ser concretizado, relacionam-se mais intimamente com outros princípios, numa relação de complementariedade, tendo em vista a exigência constitucional de dever de buscar ou preservar diferentes ideais de maneira concomitante.¹²⁵

Em outra percepção, para Robert Alexy, os princípios são mandados de otimização, e assim explica a sua definição¹²⁶:

En tanto mandados de optimización, los principios son normas que ordenan algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades jurídicas y fácticas. Esto significa que pueden ser satisfechos en grados diferentes y que la medida ordenada de su satisfacción depende no solo de las posibilidades fácticas sino jurídicas, que están determinadas no solo por reglas sino también, esencialmente, por los principios opuestos.¹²⁷

Consequentemente, depreende-se de tal raciocínio, que os princípios, como mandados de otimização, ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, e que são aplicados mediante ponderação com outros princípios, o que isso possibilita a sua realização em diferentes graus, a depender da sua relevância em cada situação concreta.

É na Constituição que estão situados a maioria dos Princípios. No que se refere especificamente ao Direito Tributário, é de conhecimento notável que a Constituição da República é a sua principal fonte, visto que todas as normas jurídicas devem a ela se submeter e estar com ela alinhadas, o que denomina-se de simetria constitucional.

Nesse sentido, de acordo com Humberto Ávila, é preciso respeitar a normatividade eleita pela Constituição. Isso porque, os princípios não constituem tão somente valores em que a concretização reside na sujeição à meras preferências pessoais, como se seu intérprete conseguisse aplicá-los apenas de acordo com seu livre arbítrio. Longe disso, os princípios instauram o dever de adotar comportamentos

¹²⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38.

¹²⁵ *Ibidem*, p. 39.

¹²⁶ ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 162.

¹²⁷ "Enquanto mandados de otimização, os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades jurídicas e fácticas. Isso significa que eles podem ser satisfeitos em graus diferentes e que a medida ordenada de sua satisfação depende não apenas das possibilidades fácticas, mas também jurídicas, que estão determinadas não só pelas regras, mas também, essencialmente, pelos princípios opostos".

essenciais à realização de um determinado estado de coisas, e assim, o que for necessário para promover o fim é devido.¹²⁸

Dessa forma também entende Carrazza, que ressalta que a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não observadas, mas consistem em um conjunto de normas supremas que devem ser obrigatoriamente obedecidas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz. Isso porque, as referidas normas guardam os contribuintes da possível ocorrência de arbitrariedades a serem praticadas pelo Estado.¹²⁹

No que concerne especificamente ao Brasil, conforme Sacha Calmon, a despeito de muitos países, tais como Inglaterra e EUA, este, inclusive, que foi fonte de inspiração pátria quando da instituição da República, do Presidencialismo, e da Federação, recheou de forma mais significativa a sua Constituição com princípios e regras referentes ao Direito Tributário. Em consequência, o Brasil demonstra-se, incontestavelmente, o país em que a Constituição é mais vasta e detalhada no que concerne à tributação, havendo por ocasionar em três conclusões, quais sejam: os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão consolidados no texto constitucional, refletindo nos diplomas normativos da União, dos Estados e dos Municípios. Segundo, o Direito Tributário existente na Constituição deve ser prioridade da produção dos juristas e operadores do direito, já que fundamento da ordem jurídico tributária. E por fim, as construções de autores estrangeiros devem ser acolhidas com um certo cuidado, considerando-se as disparidades entre as Constituições.¹³⁰

Dentro do âmbito do Sistema Tributário Brasileiro, segundo Humberto Ávila, que regula minimamente a matéria tributária, esta mantém relação com todo o texto constitucional, especialmente com os princípios formais e materiais fundamentais¹³¹,

¹²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 141.

¹²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 37.

¹³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 43 *et seq.*

¹³¹ De acordo com Humberto Ávila, existem os princípios formais de princípios materiais. Os princípios formais determinam a forma e o procedimento através dos quais o Estado pode criar normas, e mantém uma relação de dependência entre si no sistema jurídico. Os princípios materiais, por sua vez, determinam o conteúdo das normas jurídicas, ou seja, o que as normas necessitam resguardar e o que o Estado não pode violar, e também mantém relação de dependência entre si (ÁVILA, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 62/64.).

estejam eles expressos ou implicitamente previstos, e também com os direitos fundamentais, principalmente com as garantias de propriedade e de liberdade.¹³²

Mas os princípios constitucionais tem como função primordial no Direito Tributário, a limitação do poder de tributar dos entes públicos – manifestação esta dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, relacionando-se a uma noção de competência tributária não absoluta.

As limitações ao poder de tributar, previstas no art. 150 da CF/88¹³³, atuam, efetivamente, limitando e balizando o exercício da tributação realizada pelo Fisco, compreendendo o momento de instituição dos tributos, sua arrecadação, e a sua fiscalização. Assim, tem função de regulação e proteção no Sistema Tributário

¹³² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 21.

¹³³ "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. § 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido" (Art. 150, CF/88).

pátrio, de forma que seria um verdadeiro equívoco afirmar que seriam vedações ou até mesmo obstáculos à realização da tributação, pois, na verdade, tais limitações determinam o que pode/deve ser tributado e a sua forma de realização.

Entretanto, cumpre salientar que as limitações ao poder de tributar não se restringem ao que está disposto no texto constitucional, tendo em vista que ele próprio prevê a possibilidade de outras normas infra constitucionais, tais como leis complementares, convênios e resoluções do Senado, atuarem na restrição do poder do legislador tributário quando da instituição e modificação de tributos.

Neste contexto, tendo por enfoque a base constitucional e principiológica do Sistema Jurídico Tributário Brasileiro, cumpre fazer um estudo mais aprofundado, especificamente, sobre o Princípio da Capacidade Contributiva. Isso porque, este princípio notabiliza-se, dentro da necessidade de limitação ao poder de tributar, como um direito e garantia fundamental do contribuinte, do atendimento dos objetivos constitucionais, e também, do cumprimento dos fins a que a tributação se destina.

3.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

É antiga a noção de capacidade contributiva, remonta a muito tempo atrás, desde o próprio nascimento do tributo. O indivíduo deveria contribuir para as despesas da coletividade de acordo com sua capacidade econômica.¹³⁴

No Brasil, foi somente com a Constituição de 1946 que o princípio da capacidade contributiva ganhou mais relevância, e com a Constituição de 1988, encontra-se nos moldes atuais.

Segundo o art. 145, § 1º, da CF¹³⁵, os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

¹³⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 15.

¹³⁵ "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" (Art. 145, § 1º, CF/88).

Tal dispositivo legal traz expressamente a necessidade de observância da capacidade contributiva do contribuinte quando do pagamento dos impostos.

Assim, segundo Regina Helena Costa¹³⁶:

Não resta dúvida de que a norma que impõe a observância da capacidade contributiva se traduz num autêntico princípio. Trata-se de regra geral e abrangente, que vem condicionar toda a atividade legiferante no campo tributário, quer na eleição das hipóteses de incidência (no nosso sistema, observadas as regras-matrizes já postas pela Constituição), quer no estabelecimento dos limites mínimo e máximo dentro dos quais a tributação pode atuar, quer, ainda, na graduação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos.

Nessa continuidade, Leandro Paulsen sintetiza de forma precisa e clara o Princípio da Capacidade Contributiva. Para ele, emana deste princípio, sobretudo, que o Estado deve demandar que as pessoas cooperem com as despesas públicas de acordo com a sua capacidade para tal, de modo que nada será requisitado daqueles que tem apenas o essencial para sobreviver, a carga tributária deve oscilar de acordo com a aparência de recursos da pessoa, e, a par disso, a tributação não pode implicar em confisco. Nesse sentido, as bases dessa definição, tais como a preservação do mínimo vital e a vedação ao confisco, estendem-se a todas as espécies tributárias. Contudo, a opção de progressividade do tributo, de uma alíquota maior para uma base de cálculo maior, obedece a uma hipótese de incidência que revele capacidade contributiva.¹³⁷

Já Rubens Gomes de Souza conceituou capacidade contributiva como sendo a totalidade de recursos desimpedidos após a realização das necessidades indispensáveis à sobrevivência, recurso este que pode ser requerido pelo Estado, mas sem que haja a diminuição do padrão de vida do contribuinte, nem tampouco a lesão de suas atividades econômicas.¹³⁸

Mas, para Alfredo Augusto Becker, dividir as despesas públicas entre os contribuintes de acordo com a sua aptidão para arcar com o valor dos tributos, seria uma tautologia, tendo em vista que a expressão capacidade contributiva não seria um conceito científico, de modo que não estabelece um parâmetro para classificar a prestação do contribuinte e adequar às prestações dos demais, além de não

¹³⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 33/34.

¹³⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 73.

¹³⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 95.

determinar um limite e qual seria esse limite de tributação. Assim, essa locução seria vaga, podendo ser ocupada por diversos conteúdos, e também dúbia, por permitir variadas interpretações.¹³⁹

Destaca-se aqui, que é certo que na doutrina existe uma multiplicidade de entendimentos acerca do conceito de capacidade contributiva, conforme defende o último autor. No entanto, entende-se em conformidade com Regina Helena Costa. Para ela, mesmo que a expressão capacidade contributiva sofra de ambiguidade e imprecisão, aspectos referentes ao direito positivo, pode ser simplesmente conceituada como sendo a vocação do sujeito colocado como passivo da obrigação tributária para arcar com a carga tributária, sem que haja a extinção do capital de onde provém a tributação.¹⁴⁰

E para Marçal Justen Filho, em que pese a inexistência de critérios objetivos e científicos não implica que não seja possível aplicar o princípio da capacidade contributiva como regulador da atividade legislativa tributária. Traduz, somente, que existe uma presunção de compatibilidade da atividade legislativa tributária com a capacidade contributiva. No entanto, é suficiente haver critério científico evidenciador do erro na solução trazida na lei, para que se reconheça a inconstitucionalidade da lei, frustradora do princípio constitucional da justiça social.¹⁴¹

Então, apesar de haver dificuldade na definição do referido princípio, devido a uma certa generalidade e vaguidade presente no mesmo, influenciando, inclusive, em manifestações doutrinárias um tanto quanto distintas, percebe-se que, no fim das contas, as ideias convergem pela necessidade de impressão de um parâmetro de graduação da tributação, de modo que haja a manutenção do mínimo vital, conforme a riqueza auferida pelo contribuinte. Consequentemente, a tributação acaba por tornar-se mais justa.

Ademais, por fim, cumpre salientar que, a Constituição prevê, em seu texto supracitado, o termo capacidade econômica, e não capacidade contributiva.

¹³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 481.

¹⁴⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p., p. 107.

¹⁴¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 260.

E aqui cumpre, rapidamente, diferenciar ambas expressões. Segundo Ives Gandra da Silva Martins, capacidade contributiva refere-se aos limites de sujeição fiscal a que o patrimônio de um contribuinte está subjugado, e, por sua vez, capacidade econômica consiste no potencial econômico do contribuinte, ainda que fora da esfera da imposição, e exemplifica dizendo que alguém pode estar sujeito a diversos sistemas impositivos, possuindo capacidade econômica, mas poderá não ter capacidade contributiva para um dos sistemas tributários ao qual está submetido.¹⁴²

O objetivo constitucional por traz da utilização da nomenclatura capacidade econômica foi pretender distanciar quaisquer criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, tendo por base suspeitas, ficções e falseamentos, que quisessem abarcar fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas. Capacidade econômica contributiva, portanto, tão somente pode ser aferida através de verdadeiras formações econômicas do contribuinte.¹⁴³

Portanto, partilha-se do mesmo entendimento, em prol da utilização, pela Constituição, da nomenclatura capacidade econômica, a despeito de capacidade contributiva, ante a necessidade de não deixar dúvidas sobre a capacidade contributiva dever traduzir, efetivamente, manifestações do potencial econômico do contribuinte.

3.1.1 Classificações acerca do Princípio da Capacidade Contributiva

Existem classificações doutrinárias relevantes em relação ao Princípio da Capacidade Contributiva.

No que concerne à natureza do referido princípio, existem duas correntes, a primeira que considera a capacidade contributiva como sendo regra de natureza programática; e a segunda, que classifica a mesma como sendo uma regra de natureza jurídica.

¹⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Oliveira Rocha, nº 10. Jul., 1996, p.13.

¹⁴³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1092.

Para a primeira corrente, a capacidade contributiva teria natureza programática, porque não teria juridicidade ou coercibilidade, não havendo sua imposição ao legislador ordinário ou o juiz, configurando-se apenas em uma recomendação respeitável a fim de tentar concretizar uma Justiça inalcançável.¹⁴⁴

Tal corrente se aproxima do posicionamento de Kiyoshi Harada, que assevera que a capacidade contributiva não gera direito subjetivo ao contribuinte. Ou seja, este não poderá entrar com uma ação judicial solicitando que determinado imposto adeque-se ao seu perfil econômico. No entanto, atua em seu aspecto negativo, já que atribui ao contribuinte a faculdade de exigir que o Fisco não pratique determinados atos que impliquem na sua violação.¹⁴⁵

Já para a segunda corrente doutrinária, capacidade contributiva seria uma regra genuinamente jurídica, que obriga o legislador ordinário em sua escolha da composição da hipótese de incidência tributária, dos fatos que constituam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável. Agindo de forma a violar tal regra jurídica constitucional, o legislador ordinário incorre em inconstitucionalidade. Tal regra se dirige ao juiz, que se constatar no caso concreto, a inexistência de presunção dos signos de renda ou capital acima do mínimo indispensável, deve, por previsão constitucional, deixar de aplicar a lei tributária.¹⁴⁶

Para Alfredo Augusto Becker, a natureza da capacidade contributiva não é elucidada por nenhuma dessas correntes, não havendo uma terceira corrente, nem tampouco a possibilidade de proposição de uma corrente de natureza híbrida. Isso porque, ambas são muito radicais, fundamentadas em ideias extremas entre si: a primeira nega qualquer eficácia jurídica à capacidade contributiva, e a segunda, afirma total eficácia jurídica. Portanto, acabam por basear-se em verdades parciais. No que refere-se a primeira corrente, porque existe juridicidade e eficácia jurídica na capacidade contributiva. E quanto a segunda corrente, devido a estender poder ao juiz para que, em cada caso concreto específico, ao analisar os signos presuntivos de renda ou capital do contribuinte, aplique ou deixe de aplicar a lei tributária, sendo que o juiz pode determinar a inconstitucionalidade de uma lei tributária tão somente

¹⁴⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 487.

¹⁴⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 384.

¹⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 279-280, 289, 335-336.

sob o prisma do legislador ordinário, e não de acordo com determinado sujeito especificamente, que realizou a hipótese de incidência.¹⁴⁷

Nesta senda, entende-se em conformidade com o posicionamento explanado, tendo em vista que as duas correntes apresentadas elucidam posicionamentos radicais, de maneira que, nem sequer possibilitam a existência de um meio termo entre ambas, e acabam por não se sustentar na prática.

Nesta continuidade, a capacidade contributiva também classifica-se em absoluta ou objetiva, quando um fato revela riqueza. Nesse sentido, refere-se à atividade de escolha feita pelo legislador de manifestações que aparentam vocação para suportar as despesas públicas, de forma a indicar um sujeito passivo em potencialidade. Diferentemente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, refere-se a um sujeito especificamente considerado, explicita a sua vocação para contribuir de acordo com a sua capacidade econômica pessoal. E aqui, o referido princípio encontra-se presente no caso concreto, de forma que o potencial sujeito passivo torna-se efetivamente um sujeito passivo, capaz, portanto, de suportar o ônus tributário.¹⁴⁸

De tal classificação, depreende-se que a primeira constitui-se uma noção mais abstrata, enquanto a segunda trata de uma previsão mais concreta. Isso porque, não necessariamente determinadas manifestações isoladas de um contexto revelam capacidade contributiva, isso depende de outras determinantes. Por exemplo, um indivíduo pode auferir uma renda mensal alta, mas ele tem quatro filhos e uma esposa, tendo que sustentar todos e prover-lhes saúde, educação, moradia, lazer, etc. Assim, se fosse observada apenas a renda mensal desse indivíduo, como critério objetivo revelador de capacidade contributiva, ele iria ser gravemente tributado, no entanto, observando todo o contexto de sua vida, considerando o mesmo individualmente, em um critério subjetivo de capacidade contributiva, observa-se a necessidade de atenuar a tributação devida por ele.

Percebe-se, então, que capacidade contributiva não é tão somente ter ou não dinheiro para pagar determinada coisa, pois o indivíduo pode ganhar muito bem e ter que sustentar uma família, merecendo assim, uma tributação mais suave.

¹⁴⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 489 *et seq.*

¹⁴⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

Destaca-se, ainda, segundo José Marcos Domingues, que a conceituação do princípio como pressuposto da tributação, bem como de critério de escalonamento e limitação do tributo, é consequência dos sentidos absoluto e relativo da capacidade contributiva. Sem os mesmos, não se dá consequência à noção de necessário mínimo à uma vida humana digna, nem tampouco se garante a propriedade privada contra a confiscatoriedade tributária, que retira a liberdade de trabalho e de empresa.¹⁴⁹

Então, conclui-se que os critérios objetivo e subjetivo da capacidade contributiva se complementam, devendo ser observados conjuntamente, de forma a graduar a tributação de maneira mais justa e efetiva.

3.1.2 Capacidade Contributiva e Igualdade

A igualdade tributária, princípio constitucionalmente previsto no art. 150, II, CF¹⁵⁰ prevê a impossibilidade de tributação desigual em relação a contribuintes que se encontrem em situação semelhante. Essa previsão reitera o conteúdo do art. 5º, caput, CF¹⁵¹, que prevê a igualdade de todos perante a lei, mas desta vez refere-se especificamente aos tributos.

Assim, constitui proibição dispensar tratamento fiscal diferenciado ou, até mesmo, conceder isenções, que não reflitam critérios razoáveis e coerentes com a Constituição.

Conforme Celso Antonio Bandeira de Mello, as diferenciações são legítimas quando houver correspondência lógica entre o fator de *discrimen* e a discriminação

¹⁴⁹ DOMINGUES, José Marcos. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 192. Set. 2011, p. 26.

¹⁵⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (Art. 150, II, CF).

¹⁵¹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes” (art. 5º, caput, CF/88).

realizada, e quando guardarem conformidade com os fundamentos constitucionais.¹⁵²

Dentro do contexto de tributação, diante da necessidade de existência de um fator de discrimen ao Princípio da Igualdade, cumpre destacar as considerações de Carlos Palao Taboada¹⁵³:

Esta concepción del principio de capacidad contributiva está ligada, a su vez, a una certa forma de entender el principio de igualdad, según la cual este último es un principio puramente formal y abstracto, que se limita a afirmar que deben tratarse por igual las situaciones iguales, pero no proporciona un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales. Se hace así necesario un criterio que resuelva este problema, criterio que em el caso de las normas tributarias viene dado precisamente por la capacidad contributiva, sobre la cual se traslada, em consecuencia, todo el peso de la aplicación del principio de igualdad. Esto obliga a concretar la noción de capacidad económica em un grado suficiente para permitir la eficacia del principio de igualdad.¹⁵⁴

Somando-se a tais ponderações, segundo Aliomar Baleeiro, o princípio da capacidade contributiva é a fonte basilar dos critérios distintivos, determinando a personalização e graduação do imposto de acordo com os atributos financeiros do contribuinte, de forma que a igualdade será observada diante de contribuintes nas mesmas condições. Assevera, ainda, que a capacidade contributiva trata-se de determinação e derivação lógica da igualdade.¹⁵⁵

Para Regina Helena Costa, o fator de discrimen da capacidade contributiva é a riqueza do contribuinte demonstrada pela ocorrência do fato gerador do tributo. Assim, é nítida a correspondência lógica entre tal fator de discriminação, a riqueza, e a diferenciação consequente dela, qual seja, uma maior carga tributária. E ainda, por meio dessa relação há o atendimento dos fins precípuos da Constituição, quais sejam, a distribuição de riqueza e a justiça social, o que leva à conclusão de que a

¹⁵² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed, 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, p. 37/38.

¹⁵³ TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a Los Impuestos Directos e Indirectos. *In*: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 289.

¹⁵⁴ “Esta concepção do princípio da capacidade contributiva está ligada, por sua vez, a uma certa forma de compreender o princípio da igualdade, segundo a qual este último é um princípio puramente formal e abstrato, que se limita a afirmar que devem ser tratados de forma igual as situações iguais, mas não fornece um critério para determinar quando duas situações são iguais ou desiguais. Se faz assim necessário um critério que resolva este problema, critério que no caso das normas tributárias é dado precisamente pela capacidade contributiva, que tem, como consequência disso, todo o peso da aplicação do princípio da igualdade. Isto obriga a concretizar a noção de capacidade econômica em um grau suficiente para permitir a eficácia do princípio da igualdade”.

¹⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 846/866.

graduação tributária em razão da capacidade contributiva é autêntica, de acordo com os preceitos do princípio da igualdade.¹⁵⁶

Não é diverso o entendimento Marçal Justen Filho. Segundo ele, a Constituição consagrou o princípio da igualdade, ocasionando consequências no que se refere ao princípio da capacidade contributiva. Isso porque, sob o prisma da isonomia, é proibido ao legislador ordinário tratar tributariamente da mesma forma situações distintas ou de modo diferente situações equivalentes. A diferenciação elucida que o princípio da capacidade contributiva deve ser observado, não na acepção de que o princípio da igualdade obrigaria que a carga tributária fosse correspondente rigorosamente à riqueza de cada contribuinte, mas na acepção de que o legislador não pode ignorar as variadas situações existentes e está vinculado a tratar tributariamente os eventos percebidos proporcionalmente às suas peculiaridades.¹⁵⁷

Portanto, percebe-se que é nítida a relação entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Apesar de constituírem-se preceitos autônomos, atuam de forma interligada no âmbito tributário, havendo entendimento clássico na doutrina de que a capacidade contributiva seria desdobramento do princípio da igualdade, ou, de que consiste na aplicação deste princípio no direito tributário.

O presente entendimento, diante de todo o exposto, é no sentido de que a capacidade contributiva constitui verdadeiro e legítimo critério de discriminação do princípio da igualdade diante de situações distintas, fazendo concretizar a máxima aristotélica de tratar igualmente os iguais e desigualmente os iguais, na medida de sua desigualdade, ideia que fundamenta tal princípio.

3.1.3 Capacidade Contributiva e seu alcance

Conforme já fora abordado, nos moldes do art. 145, § 1º, da CF¹⁵⁸, os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

¹⁵⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 40.

¹⁵⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 258.

¹⁵⁸ "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

Entretanto, questiona-se se a capacidade contributiva restringe sua aplicabilidade tão somente no que se refere aos impostos, já que esta consiste na única espécie tributária trazida de forma expressa pela Constituição, como devendo ser necessariamente graduada por meio das disposições de tal princípio.

Para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, embora o Princípio da Capacidade Contributiva esteja expresso somente em relação aos impostos, o mesmo deve, obviamente, ser observado para outros tributos, desde que obedeça as peculiaridades concernentes a cada espécie. Aprofundam seu posicionamento asseverando que, não seria possível fixar uma lista rígida de tributos aos quais seja absolutamente aplicável o princípio em questão, mas, a seu ver, se aplicaria a todos os tributos que possuem fatos geradores não vinculados – aqueles que referem-se a uma situação ou atividade econômica do contribuinte. No que se refere aos tributos vinculados, em que seu fato gerador consiste em uma atividade estatal específica, onde destacam-se as taxas, tendo em vista o caráter de contra prestação que assumem, a capacidade contributiva tem aplicação mais restrita. Isso porque, não há como graduá-las de forma precisa com base em tal critério, tendo em vista que as mesmas tem como referência o custo da atividade estatal que constitui o seu fato gerador. Assim, caberia ao legislador, principalmente, evitar que o valor das taxas obste o acesso a serviços essenciais.¹⁵⁹

De modo a embasar o seu posicionamento, os referidos autores trazem, em sua obra, um exemplo de demonstração, na Constituição, da aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva em relação a outras espécies tributárias que não sejam os impostos. O exemplo consiste no art. 195, parágrafo 9º¹⁶⁰, que autoriza a diferenciação de alíquotas e bases de cálculo das contribuições para a seguridade social do empregador ou da empresa, em função da atividade econômica desempenhada, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Completam afirmando que, nesse caso,

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” (Art. 145, § 1º, CF/88).

¹⁵⁹ ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência**. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 19.

¹⁶⁰ “§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-deobra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho” (Art. 195, § 9º, da CF/88).

a variação de alíquotas ou bases de cálculo não implica necessariamente que utilizou-se como fundamento a capacidade contributiva, mas que é uma possibilidade, ainda mais quando o critério de diferenciação consistir no porte da empresa ou na atividade econômica por ela desempenhada.¹⁶¹

Já para José Marcos Domingues, a Capacidade Contributiva se aplicaria a todos os tributos, mas em diferentes níveis de intensidade. Isso porque, o imposto e a contribuição de melhoria são tributos justificados pela capacidade contributiva, e as taxas, por sua vez, são apenas graduadas por ela, sem prejuízo de que, devido a natureza indispensável de certos serviços públicos, ditos juridicamente essenciais, sejam fixadas imunidades tributárias para que sejam garantidos direitos fundamentais, como por exemplo, no caso da justiça gratuita e dos atos de registro civil que tem como destinatários os juridicamente necessitados. Ademais, quanto as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, haveria aplicação natural da capacidade contributiva aos mesmos.¹⁶²

Também entende dessa forma Aurélio Seixas Filho. Para ele, a relação jurídica é sempre uma relação que contém pessoas, e quem paga um tributo vai ser sempre uma pessoa que possui capacidade econômica para fazê-lo, podendo ser um imposto, uma taxa, uma contribuição de melhoria ou contribuição parafiscal. Assim, todo e qualquer tributo somente pode ser cobrado de quem tem capacidade econômica para suportá-lo, e a mesma é medida de acordo com os seus rendimentos, patrimônio e outros sinais exteriores de riqueza.¹⁶³

Assim, percebe-se que, em que pese o seu posicionamento em comum, os referidos autores utilizam de uma argumentação bastante distinta para embasa-lo.

Quanto ao Supremo Tribunal Federal, órgão de cúpula do Poder Judiciário e Guardião da Constituição, o mesmo possui precedente admitindo a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva no que se refere as taxas, e por ter sido firmado pelo seu Plenário, autoriza o julgamento imediato de causas que versem

¹⁶¹ ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência**. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 20.

¹⁶² DOMINGUES, José Marcos. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 192. Set, 2011, p. 26.

¹⁶³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza da Alíquota Zero. Normas Modificativas. Seletividade. Progressividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 55. Abr, 2000, p. 27.

sobre o mesmo tema. Esse julgamento ocorreu em junho de 2000, de relatoria do Ministro Celso de Mello, e fundamenta sua decisão afirmando que o critério adotado pelo legislador para a cobrança da taxa em discussão, busca realizar o referido princípio, que também seria aplicável a essa modalidade de tributo, ainda mais quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício de poder de polícia (como era o caso).¹⁶⁴

Também no que se refere a Súmula nº 667¹⁶⁵, que afirma violar garantia constitucional de acesso à jurisdição, a taxa judiciária calculada sem o limite sobre o valor da causa, em que pese tenha como fundamento expresso a liberdade de acesso ao Poder Judiciário, não mencionando em seu texto o princípio da capacidade contributiva ou o princípio da razoabilidade (art.5º, LXXVIII, CF/88¹⁶⁶), é pertinente inferir que a limitação exigida pelo STF, para impor ao valor da taxa

¹⁶⁴ TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - LEI Nº 7.940/89 - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL - PRECEDENTES FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DE OUTRAS CAUSAS VERSANDO O MESMO TEMA PELAS TURMAS OU JUÍZES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, COM FUNDAMENTO NO LEADING CASE (RISTF, ART. 101)- AGRAVO IMPROVIDO. A TAXA DE FISCALIZAÇÃO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.940/89, É CONSTITUCIONAL . - A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei nº 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Precedentes. A EXISTÊNCIA DE PRECEDENTE FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AUTORIZA O JULGAMENTO IMEDIATO DE CAUSAS QUE VERSEM O MESMO TEMA (RISTF, ART. 101) . - A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, emanada do Plenário do Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida por maioria qualificada, aplica-se aos novos processos submetidos à apreciação das Turmas ou à deliberação dos Juízes que integram a Corte, viabilizando, em consequência, o julgamento imediato de causas que versem o mesmo tema, ainda que o acórdão plenário - que firmou o precedente no "leading case" - não tenha sido publicado, ou, caso já publicado, ainda não haja transitado em julgado. Precedentes. É que a decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, proferida nas condições estabelecidas pelo art. 101 do RISTF, vincula os julgamentos futuros a serem efetuados, colegialmente, pelas Turmas ou, monocraticamente, pelos Juízes desta Corte, ressalvada a possibilidade de qualquer dos Ministros do Tribunal - com apoio no que dispõe o art. 103 do RISTF - propor, ao Pleno, a revisão da jurisprudência assentada em matéria constitucional . Precedente. (STF - RE: 216259 CE, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 09/05/2000, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 19-05-2000).

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 667**. Viola a Garantia Constitucional de Acesso à Jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_70 >. Acesso em: 04 abr. 2016.

¹⁶⁶ "LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação" (Art. 5º, LXXVIII, CF/88).

judiciária o cálculo com base no valor da causa, inspira-se, mesmo que de forma indireta, no princípio da capacidade contributiva.¹⁶⁷

Inclusive, também existe precedente no âmbito do STF de aplicação da capacidade contributiva às contribuições especiais, mais precisamente, a uma contribuição de intervenção no domínio econômico.¹⁶⁸ Portanto, o referido tribunal entende pela extensão da capacidade contributiva para além dos impostos.

Entretanto, com entendimento diverso do exposto, segundo Baleeiro, a obrigatoriedade de tal princípio restringe-se aos impostos, conforme previsto no texto constitucional. Justifica seu posicionamento asseverando que, a base de cálculo dos impostos deve mensurar um fato-signo, que constitua indicativo de capacidade econômica do seu respectivo contribuinte, e de forma distinta, no que se refere aos tributos vinculados, quais sejam, taxas e contribuições, sua base de cálculo traduz o custo da atuação estatal ou da vantagem econômica imobiliária obtida pelo contribuinte em decorrência da obra pública, respectivamente. Entretanto, destaca que esta constatação não obsta a concessão de isenção no que se refere a determinados serviços públicos, uma vez que a CF/88, inclusive, em seu art. 5º, incisos LXXIV e LXXVI, prevê determinadas isenções para os reconhecidamente pobres.¹⁶⁹

O referido autor, ainda, aprofunda-se em relação as taxas, e afirma que o custo do serviço deve ser o critério a nortear a base de cálculo, isso porque, se não há um nexo lógico entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, acaba-se por desvirtuar a taxa, atacando a sua própria natureza. E de forma a confirmar seu raciocínio, afirma que foi por essa razão que a Constituição previu em seu art. 145, § 2º, que: "as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos".¹⁷⁰

Também entende dessa maneira entende Kiyoshi Harada. Para ele, a graduação dos impostos conforme a capacidade contributiva dos contribuintes só se alude aos

¹⁶⁷ ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência**. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 20.

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 633584 – Proc. AC 200171000209967. Recorrente: Cooperativa Tritícola de Getúlio Vargas Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e outros. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DJ 01 jul. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6210240>>. Acesso em: 10 mai. 2016.

¹⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1098.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 1099.

impostos, e não a todos os tributos, conforme previa a Constituição de 1946. Fundamenta seu posicionamento no fato de constituírem a espécie responsável pela maior parte da arrecadação tributária do país, que retira parcela de riqueza significativa dos particulares.¹⁷¹

Ademais, no que concerne às taxas, não basta que ela seja proveniente de uma atuação estatal prevista em sua hipótese de incidência. A referibilidade da atuação ao obrigado, para que dele possa ser exigida, segundo Geraldo Ataliba, é indispensável à configuração das taxas. Isso quer dizer que, apenas quem utilizou-se do serviço, qualificado como público, específico e divisível, ou recebeu o ato proveniente do poder de polícia, é que pode ser sujeito passivo das taxas. Conseqüentemente, não pode a lei exigir taxa de conservação de rua de um proprietário que não esteja habitando a via pública que obteve o serviço, nem tampouco taxa por serviço de correio que o indivíduo não utilizou, e nem por taxa de fiscalização que não ocorreu. Ressalta, ainda, que se não fosse a referibilidade, não haveria utilidade na distinção entre as taxas e os impostos.¹⁷²

Ainda segundo Ataliba¹⁷³:

O sujeito passivo da taxa será, pois, a pessoa que requer, provoca ou, de qualquer modo, utiliza o serviço público específico e divisível, ou tem à sua disposição (nos casos de taxa de serviço), ou cuja atividade requer fiscalização e controle públicos (taxas "de polícia").

Aliomar Baleeiro tem entendimento em consonância com Ataliba, ressaltando a indispensabilidade da referibilidade às taxas, em razão do seu caráter sinalagmático. E assim, explica que, se a atuação estatal se refere a A, não se pode cobrar de B, e nem tampouco conferir legitimidade a taxa se não houver a prestação estatal, seu pressuposto.¹⁷⁴

Então, depreende-se que, devido a necessidade da referibilidade à definição das taxas, não necessariamente observa-se a capacidade contributiva do seu sujeito passivo, pois primordial é fazer com que deste seja exigida a contraprestação pela atuação estatal realizada em seu benefício. Dessa forma, corrobora-se, assim, mais uma vez, a não extensão deste princípio a esta espécie de tributo.

¹⁷¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 384.

¹⁷² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 156

¹⁷³ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 876.

Assim, em que pese toda a divergência doutrinária e a existência de posicionamento jurisprudencial consolidado sobre o tema, entende-se no sentido de que não cabe aplicar o Princípio da Capacidade Contributiva para além do que fora previsto no texto constitucional, ou seja, não somente aos impostos, mas também aos tributos vinculados. Isso porque não há adequação com a natureza dos últimos, pretender fazê-los variar de acordo com as características pessoais do contribuinte. Os fatos geradores de tais tributos são fixados com base em manifestações estatais, que não possuem relação alguma com situações reveladoras da capacidade econômica do contribuinte. Isso não significa, entretanto, que não possa haver limitação da cobrança dos tributos vinculados, ou seja, a ideia de ausência de capacidade contributiva como limite para a tributação, e ainda, através também deste princípio, tentar evitar que, ao invés de tão somente haver a retribuição pela manifestação estatal realizada, haja também o confisco.

3.1.4 Capacidade Contributiva e Justiça Fiscal

Em linhas gerais, é possível afirmar que a grande consequência do princípio da capacidade contributiva é demarcar o poder de tributar (aspecto negativo) e, em correspondência, garantir os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte (aspecto positivo).¹⁷⁵

Isso porque, ao limitar o poder de tributar, contem-se o avanço do fisco em relação ao patrimônio dos contribuintes, que devem ser tributados pautados na observância das suas possibilidades econômicas de pagamento, mas de forma a não haver diminuição substancial nesse patrimônio, e nem haver finalidade punitiva, pois aí se incorreria em confisco.

Ademais, é sabido que o objetivo de pagamento de tributos é o financiamento do interesse público, para que haja a satisfação das necessidades primeiras dos cidadãos como um todo, incluindo-se aqueles, que por não possuírem ou só possuírem o essencial para a sua subsistência, não contribuem.

¹⁷⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 52.

Assim, Aliomar Baleeiro assevera que a Capacidade Contributiva é um princípio que serve de fundamento ou meio à concretização de direitos fundamentais individuais, não podendo mais ser interpretado no contexto de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Isso porque a Constituição de 1988 volta-se para a efetivação de princípios autoaplicáveis, obrigatórios, não se limitando apenas ao âmbito do legislador, mas também ao intérprete e ao aplicador da lei.¹⁷⁶

Nesse sentido, percebe-se que existe também um objetivo de diminuição da pobreza e melhora na distribuição de renda, conforme determinado nos objetivos da Constituição, e que, no âmbito do direito tributário, é o entende-se como justiça tributária ou justiça fiscal.

Gabriel Troianelli esclarece que, a justiça tributária consiste em tomar de cada um de acordo com o seu mérito, e este seria a aptidão para contribuir para o erário público, que se traduz, justamente, na capacidade contributiva. E assim explica que, se de um lado a justiça distributiva ordena que seja dado a cada um de acordo com o seu mérito, e por outro lado, a efetivação do bem comum ao Estado contemporâneo sujeita-se a captação de recursos advindos dos cidadãos por meio da tributação, tendo em vista que as receitas originárias dos Estados sempre são insuficientes para suportar os gastos públicos, é necessário que seja considerada a capacidade contributiva, de forma a realizar-se uma tributação de forma justa.¹⁷⁷

Como bem elucida Marcelo Casseb Continentino, “não há dúvidas sobre ser a justiça fiscal o parâmetro principal e mais fundamental cuja tributação busca realizar. No cerne da justiça fiscal encontra-se precisamente o princípio da capacidade contributiva”.¹⁷⁸

Nessa continuidade, segundo Marçal Justen Filho, a Constituição contempla que a ordem econômica e social tem por fim, não somente a promoção do avanço nacional, mas também a justiça social. Assim, o texto constitucional traz consequências rígidas no que se refere a capacidade contributiva, de modo que não se pode considerar como coerente com a finalidade de realizar a justiça social, seja

¹⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1091.

¹⁷⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: A Questão dos Impostos Reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 53. Fev., 2000, p. 47.

¹⁷⁸ CONTINENTINO, Marcelo Casseb, A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 141. Junho, 2007, p. 114.

qual for o tributo, que exprima uma carga tributária conflitante com as regras que a ciência das finanças oriente.¹⁷⁹

Para Gustavo Miguez de Mello, quando protege-se o contribuinte contra uma tributação que ultrapasse a sua capacidade contributiva ou econômica, o legislador constitucional está objetivando a justiça. Isso porque, desrespeitada a capacidade econômica do contribuinte menos habilitado, é possível devastar a sua atividade econômica e pessoal, e assim, conseqüentemente, ocasiona-se prejuízos ao país e ao próprio Fisco, seja a médio ou a longo prazos. Ademais, tais erros na observação da capacidade contributiva ou econômica feitos pelo legislador, também ocasionam graves problemas de justiça. Nesta continuidade, para o referido autor, a justiça fiscal seria o mais importante objetivo da cobrança de tributos, não obstante muitos economistas, em países em desenvolvimento, considerem que tal objetivo primordial seja o desenvolvimento econômico.¹⁸⁰

Dentro desse mesmo contexto de importância da justiça fiscal, conforme Gabriel Troianelli, em que pese o Princípio da Capacidade Contributiva seja, em regra, relacionamento ao da igualdade, ele tem por base a justiça fiscal, e, inclusive, o próprio fundamento do princípio da isonomia é a justiça. Isso porque, para que a isonomia seja aplicada corretamente, é indispensável que o tratamento, além de isonômico, seja justo, já que, isonomia que não considera a justiça, restringe-se tão somente a uma regra de proporção, eticamente irrelevante.¹⁸¹

A tributação faz justiça fiscal quando, utilizando-se do fundamento da capacidade contributiva dos contribuintes, implanta mecanismos, tais como, variação de alíquotas, diminuição da base de cálculo, concessão de isenções, realização de deduções, dentre outros, visando, através disso, suavizar os efeitos da tributação em relação a aqueles que não tem ou tem capacidade reduzida para contribuir. Ainda, de outro modo, principalmente através da progressividade, desta vez para atingir aqueles que possuem maiores posses, visa distribuir riqueza e obter substrato financeiro para promover direitos sociais a que o Estado se vincula no

¹⁷⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 259.

¹⁸⁰ MELLO, Gustavo Miguez. Capacidade Contributiva: a Importância, o Conceito, a Finalidade da Norma Constitucional que a ela se refere e Aplicações desta a Casos Concretos. O Cabimento da Apreciação Judicial da Capacidade Contributiva. In MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 97 e 100.

¹⁸¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: a Questão dos Impostos Reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 53. Fev., 2000, p. 46.

texto constitucional, à todos os cidadãos, especialmente à aqueles que não tem condições de contribuir com o sistema tributário pátrio.

Então, tendo em vista tratar-se de orientação fundamental do Estado Democrático de Direito, e imprescindível para o exercício da igualdade no Direito Tributário, demonstra-se imperiosa a observância do Princípio da Capacidade Contributiva por todos, sejam eles legisladores, intérpretes ou aplicadores, de forma a efetivar-se a tributação pátria de maneira mais justa.

Neste momento, então, faz-se necessária a abordagem do Princípio da Seletividade, ante sua relação intrínseca do o Princípio da Capacidade Contributiva, a fim de compreender os futuros desdobramentos que esta relação implicará.

3.2 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

A Seletividade é um princípio constitucional, previsto especificamente ao ICMS no art. 155, § 2º, III, da CF/88.¹⁸²

De acordo com a diferenciação entre os princípios e as regras, Humberto Ávila assevera que “os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento”.¹⁸³

Então, inicialmente, convém salientar aqui que a Seletividade tem natureza principiológica, em razão dos fins que deseja realizar - conforme verificar-se-á quando da abordagem do seu critério instituído constitucionalmente, a essencialidade -, apesar de se traduzir em uma regra, o que também será demonstrado.

Explicitada em seu conceito e alcance por Aliomar Baleeiro, significa diferenciação ou um sistema de alíquotas desiguais. Nesse sentido, trata-se de uma previsão legal destinada ao legislador ordinário.¹⁸⁴

¹⁸² “III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (Art. 155, § 2º, III, da CF/88).

¹⁸³ Ávila, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 203/204.

¹⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 490.

Segundo Aurélio Seixas Filho, a seletividade é a fixação de alíquotas maiores, menores ou de regimes jurídicos particulares, tratando-se de uma prerrogativa de todos os tributos, ou seja, todos os tributos observarão, em algum grau, critérios de seletividade, de forma que não existe nenhum tributo que seja totalmente uniforme ou genérico, que não se sujeite a exceções. Entretanto, naturalmente, em razão das características de cada tributo, alguns deles serão mais seletivos, tais como aqueles que recaem sobre produtos ou mercadorias, e outros serão seletivos em menor grau.¹⁸⁵

Em adição, Hugo de Brito Machado assevera que a seletividade não é indício de nenhum critério a ser considerado na seleção. Ou seja, afirmar que um imposto é seletivo não importa em dizer que ele diferencia os produtos tributados em razão de determinado propósito. Destarte, é preciso apontar o critério a ser considerado na seleção.¹⁸⁶

Entretanto, a Constituição determina o critério a ser utilizado pela seletividade, para a variação das alíquotas do ICMS. Está previsto em seu art. 155, § 2º, III¹⁸⁷, trazendo a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços para o âmbito do referido imposto.

Segundo Baleeiro, a seletividade no ICMS considera o grau de essencialidade dos produtos, para que o legislador ordinário determine percentuais inversamente proporcionais a indispensabilidade das mercadorias de consumo básico de todos. Conseqüentemente, na medida em que forem mais essenciais à alimentação, ao vestuário, à moradia, à saúde e higiene da generalidade das pessoas, menores devem ser os percentuais de tributação. Isso caberá à discricionariedade do legislador, que deve observar os preceitos constitucionais a fim de selecionar as mercadorias e a variação das suas alíquotas.¹⁸⁸

¹⁸⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza da Alíquota Zero. Normas Modificativas. Seletividade. Progressividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 55. Abril, 2000, p. 30.

¹⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1, p. 513.

¹⁸⁷“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III, CF/88).

¹⁸⁸BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 490.

Ademais, é possível depreender que a seletividade deve considerar a finalidade da mercadoria ou serviço, e não sua destinação ou origem, tal como obsta o art. 152 da CF/88¹⁸⁹ ¹⁹⁰.

Assim, entende-se que, como a Constituição pátria prevê expressamente a necessidade de observância da Essencialidade como critério da variação de alíquotas propostas pela seletividade do ICMS, dessa maneira, seria inadmissível a instituição de outro critério, já que constituiria uma afronta expressa ao texto constitucional, tendo em vista que o legislador constituinte não o determinou de forma aleatória.

Então, a não adoção deste princípio com base na essencialidade por determinado Estado implica na incidência do ICMS através alíquotas invariáveis, independentemente de tratar-se de produto indispensável à subsistência ou supérfluo.

Em outras palavras, quando da análise das legislações do ICMS dos entes estaduais, de maneira geral, se existem alíquotas diferenciadas para mercadorias e serviços distintos, uma vez que se utiliza dessa variação, não é possível admitir que esta se dê em razão de outro critério que não a Essencialidade, sob pena de inconstitucionalidade.

Este posicionamento é em desconformidade com o de Hugo de Brito, pois o referido autor defende a possibilidade de seletividade do ICMS em razão de outros critérios que não o da essencialidade, desde que, *data vênia*, não haja lesão ou prejuízo à previsão constitucional de seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços, que é sua diretriz expressa. É quando, por exemplo, existem dois produtos semelhantes da perspectiva da essencialidade, e, assim, apesar de deverem ser gravados com a mesma alíquota, a lei pode diferenciar suas alíquotas pela observação de outro critério relacionado com os fundamentos constitucionais, tal como a proteção do meio ambiente. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência possuem muitos desentendimentos no que concerne a este tema.¹⁹¹

¹⁸⁹ "Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino" (Art. 152, CF/88).

¹⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 509.

¹⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1, p. 516.

Nesta continuidade, ressalta-se que a seletividade no ICMS também pode ser realizada de outras formas que não pela discriminação de alíquotas, com a utilização de outras táticas de variação do ônus tributário, tais como a alteração da base de cálculo ou a concessão de incentivos fiscais, e também quando da fixação das alíquotas máximas e mínimas nas resoluções do Senado. No entanto, é pela diferenciação de alíquotas que é aplicada de maneira mais simples.¹⁹²

Então, percebe-se que, em razão da maior simplicidade, na prática, este é o meio que, de fato, mais utilizado para realização da Seletividade, basta observar as legislações do ICMS dos Estados da Federação, em geral, vem disposto em uma seção ou capítulo, denominado “das alíquotas”. Na legislação do ICMS Estado da Bahia (Lei 7.014/96), especificamente, isso está evidente em seus artigos 15 e 16¹⁹³. Em decorrência disso, inclusive, por muitos é desconhecida a possibilidade de realizar a Seletividade de outras formas.

Destaca-se, também, que a seletividade não se confunde com a progressividade. Embora, conforme será explicitado em momento posterior, tanto um quanto o outro sejam instrumentos de celebração do princípio da capacidade contributiva, ambos divergem quanto a quantidade de objetos tributados. Isso porque, a seletividade atribui alíquotas diferenciadas para mercadorias distintas, enquanto a progressividade consiste em aumento de alíquota de acordo com o aumento da base de cálculo, ou seja, a alíquota aumenta para um mesmo objeto sobre o qual acomete o tributo.¹⁹⁴

Assim, depreende-se que a seletividade trata-se de um princípio constitucionalmente previsto, e no que se refere ao ICMS, em regra, determina a variação de suas alíquotas, e como critério desta variação, a essencialidade das mercadorias ou serviços.

¹⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 510.

¹⁹³ BAHIA. **Lei 7.014**, de 04 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Salvador, BA, 05 dez. 1996. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/ICMS_com_notas.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2016.

¹⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1, 517 *et seq.*

A par das considerações feitas acerca da seletividade, faz-se necessário, nesse momento, abordar de maneira mais profunda o critério da essencialidade por ela adotado.

3.2.1 A essencialidade como critério da seletividade

Nesse ponto, cumpre aqui observar que a imprescindibilidade ou essencialidade configura-se como verdadeiro critério na aferição da seletividade quando da diferenciação das alíquotas do ICMS, já que proveniente de disposição constitucional expressa nesse sentido, conforme verificado no tópico anterior.

Mas o quê se enquadra como essencialidade? Nesse contexto, ela não deve ser considerada como uma noção subjetiva, que varia de acordo com os anseios individuais de cada indivíduo, e sim, deve ser considerada de forma objetiva, do ponto de vista da subsistência humana.

O entendimento de Aliomar Baleeiro acerca da essencialidade como critério de variação de alíquotas, é que a essencialidade consiste na adequação do produto em relação às necessidades vitais de um maior número de pessoas de um dado país. As mercadorias indispensáveis para a existência civilizada devem ser consideradas de forma mais branda, enquanto que os maiores percentuais de tributação devem ser aplicados às mercadorias de consumo mais reduzido, ou seja, o frívolo das classes mais abastadas. Normalmente tratam-se de produtos menos usuais, e conseqüentemente, acabam por ser mais caros.¹⁹⁵

Assim, o ICMS, além de objetivar a arrecadação de dinheiro para guarnecer os cofres públicos, também precisa se diferenciar, de forma que as operações relacionadas a mercadorias mais primordiais, tais como, alimentos vitais, medicamentos, roupas do vestuário básico, dentre outras, e também as indústrias que tem gasto considerável de energia elétrica para produzir suas mercadorias, sejam mais suavemente tributadas do que as operações que envolvem produtos supérfluos, como bebidas alcoólicas e roupas exclusivas. Nesse sentido, lógica similar deve ser aplicável às prestações de serviço, a exemplo dos serviços de

¹⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 491 *et seq.*

transporte entre municípios em veículo popular e serviços de comunicação à população em geral, que devem ser menos tributados do que quando realizado transporte pessoal ou um canal de comunicação exclusivo para poucos mais abastados economicamente.¹⁹⁶

Inclusive, Carrazza defende que as operações relacionadas aos gêneros mais emergenciais à sobrevivência humana, e as prestações de serviços populares, a exemplo de transporte entre municípios e comunicação, deveriam dispensar tributação, por não serem opcionais para quem deles se utiliza.¹⁹⁷

No entanto, Luiz Vieira Cardoso assevera que, na prática, não é sempre que a lei respeita o previsto na Constituição Federal, o que implica em haver fixação das alíquotas sem a observância do critério da essencialidade. Assim, destaca que a eficácia de tal princípio é hesitante em razão da complexidade em estabelecer um entendimento homogêneo acerca das necessidades primeiras dos contribuintes.¹⁹⁸

Mas o preceito da seletividade permite o Poder Judiciário resolver, em cada caso concreto que lhe é posto, se uma mercadoria é, de fato, essencial, e se for assim considerada, definir que a operação jurídica a ela relacionada seja menos tributada pelo ICMS do que a efetuada com uma mercadoria dispensável. Igualmente, aplica-se tal entendimento também no que concerne às prestações onerosas de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação.¹⁹⁹

Destaca-se que a essencialidade possui por finalidade o beneficiamento dos consumidores finais, aqueles que verdadeiramente suportam o ônus financeiro do ICMS.²⁰⁰

Por fim, quando da definição da essencialidade como fundamento da Seletividade, é nítida a preocupação com o consumidor de fato, quem acaba por suportar o ônus do imposto em comento. Nesse sentido, o referido critério visa onerar mais suavemente aqueles produtos mais essenciais, de forma que garante que aqueles menos abastados economicamente possam ter acesso ao indispensável à sua subsistência.

¹⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 461.

¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 459.

¹⁹⁸ CARDOSO, Luiz Vieira. **Código Tributário Nacional Comentado e Anotado**. In: SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira e (Coord.). São Paulo: Lex, 2001, p. 167.

¹⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2009, p. 463.

²⁰⁰ *Ibidem*, p. 460.

3.2.2 A seletividade no ICMS como obrigação instituída na Constituição

Muitos autores divergem acerca da observância facultativa ou obrigatória da seletividade no que concerne ao ICMS, devido ao teor do art. 155, § 2º, III, da CF/88²⁰¹, que diz que o referido imposto poderá ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. E aqui, é inevitável a comparação com a redação trazida ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), no art. 153, § 3º, I, da CF/88²⁰², que diz que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto.

A posição preponderante é de que a Constituição encerrou mera sugestão ao legislador ordinário, relativamente a seletividade ao ICMS, facultando-lhe observá-la de acordo com o seu arbítrio.²⁰³

É como entende José Eduardo Soares. Para ele, a seletividade se trata de um princípio constitucional que encerra uma permissão ao ICMS, diferentemente do que ocorre no âmbito do IPI, onde deve ser rigorosamente obedecido.²⁰⁴

É também nesse sentido o entendimento de Sacha Calmon. A seletividade no ICMS é opcional, no IPI que é obrigatória. Consequentemente, no ICMS a seletividade não pode ser demasiadamente abrangente, de forma que apenas duas alíquotas diferentes sejam satisfatórias: uma para as mercadorias frívolas e outra para aquelas de consumo prioritário da população.²⁰⁵

No entanto, o presente posicionamento é no sentido que, da exegese pura e simples desse dispositivo constitucional, pode-se concluir, equivocadamente, que, enquanto para o IPI o constituinte originário previu a obrigatoriedade de se observar o princípio da seletividade, no caso do ICMS, foi prevista uma mera faculdade.

²⁰¹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (Art. 155, § 2º, III, da CF/88).

²⁰² “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto” (Art. 153, § 3º, I, da CF/88).

²⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 464.

²⁰⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 358.

²⁰⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 326.

Contudo, deve haver a interpretação de tal dispositivo de acordo com os princípios tributários e garantias fundamentais dos contribuintes contidos no texto constitucional.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza entende que, “este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância pois, obrigatória”.²⁰⁶

Este raciocínio é equivalente ao de Regina Helena Costa, acrescentando-se que, a concepção de direito-faculdade, é referente ao direito privado. Diferentemente, todo poder atribuído ao Estado é, um poder-dever. Em consequência, a regra da seletividade é imperativa tanto para o IPI como para o ICMS.²⁰⁷

Carrazza afirma, ainda, que quando a Constituição atribui a determinada pessoa política um poder, conseqüentemente, está instituindo também um dever. Por esse motivo que é comum dizer que as pessoas políticas são dotadas de poderes-deveres.²⁰⁸

Assim, entende-se que deve ser feita uma interpretação sistemática da Constituição, para que se chegue a conclusão de que a seletividade é obrigatória não apenas ao IPI, mas também ao ICMS.

Inclusive, cumpre destacar que, para Aurélio Seixas Filho, todos os tributos devem ser seletivos, em virtude do pagamento dos mesmos constituir um dever jurídico de contribuir com dinheiro para as despesas estatais, de acordo com a respectiva capacidade econômica.²⁰⁹

Nesse ponto, entende-se que, mesmo que a seletividade não tivesse sido prevista para o ICMS, uma vez que a capacidade contributiva se aplica a todos os impostos, e sendo o primeiro um subprincípio deste, em decorrência disso, se aplicaria a todos os impostos, pois, na tentativa de atribuir-lhes caráter pessoal, na prática, a seletividade se legitimaria. No entanto, existe discordância do posicionamento do último autor, na medida em que, conforme já fora esclarecido em momento anterior,

²⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 458.

²⁰⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 392.

²⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2009, *loc. cit.*

²⁰⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza da Alíquota Zero. Normas modificativas. Seletividade. Progressividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 55. Abril, 2000, p. 26.

entende-se que a capacidade contributiva só se aplicaria aos impostos, e assim, conseqüentemente, como a seletividade deste princípio decorre, não seria aplicável também, a todos os tributos.

Ademais, somando-se a tal argumento, quando o constituinte determinou a Essencialidade como critério de aplicação da Seletividade, ele confirma sua intenção de extensão da mesma à todos os impostos. Isso porque, como já foi ressaltado, a Essencialidade visa garantir que aqueles menos abastados economicamente possam ter acesso ao indispensável à sua subsistência, constituindo-se, portanto, um critério de justiça fiscal, e esta deve ser observada por todos os tributos em prol de uma tributação legítima.

Dessa forma também se posiciona José Eduardo de Melo, que afirma que a Seletividade é derivada de valores defendidos pelo constituinte, tais como o salário mínimo, que considera as necessidades indispensáveis à vida do indivíduo, como a moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art.7º, IV, CF/88)^{210, 211}.

Inclusive, nas Constituições de outros países, tais como os países europeus, não está instituído expressamente o princípio da seletividade em razão da essencialidade dos produtos, mas a Comunidade Europeia Unificada determina alíquotas menores para produtos indispensáveis ao suprimento do homem, à exemplo do açúcar.²¹²

Entretanto, não tem ocorrido, de fato, uma variação considerável nas alíquotas no que se refere ao ICMS. Isso se justifica porque, conforme fora exposto, a posição preponderante é a de que a seletividade seria uma faculdade ao ICMS.²¹³

Neste sentido, Sacha Calmon assevera que, grandes variações de alíquotas no processo de circulação acabariam por ocasionar dificuldades consideráveis na elaboração dos custos e dos preços na extensão nacional, podendo, inclusive,

²¹⁰ “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: IV - salário mínimo , fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim” (Art. 7º, IV, CF/88).

²¹¹ MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 358.

²¹² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 493.

²¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 464.

prejudicar determinados setores ou regiões do país, o que vai de encontro ao pacto federativo.²¹⁴

Apesar do amor ao debate, e de ser o entendimento do respeitável doutrinador lógico e também coerente, o presente entendimento não se coaduna com o seu. Isso porque, em prol do atingimento da seletividade de maneira efetiva, de forma a beneficiar o consumidor de fato, objetivo de tal princípio constitucional, faz-se necessário a graduação das alíquotas de forma que elas sejam amplamente variáveis, de acordo com os tipos de mercadorias e serviços, e em razão inversa do seu grau de essencialidade.

Todavia, não se pode olvidar que, mais recentemente, vislumbra-se uma tendência no ICMS de emprego do mecanismo dos créditos presumidos e da diminuição de alíquotas e bases de cálculo, o que, conseqüentemente, implica que sejam mais suavemente tributadas determinadas operações que envolvem mercadorias e serviços mais essenciais. Ainda assim, a pretensão é de que os serviços e mercadorias essenciais deveriam ter um tratamento mais benéfico sempre.²¹⁵

Feitas todas as ponderações consideradas necessárias sobre os Princípios da Capacidade Contributiva e Seletividade, adentrar-se-á nos reflexos que a relação ente os mesmos exerce na tributação.

²¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 327.

²¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p., p. 464.

4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA DIFICULDADE DE APLICAÇÃO NO QUE TANGE AOS IMPOSTOS INDIRETOS

A capacidade contributiva, princípio constitucional orientador dos impostos, atribui personalidade à essa espécie tributária. Consequentemente, a personalidade implica em observação pelos impostos das condições pessoais dos contribuintes.

Quando quem pratica o fato gerador é quem arca com o seu valor financeiro, tal como nos impostos diretos, é facilmente vislumbrável a possibilidade de graduação do imposto conforme a capacidade contributiva, pois é possível identificar as características pessoais desse sujeito passivo. É o que ocorre no imposto de renda, por exemplo, onde as suas alíquotas variam de forma progressiva conforme aumenta a renda do contribuinte.

Entretanto, existe grande discussão na doutrina, conforme será demonstrado em seguida, com relação a aplicação da capacidade contributiva aos impostos indiretos, e aqui inclui-se o ICMS.

Nos impostos indiretos, conforme fora abordado, ao contrário dos impostos diretos, quem pratica o fato gerador não é quem suporta o seu ônus. Na verdade, quem arca com o seu encargo financeiro é o consumidor final, aquele que está ao final da cadeia produtiva, também chamado de contribuinte de fato. Isso porque os impostos indiretos incidem ao longo da cadeia produtiva, e quem pratica o seu fato gerador, o contribuinte de direito, recolhe o tributo e repassa o seu valor ao longo da cadeia produtiva, até o seu destinatário final, o consumidor, quem acaba por suportá-lo.

Assim, constata-se a impossibilidade de graduar os impostos indiretos conforme a capacidade econômica do contribuinte, já que, não há como aferir a mesma, pois é impossível prever quem irá consumir a mercadoria ou utilizar-se do serviço, no caso do ICMS.

Ademais, independentemente de quem seja o comprador, todos irão pagar o mesmo valor a título de imposto, contudo, para os contribuintes mais pobres, o ônus relativo desse tributo é muito maior do que para aqueles que são mais abastados economicamente, de forma a ocorrer o fenômeno da regressividade, também já mencionado em momento anterior.

E aqui, neste momento, é imperioso salientar que a justiça fiscal é princípio informador de todos os tributos, não se restringindo apenas à aqueles ditos de caráter pessoal, e aqui leia-se também direto, pois não é razoável que se exija a tributação justa tão somente para estes tributos e aceite-se a tributação injusta no que se refere as cobranças de caráter real, e aqui leia-se também indiretas. Sendo a capacidade contributiva, a expressão máxima da justiça fiscal, assim, de igual modo, não é razoável aplicar o referido princípio apenas aos tributos pessoais/diretos e não sobre os reais/indiretos, ainda mais que, neste caso, tributadas não são as pessoas, mas as coisas a elas pertencentes. Consequentemente, é necessário que estes impostos sejam também submissos ao Princípio da Capacidade Contributiva, para que se realize, efetivamente, a justiça fiscal.²¹⁶

Ocorre que, em que pese a necessidade de efetivação da justiça fiscal em relação a todos os tributos, tal entendimento, acerca da aplicabilidade da capacidade contributiva no que se refere aos impostos indiretos, é controverso na doutrina pátria.

De acordo com Carrazza, alguns impostos, por sua natureza, não permitem que seja observado o Princípio da Capacidade Contributiva, os impostos indiretos, tal como o ICMS. Nesses tributos, é impossível atender ao referido princípio, porque quem suporta o seu ônus não é o contribuinte, seu encargo financeiro é repassado a terceiros, os consumidores finais, sendo essa carga idêntica para todos eles, sejam eles ricos ou pobres. Exemplifica seu posicionamento asseverando que, se um milionário e um mendigo comprarem uma caixa de cigarros da mesma marca, uma para cada, suportarão a mesma carga econômica do imposto.²¹⁷

Aliomar Baleeiro destaca que, a pessoalidade, sempre que possível, trazida no art. 145, § 1º, da CF²¹⁸, não é uma norma tolerante, nem tampouco atribui um poder discricionário ao legislador. Longe disso, por meio do advérbio sempre, ressalta-se o grau de obrigatoriedade e a amplitude desse dispositivo, destacando que, apenas nos casos de impossibilidade, o legislador pode deixar de observar a pessoalidade

²¹⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: a Questão dos Impostos Reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 53. Fev., 2000, p. 48.

²¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 119.

²¹⁸ "§ 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" (Art. 145, § 1º, CF/88).

na graduação dos impostos em razão da capacidade econômica do contribuinte. Aponta como exemplo de caso muito árduo, ou até mesmo impossível, o dos impostos objetivos, suportados pelo consumidor final, como o IPI e o ICMS.²¹⁹

Dentro desse contexto, Regina Helena Costa assevera que o embaraço na instrumentalização da capacidade contributiva consiste na impossibilidade de se atribuir caráter pessoal aos impostos indiretos, ocasionando em forma diferente de incidência do referido princípio nesse caso.²²⁰

Esta autora salienta, ainda, que, se a capacidade contributiva não puder ser observada quando da graduação desse tipo de imposto, pode, pelo menos, servir como informativo para efeito de deferimento de isenção total ou parcial de obrigação tributária.²²¹

Também entende Carlos Palao Taboada²²² pela aplicabilidade da capacidade contributiva aos impostos indiretos, asseverando simplesmente que, “por otra parte, el principio de capacidad contributiva es aplicable únicamente a los impuestos fiscales, no a los impuestos de ordenación; y dentro de los primeros tanto a los directos como a los indirectos”.²²³

Por fim, muito interessante é o posicionamento de André Mendes. Para ele, os impostos indiretos atingem manifestações mediatas de capacidade contributiva, mas se está diante de manifestações de capacidade contributiva, elas só não são tão objetivas quanto aquelas gravadas pela tributação direta. E exemplifica seu posicionamento, asseverando que a aquisição de determinado bem, inicialmente, traduz-se em um signo presuntivo de riqueza, mas, eventualmente, pode não ser, ocultando-se, assim, a real capacidade financeira do contribuinte, que pode ser bem menor do que a que fora manifestada por um ato isolado.²²⁴

²¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 492.

²²⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55.

²²¹ *Ibidem, loc. cit.*

²²² TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a Los Impuestos Directos e Indirectos. *In*: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291.

²²³ “Além disso, o princípio da capacidade contributiva é aplicável apenas aos impostos fiscais, não aos impostos de gestão tributária, e dentro dos primeiros, tanto aos impostos diretos como aos indiretos”.

²²⁴ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 12.

Diante do exposto, em que pese a dificuldade em aplicar o princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, o presente entendimento é pela possibilidade de fazê-lo, conforme também entende boa parte da doutrina, a exemplo de Regina Helena Costa, Aliomar Baleeiro, Carlos Palao Taboada e André Mendes, e a despeito de Roque Antonio Carrazza.

Isso porque, a capacidade contributiva não se efetiva, tão somente, pela observância das condições pessoais dos contribuintes tal como nos impostos diretos. Nos impostos indiretos, entende-se que a capacidade econômica do contribuinte pode ser alcançada através do Princípio da Seletividade, consoante será abordado em seguida.

4.1 A SELETIVIDADE COMO FORMA DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AO ICMS

A par de como se rege a tributação de forma indireta no ICMS, e feitas as considerações necessárias a respeito da amplitude do Princípio da Capacidade Contributiva, entende-se que, mesmo no caso em que há imposição indireta, é possível vislumbrar a efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva, mas atuando de maneira diferente, já que, conforme mencionado, nesse caso, não há como verificar as condições pessoais dos consumidores finais.²²⁵

Nesse sentido, a presente conclusão é no sentido de que o Princípio da Seletividade - também já abordado, que utiliza como critério de variação de alíquotas a essencialidade da mercadoria ou serviço, conforme previsão constitucional²²⁶ -, seria a forma de aplicação da capacidade contributiva ao ICMS.

Isso porque é praticamente impossível dissociar a união de ideias existentes entre seletividade e capacidade contributiva. Ora, se ser seletivo é tornar mais acessíveis os produtos de primeira necessidade a quem deles precisa, não se pode negar que

²²⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55.

²²⁶ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (Art. 155, § 2º, III, CF/88).

essa é uma das facetas do princípio da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana.

Ademais, partindo-se do pressuposto de que as pessoas vão satisfazer primeiramente as necessidades que se demonstram mais básicas e urgentes à sua existência, termina-se tributando mais aquele indivíduo que tem condições de adquirir o supérfluo.

Ressalta-se que isso é possível, tendo em vista que entende-se ser a Seletividade no ICMS uma regra obrigatória, consoante fora exposto.

Assim, Hugo de Brito afirma que, devido a seletividade ser em razão da essencialidade dos produtos, ela demonstra-se, indiscutivelmente, como mecanismo de efetivação do princípio da capacidade contributiva.²²⁷

De acordo com Aliomar Baleeiro, considerando-se que não se pode conhecer todos os consumidores, ainda mais em uma proporção de milhões, o legislador, em observância ao princípio da capacidade contributiva, ao se valer do princípio da seletividade, onera menos com o IPI (e aqui leia-se também, ICMS), os produtos indispensáveis. É uma justiça imperfeita, mas não deixa de ser justiça. De forma a elucidar seu entendimento, assevera que a tributação do açúcar, produto essencial ao consumo, ocorre com igual ônus, independentemente da pessoa do comprador, seja José ou Simonsen. Em contrapartida, José não compra caviar, produto mais fortemente tributado.²²⁸

Justificando seu ponto de vista, para o último autor, os impostos indiretos irão demandar um tratamento especial frente a capacidade contributiva e a pessoalidade, que irá determinar, unicamente, na seletividade de alíquotas ou na isenção dos gêneros de primeira necessidade. Isso porque, a capacidade contributiva expressada por quem tem aptidão para o consumo, apenas está disponível para o pagamento de tributos no que se refere ao consumo de gêneros e produtos de necessidade média, de luxo ou supérfluos.²²⁹

²²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1, p. 517.

²²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 492.

²²⁹ *Idem*. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1097.

Também José Maurício Conti entende que a seletividade em razão da essencialidade é um meio através do qual pode ser aplicado o princípio da capacidade contributiva no que concerne aos impostos indiretos. Isso se justifica tendo em vista que, normalmente, os produtos primordiais são imprescindíveis para aqueles indivíduos menos abastados economicamente, enquanto que os produtos frívolos são consumidos por aqueles que possuem maior capacidade econômica.²³⁰

Dentro da mesma perspectiva, Fátima Garcia e Maria Aurora Omori ponderam que a seletividade é o meio através do qual, nos impostos em que a personalização é inviável, possa se realizar a sua distinção, adequando a tributação à capacidade econômica do contribuinte, determinada indiretamente.²³¹

Nesta continuidade, partilhando do mesmo entendimento, Regina Helena Costa assevera que a Constituição determina que, conforme for mais essencial o produto, mercadoria ou serviço, menos deve incidir a tributação sobre o mesmo. Então, conclui que a seletividade em razão da essencialidade do produto objetiva salvaguardar o mínimo vital.²³²

De forma a elucidar tal entendimento, destaca-se que, de fato, o consumo de determinados bens demonstra riqueza, ao passo que outros, tais como produtos da alimentação essencial, higiene, saúde e vestimenta, formam o denominado mínimo vital. Consequentemente, demonstra-se coerente que o mesmo imposto recaia mais fortemente sobre produtos supérfluos e com suavidade ou até não incidência sobre produtos indispensáveis.²³³

E aqui, no que concerne ao mínimo vital, cumpre fazer algumas considerações a seu respeito, acerca do seu sentido e alcance no presente contexto.

Conforme Sainz de Bujanda, a dispensa do mínimo vital é relacionada intrinsecamente como princípio da capacidade contributiva, na medida em que esta

²³⁰ CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes e Dey Rey, 1997, p. 166.

²³¹ GARCIA, Fátima Fernandes de Souza e OMORI, Maria Aurora Cardoso da Silva. **Princípios Constitucionais Tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, nº 18, p. 594.

²³² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 100.

²³³ *Ibidem*, p. 56.

só pode ser considerada existente quando for vislumbrada riqueza acima do mínimo vital, que não pode ser violado.²³⁴

A compreensão do mínimo vital perpassa por aquilo que é essencial para a subsistência das pessoas como um todo, e não apenas para um grupo restrito de indivíduos, envolvendo desde gêneros alimentícios até os de higiene pessoal, bem como serviços de telefone. E, tendo em vista constituírem produtos ou serviços que não são opcionais para quem deles se utiliza, já que viabilizam condições plausíveis para a existência, é consequência lógica a necessidade de haver uma tributação mais leve com relação aos mesmos.

Essa tributação, inclusive, deve não incidir em contextos onde vislumbra-se que a população não tem grandes posses, ou seja, quando as pessoas só detém o básico ou abaixo disso para poder manter-se e a sua família.

Isso porque, em que pese a vida em sociedade possua custos e eles devam ser repartidos para todos aqueles que vivem em conjunto, porque direta ou indiretamente, todos usufruem disso, é um dos fins precípuos dessa tributação, a distribuição de renda e a promoção da justiça fiscal, conforme já fora mencionado. Portanto, tributar o mínimo vital vai de encontro às orientações constitucionais e de justiça.

Também entende dessa forma José Eduardo Soares de Melo, asseverando que a seletividade deveria afastar a incidência do ICMS no que se refere aos gêneros de primeira necessidade, tais como os produtos componentes da cesta básica dos indivíduos, incluindo desde alimentos, produtos de higiene até materiais escolares.²³⁵

Entretanto, cumpre fazer notar que o mínimo vital varia em razão da concepção que se tem do que compreende necessidades básicas, suscitando bastante controvérsias, já que envolve uma escolha política do legislador. E ainda, diante da ausência de normas constitucionais concernentes ao tema, ele deverá fundamentar-se naquilo que uma sociedade considerar, de forma coerente, uma necessidade fundamental do indivíduo e sua família.²³⁶

²³⁴ BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda y Derecho: estudios de derecho financiero**. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. 3, p. 197.

²³⁵ MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 362.

²³⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 70.

Assim, percebe-se que esse conceito de mínimo vital pode variar conforme o local e o período considerados.²³⁷

Então, considerando-se a seletividade em razão da essencialidade dos produtos e serviços, e a inviolabilidade do mínimo vital que a mesma protege, percebe-se manifestações nítidas do princípio da capacidade contributiva, uma vez que exprimem uma preocupação com o impacto econômico que vem a ser sofrido pelo contribuinte de fato.

Nesta senda, de forma a concretizar a essencialidade de forma efetiva, as alíquotas do ICMS devem ser diferenciadas, o quanto for possível, de acordo com a espécie de mercadoria ou de serviço. Isso quer dizer que, tais alíquotas devem ser determinadas na razão inversa da inevitabilidade das mercadorias ou dos serviços. Consequentemente, quanto mais supérfluos forem os serviços ou as mercadorias, maior será a alíquota do ICMS que sobre eles recairá, e contrariamente, quando as mesmas forem da mais urgente necessidade, devem ser suavizadas ou até zeradas.²³⁸

Portanto, é necessário, obrigatoriamente, observar o princípio da capacidade contributiva, mesmo no que concerne aos impostos indiretos, pois, em que pese venha realizar-se de forma diferenciada perante os mesmos, seus reflexos são de suma importância para aqueles que suportam o ônus financeiro dos tributos, bem como forma de promoção da justiça fiscal e dos objetivos constitucionais, tais como distribuição de renda e erradicação da pobreza.

4.2 O ADICIONAL DO ICMS VINCULADO AO FUNDO DE POBREZA

Dentro desse cenário, convém abarcar a discussão acerca da constitucionalidade do adicional do ICMS vinculado ao fundo de combate à pobreza.

Preliminarmente, destaca-se que o objetivo do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza é proporcionar o acesso de todos os brasileiros a condições dignas de subsistência, de forma que os recursos para este fim arrecadados serão empregados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde,

²³⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 70.

²³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 510.

reforço de renda familiar, dentre outros programas de relevância social, a fim de melhorar as condições de vida da população de maneira geral.²³⁹

Segundo o art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem criar fundos de combate à pobreza, e aí, em seu parágrafo primeiro, traz que, para financiar os fundos estaduais e distrital, pode ser criado um adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos, de acordo com as condições previstas em lei complementar. Também consta que não deve haver o repasse de 25% sobre esse percentual para os Municípios, e que os referidos fundos devem ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.²⁴⁰

Percebe-se, ao menos inicialmente, que o referido adicional, através da sua incidência tão somente nas mercadorias e serviços supérfluos, visa onerar apenas os contribuintes do ICMS mais dotados de capacidade econômica, que tem condições de adquirir ou usufruir destas mercadorias e serviços. Assim, nestes moldes, isso se coaduna perfeitamente com o posicionamento defendido no presente trabalho, qual seja, da possibilidade do atendimento da capacidade contributiva do contribuinte do ICMS através da variação de suas alíquotas, de acordo com o grau de essencialidade da mercadoria ou serviço, com vistas a concretização da justiça fiscal.

Feita esta importante consideração, e retornando ao assunto em comento, tem-se que o artigo 83 traz que lei federal irá definir os produtos e serviços supérfluos a que se refere o artigo anterior.²⁴¹

²³⁹ “Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida” (Art. 79 do ADCT).

²⁴⁰ “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 destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. § 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição” (Art. 82, § 1º, CF/88).

²⁴¹ “Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, II, e 82, § 2º” (Art. 83 da CF/88).

Nesse sentido, a autorização do art. 82 do ADCT para a criação do referido fundo, é norma de eficácia limitada²⁴², pois, conforme o art. 83 do mesmo diploma normativo, somente lei federal pode definir os produtos e serviços supérfluos sobre os quais irá recair o adicional do ICMS, sob pena de inconstitucionalidade.

No entanto, o que se vislumbra, na prática, é que leis estaduais que instituíram os adicionais do ICMS, a despeito da lei federal que definiria os produtos e serviços supérfluos, e de maneira geral, atingem produtos e serviços que são visivelmente essenciais. Tomando como exemplo o Estado do Rio de Janeiro, que teve o referido adicional criado pela Lei 4.056 de 2002, este incide sobre a energia elétrica e o consumo residencial de água e telefonia fixa.²⁴³

No entanto, em 2003, foi promulgada a EC nº 42, que removeu do ADCT, a necessidade de lei federal determinar os produtos e serviços supérfluos sujeitos a incidência dos adicionais do ICMS.

Somando-se a isso, a referida Emenda, também, em seu art. 4º²⁴⁴, convalidou, até 2010, a cobrança de adicionais até então criados, ainda que em discordância com ela própria, com a EC nº 31 de 2000, e com a LC 76/87, que, conforme fora mencionado, é a norma geral de incidência do ICMS.

²⁴² José Afonso da Silva construiu uma visão sobre a eficácia das normas, dividindo as normas em normas de acordo com seus graus de eficácia, quais sejam, plena, contida e limitada. O referido autor diz que toda e qualquer norma constitucional possui eficácia jurídica, o que varia é o seu grau, podendo haver a norma constitucional de eficácia plena, contida ou limitada. Nas normas de eficácia plena existe uma aplicabilidade direta, imediata e integral, ou seja ela traz tudo que é necessário para sua aplicabilidade, basta ler a CF que pode ser aplicado todo o seu conteúdo. Nas normas de eficácia contida/contível/restrigível, por sua vez, existe uma aplicabilidade direta, imediata, porém, possivelmente não integral, assim, pode ser que surja uma lei e essa lei restrinja uma norma de eficácia contida, por meio de uma condição/exigência a mais. E, por sua vez, as normas de eficácia limitada são o contrário da plena, tem aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, já que são previsões constitucionais que dependem de uma lei para que tenham total aplicabilidade (SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 261/263).

²⁴³ BRASIL. **Lei 4.056**, de 30 de dezembro de 2002. Autoriza o Poder Executivo a instituir no exercício de 2003, o Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às desigualdades sociais, em obediência à Emenda Constitucional Nacional nº 31, de 14/12/2000, que alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo o artigo 82 que cria o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Rio de Janeiro, RJ, 30 dez. 2002. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/554072cab7530f9683256ca00048d4dd?OpenDocument>>. Acesso em: 01 mai. 2016.

²⁴⁴ "Art. 4º Os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, naquilo em que estiverem em desacordo com o previsto nesta Emenda, na Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no máximo, até o prazo previsto no art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias" (Art. 4º da EC nº 42/03).

A Emenda Constitucional nº 31 de 2000 foi aquela que criou o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, além de ter fixado a edição de lei complementar para a regulamentação contida nos arts. 82 e 83 do ADCT.

Diante desse cenário, uma enxurrada de ações chegou até o Supremo Tribunal Federal (STF).

Examinar-se-á aqui, uma dessas ações, o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 508.993 do Rio de Janeiro, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski.²⁴⁵

Em seu voto, o eminente relator negou provimento ao recurso, para declarar constitucional a Lei 4.056 do Estado do Rio de Janeiro, que instituiu o adicional vinculado ao fundo estadual de pobreza sobre a alíquota do ICMS. Isso porque, afirmara que a jurisprudência do STF possui entendimento consolidado na direção de que o art. 4º da EC nº 42/2003, convalidou os adicionais até então criados pelos Estados e pelo Distrito Federal, mesmo que em contrariedade com as previsões da EC nº 31/2000. Inclusive, para respaldar sua decisão, colecionou algumas ementas de julgados.

O Ministro Marco Aurélio inaugurou divergência, ressaltando a ocorrência de constitucionalização superveniente para afastar um vício originário do legislativo, ou seja, que a lei estadual do Rio de Janeiro que criou o adicional do ICMS nesse estado era inconstitucional, e pela criação da EC nº 42 de 2003, houve sua convalidação, havendo constitucionalização superveniente. Entretanto, assevera que o STF tem entendimento no sentido de que, se a lei então criada não era compatível com a Constituição Federal, emenda superveniente não pode convalidar a referida lei.

Demonstrando interesse pelo tema, o ministro Luiz Fux pediu vista do processo. Em seu voto, afirma que a argumentação utilizada para chegar ao entendimento mencionado pelo relator foi a título de argumentação *obiter dictum*, ou seja, de reforço argumentativo, tendo em vista que foi negado seguimento a ação.

²⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 508.993 – Proc. 200500112982. Recorrente: Refinaria de Petróleo Manguinhos S/A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DJ 13 jun. 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25135873/agreg-no-recurso-extraordinario-re-508993-rj-stf/inteiro-teor-124551172>>. Acesso em: 17 abr. 16.

Ademais, essa validação retroativa pela EC nº 42 de 2003, das leis estaduais, negou vigência ao princípio constitucional da anterioridade tributária (art. 150, III, b, CF/88²⁴⁶), tendo sido, inclusive, reconhecido como cláusula pétrea pelo STF, por constituir valorosa garantia ao contribuinte. Também os decretos estaduais que alteraram a referida lei estadual infringiram o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CF/88²⁴⁷), outra cláusula pétrea.

Entretanto, em que pese toda a argumentação completamente plausível e coerente, Luiz Fux foi voto vencido, e o entendimento do STF, com a máxima vênia, do qual se diverge, é que a EC nº 42 de 2003 convalidou as leis estaduais criadas em discordância com a EC nº 31 de 2000. Portanto, a Lei 4.056 de 2002 do Estado do Rio de Janeiro, é constitucional.

Assim, ao contrário do que inicialmente se demonstrou, percebe-se que os adicionais do ICMS criados por alguns estados, e conforme o caso em tela, do Rio de Janeiro, apesar de terem sido instituídos com a finalidade de diminuir as desigualdades sociais e erradicar a pobreza, ou seja, constituir um mecanismo de efetivação da justiça fiscal, acabam por incidir em produtos e serviços notadamente essenciais, já que foram instituídos tendo por base leis que não definiram com razoabilidade o que seria o supérfluo.

Conseqüentemente, aqueles que deveriam apenas se beneficiar de tais fundos, acabam por ser os mais onerados, de forma que também contribuem no financiamento dos mesmos, sendo que eles deveriam ser apenas beneficiados por eles, o que é um verdadeiro contrassenso.

Inclusive, Aliomar Baleeiro²⁴⁸ se posiciona nesse sentido:

Além das razões inspiradas na solidariedade social, outras de caráter prático e lógico condenariam impostos sobre criaturas de reduzida capacidade contributiva. Segundo a concepção atual do Estado, este deve assistência a todos os necessitados por efeito das suas condições físicas (idade, saúde, incapacidade de trabalho, fase escolar, etc) ou econômicas (pauperismo, desemprego, etc). Seria redondamente insensato,

²⁴⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (Art. 150,III,b, CF/88).

²⁴⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (Art. 150, I, CF/88).

²⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 340.

antieconômico e trabalhoso retirar, pelo imposto, recursos daqueles os quais o Estado terá de socorrer pelos canais da despesa.

Com isso infringe-se toda a garantia do princípio da capacidade contributiva e da seletividade outrora defendida, fazendo cair por terra a justiça fiscal tão almejada no ordenamento jurídico pátrio.

Somando-se a este problema, é sabido também que nem sempre a variação das alíquotas tal como proposta pela seletividade acontece. A Lei do ICMS do Estado da Bahia, especificamente, no que se refere as operações e prestações relativas a energia elétrica e ao serviço de telefonia, mercadoria e serviço notadamente essenciais, são tributados no importe de 25%, ao passo que instituiu-se esta mesma alíquota também para jóias, bebidas alcóolicas e cigarros, produtos declaradamente supérfluos.²⁴⁹

Portanto, os exemplos supracitados vão de encontro ao Princípio da Seletividade.

Neste sentido, para Ricardo Lobo Torres, não existe nenhuma regra ou indicação no direito positivo, de critérios específicos, claros e homogêneos, para graduar as mercadorias e serviços em razão de sua necessidade social em matéria de impostos sobre o consumo. Uma vez que a seletividade em razão da essencialidade constitui-se um subprincípio da capacidade contributiva, que, por sua vez, vincula-se a ideia de justiça distributiva, a sua efetivação como norma jurídica se dá através dos critérios jurídicos e éticos do legislador, que valoram os dados políticos e econômicos da conjuntura social.²⁵⁰

Entretanto, neste ponto, o presente entendimento é em consonância com o de Carrazza, de que o Poder Judiciário está habilitado para controlar a efetivação deste princípio constitucional.²⁵¹

Isso porque, em que pese existir uma certa brecha de liberdade para que o legislador torne o imposto seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e serviços, estas expressões, mesmo que subjetivas, possuem um conteúdo mínimo,

²⁴⁹ BAHIA. **Lei 7.014**, de 04 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Salvador, BA, 05 dez. 1996. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/ICMS_com_notas.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2016.

²⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 18. Dez., 2002, p. 98.

²⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 511.

que autoriza que se verifique se o referido princípio fora ou não observado, em cada caso concreto.²⁵²

Inclusive, nesse mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello assevera que, a imprecisão ou fluidez das palavras constitucionais não excluem a imediata aplicabilidade dentro de um campo incontestado de sua significação.²⁵³

Isso quer dizer que, é possível, minimamente, de acordo com as necessidades da população, de maneira geral, definir o que seria indispensável e o que seria supérfluo, a fim de conferir um tratamento tributário condizente com as mercadorias e serviços qualificados de uma forma ou de outra.

Dessa forma, se o Poder Legislativo realizar um tratamento mais oneroso ao ICMS para a comercialização em relação a um gênero de primeira necessidade, a despeito de uma mercadoria supérflua, ou, em situação diversa, realizar tratamento equivalente para as operações envolvendo ambos os tipos produtos, apesar disso, o interessado pode pleitear e obter a tutela judicial.²⁵⁴

Também é esse o posicionamento de Sacha Calmon²⁵⁵:

O conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.

E no âmbito do Poder Executivo, quando o último interpreta mal alguma legislação do ICMS, desconsiderando o Princípio da Seletividade ao ICMS, o Judiciário pode ser mobilizado para corrigir o desvio, vez que tem o poder-dever de fazê-lo.²⁵⁶

Assim, o Poder Judiciário pode ser provocado para corrigir estas falhas, sejam elas provenientes do Poder Legislativo ou Executivo, que eventualmente podem vir a ocorrer.

Entretanto, é preciso destacar que não está aqui sendo defendido que o Poder Judiciário deve infringir a Separação dos Poderes, assumindo funções legislativas

²⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 511.

²⁵³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 28.

²⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* 2012, *loc. cit.*

²⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 238.

²⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* 2012, *loc. cit.*

ou de regulamentação das leis, no lugar do Poder Legislativo e Executivo, respectivamente. Defende-se que é possível o Poder Judiciário verificar, em cada caso concreto submetido ao seu crivo, se os critérios empregados por estes poderes foram coerentes e racionais. Nesse sentido, por exemplo, se chegar a conclusão de que a legislação não observou os critérios de razoabilidade e da equidade ao revogar uma isenção sobre a venda de remédios, tornando-a, dessa forma, mais onerada por meio de ICMS do que a comercialização de ração animal, pode o Poder Judiciário reconstituir o benefício fiscal e, com isso, a supremacia da Constituição.²⁵⁷

Depreende-se então, que defende-se meramente um controle no âmbito do Poder Judiciário, de forma a evitar ou coibir o cometimento de arbitrariedades, sem que isso implique qualquer extrapolação das suas funções.

Ocorre que, a despeito de todo o explanado, não tem havido, de fato, uma variação efetiva das alíquotas do ICMS. Isso porque, o entendimento aceito é de que a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços é facultativa, ou seja, predomina o entendimento de que o constituinte fez, tão somente, uma recomendação ao legislador ordinário, para ser seguida de acordo com o que ele achar conveniente.²⁵⁸

De uns tempos para cá, contudo, é notável a tendência de mudança de mentalidade nesse sentido, mas de forma ainda restrita, existindo apenas em determinadas situações. Porém, é necessário que o tratamento seja mais favorável sempre, no que se refere as prestações e operações essenciais de ICMS, de forma que o Poder Judiciário, quando fosse provocado, sempre pudesse efetivar esse tratamento.²⁵⁹

Nessa continuidade, constata-se que, esse tipo de tributação, com os problemas que foram expostos, quais sejam, com a incidência de adicionais sobre produtos essenciais, que deveriam ser mais suavemente tributados, e alíquotas que nem sempre variam conforme a seletividade propõe, deve ser coibida, de forma a afastar a incidência de tributos que não observem as garantias e objetivos constitucionais, o que é muito difícil em um país onde os cidadãos são pouco informados e pouco atuantes na tentativa de efetivação de seus direitos.

²⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 512.

²⁵⁸ *Ibidem*, p. 513.

²⁵⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*.

Todavia, é certo que já houve uma evolução do passado até os dias atuais, então, espera-se que um dia a tributação pátria possa refletir, de fato, minimamente, os anseios sociais da população como um todo, a partir dessa maior informação e atuação dos cidadãos brasileiros.

Inclusive, muito discutida no cenário brasileiro é a realização de uma Reforma Constitucional Tributária (PEC nº 233/2008), sugerindo uma série de medidas que alteram o Sistema Tributário Nacional nos moldes em que ele se apresenta atualmente.

Carlos Palao Taboada²⁶⁰, utilizando-se por base a capacidade contributiva, também é um reformista, aduz que, “el principio de capacidad contributiva constituye una incitación a la revisión de los impuestos que historicamente forman parte del sistema; um estímulo para mantener uma cierta tensión reformadora”.²⁶¹

Entretanto, em entendimento contrário, para Carrazza, já existe um convencimento no sentido de que o sistema constitucional tributário brasileiro é intrinsecamente bom, de forma que, para que funcionasse com satisfação, seria preciso somente que a Constituição fosse conhecida e bem cumprida, o que, lamentavelmente, nem sempre acontece. Consequentemente, diante desse quadro, não adianta alterar um sistema tributário que ainda não foi inteiramente testado. Somando-se a isso, existe uma necessidade de criação de leis, sejam elas complementares ou ordinárias, para especificar as normas constitucionais tributárias, e conferir às mesmas, total operatividade.²⁶²

É a essa corrente a que se filia o presente trabalho, pois, de fato, existe substrato constitucional para fundamentar uma tributação mais justa e menos desigual, nos moldes em que se propõe, e falar em reformar um sistema que nem sequer foi efetivado, não parece plausível e nem aceitável.

Contudo, enquanto não for efetivado de forma razoável e justa todo esse substrato constitucional, de forma conjunta, por todos os poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, entende-se que o último está apto para fazer o controle da tributação

²⁶⁰ TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a Los Impuestos Directos e Indirectos. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291.

²⁶¹ “O princípio da capacidade contributiva constitui um incitamento à revisão dos impostos que historicamente formam parte do sistema, um estímulo para manter alguma certa tensão reformadora ”.

²⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42/43.

pátria, de forma a evitar o cometimento de arbitrariedades, em que pese nem sempre o referido poder aja de forma coerente com o que fora posto na Constituição, conforme fora demonstrado no caso exposto.

No entanto, isso não exclui a necessidade dos demais poderes e nem do próprio Judiciário de fazer efetivar-se todas as garantias e objetivos constitucionais no que se refere a tributação, de forma a haver a realização da tão almejada justiça fiscal, ainda que não seja de forma plena, mas, pelo menos, de forma a evoluir cada vez mais em relação ao que já fora alcançado.

5 CONCLUSÃO

Diante de todo o conteúdo abordado no presente trabalho, tem-se que, inicialmente, foram tecidas todas as considerações importantes acerca do ICMS, a fim de compreender o referido imposto e seus desdobramentos que serão trazidos em momento posterior.

A par de tais informações, a primeira conclusão que se tem é de que, em que pese tenha o ICMS uma materialidade bastante distinta, ensejando a necessidade da abordagem dos aspectos da hipótese de incidência de acordo com cada uma delas, existem disposições comuns que as “unem”, tal como o Princípio da Não Cumulatividade.

Nesta senda, o direito de compensação conferido pelo referido princípio, traduz-se em uma manifestação de uma preocupação para com o contribuinte de fato deste imposto, seu consumidor final, quem vai suportar efetivamente o encargo financeiro do ICMS, de modo que ele não venha a suportar uma carga tributária excessivamente onerosa. Entretanto, esta preocupação também ocorre de outras formas no âmbito do ICMS.

Outro exemplo de tal preocupação é a necessidade de observância da Capacidade Contributiva dos cidadãos. Inclusive, a principal conclusão a que se chegou é pela sua aplicabilidade a todos os impostos, ainda que os indiretos, tendo em vista a sua importância dentro da necessidade de limitação do poder de tributar, do atendimento dos objetivos constitucionais e também do cumprimento dos fins a que a tributação se destina, mais notadamente, a justiça fiscal. Ressalta-se, também, que a aplicação do referido princípio não se estende a todos os tributos, pois não há adequação com a natureza dos tributos vinculados, fazê-los variar de acordo com características pessoais dos contribuintes, já que são fixados com base em manifestações estatais, que não possuem relação alguma com situações reveladoras da capacidade econômica dos mesmos.

Os impostos indiretos merecem destaque, porque, no que se refere aos mesmos, existe uma realidade distinta dos impostos diretos: quem recolhe o tributo não é quem suporta o seu ônus financeiro, pois este é repassado ao longo da cadeia de incidência do imposto, e assim, quem arca com o seu valor, efetivamente, é o

consumidor final. Assim, torna-se impossível aferir critérios pessoais desse consumidor, pois ele pode vir a ser qualquer pessoa, ou seja, em outras palavras, ele não é determinável.

Assim, diante desse contexto, de necessidade de aplicação da Capacidade Contributiva *versus* a impossibilidade de verificar aspectos pessoais dos contribuintes dos impostos indiretos, esta aplicação se dá por meio de outros mecanismos.

No que se refere, especificamente, ao ICMS, imposto que fora estudado no presente trabalho, esta aplicação se dá por meio do Princípio da Seletividade, que é de observância obrigatória, e não facultativa, apesar do texto constitucional dizer que o ICMS “poderá ser seletivo”. Isso porque, é preciso fazer uma leitura sistêmica da Constituição, observando-se todo o seu texto, diretrizes e objetivos, para chegar a esta conclusão.

Neste sentido, a Seletividade no ICMS considera o grau de Essencialidade dos produtos, critério este que fora fixado constitucionalmente. Assim, devem ser fixados percentuais inversamente proporcionais a indispensabilidade do produto ou da mercadoria taxada pelo ICMS. Consequentemente, percebe-se que a Essencialidade visa proteger o mínimo existencial e onerar mais suavemente aqueles produtos mais essenciais, de forma a garantir que aqueles menos abastados economicamente possam ter acesso ao indispensável à sua subsistência. E, somando-se a isso, partindo-se do pressuposto de que as pessoas vão satisfazer primeiramente as necessidades que se demonstram mais básicas e urgentes à sua existência, termina-se tributando mais aquele indivíduo que tem condições de adquirir o supérfluo.

Assim, que o que fora exposto, nada mais é do que uma manifestação nítida do Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que se exprime uma preocupação com o impacto econômico que vem a ser sofrido pelo contribuinte de fato. Somando-se a esta justificativa, tem-se que, não necessariamente deve-se observar os aspectos pessoais dos contribuintes para efetivar o referido princípio, isso também é possível através de outros mecanismos, conforme foi demonstrado.

Ademais, salienta-se que assim, ocorre, efetivamente, uma limitação ao poder de tributar do Poder Público, e além disso, busca-se atingir os objetivos constitucionais,

tais como distribuição de renda e erradicação da pobreza, e também da tributação, qual seja, justiça fiscal, conforme propõe o Princípio da Capacidade Contributiva.

Entretanto, é fato notório que, muitas vezes, acaba por existir um contrassenso entre o que está previsto na Constituição e o que ocorre no âmbito do Poder Legislativo e Judiciário, como no caso do adicional do ICMS vinculado ao fundo de pobreza, tendo em vista que as leis que não definem com razoabilidade o que seria o supérfluo. Acabam por incidir, assim, em produtos e serviços notadamente essenciais, contrariando a finalidade de justiça social para a qual foram criados, e quando provocado o Poder Judiciário, este nem sempre decide de maneira coerente com os ditames constitucionais.

Todavia, diante de tal situação, ainda que haja o cometimento de falhas pelo Judiciário, entende-se pela possibilidade do controle da aplicação da Seletividade pelo mesmo.

No entanto, é preciso salientar que, em que pese a existência de controle no âmbito do Poder Judiciário, ele deve agir de forma conjunta com o Executivo e o Legislativo, no sentido de zelar pelo cumprimento das garantias e objetivos constitucionais, sempre buscando evoluir diante do que já fora conquistado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência**. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 330.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BAHIA. **Lei 7.014**, de 04 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Salvador, BA, 05 dez. 1996. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/ICMS_com_notas.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

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

BRASIL. **Atos das Disposições Constitucionais Transitórias**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 08 out. 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional Lei. 5172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 02 abr. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Decreto nº 6.759**, de 5 de fevereiro de 2009. Regula a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 14 abr. 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 31**, de 14 de dezembro de 2000. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc31.htm>. Acesso em: 17 abr. 16.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 17 abr. 16.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 07 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 216.259-1 – Proc. AMS 5528. Recorrente: Agroisa Agroindustrial S/A e outros. Recorrido: União Federal e Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DJ 19 mai. 2000. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14754860/agregno-recurso-extraordinario-re-216259-ce>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 508.993 – Proc. 200500112982. Recorrente: Refinaria de Petróleo Manguinhos S/A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DJ 13 jun. 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25135873/agreg-no-recurso-extraordinario-re-508993-rj-stf/inteiro-teor-124551172>>. Acesso em: 17 abr. 16.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 633584 – Proc. AC 200171000209967. Recorrente: Cooperativa Tritícola de Getúlio Vargas Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e outros. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DJ 01 jul. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6210240>>. Acesso em: 10 mai. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 660**. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=660.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 11 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 661**. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=661.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 11 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 667**. Viola a Garantia Constitucional de Acesso à Jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa. Disponível em: <

http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 04 abr. 2016.

BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda y Derecho: estudios de derecho financiero**. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. 3.

CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. _____. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARDOSO, Luiz Vieira. **Código Tributário Nacional Comentado e Anotado**. In: SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira e (Coord.). São Paulo: Lex, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra-Matriz do ICM**. Tese de Livre-Docência – Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. _____. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes e Dey Rey, 1997.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb, A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 141. Jun. 2007.

CORREIA, Rogério Dias. O fundamento do Poder de Tributar. **Prática Jurídica**. Brasília: Consulex, nº 84, Mar. 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

CRETON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Iures, 2001.

DOMINGUES, José Marcos. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 192. Set. 2011.

GARCIA, Fátima Fernandes de Souza e OMORI, Maria Aurora Cardoso da Silva. Princípios Constitucionais Tributários. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, nº 18.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1.

_____. Imposto Indireto, Repetição do Indébito e Imunidade Subjetiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 2. Nov. 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Oliveira Rocha, nº 10. Jul. 1996.

_____. O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, nº 212. Abr./Jun. 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed, 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Gustavo Miguez. Capacidade Contributiva: a Importância, o Conceito, a Finalidade da Norma Constitucional que a ela se refere e Aplicações desta a Casos Concretos. O Cabimento da Apreciação Judicial da Capacidade Contributiva. *In* MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

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

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

RIO DE JANEIRO. **Lei 4.056**, de 30 de dezembro de 2002. Autoriza o Poder Executivo a instituir no exercício de 2003, o Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais, em obediência à Emenda Constitucional nº 31, de 14/12/2000, que alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo o artigo 82 que cria o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Rio de Janeiro, RJ, 30 dez. 2002. Disponível em: <<http://www.leisestaduais.com.br/rj/lei-ordinaria-n-4056-2002-rio-de-janeiro-autoriza-o-poder-executivo-a-instituir-no-exercicio-de-2003-o-fundo-estadual-de-combate-a-pobreza-e-as-desigualdades-sociais-em-obediencia-a-emenda-constitucional-nacional-no-31-de-14-12-2000-que-alterou-o-ato-das-disposicoes-constitucionais-transitorias-introduzindo-o-artigo-82-que-cria-o-fundo-estadual-de-combate-e-erradicacao-da-pobreza>>. Acesso em: 17 abr. 16.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2000.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza da Alíquota Zero. Normas Modificativas. Seletividade. Progressividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 55. Abr, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

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

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 18. Dez., 2002.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: a Questão dos Impostos Reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 53. Fev., 2000.

**ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM
DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

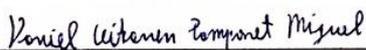
Aos 15 de junho de 2016 realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaboraay 989 – em Salvador Bahia, às 08h30 a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelado (a) **Caroline Mascarenhas D'Araújo**, intitulada, **ICMS como imposto indireto e capacidade contributiva: Uma análise à luz do princípio da seletividade**, estando presente o (a) prof.(a) Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi, os demais componentes da Banca Examinadora, Prof(a) Daniel Oitaven Pamponet Miguel e Prof(a) Bruno Nou Sampaio e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi	8,0 (oit)	
Daniel Oitaven Pamponet Miguel	8,0 (oit)	
Bruno Nou Sampaio	8,0 (oit)	

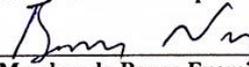
Nada mais havendo a tratar, o (a) Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.



Membro da Banca Examinadora
Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi



Membro da Banca Examinadora
Daniel Oitaven Pamponet Miguel



Membro da Banca Examinadora
Bruno Nou Sampaio



R. VISCONDE DE ITABORAHY, Nº 989, AMARALINA
SALVADOR - BAHIA, TEL. 71. 3205.7700
www.faculdadebaianadedireito.com.br