

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

GUSTAVO HENRIQUE MAVSZAK

**A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS NAS RELAÇÕES DE CONSUMO:
ENTRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Santa Rosa
2018

GUSTAVO HENRIQUE MAVSZAK

**A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS NAS RELAÇÕES DE CONSUMO:
ENTRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentado às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Tiago Neu Jardim

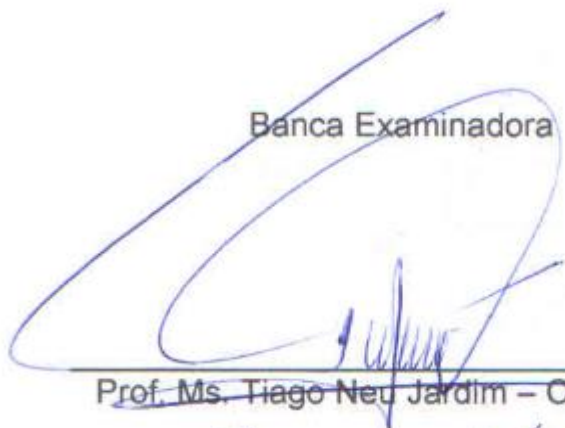
Santa Rosa
2018

GUSTAVO HENRIQUE MAVSZAK

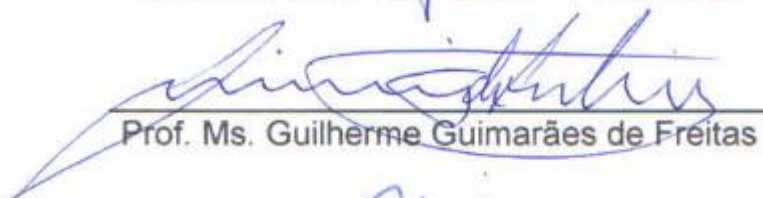
**A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS NAS RELAÇÕES DE CONSUMO:
ENTRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdade Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de bacharel em Direito.

Banca Examinadora



Prof. Ms. Tiago Neu Jardim – Orientador



Prof. Ms. Guilherme Guimarães de Freitas



Prof. Ms. Roberto Pozzebon

Santa Rosa, 29 de novembro de 2018.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, com todo amor e gratidão, por tudo que me proporcionaram, nunca medindo esforços e incentivos para que eu alcançasse meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, sou eternamente grato à minha família que, realmente acreditou em mim e me fortaleceu para continuar nessa jornada que se finda.

Agradeço imensamente ao Mestre orientador, Prof. Tiago Neu Jardim, por todo seu tempo despendido com essa pesquisa, além de toda a contribuição que seu conhecimento trouxe ao trabalho, sempre muito atencioso, prestativo, preocupado e empenhado para que este trabalho chegasse ao fim em sua melhor versão.

Deixo também meu fraterno reconhecimento e agradecimento a todos os professores da instituição que contribuíram para a minha formação, cada um sempre será lembrado de uma forma especial.

RESUMO

O tema da presente monografia trata dos reflexos orçamentários da não incidência do Imposto de Circulação sobre Mercadorias e Serviços – ICMS sobre os bens e serviços de primeira necessidade para pessoas de baixa renda. Será tratado, com mais relevância do que a arrecadação direta do ICMS, a função extrafiscal desse imposto, buscando a construção de uma pesquisa no contexto atual da política tributária dos Estados brasileiros, analisando com a aplicação da lei, doutrina e jurisprudência a aplicação de métodos extrafiscais do ICMS no meio consumerista. Nesse sentido, assumindo a crítica feita por boa parte da doutrina especializada, segundo a qual a incidência do ICMS sobre determinados gêneros impacta substancialmente na renda familiar e contribui ainda mais para desigualdade social, dando uma finalidade inesperada à extrafiscalidade, este trabalho tem como problema de pesquisa a seguinte questão: A não incidência do ICMS sobre bens e serviços de primeira necessidade (inelásticos) e para uma determinada classe social considerada de baixa renda compromete o equilíbrio orçamentário do Estado? Em seu objetivo geral buscando respostas coerentes e satisfatórias para o problema proposto, respeitando as hipóteses sustentadas nesta monografia. Demonstrando a relevância da pesquisa ao estudar uma área específica do direito tributário, que possui grande influência na ordem econômica da sociedade. Nesse sentido, o ICMS e sua função extrafiscal aplicada ao consumo, expõe sua relevância na sociedade mediante o poder de intervenção do Estado no preço das mercadorias, através de estímulos fiscais reduzindo preços, e também, ao contrário disso, manifestando sua influência ao aumentar o imposto e conseqüentemente desestimular o consumo em determinadas categorias de mercadorias. Esta investigação é teórica, com tratamento estatístico e fins explicativos. A geração de dados acontece por meio de fontes indiretas. A análise e a interpretação realizam-se pelo método hipotético dedutivo, com procedimentos técnicos e secundários. Este trabalho de conclusão de curso organiza-se em três capítulos: o primeiro trata do princípio da capacidade contributiva diante da incidência do ICMS sobre o consumo de bens e serviços inelásticos, trazendo a tributação sobre o consumo para o direto de forma a evidenciar violações ao princípio da capacidade contributiva. No segundo capítulo será abordada a regra de Ramsey, que é o reflexo da tributação do ICMS sobre o consumo, descrevendo seus aspectos e reflexos orçamentários. Por último, o terceiro capítulo, faz abordagem da extrafiscalidade nas relações de consumo, ponderando entre a renúncia de receita do Estado e os benefícios econômicos e sociais da sua aplicação. Além disso, ressalva a aplicação do princípio da seletividade no ICMS, em razão da essencialidade das mercadorias e serviços, a fim de proporcionar justiça fiscal na tributação. Diante disso, os capítulos a serem estudados formaram um conjunto explicativo, demonstrativo e conclusivo de que a tributação sobre o consumo de bens essenciais é uma injustiça fiscal para determinada classe social.

Palavras-chave: Extrafiscalidade - ICMS – Seletividade - Justiça Fiscal.

ABSTRACT

The subject of this monograph deals with the budget reflections of no levy of Tax on Circulation of Goods and Services - ICMS about basic goods and services for people of low-income. Will be treated with greater relevance than the direct levy of ICMS, the extra-fiscal function of this tax, looking the construction of a research on the actual context of tax policy of Brazilian states, aiming analyze with the application of law, doctrine and jurisprudence the application of extra-fiscals methods of ICMS among consumerists. Therefore, assuming the criticism made by most of the specialized doctrine, according to which the incidence of ICMS on certain genders has a substantial impact on family income and contributes even more to social inequality, giving an unexpected end to extrafiscality, this study has as a research problem with the following question: Does the non-incidence of ICMS on goods and services of first necessity (inelastic) for a specific social class considered low income compromises the budget balance of the State? In its general objective it seeks coherent and satisfactory answers to the proposed problem, respecting the hypotheses sustained in this monograph. This research demonstrates its relevance when studying a specific area of tax law, which has much influence on the economic order of society. Hence, ICMS and its extra-fiscal function applied to consumption, expose its relevance in society through the power of state intervention in the price of goods, through fiscals stimulus reducing prices, and also, on the contrary, manifest its influence by increasing the tax and, consequently, discouraging consumption in certain categories of goods. This research is theoretical, with statistical treatment and explanatory purposes. The generation of data happens through indirect sources. The analysis and interpretation are carried out by the hypothetical deductive method, with technical and secondary procedures. This final paper is organized in three chapters: the first deals with the principle of the ability to contribute to the incidence of ICMS on the consumption of inelastic goods and services, bringing taxation on consumption to the direct in order to show violations of the principle of taxable capacity. In the second chapter, the Ramsey rule, which is the reflection of ICMS tax on consumption, will be discussed, describing its aspects and budgetary reflections. Finally, the third chapter deals with the extrafiscality in consumer relations, pondering between the renunciation of state revenue and the economic and social benefits of its application. In addition, it emphasizes the application of the principle of selectivity in ICMS, due to the essentiality of goods and services, in order to provide tax justice in taxation. Thus, the chapters to be studied form an explanatory, demonstrative and conclusive set of which a taxation on the consumption of essentials goods is a fiscal injustice for a determined social class.

Kei-words: Extra-fiscal - ICMS – Selectivity – Tax Justice.

SUMÁRIO DE TABELAS E GRÁFICOS

Tabela 1 – Representatividade do ICMS sobre o consumo.....	23
Gráfico 1 – Aumento da arrecadação do ICMS no Rio Grande do Sul.....	31

LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS

CF – Constituição Federal

ICMS – Imposto de Circulação sobre Mercadorias e Serviços

IR – Imposto de Renda

p. – página

SEFAZ-RS – Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul

§ - Parágrafo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DIANTE DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS INELÁSTICOS	14
1.1 INELASTICIDADE: DA ECONOMIA PARA O DIREITO.....	23
Tabela 1 – Representatividade do ICMS sobre o consumo.....	23
1.2 REVISITANDO A DOUTRINA E A JURISPRUDÊNCIA.....	25
1.3 EVIDÊNCIAS DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL.....	27
2 A REGRA DE RAMSEY POSTA À PROVA	29
2.1 REFLEXOS ORÇAMENTARIOS DA ISENÇÃO OU NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS INELÁSTICOS.....	30
Gráfico 1 – Aumento da arrecadação do ICMS no Rio Grande do Sul.....	31
2.2 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E FINANCEIROS ENVOLVENDO O ICMS NAS RELAÇÕES DE CONSUMO.....	35
2.3 CRÍTICAS À TESE DA SUBMISSÃO DO ICMS AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ANTE A SUA CLASSIFICAÇÃO COMO IMPOSTO REAL.....	37
3 A (EXTRA)FISCALIDADE DO ICMS NAS RELAÇÕES DE CONSUMO	41
3.1 EM BUSCA DE SOLUÇÕES ALTERNATIVAS PARA A RENÚNCIA DE RECEITAS DO ESTADO À LUZ DA EXTRAFISCALIDADE.....	44
3.2 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DE ESSENCIALIDADE DA MERCADORIA OU SERVIÇO APLICADO AO ICMS.....	47
3.3 ICMS: ENTRE A ARRECADAÇÃO E A JUSTIÇA FISCAL.....	51
CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	57

INTRODUÇÃO

O tema desta monografia trata dos reflexos orçamentários da não incidência do Imposto de Circulação sobre Mercadorias e Serviços – ICMS sobre os bens e serviços de primeira necessidade para pessoas de baixa renda. A delimitação temática do estudo pretende analisar objetos que o Estado é encarregado de cumprir, previstos na Constituição Federal, sendo alguns deles o dever de garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, previstos no artigo 3º, II, III da CF. Para atender esses e outros objetivos são gerados custos e por isso é necessário que o Estado tenha recursos para arcar com os gastos, que são providos através da tributação imposta. Mas também é possível que tais objetivos sejam atendidos por meios extrafiscais dos tributos.

Logo, o tema proposto está delimitado ao estudo da tributação aplicada pelo ICMS, incidente em operações relativas à circulação de mercadorias e outras atividades com a simultânea prestação de serviços. Integrando a maior parte da receita estatal e possibilitando os gastos públicos citados no parágrafo anterior.

Será tratado, com mais relevância do que a arrecadação direta do ICMS, a função extrafiscal desse imposto, buscando a construção de uma pesquisa no contexto atual da política tributária dos Estados brasileiros, a fim de analisar com a aplicação da lei e jurisprudência a não arrecadação direta com a aplicação de métodos extrafiscais do ICMS no meio consumerista.

Além disso, sob ponto de vista administrativo, aferir sobre o efeito da extrafiscalidade no ICMS sobre o consumo de produtos de primeira necessidade, que constitui a principal fonte de arrecadação dos Estados. Atuando como instrumentos tributários de fins não arrecadatários, mas que estimulem ou inibem condutas, representando a intervenção estatal na economia e na sociedade.

Dessa forma, analisar o sistema de tributação doutrinado pela Regra de Ramsey, a qual implica na previsão de aumento ou estabilidade do ICMS, sobre determinada mercadoria, sem haver queda significativa no seu consumo. Para que isso aconteça, só será possível se essa mercadoria for indispensável à subsistência humana, ou seja, os bens e serviços de primeira necessidade.

Assim, o problema da pesquisa se molda pelo fato de que a maior receita obtida pelos Estados é proveniente do ICMS arrecadado sobre o consumo. Dessa forma, alguns produtos consumidos tem o poder de influenciar o mercado, a economia e a sociedade. Logo, o governo trabalha com políticas que estabelecem controle sobre a arrecadação desses produtos, sendo uma dessas políticas a extrafiscalidade aplicada ao ICMS.

Nesse sentido, assumindo a crítica feita por boa parte da doutrina especializada, segundo a qual a incidência do ICMS sobre determinados gêneros impacta substancialmente na renda familiar e contribui ainda mais para a desigualdade social, dando uma finalidade inesperada à extrafiscalidade, este trabalho tem como problema de pesquisa a seguinte questão: A não incidência do ICMS sobre bens e serviços de primeira necessidade (inelásticos) e para uma determinada classe social considerada de baixa renda compromete o equilíbrio orçamentário do Estado?

Tem como hipóteses as seguintes abordagens: I – A incidência do ICMS sobre a demanda de bens e serviços considerados inelásticos, tais como energia elétrica, gás de cozinha, pão, leite e demais produtos integrantes da cesta básica comprometem a renda familiar de determinadas classes sociais a ponto de restringir o mínimo existencial; II – A regra de Ramsey pressupõe que, para o Estado elevar ou manter estável a sua arrecadação, deve tributar principalmente bens e serviços considerados inelásticos o que pode ser evidenciado pelos sucessivos aumentos nas alíquotas de ICMS no Estado do Rio Grande do Sul nos últimos anos: O presente trabalho possui o objetivo geral de buscar respostas coerentes e satisfatórias para o problema proposto, respeitando as hipóteses sustentadas nesta monografia.

Além disso os objetivos específicos são: a) Buscar elementos que reforcem a tese já sustentada pela doutrina de que a incidência de ICMS sobre o consumo compromete a renda familiar de determinada classe social; b) Descrever os principais aspectos do ICMS, sintetizando os benefícios da extrafiscalidade sobre o consumo; c) Procurar saber se, na hipótese de uma eventual isenção ou não incidência, haveria comprometimento do equilíbrio orçamentário do Estado diante da perda de arrecadação, considerando o que dispõe a Regra de Ramsey.

Esta pesquisa desenvolve-se em torno do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que demonstra ser um tema de grande complexidade

e carregado de peculiaridades em sua forma. A partir dessa observação, verifica-se a necessidade de explorar por mais conhecimentos nesse ramo do direito tributário, já que a sociedade contribui diariamente ao ICMS em operações econômicas, resultando na composição da maior receita dos Estados, que vem aumentando ao longo dos anos e causando problemas.

A presente pesquisa busca estudar uma área específica do direito tributário, que possui grande influência na ordem econômica da sociedade. Nesse sentido, o ICMS e sua função extrafiscal aplicada ao consumo, expõe sua relevância na sociedade mediante o poder de intervenção do Estado no preço das mercadorias, fazendo-se presente através de estímulos fiscais reduzindo preços, e também, ao contrário disso, manifestando sua influência ao aumentar o imposto e conseqüentemente desestimular o consumo em determinadas categorias de mercadorias.

Da mesma forma, busca-se o demonstrar a importância da pesquisa no meio acadêmico, vez que, o tema abordado é doutrinado no curso de Direito, porém em razão de suas especialidades, não é tratado em sua totalidade. De tal modo, é essencial a concretização e exposição no ambiente acadêmico de novas pesquisas relacionadas a aplicabilidade de políticas fiscais.

A partir deste conceito, torna-se visível a importância do estudo acerca da tributação abordada, que será possível mediante a fundamentação teórica embasada em livros e artigos científicos disponíveis em áreas da legislação vigente.

Conforme o andamento da pesquisa, a investigação torna-se instigante, pois aborda um assunto desafiador, sujeito de constantes mudanças e que é pouco trabalhado no meio acadêmico, exigindo muito empenho para acompanhar sua evolução. Dessa forma, o estudo neste contexto tributário será desenvolvido com a finalidade de enaltecer o tema e colocá-lo em maior destaque, para proporcionar mais conhecimentos, esclarecer dúvidas e incentivar novas pesquisas.

Assim, o propósito maior será tornar o tema pesquisado alvo de reflexões e discussões, a partir do entendimento desta arrecadação imposta, e que também reflete em benefícios para a sociedade.

1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DIANTE DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS INELÁSTICOS

O primeiro capítulo da pesquisa expõe, inicialmente, uma análise geral sobre o ICMS e seu caráter extrafiscal. Apresentará, também, aplicações e afrontas ao princípio da capacidade contributiva perante os indivíduos diante da incidência do ICMS sobre bens e serviços de primeiras necessidades, visando a redução de suas alíquotas, de forma a preservar o contribuinte mais pobre.

Abordado no rol do artigo 155, II da Constituição Federal, o ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é um imposto estadual cabendo aos Estados e ao Distrito Federal instituí-lo, representando em torno de 80% de suas arrecadações.

Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...].II – Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL,1988).

Segundo Rezende, o ICMS condiz com um traço do nosso sistema tributário com a atribuição aos Estados a competência para instituir este imposto, de forma que:

O ICMS, hoje, é um imposto em busca de uma identidade. Os vários regimes aplicados à administração e cobrança desse imposto tornam quase impossível identificar sua natureza. O mosaico de situações formado pela justaposição de distintos regimes adotados pelos estados, para facilitar a arrecadação e reduzir a evasão, compõe-se de parcelas que exibem traços de um imposto sobre o valor adicionado, outras que se aproximam de um imposto monofásico sobre a produção de bens, uma parte grande formada por um imposto sobre a produção industrial, um tributo sobre vendas de pequenas e microempresas e uma espécie de tarifa aduaneira aplicada à entrada de produtos de outros estados em vendas interestaduais (REZENDE, 2012, p. 17).

O recolhimento do ICMS se configura no momento da realização de determinada operação a ele relativa, gerando receita ao Estado onde o contribuinte estiver situado. Dessa forma, percebe-se a ânsia dos Estados em obter estes recolhimentos para seus cofres. Assim, com a finalidade de atrair novos investimentos do setor privado, concedem alguns benefícios extrafiscais que pode ser entendido por colaborar com as metas de desenvolvimento econômico.

A contribuição feita ao ICMS, é reservada mediante um fato gerador do imposto. De acordo com Sabbag, entende-se que o ICMS é um imposto estadual, cujo fato gerador pode consistir: a) na circulação de mercadorias; b) na prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal); c) na prestação de serviço de comunicação (SABBAG, 2015).

No caso de o fato gerador ser a circulação, esta se caracterizará pelo ato ou negócio em que ocorra a troca de mercadorias de uma pessoa para outra. Assim, isto implicará na “mudança da titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação ‘física’, mas circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro” (SABBAG, 2015, p. 1148).

Nesse sentido, pode-se conceituar a mercadoria sendo o produto mais o intuito de mercancia resultando em um bem ou coisa móvel que formará o objeto de venda. É o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo (PAULSEN; MELO, 2009).

Na situação da incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal) que se concretiza diante da existência de relação contratual entre duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, sendo elas o prestador e tomador dos serviços. Ou seja, fatos geradores

[...] a) o início da prestação dos serviços, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores; ou a utilização por contribuinte, de serviço, cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, e não esteja vinculado a operação ou prestação subsequente; e b) o ato final do transporte iniciado no exterior, no caso de serviço prestado no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (PAULSEN; MELO, 2009).

Referente à prestação de serviços de comunicação, compreende um negócio jurídico pertinente a uma obrigação “de fazer” (PAULSEN; MELO, 2009). Pelo qual a incidência será sobre prestações onerosas do serviço, seja qual for o meio, abrangendo a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação.

O conceito de “comunicação” representa o aspecto fundamental para se precisar a essência da materialidade (pertinente e integrada pela prestação de serviços). O fato gerador não ocorre pelo simples ato que torna possível a prestação de serviços de comunicação, sem que os sujeitos desta relação negocial (prestador e tomador – devidamente determinados) tenham uma efetiva participação. (PAULSEN; MELO, 2009 p. 227).

Neste contexto de incidências do ICMS pode-se dizer que além da função fiscal, o imposto apresenta finalidades regulatórias no meio social e na economia privada, condizente com seu caráter extrafiscal de proporcionar benefícios para o Estado e a sociedade, que “por meio da tributação (e da desoneração), possibilita-se ao Estado intervir sobre o domínio econômico de forma indireta, induzindo a adoção de determinados comportamentos.” (ASSUNÇÃO, 2011, p 102).

De acordo com Assunção, nota-se que o conceito de extrafiscalidade se relaciona com características não-arrecadatórias, ou seja, não-fiscais dos impostos, atuando como mecanismos de intervenção na ordem econômica e social, enquanto que os tributos de cunho fiscal desenvolvem meros instrumentos de arrecadação (ASSUNÇÃO, 2011).

Explica José Casalta Nabais que a extrafiscalidade pode ser traduzida no conjunto de normas que tem por finalidade dominante a consecução de resultados econômicos ou sociais, por meio da utilização do instrumento fiscal, e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. De acordo com os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, a extrafiscalidade se caracteriza “quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa” (ASSUNÇÃO, 2011, p 103).

Pode-se dizer também que o conceito da extrafiscalidade manifesta-se mediante a elevação da carga tributária, com o intuito de desestimular comportamentos e condutas contrários à eficácia dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais. Por outro lado, o caráter extrafiscal é compreendido por meio da desoneração fiscal, visando benefícios fiscais que são positivos para a coletividade e para estimular certos comportamentos que concretizem direitos fundamentais, assegurem e impulsionem o desenvolvimento socioeconômico (BUFFON; BASSANI, 2013). Também, neste sentido, Assunção explica sobre os incentivos fiscais que cedem vantagem para os contribuintes

[...] pode ser considerado incentivo fiscal qualquer instrumento, de caráter tributário ou financeiro, que conceda a particulares vantagens passíveis de expressão em pecúnia, com o objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas, através da intervenção estatal por indução. Essas vantagens podem operar subtrações ou exclusões no conteúdo de obrigações tributárias, ou mesmo adiar os prazos de adimplemento dessas obrigações. (ASSUNÇÃO, 2011, p. 107).

Neste âmbito das concessões de benefícios fiscais “não se poderá, em tais casos, falar de privilégios contrários ao princípio da constitucional da generalidade contributiva” (BUFFON; BASSANI, 2013, p.267). Princípio disposto no artigo 150, II da Constituição Federal.

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. (BRASIL,1988).

Pode ser citado como exemplo da extrafiscalidade o caso de não incidência de ICMS em serviços de transporte destinado ao exterior, mesmo ocorrendo o transbordo para veículos de outro contribuinte. Ocorre que a isenção do imposto neste tipo de operação se dá como forma de incentivar a produção e industrialização de produtos nacionais, refletindo na geração de empregos e constantes inovações tecnológicas.

Por outro lado, as operações de importações resultam em taxas um quanto alta de incidência do ICMS, pois estará entrando no mercado nacional um produto que não é oriundo da produção nacional, ou seja, não é investido naquilo que o mercado brasileiro tem a oferecer.

O conceito genérico da concessão de benéficos e incentivos fiscais reforça que este não poderá tornar-se passivo de interesses políticos e econômicos e que as referidas desonerações deverão consistir em mecanismos substancialmente democráticos e com seus objetivos legitimados (BUFFON; BASSANI, 2013). Neste sentido, para Buffon e Bassani:

Em nome da geração de empregos, muitos incentivos e benefícios de ordem financeira e fiscal foram concedidos no Brasil, principalmente nas últimas duas décadas. Em muitos casos, pouco tempo depois, constatou-se que se tratava de empreendimentos oportunistas e não comprometidos com os objetivos que serviram de pretexto à concessão das benesses fiscais e financeiras. Essas distorções colaboraram, inequivocamente, para o atual processo de crise vivenciado por boa parte das Unidades da Federação. (BUFFON; BASSANI, 2013, p. 268).

Portanto, tratando-se do assunto relativo à concessão de benefícios, será cobrada atenção redobrada no debate acerca do tipo de Estado que se quer ter e quais objetivos ele pretende atingir. Cabendo o dever que a sociedade tem de

compreender que, determinado benefício refere-se à transferência de recursos feita por toda sociedade, que será representada por meio do administrador do Estado, razão pela qual a participação da sociedade no procedimento é essencial, para que assim, se reduza as possibilidades de alguma parte tentar se aproveitar do benefício (BUFFON; BASSANI, 2013).

Quanto à estipulação de alíquotas, esta matéria contida nas competências do Legislativo, tanto do Senado para manter o equilíbrio federativo quanto dos Estados e do DF, preservando o princípio da autonomia. A Constituição Federal em seu artigo 155, § 2º constitui a seguinte norma:

[...] IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; 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; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. (BRASIL, 1988).

Por entendimento do STJ a alíquota de ICMS deverá ser recolhida conforme estipulado internamente pelo Estado de onde saiu a mercadoria para o consumidor final. Dessa forma, operações ou prestações interestaduais, que se destinam a contribuintes dos Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, a alíquota que deverá ser arrecadada é de 12%. Já os contribuintes localizados nos demais Estados da entidade federativa, serão taxados pela alíquota de 7% (PAULSEN; MELO, 2009). Nesse sentido, em razão da diferença das alíquotas entre os Estados.

Fica prejudicada a Súmula n. 569 do STF, dispondo ser “inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não contribuinte” (PAULSEN; MELO, 2009, p 266).

Os Estados, normalmente tem fixado alíquotas básicas nas operações internas, nas importações e nos serviços prestados no exterior, que variam de 17% a 18%, enquanto em serviços de transporte aéreo, a alíquota está estipulada em 4%. Já nas prestações de serviços de comunicação as alíquotas são as mais elevadas, caracterizando cobranças de 25% ou mais, dependendo da operação (MELO, 2009).

Após essa colocação geral sobre o ICMS, o trabalho coloca em foco a abordagem do princípio da capacidade contributiva, princípio fundamental e base da equivalência entre as alíquotas dos impostos a condição econômica de cada grupo social para pagar o imposto incidente em determinados produtos. Conforme citação da conceituação.

A capacidade contributiva é um princípio de natureza essencialmente fiscal, pois busca repartir os tributos conforme a capacidade que cada um possua de contribuir sem que se atinja o mínimo à existência digna, nem os patamares confiscatórios (BALEIRO, 2010, p. 336).

Nesse sentido, o princípio também estabelece uma forma de limitar o poder de tributação do Estado, pois indica o quanto o contribuinte é capaz de contribuir de forma que se estabeleça uma tributação justa, conforme amparo constitucional previsto no art. 145, § 1º:

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, facultando 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. (BRASIL, 1988).

Além disso, Sabbag destaca a concretização da capacidade contributiva mediante a aplicação da seletividade em impostos indiretos (ICMS), como sendo “uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação”. (SABBAG, 2015, p.187).

Tal colocação expõe a seletividade a um método inibitório da regressividade do sistema tributário. “A seletividade mostra-se, assim, como o “praticável” elemento

substitutivo da recomendada pessoalidade, ” prevista no art. 145, § 1º, CF, “ no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social. ” (SABBAG, 2015, p. 187).

Nesse sentido, em especial ao ICMS, disposto no art. 155, § 2º, III, CF, Sabbag utiliza-se como um meio de exteriorização do princípio da capacidade contributiva, pela seletividade protagonizando a utilidade social do bem. Diante disso:

Mostra-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão direta da superfluidade do bem (maior alíquota – bem mais desimportante) ou, em outras palavras, na razão inversa da essencialidade (ou imprescindibilidade) do bem (maior alíquota – bem menos essencial). Portanto, ICMS e IPI detêm seletividade. (SABBAG, 2015, p. 187-188).

Segundo Baleeiro, “ a palavra (essencialidade) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são artigos mais raros e, por isso, mais caros. ” (BALEEIRO, 2013, p. 348).

Entretanto, Sabbag nos traduz a termos práticos, sobre a desoneração de tais impostos em bens essenciais, como alimentos, vestuário etc. Contrário a isso serão onerados com alíquotas mais elevadas os produtos considerados supérfluos. Ou seja, produtos de primeiras necessidades sofrerão menor tributação do que os produtos dispensáveis (SABBAG, 2015).

De acordo com Sabbag, a capacidade contributiva vincula-se ao postulado pela isonomia, evidenciando uma das dimensões da isonomia, a saber, a igualdade na lei, refletindo em menos desigualdade social. Nesse sentido, a capacidade contributiva também demonstra estar profundamente ligada ao princípio da igualdade, que objetiva a efetivação daquilo que é justo para o Direito Tributário (SABBAG, 2015). Pertinente à relação com o princípio da igualdade, faz sentido ponderar que a capacidade contributiva seja derivada da igualdade, sendo oportuno frisar que:

A capacidade contributiva ganha destaque do direito tributário, porquanto é um dos princípios meios pelos quais o legislador e o operador do direito colocam em prática um dos pilares da democracia, que é o princípio da igualdade, constante no caput do artigo 5º da Constituição Federal. (COELHO; FURTADO, 2016, p. 260).

Trilhando o mesmo caminho, Baleeiro cita a igualdade como princípio indicador da justiça tributária, entendendo que, assim como outros direitos constitucionais, deve ser efetivada em sua integralidade, transmitindo a ideia da necessidade de uma justiça tributária igualitária

Não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra as suas partes distintas em um todo harmônico e coerente. Por isso mesmo, generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade. (BALEIRO, 2015, p. 268).

Contudo, Sabbag esclarece que a busca pelo sinônimo do justo para o Direito Tributário possui distinções que estão ligadas ao modo como o Estado, em uma visão econômica, distribui os recursos oriundos da tributação. E outra, pelo modo como o Estado tributa para receber os recursos necessários às necessidades coletivas.

[...] avoca a noção de “equidade” na tributação. Esta, na visão dos economistas, liga-se ao modo como os recursos são distribuídos pela sociedade, desdobrando-se em duas dimensões: (I) na equidade horizontal, em que deve haver o tratamento igual dos indivíduos considerados iguais, e (II) na equidade vertical, com o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais. (SABBAG, 2015, p. 152).

Logo, essa aplicação de equidade quanto à capacidade de contribuir do indivíduo, tem a finalidade de reduzir desigualdades sociais, configurando-se da seguinte forma:

A Equidade Horizontal: os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinada aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento igual para os iguais”;
A Equidade Vertical: os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, destinadas aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento desigual para os desiguais”. Aqui despontam os critérios do postulado da capacidade contributiva, v.g., a progressividade, a seletividade, entre outros. Assim, indivíduos com rendas maiores deverão contribuir, proporcional e equitativamente, com mais recursos do que aqueles que possuem menores rendimentos. O objetivo dessa forma de tributação não é o de inverter a posição das classes de renda, mas reduzir a diferença entre elas, por sinal, exageradamente grande no Brasil. (SABBAG, 2015, p.153).

Nota-se que essas distinções da capacidade contributiva, estão ligadas ao modo como o Estado recebe os recursos necessários ao atendimento das necessidades coletivas. Diante disso, para haver perspectiva da Justiça perante a

capacidade de contribuição, o legislador deverá propor o mínimo de igualdade como ponto de partida, “que se mostra como forma isonômica de concessão de oportunidades ou chances, à luz do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos” (SABBAG, 2015, p. 154).

Esta última – satisfação das necessidades primárias dos indivíduos – leva-nos à aplicabilidade do princípio sobre a tributação de bens e serviços inelásticos. Tendo em vista que o presente trabalho aborda o ICMS como parâmetro de pesquisa, para que a população pobre obtenha efetiva satisfação das necessidades essenciais sem comprometer grande parcela de sua renda mensal, o ICMS deverá ter sua alíquota reduzida em produtos básicos, facilitando o acesso da população ao mínimo necessário a subsistência da dignidade da pessoa.

Seguindo a linha de entendimento de Baleeiro, sua doutrina ilustra que a manifestação de riqueza do consumidor é aferida com o tipo de bem adquirido. Dessa forma; “Em relação aos gêneros de primeira necessidade (alimentação, vestuário) não há liberdade de consumo – apenas necessidade -, o que obriga a redução da carga tributária incidente sobre tais bens. ” (BALEIRO, 2015, p. 209).

Portanto, para ilustrar a aplicação do princípio da capacidade contributiva, é oportuno relatar a publicação da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, sobre Decreto nº 61.589, de 2015. Que tornou isento de ICMS o arroz e o feijão, resultando na queda do preço desses alimentos. (SÃO PAULO, 2015). A partir desse cenário, em razão do fim da cobrança do ICMS, será possível aferir a efetivação da justiça tributária, pois a população pobre estará livre de comprometer grande porcentagem de sua renda em bens de primeira necessidade. Nesse mesmo plano de tributação, é possível a “ exemplificação, no que tange à seletividade, impende registrar a assertiva abaixo. ” (SABBAG, 2015, p.188).

Segundo a legislação tributária de Minas Gerais, a alíquota do ICMS, nas operações realizadas dentro do Estado de Minas Gerais, é de 25% (vinte e cinco por cento) em relação às seguintes mercadorias, dentre outras: cigarros e produtos de tabacaria, perfumes, cosméticos e produtos de toucador. Em relação a outras mercadorias, dentre elas o arroz, feijão, fubá de milho, farinha de mandioca, leite in natura, a alíquota do mesmo imposto para operações realizadas em território mineiro, é de 12% (doze por cento). Em relação a esta situação, é correto afirmar que a adoção destas alíquotas é compatível com a Constituição Federal, porque atende ao princípio da seletividade, tendo em vista o caráter essencial daqueles produtos tributados à alíquota de 12% (doze por cento). (OAB/MG, 2018).

Contudo, conforme demonstrado, os bens consumidos e as respectivas alíquotas de tributação na tabela abaixo, é possível observar que a alíquota de ICMS sobre a eletricidade é a maior entre as verificadas. Ou seja, tal tributação não corresponde ao princípio da capacidade contributiva para os consumidores de baixa renda.

Tabela 1

Representatividade do ICMS sobre o consumo

Item	Décimos de despesa familiar per capita										Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Cesta Básica	6,2	6,2	6,2	6,3	6,3	6,3	6,4	6,4	6,3	6,2	6,3
Outros alimentos	11,7	12,2	12,5	12,7	12,7	12,8	12,9	13,0	13,1	13,5	12,7
Bebidas alcoólicas	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5
Fumo	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6
Vestuário	7,3	7,1	6,9	6,8	6,7	6,7	6,6	6,5	6,3	5,7	6,7
Eletricidade	34,5	34,5	34,5	34,5	34,5	34,5	34,5	34,5	34,5	34,5	34,5
Combustível doméstico	16,7	16,7	16,6	16,6	16,6	16,6	16,6	16,6	16,6	16,6	16,6
Bens e serviços domésticos	14,6	13,9	13,6	13,2	12,8	12,1	11,1	10,2	8,9	6,8	11,7
Saúde	18,8	17,9	17,0	16,3	15,2	14,4	13,0	12,1	10,5	9,5	14,5
Combustível automotivo	16,0	16,1	16,1	16,2	16,2	16,2	16,3	16,3	16,3	16,3	16,2
Transporte público	7,2	7,2	7,2	7,2	7,2	7,2	7,2	7,2	7,2	7,2	7,2
Transporte privado	8,1	8,2	8,2	8,4	8,5	8,9	8,9	9,1	9,5	9,6	8,7
Comunicação	22,4	23,7	24,3	24,5	24,8	25,0	25,2	25,2	25,4	25,6	24,6
Educação	13,2	11,0	8,3	6,8	5,2	4,2	3,2	2,8	2,5	2,3	5,9
Higiene e cuidados pessoais	13,1	13,3	13,1	13,1	12,8	13,0	12,7	12,5	12,0	10,9	12,7
Recreação e cultura	18,2	17,9	17,6	17,9	17,5	17,8	17,7	18,0	17,8	17,7	17,8
Aluguel	0,1	0,1	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Outros bens e serviços	3,0	2,8	2,8	2,6	2,7	2,9	2,9	3,1	2,7	3,3	2,9

Fonte: Pesquisa de Orçamento Familiar (IBGE, 2011)

Além disso, para reforçar o posicionamento de afronta à capacidade contributiva, estudos do Ipea indicam que os grupos mais pobres têm maior parte de sua renda atingida por impostos sobre o consumo como o ICMS. Sendo que esses grupos têm 30% da renda comprometida com a tributação. Enquanto que grupos mais ricos têm 12% de todo rendimento, afetado para pagar impostos. (REDE BRASIL ATUAL, 2011).

Diante do comprometimento da renda que o consumo impõe aos contribuintes de classe social carente, no próximo tópico será abordado como esse evento repercute da economia para o Direito, observando os critérios econômicos que interferem na área jurídica.

1.1 INELASTICIDADE: DA ECONOMIA PARA O DIREITO

Inicialmente, a inelasticidade é um critério utilizado na economia para caracterizar um determinado bem ou serviço que apresenta comportamento rígido quanto ao padrão de consumo, e aliado a isso torna-se independente do preço, pois

será consumido na mesma quantidade, ainda que seu preço esteja alto ou baixo. Ou seja, a inelasticidade está presente quando o bem ou serviço for de difícil substituição ou uma necessidade básica, ao contrário da elasticidade¹ que:

[...] mede quanto uma variável pode ser afetada por outra. Mais especificamente, trata-se de um número que nos informa a variação percentual que ocorrerá em uma variável como reação a um aumento de um ponto percentual em outra variável. Por exemplo, a elasticidade de preço da demanda mede quanto a quantidade demandada pode ser afetada por modificações no preço. Ela nos informa qual a variação percentual na quantidade demandada de uma mercadoria após o aumento de 1% no preço de tal mercadoria. (PINDYCK; RUBINFELD, 2006, p. 28).

Dessa forma, os bens e serviços de caráter essencial de consumo, configuram os sujeitos da denominada “tributação ótima”, a qual consiste em uma teoria refletida pela Regra de Ramsey, que prevê uma tributação muito eficiente, com reduzido custo de operação, de forma que:

Alíquotas mais elevadas deveriam ser concentradas em bens e serviços mais inelásticos, e, conseqüentemente, eventuais distorções trazidas por esses impostos sobre o consumo seriam minimizadas, pois o consumidor não alteraria sua decisão de consumir ou não em face da alteração dos preços relacionados àqueles produtos. (TEODOROVICZ, 2015, p. 14).

Conforme entendimento de Araújo, em um mercado de consumo monopolizado por um produto, o qual na relação preço e custo resulta em déficit. Passando a aplicar a equação de Ramsey, a situação será revertida com o aumento do preço em relação ao custo.

Embora seja teoricamente ótima (no sentido de maximizar o excedente social), esta regra está longe de ser aceita consensualmente. A principal objeção levantada por seus opositores é a redistribuição de renda que a regra implica: a discriminação que ela faz entre consumidores é a mesma empregada por monopolistas que visam maximizar seus lucros. Acresce que, frequentemente, na maior parte dos setores regulados com exigência do acesso universal, demandas inelásticas encontram-se nos serviços consumidos pelas camadas de mais baixa renda, as quais seriam penalizadas pela regra de Ramsey-Boîteux. (ARAÚJO, 2001, p. 42).

¹ Elasticidade-preço da demanda (EPD) é uma medida de responsividade da demanda por um produto em relação a seu próprio preço. A EPD pressupõe que, à medida que o preço de X muda, outras variáveis (as condições da demanda) permanecem iguais. (WALL, 2015, p. 26).

Portanto, para haver a eficiência na arrecadação conforme estabelece a Regra de Ramsey, os bens e serviços considerados inelásticos serão suscetíveis de maiores aumentos nas suas alíquotas. Conseqüentemente, a parte prejudicada será a população de baixa renda, que terá de gastar mais para adquirir o mínimo necessário.

1.2 REVISITANDO A DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA

Conforme já foi debatido, a tributação do ICMS sobre o consumo, para algumas pessoas de classe social carente, não representa equilíbrio com capacidade econômica ao passo que gastam quase toda sua renda com alimentação, energia elétrica, etc. procedendo na realidade brasileira das desigualdades sociais, que tentam ser corrigidas através de políticas fiscais e direitos constitucionalmente previstos.

Desse modo, a atribuição da capacidade contributiva, não se completa apenas no Direito Tributário, mas com a alienação de outras áreas do Direito, para que assim se torne mais eficaz. Portanto, a capacidade contributiva é de onde se origina a justiça tributária, de forma que após a origem deve ser dada continuidade, pois a arrecadação deverá ser destinada da melhor forma possível, “voltada a reduzir as desigualdades econômicas entre grupos e regiões”. (BALEEIRO, 2015, p. 268).

Por isso, as normas de Direito Financeiro e Orçamentário somam-se àquelas tributárias na realização da justiça. O belo no Direito Tributário é que esse mesmo ramo visa a tirar recursos financeiros dos mais ricos para utilizá-los em educação, saúde, assistência e previdência social, etc., especialmente em benefício dos economicamente mais fracos. A justiça tributária é norma informativa de todo o Direito, assim como todas as espécies de tributos, mas acentua-se seu caráter redistributivo nos impostos. (BALEEIRO, 2015, p. 268).

Além disso, conforme entendimento de Baleeiro, a Constituição Federal em seu art. 145, § 1º, a base de cálculo dos impostos deve estimar a capacidade de contribuir que o consumidor possui, “ dimensiona o custo da atuação estatal ou vantagem imobiliária auferida pelo contribuinte. [...] Tal constatação não impede que o legislador conceda isenção em se tratando de certos serviços públicos. ” (BALEEIRO, 2015, p. 268).

Precedendo, à análise jurisprudencial de julgado no STJ, pertinente a abrangência da proteção do princípio da capacidade contributiva, motivada por equívoco quanto ao sujeito passivo da cobrança de ICMS.

RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, ALÍNEAS A E C DA CF/88. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. DESCABE A COBRANÇA DO TRIBUTO DIRETAMENTE DO SUBSTITUÍDO, UMA VEZ INEXISTIR RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE ELE E O FISCO. RESP. 931.727/RS, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 14.09.2009, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA EXTINGUIR A EXECUÇÃO FISCAL.

1. Cuida-se, na origem, de embargos à execução fiscal de ICMS opostos pela recorrente, distribuidora de bebidas, que sustenta, em resumo, a irresponsabilidade pela diferença do imposto devido na sistemática da substituição tributária progressiva, uma vez já recolhido o tributo pela sistemática normal, ao amparo de sentença proferida em Mandado de Segurança, que afastou o regime da substituição.

2. Ao julgar o REsp. 931.727/RS, Relator o Ministro LUIZ FUX (DJe 14.09.2009), representativo da controvérsia, adotando importante lição doutrinária sobre a substituição tributária para frente, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que inexistente relação jurídico-tributária entre o substituído (no caso, a distribuidora) e o Fisco, o que permite concluir, assim, inexistir solidariedade entre substituído e substituto (no caso, o fabricante), de modo que descabe a cobrança do valor remanescente de ICMS diretamente do substituído, cabendo, porém, a sua exigência do substituto.

3. Recurso Especial provido para julgar procedentes os embargos à execução fiscal, extinguindo-a. (VOTO)

Não é possível restabelecer a responsabilidade do substituto tributário para o pagamento de eventuais diferenças recolhidas a menor pelo substituído, na hipótese em que houve revogação da decisão judicial de mandado de segurança que afastou temporariamente o regime de substituição, impedindo o substituto de efetuar o recolhimento antecipado do tributo, que ficou ao encargo do substituído, à luz do regime normal de tributação. Isso porque o substituto não teria mais como proceder a retenção antecipada do imposto, tal como exigido pela lei, sendo que eventual pagamento a ele exigido implicaria em afronta ao princípio da capacidade contributiva. (BRASIL, 2009).

A jurisprudência analisada coloca em pauta o caráter pessoal do ICMS, que segundo Sabbag, “sinaliza a vocação do imposto para se relacionar com a pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária principal, diante dos indícios e indicadores que melhor aquilatem o fato tributável.” (SABBAG, 2015, p. 163).

Diante disso, percebe-se a dificuldade em alinhar a capacidade contributiva e a o ICMS, pois é um princípio dependente da pessoalidade para ser efetivado, e o ICMS é um imposto que não permite a variação em relação ao contribuinte, ou seja, não depende da condição econômica do sujeito passivo para cobrança.

1.3 EVIDÊNCIAS DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL

Considerando que o Brasil é o país com um dos menores números de retorno de bem-estar à sociedade, na mesma forma em que está entre as maiores cargas tributárias no mundo. Ou seja, o gasto público da receita dos tributos não é devolvido à sociedade na mesma proporção da sua arrecadação.

Esta síntese em nível nacional, pode ser reduzida em nível estadual, ao passo em que a maioria dos estados, com a situação financeira desfavorável constituem suas receitas com os impostos estaduais, que na maior parte é representada pelas altas alíquotas do ICMS. Na mesma forma da síntese anterior, o retorno para a sociedade com investimentos é mínimo e não se equipara com a arrecadação que é muito maior. Além disso, existe um problema maior que atinge as classes de baixa renda comprometendo o orçamento na proporção em que o ICMS é cobrado sobre o consumo de bens e serviços inelásticos, violando o princípio da capacidade contributiva.

Conforme já mencionado em abordagem anterior, o §1º do art. 145 da CF menciona que a efetividade do princípio da capacidade contributiva se dá com o caráter da pessoalidade na tributação, devendo assim estar equiparada com as condições pessoais de cada contribuinte (BRASIL, 1988). Porém, como o ICMS é um imposto indireto, tem-se o problema em ajusta-lo conforme a capacidade contributiva do contribuinte, pelo fato de que

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 seu encargo financeiro é o consumidor final da cadeia produtiva, também chamado de contribuinte de fato. Isso por que 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 suporta-lo. (D'ARAUJO, 2016, p. 78).

Dessa forma, o problema em graduar o ICMS conforme a capacidade contributiva se dá em razão de que é impossível prever quem irá adquirir o bem no qual o imposto está inserido. Ou seja, independentemente da situação financeira de quem esteja comprando, todos irão pagar o mesmo valor de imposto em determinado produto (D'ARAUJO, 2016). Nesse contexto sempre será violado o princípio da

capacidade contributiva, pois para aqueles contribuintes pobres, a carga do ICMS será muito mais impactante do que comparado aos contribuintes mais ricos.

Nesse sentido, além de atentar contra a capacidade contributiva, a tributação sobre bens e serviços de primeiras necessidades caracteriza uma forma de injustiça fiscal, pois está fora do limite constitucional a arrecadação sobre aquilo que é necessário para o mínimo existencial, de modo a preservar os direitos fundamentais.

Dessa forma, continua-se tributando sem respeito ao princípio da capacidade contributiva, pois segundo Carrazza, a natureza do ICMS não o permite atender a tal princípio, pelo fato que a carga econômica deste imposto é repassada diretamente ao preço da mercadoria (CARRAZZA, 2013).

Quem suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil ou o prestador do serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação), mas o consumidor final da mercadoria ou fruidor dos serviços. Este, ao adquirir a mercadoria ou ao fruir o serviço, vê repassada no preço a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto. (CARRAZZA, 2013, p.120).

Além disso, Carrazza destaca que isso não ocorre por ser um caráter do ICMS, mas que em razão de injunção constitucional, “devem ter seu encargo financeiro repassado a terceiros (em geral, o consumidor final)”. (CARRAZZA, 2013, p. 121).

Nesse contexto, segundo Guimarães “ a intributabilidade do mínimo existencial deveria ser reconhecida como corolário da capacidade contributiva e como forma de superação do olhar formalista da tributação ”. (GUIMARÃES, 2018, p. 177). Além disso, a autora coloca a equivalência entre as perspectivas jurídicas e econômicas na relação Estado-indivíduo, quanto a tributação, pois a lei deve observar a efetividade da capacidade contributiva. (GUIMARÃES, 2018).

Desse modo, torna-se evidente que a tributação sobre o consumo de necessidades básicas é, para determinadas pessoas uma afronta ao princípio da capacidade contributiva. Mas para o Estado é a fonte mais garantida de arrecadação, ou seja, representa um modelo de tributação ótima, relacionada com a Regra de Ramsey, que será abordada a seguir.

2 A REGRA DE RAMSEY POSTA À PROVA

Diante do imposto mais importante para equilíbrio orçamentário dos Estados, entra em questão a eficiência do modo de tributar, que é estudado pela Regra de Ramsey, como um modelo ótimo de tributação, no qual se arrecada com o menor encargo possível.

A Regra de Ramsey ficou conhecida como uma das formas mais enérgicas da teoria da tributação ótima. Foi resultado de um modelo simples de tributação, mas que no ponto de vista da arrecadação é sinônimo de eficiência, pois o modelo investe em alíquotas de impostos expressivos que geram receitas com os menores custos possíveis (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

Em seu estudo original, Ramsey demonstra esse resultado para uma função de utilidade genérica, dada uma necessidade infinitesimal de receita de governo. O autor mostra que esse resultado, isto é, o de que uma variação da alíquota de imposto de um determinado bem produziria uma redução proporcional igual na demanda de todos os bens, continua a se verificar, mesmo com necessidades amplas de receita, diante de certas condições: ausência de efeito-renda e a consideração de uma função de utilidade mais específica, na forma quadrática, em que curvas de oferta e de demanda dos bens são lineares. (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001, p. 10).

Além disso, de acordo com Barbosa e Siqueira, o resultado de um sistema puro da tributação ótima (sem aplicar a regra de Ramsey), apenas com a inserção, sem análise dos bens que suportam alíquotas maiores sem sofrer perda de consumo, causará efeitos de substituições desses bens, por aqueles com alíquotas mais baixas. O que acaba produzindo outras finalidades às escolhas ótimas, refletindo na perda de eficiência (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

Dessa forma, somente implantando a Regra de Ramsey para recuperar as perdas e tornar eficiente a tributação ótima. Pois a especificidade de tal regra consiste no inverso da elasticidade, ou seja, a inelasticidade, conforme já abordada no capítulo anterior, consiste na tributação de bens em que a variação do preço não interfere na sua demanda (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

Nesse sentido, segundo Rosen e Gayer, a regra da elasticidade inversa pressupõe que as alíquotas dos impostos serão inversamente reguladas conforme o comportamento da demanda. De forma que “ impostos eficientes distorcem as

decisões o mínimo possível. O potencial de distorção aumenta conforme cresce a elasticidade da demanda. ” (ROSEN; GAYER, 2015, p. 347). Ou seja, observando a Regra de Ramsey, tem-se impostos mais altos sobre bens que dificilmente sofrem redução na demanda.

Embora eficiente, o imposto de Ramsey é regressivo na medida em que bens de primeira necessidade tendem a ter menor elasticidade-preço da demanda, o que justificaria uma alíquota mais alta. Isso significa que a implementação de um sistema tributário com base no resultado de Ramsey produziria impostos com alíquotas maiores para os bens de necessidades e alíquotas menores para os bens de luxo (em geral, bens de maior elasticidade-preço). Nessa estrutura de tributação, os agentes com baixa renda estariam pagando, desproporcionalmente, uma fração maior de suas rendas em impostos. A natureza de injustiça tributária desse resultado reflete a suposição da existência de um único agente na economia: o problema de maximização não envolve questão de equidade. O resultado do modelo só reflete o critério de eficiência e não leva em conta as diferenças existentes entre os agentes econômicos. (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001, p.11)

Dessa forma, a Regra de Ramsey comprova sua eficiência na arrecadação ótima pois as alíquotas estão inseridas em bens de consumo de primeiras necessidades, ou seja, bens que independentemente do preço serão consumidos na mesma quantidade, e o aumento das alíquotas sobre esses bens irá representar maior arrecadação a um custo muito baixo. É uma eficiência única, que talvez se justifique por objetivar apenas a arrecadação máxima, sem outros objetivos como políticas públicas de proteção aos contribuintes.

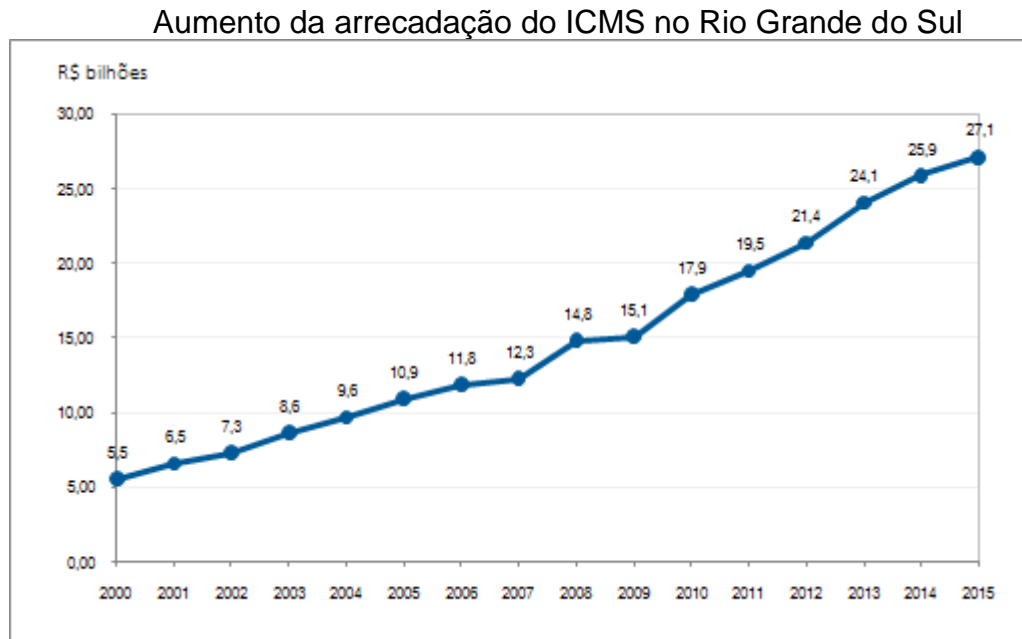
2.1 REFLEXOS ORÇAMENTÁRIOS DA ISENÇÃO OU NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS INELÁSTICOS

O ICMS incidente sobre o consumo de bens e serviços inelásticos, como já mencionado, representa uma fonte de arrecadação importantíssima para os Estados, como por exemplo no Estado do Rio Grande do Sul, proporciona uma parcela significativa do total de receitas, ao ponto que amenize o desequilíbrio das contas públicas. Além disso, é uma tributação muito eficiente, com baixo custo de operação, que reflete a aplicação da Regra de Ramsey.

A arrecadação proveniente do ICMS nunca se manteve estável e sempre apresentou crescimento. É uma evolução relacionada ao aumento do consumo da população de bens tributados, em especial tratando-se do imposto sobre o comércio de produtos e atividades de serviços. Além disso, por receber constantes alterações

de suas alíquotas, proporcionando aumento anual da receita gerada pelo ICMS, demonstrado em um período de 15 anos (2000-2015), conforme o gráfico abaixo;

Gráfico 1



Fonte: Evolução da arrecadação nominal do ICMS no RS 2000-2015 (FEE RS, 2018).

A arrecadação proveniente do ICMS apresentado no gráfico evoluiu mais de 100% nos 10 primeiros anos, e em apenas 5 anos seguintes o aumento foi de quase 100% novamente. Diante desses dados, é possível interpretar nitidamente que o ICMS vem aumentando ano após ano e, é a principal receita do Estado. De forma que os principais bens e serviços tributados pelo ICMS, são aqueles de necessidades básicas como alimentos, energia elétrica, gás de cozinha, etc. Ou seja, também é possível observar que esse imposto corresponde à Regra de Ramsey, sacrificando o poder de consumo dos contribuintes, implicando na injustiça fiscal da tributação.

Resumidamente é um imposto sobre o consumo, que segundo Marques Junior e Oliveira, ao longo dos anos desenvolveu a arrecadação do ICMS por ações políticas e administrativas que causaram elevações da alíquota sobre diversos produtos, destacando-se nos anos 2005 e 2006 as alíquotas sobre os combustíveis, energia elétrica e as telecomunicações passaram de 25% para 29%, 30% e 30%. (MARQUES JUNIOR; OLIVEIRA, 2014).

No início do ano de 2016, também foram estipuladas novas alíquotas para o ICMS, elevando de 17% para 18% a categoria geral e de 25% para 30% nos produtos e serviços seletivos, que segundo o SEFAZ/RS projeta um incremento na receita de quase R\$ 2 bilhões por ano. Além disso foi criado o ICMS para o Fundo de Proteção e Amparo Social do Estado do Rio Grande do Sul – Ampara/RS, que consiste na aplicação de recursos proveniente do aumento de dois pontos percentuais do ICMS sobre bebidas alcoólicas, cigarro, perfumes, entre outros produtos supérfluos, para políticas sociais em apoio à habitação, saúde, educação e nutrição. (SEFAZ-RS, 2015).

Dessa forma, mesmo com o aumento da receita para o Estado, o novo ICMS preserva vários benefícios ao consumidor final, pois não haverá aumento no custo da energia elétrica para residências com baixo consumo, também, não sofrerá aumento do imposto os alimentos da cesta básica. (SEFAZ-RS, 2015).

Os produtos onerados pelo ICMS que serão tratados nesse subcapítulo, dividem-se em: arroz, feijão, leite, pão, massas, gás de cozinha e energia elétrica residencial até 50 kw, entre outros que também são classificados como bens de primeiras necessidades, e carregam alíquota interna no Estado Gaúcho de 12%. Comparando com alíquotas de outros produtos não tão essenciais ao sustento da pessoa, percebe-se que esta é visivelmente inferior, porém a sua demanda é muito superior, pois é um ambiente de consumo sem restrições de grupos econômicos pela essencialidade dos bens e visa preservar o consumidor de baixa renda.

Nesse sentido, a tributação sobre o consumo de bens essenciais é extremamente importante para a saúde financeira do Estado, porém com intuito de desenvolver o Bem-estar Social e a sua tributação progressiva, foi lançado na Câmara dos Deputados o “Manifesto intitulado Reforma Tributária Solidária: menos Desigualdade, mais Brasil”. Que visa a redução de impostos indiretos sobre o consumo e serviços, e conseqüente aumento na tributação direta por impostos de renda e patrimônio. (REDE BRASIL ATUAL, 2018).

Dessa forma, Moreira e Sena ressaltam que tais abordagens podem reformular o sistema tributário, e também, redirecionar o gasto público às classes mais carentes. (MOREIRA; SENA, 2016).

Assim, para proporcionar mais proteção às classes de baixa renda e reduzir as desigualdades sociais por meio da isenção ou não incidência do ICMS, é necessário observar que, segundo Carrazza, não há concessão de isenções

autônomas de ICMS dos Estados nem do Distrito Federal. Pelo fato de que elas se originam no art. 155, § 2, XII, “g”, *verbis*: “XII – cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados”. Dessa forma, a deliberação interestadual que concede isenções do ICMS é mediante decreto legislativo que irá retificar convênio firmado entre os Estados. (CARRAZZA, 2013).

Além disso, os convênios devem ser celebrados pelo Poder Executivo, e a ratificação, pelo Poder Legislativo de cada Estado e a Câmara Legislativa do Distrito Federal. (CARRAZZA, 2013). Ainda, para evitar a guerra fiscal entre as regiões, é necessário que:

[...] todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio para que a isenção em tela nasça. Reforçando a ideia, se uma única destas entidades tributantes deixar de fazê-lo, o benefício não surgirá. (CARRAZZA, 2013, p. 1014).

Ou seja, para haver a isenção, deve haver lei que valide o surgimento do benefício. Já a não incidência, Carrazza define que ela “ decorre da própria natureza das coisas, podendo - e devendo – ser deduzida por mero labor exegético. Ou, se preferirmos, enquanto a isenção deriva da lei, a não incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a regra-matriz constitucional do tributo a eles não se ajustar ”. (CARRAZZA, 2013, p. 1036). Dessa forma, casos de não incidência de impostos independem de reconhecimento legislativo.

Para que se torne possível o benefício fiscal do ICMS sobre o consumo de bens e serviços inelásticos, deve ser estudado o impacto da desoneração que será causada na receita estadual, e mesmo assim, o benefício fiscal só é viável se apresentar compensação econômico-social em função da desoneração. Pois esse imposto destaca-se por ser o mais importante, além de ser fonte fundamental das receitas estaduais, representando cerca de 60% de toda a receita estadual no Rio Grande do Sul.

Além disso, no Estado Gaúcho, de janeiro a outubro de 2018 o total arrecadado pelo ICMS foi mais de 25 bilhões de reais, sendo que o total arrecadado com todos os tributos é pouco mais de 30 bilhões de reais, ou seja, em torno de 80% de toda arrecadação com tributos é gerada pelo ICMS. (TRANSPARÊNCIA RS, 2018).

Devido ao cenário financeiro do Estado, o governo não considera hipótese alguma de diminuir receita, além do mais a elevação que o imposto teve em 2015, passando de 17% para 18% na categoria geral, está prestes a retroceder em razão do fim da vigência do aumento que se encerra nesse exercício, causando redução de R\$ 2,2 bilhões na receita. (DIÁRIO DE CANOAS, 2018).

Por outro lado, se a alíquota for mantida em 18%, o contribuinte continuará arcando com crise do Estado, pois a cada aumento no imposto, ele vê seu poder aquisitivo diminuir, e assim o Estado também é prejudicado, de forma que:

[...] um aumento de alíquotas de ICMS geraria um aumento na arrecadação no curto prazo. O grande problema são os efeitos que tal aumento têm gerado, e os seus prejuízos para a economia gaúcha para além do simples número da arrecadação. (NICHELE, 2018, apud DIÁRIO DE CANOAS, 2018).

Além disso, Nichele apresenta a medida mais adequada para a situação, já adiantando que aumentar os impostos não é uma solução estável, pois não resolve definitivamente o problema econômico apenas delonga a situação que há anos vem se arrastando.

É preciso avaliar se o problema é de arrecadação ou de despesas. Nos últimos 20 anos, a arrecadação do Rio Grande do Sul, descontada a inflação, cresceu 145%. Nesse mesmo período, o PIB do Estado cresceu apenas 56%, e a indústria gaúcha cresceu menos ainda, 28%. Isso significa que o caminho não é aumentar receita. A solução para o problema de caixa do Estado está em uma profunda reformulação de toda a sua estrutura, buscando aumentar sua eficiência e diminuir seus custos. Se isso não acontecer, aumentos de impostos continuarão a ser uma alternativa conjuntural para reverter, temporariamente, o déficit estadual. (NICHELE, 2018, apud DIÁRIO DE CANOAS, 2018).

Diante de sua situação financeira, é visível a dificuldade de o Estado conceda algum benefício de isenção do ICMS para os contribuintes, porém analisando a grande arrecadação, torna-se mais provável que o problema financeiro esteja na má gestão de toda a arrecadação. Dessa forma, cabe ao Estado trabalhar com a quantia de receita que já dispõe e procurar reduzir custos ao máximo, sendo uma tarefa de difícil realização, contudo muito mais eficiente e estável do que aumentar impostos para o consumidor.

2.2 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E FINANCEIROS ENVOLVENDO O ICMS NAS RELAÇÕES DE CONSUMO

Os aspectos tributários do ICMS nas relações de consumo são distinguidos entre os benefícios para o consumidor e os prejuízos para o Estado, em um ambiente que propõe a desoneração de tal imposto sobre o consumo. Além disso, essa abordagem é considerada um dos objetivos levantados pelos tributaristas na possível reforma tributária.

Pode-se dizer que a tributação sobre o consumo define a política tributária do Estado, pelo fato de que esse modelo tributário é aplicado em países em desenvolvimento, e que leva em consideração o aspecto de eficiência, tributando de forma mais rentável possível, sem olhos para o desamparo tributário dos consumidores, que patrocinam a maior parcela da receita aos cofres públicos proveniente do imposto ótimo.

O maior aspecto tributário envolvendo o consumo, principalmente em impostos como o ICMS, está no fato de que o sujeito que arca com o valor do imposto é o mais vulnerável e posiciona-se na última operação de transferência da mercadoria, ou seja, o consumidor final. Sendo que o encargo do imposto é transferido da seguinte forma nas operações:

[...] o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, ele se credita do imposto que lhe foi transferido em suas aquisições pelo seu fornecedor (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Esse mecanismo se repete até a última etapa, na venda ao consumidor final que suporta, de fato e de direito, a carga do tributo. (BALEEIRO, 2015, p. 527).

De acordo com Baleeiro, “ um dos aspectos mais importantes do problema em tela refere-se à latência do imposto – o ICMS - já incluído no preço a cobrar do consumidor”. Por mais impróprio que pareça, o imposto com tanta abrangência foi implantado para ser patrocinado pelo consumidor. Além disso, tal imposição ao consumidor final está amparada pela Constituição brasileira. (BALEEIRO, 2015, p. 604).

Além disso, o atual sistema de tributação ótima sobre o consumo, coloca o consumidor de baixa renda em uma situação de ter a totalidade de sua renda já alienada a todos os encargos necessários para sua subsistência. Uma vez que, o total

da sua renda é igual ao total das despesas de consumo, que representa em torno de 70%, mais as despesas destinadas ao pagamento de tributos que demanda mais ou menos 30% dos rendimentos. Restando estatisticamente nada para esse consumidor poupar no final do mês. Com base nesse cenário, Moreira e Sena apontam que:

[...] a tributação sobre o consumo adquire diversas finalidades, de modo que vem ganhando especial relevo a sua função redistributiva, implementada, via de regra, mediante a diferente tributação dos bens de consumo, de acordo com o seu grau de essencialidade. (MOREIRA; SENA, 2016, p. 9).

Dessa forma, buscando uma forma de aplicação da justiça fiscal, existem estudos que avaliam os efeitos redistributivos de benefícios e perdas para os grupos de diferentes classes sociais em razão de possível reforma tributária para o país, apontam a necessidade de alteração na estrutura dos impostos atuais, sendo que uma das principais mudanças estaria ligada à isenção de alíquotas para bens de consumo alimentício, o que proporcionaria benefício muito relevante para as classes de baixa renda e aversão à desigualdade. (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

Com base na necessidade de ampliar a justiça fiscal, um estudo do Ipea ressalta que o gasto com produtos da cesta básica se torna muito pesado e compromete grande percentual da renda para pessoas mais pobres, nesse sentido, a redução ou a desoneração do ICMS para esses produtos devem proceder em benefícios sociais imediatos. (TOMICH; MAGALHÃES; GUEDES, 1997).

Pois, a partir de análise dos dados e relatório desenvolvido por Moreira e Sena, conclui-se que os benefícios fiscais se destinam a quem menos precisa, de forma que:

[...] as alíquotas reduzidas, isenções e benefícios fiscais em sua grande maioria beneficiam mais os ricos do que os pobres, possuindo caráter regressivo, ao contrário da intenção difundida de criar melhores condições de consumo para as classes mais pobres. (MOREIRA; SENA, 2016, p. 16)

No sentido de preservar pessoas carentes, Barbosa e Siqueira apresentam a hipótese que trata de desonerar bens com alíquota uniforme de impostos, e passar a tributar mais elevadamente sobre a renda-salário das classes economicamente mais ricas. A qual não modifica a receita do governo, ou seja, é uma forma de tributar equivalente ao modelo atual pois não altera a receita do Estado, em contrapartida proporcionará efetivação da justiça fiscal, beneficiando o consumidor mais pobre, de

forma que estes estão imunes ao imposto de renda em razão de que os seus rendimentos não atinjam o mínimo tributável. (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

Outro efeito positivo para o consumidor em desonerar o ICMS do consumo de bens primários é o aumento real da renda, que proporcionará um aumento no poder aquisitivo das classes mais vulneráveis, que dificilmente seria promovido de forma imediata através de outras políticas intervencionista. (TOMICH; MAGALHÃES; GUEDES, 1997).

Analisando o ponto de vista dos Estados, não é uma política bem recebida, pois trata-se de uma desoneração muito grande, tendo em vista as situações financeiras desfavoráveis, e ao abalo que já sofrem com a renúncia fiscal da Lei Kandir, ao deixar de tributar o ICMS em bens e produtos destinados à exportação.

Por sua vez, a Lei Kandir facilita o consumo no mercado externo de bens nacionais, pela redução dos preços causada pela desoneração do ICMS, em contrapartida os Estados devem receber repasses da União quando essa política é efetivada, uma vez que a União aumenta sua receita com a arrecadação do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI. Acontece que esses repasses da União aos Estados nunca foram feitos, e até então os Estados vem acumulando prejuízos. Mas já existem propostas de compensação aos Estados e caso forem concretizadas poderá abrir caminho para se isentar o ICMS dos bens de consumo inelástico.

2.3 CRÍTICAS À TESE DA SUBMISSÃO DO ICMS AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ANTE A SUA CLASSIFICAÇÃO COMO IMPOSTO REAL

A submissão do ICMS ao princípio da capacidade contributiva é tarefa difícil para se determinar, pois trata-se de um imposto real que incide sobre a transmissão de um produto pela compra, independentemente da pessoa que esteja adquirindo, ou seja, as características da pessoa são irrelevantes para a incidência do imposto.

Resgatando o conteúdo já abordado no primeiro capítulo sobre o princípio da capacidade contributiva, o qual preza pela justa distribuição de encargos tributários entre os contribuintes, e alienado a isso, o amparo constitucional do princípio no § 1º do art. 145 da CF: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]” (BRASIL, 1988).

Neste subcapítulo, o ICMS vem acompanhado da sua classificação como imposto real, que também pode ser denominado como indireto. Tal denominação

ocupa posição visivelmente oposta ao caráter da personalidade resguardado no art. 145 da CF, de forma que propõe indícios desqualificadores da submissão desse imposto ao princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, o caráter da personalidade defendido pelo art. 145 da CF volta-se mais para os impostos pessoais, pois:

[...] é calculado atendendo às condições pessoais do contribuinte, v.g., a situação familiar, os encargos da família, o conjunto de rendimentos etc. Os impostos pessoais, ao recaírem sobre o contribuinte, consideram as respectivas condições econômicas, jurídicas, pessoais e de família. São, pois, os impostos que recaem sobre todos os elementos relativos à capacidade contributiva do sujeito passivo, levando em conta condições individuais do contribuinte, tais como idade, estado civil, grau de parentesco, domicílio, filhos, vulto da renda ou patrimônio, existência de dívidas passivas etc. (MORAES, 1996, p. 438, apud FERREIRA, 2003, p. 15).

Nesse sentido, Ferreira também afirma que “chamam-se de impostos pessoais, aqueles que recaem sobre as pessoas, e impostos reais aqueles que recaem sobre as coisas.” (FERREIRA, 2003, p. 15). Além disso, o autor destaca que os impostos indiretos não devem seguir o princípio da capacidade contributiva, mas sim o princípio da seletividade. Afirmando que:

Os impostos indiretos devem obedecer ao princípio da seletividade, levando-se em conta a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, com o objetivo de atendimento ao PRINCÍPIO DA IGUALDADE, e não em atendimento ao PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. Nos impostos ditos indiretos, tanto o rico como o pobre pagará o mesmo imposto por tudo aquilo que vierem a consumir. (FERREIRA, 2003, p. 31).

No Brasil, um imposto real, basicamente é aquele que atribui sua onerosidade ao consumo e não à produção ou comércio. Ele é cobrado nas fases de produção, venda, compra ou uso de bens e serviços. O Estado arrecada nas etapas que abrangem todo o processo de produção e venda, na medida que o imposto é transferido para frente, causando efeitos no preço do produto, que será suportado pelo consumidor final. (SIQUEIRA; NOGUEIRA; SOUZA, 2001). Nesse sentido, Gouvêa conceitua que:

[...] nos tributos indiretos, em que o contribuinte de direito repassa a carga tributária para terceiros (contribuinte de fato), o princípio da capacidade contributiva não pode ser concretizado com tanta perfeição quanto nos tributos diretos, como Imposto sobre a Renda, em que o fato gerador pode retratar a condição **pessoal** do contribuinte. Nos tributos indiretos o legislador vale-se de outros critérios: a não-cumulatividade e a seletividade. (GOUVÊA, 2006, p. 62, apud MOREIRA; SENA, 2016, p. 9).

A transferência dos encargos dos impostos indiretos ao consumidor final, segundo Baleeiro “[...] é uma verdade econômica, que somente pode ser aferida segundo leis econômicas.” (BALEEIRO, 2015, p. 474). Além do mais, esses encargos não podem ser sustentados pela pessoa jurídica produtora ou comerciante, em razão de que integram o custo da atividade e por não dependerem da situação de quem esteja comprando.

Outrossim, segundo Costa os impostos indiretos presenciam “o fenômeno da *repercussão tributária*, [...] segundo o qual o *contribuinte de direito* não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois repassa ao *contribuinte de fato*, o consumidor final.” (COSTA, 2018, p. 144).

A classificação dos impostos em diretos e indiretos, embora ainda considerada por muitos irrelevante para o Direito, sob o argumento de que sedimentada num fenômeno puramente econômico, tem, em nosso entender, relevância jurídica. Basta lembrar as regras da *seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço*, e da *não cumulatividade*, aplicáveis ao IPI e ao ICMS, reveladoras da preocupação constitucional com o *contribuinte de fato*. (BRASIL, 1988, apud COSTA, 2018, p. 144).

Seguindo essa reflexão, tem-se o entendimento jurisprudencial pelo voto do ministro relator proferido em Acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

O ICMS é um imposto indireto, ou seja, a pessoa jurídica realiza, apenas e tão somente, o mero repasse do seu valor aos cofres dos Entes Estatais que são os seus titulares, no caso, os Estados ou o Distrito Federal, em virtude de predestinação legal incontornável. Assim, tal contribuinte se qualifica como contribuinte de direito, porquanto o verdadeiro contribuinte (contribuinte de fato) é o consumidor final do produto. Por conseguinte, os valores arrecadados a título de ICMS não se enquadram no conceito constitucional de receita bruta, pois não revelam medida de riqueza, e não denotam capacidade contributiva. Referido imposto nada mais é que uma despesa do contribuinte, que é *mero intermediário ou preposto administrativo da sua arrecadação*. (BRASIL, 2016).

Além disso, Baleeiro ressalta que o princípio da seletividade se impõe sobre a igualdade e a capacidade econômica, em sistemas tributários que elas dominam, de forma que:

[...] impostos que repercutem no consumidor, como é o caso do ICMS, tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operações de circulação de mercadoria de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo (que no final é quem suporta o encargo tributário). (BALEEIRO, 2015, p. 585).

Dessa forma, segundo os textos apresentados, a submissão do ICMS ao princípio da capacidade contributiva retrata uma abordagem equivocada, em razão de ser um imposto indireto e por isso não permitir a aplicação do princípio abordado. Entretanto, para o alcance da justiça fiscal na tributação do ICMS, esta deverá ser correspondida com o princípio da seletividade em sintonia com a essencialidade dos bens e serviços, diferenciando os produtos e serviços em classes conforme suas essencialidades, para que dessa mesma forma, sejam tributados sem causar maiores desigualdades entre as classes econômicas daqueles que estarão adquirindo. No sentido de buscar a igualdade arrecadatória entre contribuintes com características diferentes.

[...] IGUALDADE através da seletividade é evidenciado quando, através da tributação, cobra-se mesmos impostos de mercadorias essenciais (arroz, feijão, pão, farinha de trigo e outros), a fim de que seus preços tornem-se mais baixos e possam ser consumidos pelos mais pobres. A título de exemplificação, uma pessoa rica continuaria comprando feijão se sua alíquota de imposto para fim do ICMS fosse 1000%, pois caso goste deste produto o preço alto não lhe fará deixar de consumi-lo; já uma pessoa pobre deixaria de consumir tal mercadoria, devido à falta de condições financeiras para adquiri-lo. Daí se constata a importância da seletividade de alíquotas para o atingimento do princípio da igualdade, de modo que todos tenham condições de adquirir as mercadorias consideradas essenciais à sobrevivência dos seres humanos. (FERREIRA, 2003, p. 32).

Assim, resta destacar que o princípio da capacidade contributiva se aplica aos impostos diretos, tal como o Imposto de Renda. Já no caso do ICMS, segundo alguns autores, possui tendências de estar submisso ao princípio da seletividade, devendo reduzir ou zerar a sua alíquota nos bens e serviços essenciais, e aumentar a alíquota naqueles não essenciais ou supérfluos. Entretanto, segundo Moreira e Motta:

O princípio da seletividade não consegue realizar de forma plena a capacidade contributiva, ou seja, ele não consegue fazer com que pessoas com maior disponibilidade financeira contribuam com maior montante para o custeio do Estado, especialmente em razão da regressividade fiscal típica das exações sobre o consumo. (MORREIRA; MOTTA, 2017, p. 33).

À vista disso, a ideia do princípio da seletividade mencionado no parágrafo anterior, remete ao caráter da extrafiscalidade tributária que será abordado de maneira mais aprofundada no capítulo seguinte, pela qual são realizadas políticas extrafiscais que aumentam ou reduzem alíquotas de determinado imposto com a finalidade de regular o mercado de consumo e instrumentalizar a justiça fiscal.

3 A (EXTRA)FISCALIDADE DO ICMS NAS RELAÇÕES DE CONSUMO

Retomando o ICMS pela característica de ser um imposto indireto, ou seja, o tipo de tributação que sua carga onera bens de consumo e serviços, independentemente da condição econômica do contribuinte. Conforme tratado no capítulo anterior, é um instrumento tributário de difícil regulação arrecadatória, de forma que não se submete ao princípio da capacidade contributiva, mas há a possibilidade da aplicação do princípio da seletividade em relação à essencialidade do bem ou serviço adquirido. Além disso, existem outros instrumentos de cunho regulatório, que, conforme já abordado neste trabalho, imprimem a função extrafiscal do imposto.

A extrafiscalidade² ao contrário da fiscalidade, vai além do plano de arrecadação apenas como meio de gerar receita ao Estado. Ela consiste na utilização de ferramentas que alteram a carga tributária, visando objetivos que modifiquem o comportamento dos contribuintes, proporcionando benefícios, e também exerce o preceito constitucional de desenvolvimento nacional.

Nesse sentido, o posicionamento de Carrazza classifica “ os tributos, de um modo geral, são utilizados como instrumentos de *fiscalidade*, servindo basicamente, pois, para carrear dinheiro aos cofres públicos. ” (CARRAZZA, 2013, p. 108). Nesse contexto, Costa distingue os impostos fiscais dos extrafiscais pelo aspecto demonstrado, de forma que:

De fato, conforme já tivemos oportunidade de remarcar, todo imposto possui uma faceta fiscal – porque sempre gera arrecadação de recursos – e outra extrafiscal – na medida em que influi no comportamento dos contribuintes. O que fundamenta a aludida distinção é a predominância de um aspecto ou outro, em relação a cada imposição. (COSTA, 2018, p.145).

Além disso, Carrazza ressalta com base constitucional a seletividade do ICMS, sendo um instrumento de extrafiscalidade, de forma que deve ser aplicada para cumprir com a observância da essencialidade em determinadas mercadorias e serviços, reservando a garantia de direitos constitucionais inerentes à pessoa.

² A *extrafiscalidade*, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados. (ATALIBA, 1993, p. 233, apud, COSTA, 2018, p. 78).

O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos da extrafiscalidade, a teor dos já citados arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF. Salientamos que estas normas constitucionais, mandando que tais impostos sejam seletivos, não estão dando uma mera faculdade ao legislador, mas, pelo contrário, estão lhe impondo um inarredável dever, de cujo cumprimento ele não lhe pode furtar. (CARRAZZA, 2013, p. 108).

Ademais, a incidência do ICMS é determinada por alíquotas desiguais, variando conforme a essencialidade das mercadorias. Concomitantemente, seguindo o artigo 155, §2º, III da CF, a essencialidade dos bens e serviços, abre espaço para a aplicação do princípio da seletividade.

Logo, a aplicação da seletividade no ICMS, representa uma intervenção do Estado na economia mediante a alteração da alíquota que resulta na sua redução para produtos mais essenciais, ou no seu aumento para produtos dispensáveis. Representando assim uma forma de utilização da extrafiscalidade.

[...] o IPI e o ICMS devem ser utilizados como instrumentos de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações (com produtos industrializados ou mercadorias) ou serviços havidos por necessários, úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outros que não atendem tão de perto ao interesse coletivo. [...] a seletividade no ICMS poderá ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais etc. (CARRAZZA, 2013, p. 109).

Dessa forma, segundo Torques e Boff, a extrafiscalidade dos impostos também assume funções importantíssimas tomando frente de políticas públicas intervencionistas de várias naturezas, como por exemplo, a atuação “em determinadas relações sociais como fomento da empregabilidade de pessoas portadoras de necessidades sociais por meio de isenções fiscais. (TORQUES; BOFF, 2011, p. 251).

Outrossim, Carraza apresenta a ideia de que as operações com produtos industrializados (alimentícios) de primeira necessidade e os serviços de transporte público e comunicação devem ser desonerados do ICMS, ou receberem alíquotas reduzidas do imposto. (CARRAZZA, 2013).

[...] as desonerações buscam incentivar o setor agropecuário, viabilizar operações ao setor público, desenvolver a economia setorial e regional, apoiar micro e pequenas empresas, além de desenvolver programas de ordem ecológica e social. [...] para tal são utilizados instrumentos como reduções de base de cálculo para mercadorias da cesta básica e isenções à circulação de diversos outros produtos listados na legislação estadual. (BOLZAN; BIANCHI, 2016, p. 9)

Nesse sentido, Torques e Boff formam pensamento similar ao de Carrazza, o qual é voltado as políticas públicas, visando uma tributação diferenciada para alimentos básicos a fim de que sejam preservados os consumidores mais carentes. De outro lado, prevê uma tributação mais alta para produtos voluptuários como cigarro e bebidas alcoólicas como meio de desestimular o consumo, reduzindo problemas de saúde relacionado ao consumo desses produtos, e, conseqüentemente, menores gastos com a saúde pública. (TORQUES; BOFF, 2011).

O exemplo da extrafiscalidade apresentado no parágrafo anterior demonstra a restrição colocada pelos impostos no consumo de produtos prejudiciais à saúde, de forma a prejudicar o comportamento individual, mas beneficiando a coletividade.

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos de interesse público. (COSTA, 2018, p. 78)

Dessa forma, o Estado do Rio Grande do Sul, através da Lei nº 14.742, de 24 de setembro de 2015, criou o Fundo de Proteção e Amparo Social – Ampara/RS, e implantou modificações no ICMS, pelo qual os valores dos recursos serão destinados a ações de nutrição, habitação, educação, saúde, segurança e outros programas de interesses sociais voltados a melhorar a qualidade de vida da população carente. (RIO GRANDE DO SUL, 2015).

O Ampara consiste em uma política fiscal do Estado para amenizar o desequilíbrio das contas públicas e no mesmo contexto proporcionar benefícios ao consumidor. De forma que seus recursos serão providos pelo aumento de 2% no ICMS em bens supérfluos como perfumaria e cosméticos, também terá o mesmo aumento as operações envolvendo bebidas alcoólicas e tabaco. (RIO GRANDE DO SUL, 2015).

Portanto, as políticas extrafiscais implementadas, além de proporcionarem benefícios a população, são feitas sem gerar custos e competências ao Estado, tornando-se menos dispendioso atingir metas de desenvolvimento econômico, igualdade e justiça social.

3.1 EM BUSCA DE SOLUÇÕES ALTERNATIVAS PARA A RENÚNCIA DE RECEITAS DO ESTADO À LUZ DA EXTRAFISCALIDADE

A extrafiscalidade do ICMS pode apresentar frentes distintas conforme a natureza da política pública que é adotada, de forma que quando a extrafiscalidade tenha função de coibir determinada conduta dos indivíduos, ela estará aumentando a carga tributária, e o Estado vai aumentar sua receita. Entretanto, se a extrafiscalidade atuar no estímulo do consumo de determinado produto, o Estado estará abrindo mão da receita desonerada, em contrapartida cria perspectivas de desenvolvimento econômico e social.

Nesse sentido, Carneiro conceitua que a extrafiscalidade é para o Estado uma forma de poder interferir na economia, mediante atribuição aos impostos, alíquotas que variam conforme a categoria dos produtos. Com isso os objetivos vão além da simples arrecadação, buscando regular o mercado. (CARNEIRO, 2018).

Percebe-se que o ICMS quando acompanhado da extrafiscalidade acaba ocasionando alterações na economia e nos costumes população, sempre visando o bem coletivo. Dado o reflexo da sua aplicação que representa a importância e a influência do imposto na sociedade. Estando inserido nas operações de comercializações referentes a circulação de mercadorias; prestação de serviços; produção, importação, circulação ou consumo de combustíveis, derivados de petróleo, energia elétrica, minerais, etc. (COSTA, 2018).

O ICMS, por ser um imposto indireto, não onera o contribuinte de direito, mas torna o contribuinte de fato sujeito da sua tributação. De modo que “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.” (COSTA, 2018, p.144).

No Brasil como nos demais países que adotam modelos similares, tal tributo, não cumulativo, não onera, assim, a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém onera a força econômica do consumidor. (BALEIRO, 2015, p. 527).

Por qualificar-se como imposto indireto, bem como foi abordado no capítulo anterior, a carga tributária do ICMS é transferida a cada etapa de comercialização de um determinado produto, chegando até o consumidor final, que está na última etapa, com o valor do imposto já inserido no preço da mercadoria ou serviço. (BALEIRO, 2015).

Do mesmo modo, esse mecanismo remete à responsabilidade tributária pela substituição, admitindo o modo de substituição progressiva (para frente), e a substituição regressiva (para trás). (CARNEIRO, 2018).

A responsabilidade por substituição tributária, segundo Costa, se dá em decorrência da obrigação tributária, “na pessoa do terceiro, que toma o lugar daquele que protagonizou a situação fática descrita na hipótese de incidência tributária.” (COSTA, 2018, p. 238). Assim, quanto a modalidade de substituição progressiva ou para frente, quer dizer que o fato gerador do imposto estará na frente, mas o pagamento é antecipado, no sentido em que:

[...] ocorre quando uma terceira pessoa, normalmente um industrial, é responsável pelo pagamento do tributo que será devido pelo comerciante atacadista ou varejista ao revender a mercadoria por ele produzida, como, por exemplo, a indústria de cigarro que substitui o comerciante varejista ou atacadista. (CARNEIRO, 2018, p. 547);

Nesse exemplo, a indústria do cigarro recolhe antecipadamente o ICMS, de forma que a venda do varejista para o consumidor final, caracterizando o fato gerador, só vai acontecer em momento posterior. (CARNEIRO, 2018).

Entretanto, a modalidade de substituição regressiva ou para trás, caracteriza a circulação da mercadoria em que o fato gerador acontece entre o substituto e o substituído da obrigação tributária, mas o pagamento do imposto é adiado, de modo que vários autores explicam a substituição para trás com exemplos:

A responsabilidade diz respeito a fato gerador passado. O pecuarista não recolhe nada quando vende a carne; ele emite uma nota fiscal da mercadoria ao frigorífico. Nessa nota fiscal, estão estabelecidos o preço da mercadoria e o valor do ICMS a ser recolhidos pelo frigorífico, que só vai repassar ao pecuarista o valor da mercadoria, já que ele recolherá o valor do ICMS aos cofres públicos. (CARNEIRO, 2018, p. 545).

Nesse sentido, Costa define que a finalidade da substituição está associada a eficiência na fiscalização e arrecadação tributária, exemplificando a aplicação do princípio da praticabilidade. (COSTA, 2018). Pois torna-se muito menos trabalhoso e dispendioso ao Estado concentrar a fiscalização no menor número possível de contribuintes.

Entretanto, a forma como a substituição foi abordada no parágrafo anterior, em relação a eficiência na fiscalização e arrecadação, deve ser considerada estritamente à luz do princípio da praticabilidade tributária. Pois fora disso, pode-se chegar a uma

conclusão indevida da substituição. Da mesma forma, deve-se ter o conhecimento de que não se trata de um imposto cumulativo, ou seja, é incidente apenas sobre o valor agregado do bem.

Impostos cumulativos incidem em várias fases da circulação do bem, sem se computar ou sem se deduzir o valor que já incidiu nas fases anteriores. Era o que acontecia com a CPMF, o chamado “efeito cascata”. Os impostos não cumulativos são os que incidem apenas sobre o valor agregado, ou seja, o tributo acaba incidindo sobre todo o valor acumulado do bem, descontando-se, porém, o valor que já foi pago nas etapas anteriores (IPI, ICMS e, em alguns casos, PIS e COFINS). (CARNEIRO, 2018, p. 276).

Levando em consideração uma forma da extrafiscalidade que desonere algum produto ou serviço, o Estado passará a diminuir sua arrecadação e a enfrentar renúncia na sua receita em favor de algum benefício. Para que isso seja possível, do ponto de vista da administração pública, a regra é que seja observado o art. 14 da Lei Complementar nº 101 de 2000, o qual prevê

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (BRASIL, 2000).

Em conformidade com o § 2 do art. 14 da LRF, a renúncia de receita causada pela extrafiscalidade, não deverá existir, pois a própria lei prevê ao gestor público a criação de mecanismos compensatórios da receita desonerada, de forma que até vete a entrada em vigor do benefício fiscal, caso não sejam desenvolvidas as medidas de compensação.

Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. (BRASIL, 2000).

Diante do exposto, a lei demonstra a responsabilidade que deve ser ressaltada na concessão dos benefícios, incluindo aqueles que são deliberados pela atuação da

extrafiscalidade. Devendo estar resguardados todos os critérios, as estimativas dos impactos financeiros e as condições das concessões, para que assim, as isenções fiscais alcancem os seus objetivos planejados e não desenvolvam comportamentos distintos que coloquem em risco a situação financeira do Estado.

Assim, desde que sejam observados os critérios e requisitos para concessão determinado benefício, e após, tenha sua atuação fiscalizada, Gonçalves elucida que a extrafiscalidade “tem o condão de provocar certos resultados econômico-sociais, como o de promover o desenvolvimento econômico de certas regiões, proteger a indústria nacional, reduzir as desigualdades sociais, estimular o emprego, atenuar a inflação [...].” (GONÇALVES, 2016, p. 22-23).

A concessão de incentivos fiscais representa uma concretização da intervenção do Estado na economia, devendo ser compreendida como uma norma jurídica de direção econômica a serviço do desenvolvimento de interesse do país ou de determinada região ou setor da economia. (TRAMONTIN, 2002, p. 111-112, apud GONÇALVES, 2016, p. 25).

Nesse contexto, a Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, aprovou em 2017 a redução da alíquota de ICMS sobre a farinha de arroz, a qual caiu de 12% para 7%. Passando a fazer parte da cesta básica, esse produto que é matéria prima para fabricação de alimentos sem glúten, beneficiando a população que sofre com a intolerância ao glúten. Entretanto, a Fazenda gaúcha estima deixar de arrecadar R\$ 504 mil ao ano, renúncia que será compensada com o desenvolvimento que a industrialização proporcionará ao setor. (GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 2017).

Dessa forma, as políticas extrafiscais que reduzem a arrecadação do Estado, são desenvolvidas para estimular o consumo, com conseqüente crescimento econômico e outros resultados decorrentes do aumento da demanda no mercado, de forma que esses benefícios sejam compensatórios da receita que foi renunciada inicialmente, e além de ser um sinônimo de justiça fiscal, estende os seus efeitos à garantia de direitos constitucionais aos contribuintes necessitados.

3.2 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DA MERCADORIA OU SERVIÇO APLICADO AO ICMS

Conforme já mencionado, o princípio da seletividade está alienado a essencialidade do bem sujeito da sua aplicação, sendo empregado para proporcionar

aos contribuintes mais equidade na tributação e, além disso, proteger os consumidores vulneráveis das alíquotas altas em mercadorias e serviços fundamentais para a vida íntegra. Alcançando esse propósito, logo o Estado também sente os resultados positivos através do desenvolvimento econômico-social.

A seletividade aplicável ao ICMS está prevista na Constituição federal pelo art. 155, § 2º, III, de forma a que confere ao legislador a faculdade de sua aplicação em determinado produto, a partir da análise da essencialidade que o produto representa.

Além disso, conforme o art. 155, § 2º, I, da CF, o ICMS será não cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação” (BRASIL, 1988). Desse modo, Baleeiro estabelece que deve haver a aplicação da seletividade na cobrança de ICMS.

Os impostos não cumulativos são impostos que incidem sobre o consumo; dá-se a inexistência de capacidade econômica do contribuinte; em relação ao consumidor, impõe-se a redução (ou exoneração) do imposto sobre as operações com mercadorias e serviços essenciais a uma vida digna. (BALEIRO, 2015, p. 531).

Segundo Carneiro, “Este princípio preceitua que a alíquota varia em função da essencialidade do produto, ou seja, o bem essencial tem uma alíquota menor do que os bens supérfluos. ” (CARNEIRO, 2018, p. 483). Além disso, o autor afirma que quando a seletividade é retratada pelo ICMS, ele deixa de ser um imposto absolutamente fiscal e passa a ostentar formas de extrafiscalidade.

Este fenômeno de se tributar mais incisivamente alguns bens e de forma mais branda outros, a doutrina tem denominado de seletividade, que foi alçada a status constitucional em diversos ordenamentos jurídicos, dentre os quais o brasileiro. A seletividade se distingue da progressividade, típica dos impostos sobre a renda [...]. (MOREIRA; SENA, 2016, p. 8)

Outrossim, conforme Costa, o imposto seletivo será precedido por critérios constitucionais que implicará em lei sobre a discriminação de ações formadas em função da essencialidade da mercadoria. Ou seja, a seletividade do ICMS será moldada em conformidade com tamanho da essencialidade dos produtos para o adquirente. (COSTA, 2018).

[...] a seletividade é obrigatória sobre bens ou serviços de primeira necessidade. A necessidade obriga. O consumidor é constrangido à aquisição dos gêneros necessários à manutenção da vida, inexistindo nisso nenhuma liberdade de consumo. (MOSCHETTI, 1973, p. 209, apud BALEIRO, 2015, p. 585).

Dessa forma, a tributação é reduzida para mercadorias essenciais e elevada para mercadorias supérfluas, não objetivando aumento da arrecadação pela diferença do montante tributável, mas procurando proporcionar uma repartição mais justa do imposto sobre o consumo. (DERZI, 2004, apud MOREIRA; SENA, 2016). Nessa virtude, Tilbery coloca

[...] a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou menos necessários, para liberar forças para investimentos merecedores de apoio e, aos mesmo tempo, constituir instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal. (TILBERY, 1990, p. 3031, apud MOREIRA; SENA, 2016, p. 9).

Portanto, a essencialidade pertinente ao produto irá permitir níveis de aplicação da seletividade, de forma que a essencialidade é definida pela relevância de um produto para a sociedade, sendo aqueles “produtos e serviços necessários, úteis ou convenientes à sociedade, que atentam ao interesse coletivo, e não ao interesse particular.” (CARRAZZA, 2004, p. 339).

Além disso, Torres fundamenta que o ICMS deverá incidir com alíquotas proporcionalmente opostas a essencialidade da mercadoria. (TORRES, 2004, apud, CASTELLO, 2015). Para que dessa forma, o consumidor de baixa renda não comprometa toda sua renda apenas com o consumo necessário.

[...] um produto deve ser considerado essencial quando é consumido por toda a população, devendo ser beneficiado com alíquotas reduzidas de ICMS. Por outro lado, pode-se majorar a alíquota dos produtos considerados supérfluos, ou seja, aqueles consumidos exclusivamente pelas classes mais altas da população. (CARRAZZA, 2004, p. 339 apud CASTELLO, 2015, p. 44)

Com base nos conceitos apresentados, é oportuno destacar a teoria de Machado, a qual é voltada para o efeito da seletividade em função da essencialidade perante a economia, no sentido em que ela torna o tributo um mecanismo da extrafiscalidade.

[...] a seletividade faz o imposto exercer sua função extrafiscal, a qual possibilita a intervenção do Estado na economia privada a partir de estímulo ou desestímulo de consumo ou de uso de determinados produtos. Isto também é possível com a oneração do fato tributável de forma e alíquotas diferentes. (MACHADO, 1998, apud, MENESCAL, 2007, p. 150).

Entretanto, segundo Coêlho, e conforme já foi defendido por outros autores, a seletividade busca atingir o consumidor final, pois é ele quem vai perceber a essencialidade do produto a ele destinado, de forma que o legislador não está apto a definir livremente quais são os bens essenciais, em coerência com o exemplo abordado na citação que segue:

Remédios, por exemplo, devem ter alíquotas menores que bebidas, cigarros e refrigerantes. Daí se conclui que o legislador e o administrador não são livres para dizer que produto é ou não essencial. Devem, com razoabilidade, atentar para a Constituição. Quem fixa a base de cálculo é o legislador, mas as alíquotas são fixadas pelo Executivo, dentro dos limites fixados em lei, por atos administrativos. (COÊLHO, 2016, p. 443).

Diante do exposto, o princípio da seletividade aplicado ao ICMS em função da essencialidade dos produtos, representa uma forma justa de tributação, pela qual o Estado detém certo controle sobre a economia privada e busca estimular políticas extrafiscais, estabelecendo uma forma de equidade entre a concentração de receitas destinadas aos cofres públicos e a disponibilidade pecuniária que os contribuintes possuem para arcar com os tributos.

Dessa forma, por mais complicada que esteja a situação financeira do Estado do Rio Grande do Sul, pode-se dizer que o Governo está tendo o cuidado necessário na implementação de políticas fiscais de recuperação. Pois no cenário da crise atual, a proposta mais conveniente para equilibrar as contas públicas seria a aplicação da Regra de Ramsey ao ICMS sobre os bens essenciais, devido a inelasticidade do consumo perante a tributação.

Porém, a conduta do governo segue o caminho de recuperação fiscal, evitando onerar ainda mais o consumo dos contribuintes de baixa renda. De modo a observar do princípio da seletividade nos bens e serviços essenciais. Exemplo disso é redução do ICMS sobre a farinha do arroz, dada a essencialidade desse produto para a população com intolerância ao glúten.

Além disso, vale ressaltar também que o Estado gaúcho cumpre com a seletividade nas alíquotas de ICMS sobre a energia elétrica residencial até 50 kw, gás de cozinha e óleo diesel, com alíquotas de 12% que se manteve desde o último aumento em razão da essencialidade desses bens para a sociedade. (SEFAZ-RS, 2015).

Diante do princípio da seletividade em função da essencialidade, pode-se dizer que de certa forma o Estado do Rio Grande do Sul respeita a sua aplicação, pois os bens e serviços essenciais tem alíquota menor em relação aqueles considerados supérfluos. Porém, encontra-se distante da justiça fiscal.

Dessa forma, Estado através da imposição do ICMS e o contribuinte com o encargo de contribuir constituem a relação que será abordada no próximo subcapítulo, exposta pela competência que o Estado tem para criar meios de arrecadação, e, do outro lado, o contribuinte com a passividade perante a tributação, de modo que a tributação do ICMS se demonstra imutável perante a justiça fiscal.

3.3 ICMS: ENTRE A ARRECADAÇÃO E A JUSTIÇA FISCAL

Define-se aqui um dos maiores problemas do sistema tributário brasileiro, o qual resume-se no conflito entre a arrecadação e a justiça fiscal, de forma que para beneficiar um, tem-se o custo do prejuízo no outro. Diante da importância do ICMS para manutenção do Estado, a sua arrecadação representa a maior parcela do total de receita, porém é resultado da tributação sobre o consumo, a qual onera com mais relevância os consumidores de baixa renda.

De acordo com Sabbag, a arrecadação é uma função vital para o Estado, onde a tributação com o objetivo de constituir receitas é predominante maior do que a tributação com finalidades extrafiscais, de forma que a extrafiscalidade pode em determinado momento representar um empecilho para a arrecadação.

[...] função que demarca quase todos os tributos, visa à finalidade eminentemente arrecadatória, representando o mero tráfego do montante pecuniário, a título de tributo, que sai do patrimônio do destinatário da exação, de modo compulsório, em direção aos cofres públicos. (SABBAG, 2015, p. 1210).

Entretanto, segundo Monescal apresenta a sua ideia de justiça fiscal relacionada com a igualdade e a equidade formando um sistema tributário ideal, com a aplicação de princípios constitucionais tributários, protegendo os contribuintes. (MENESCAL, 2007). De forma a limitar o poder Estado quanto aos tributos, garantindo aos indivíduos sujeitos dos impostos a tutela do mínimo necessário para seus mantimentos.

Relativamente ao poder de tributar atribuído ao Estado, a Constituição Federal impõe limitações que vão desde garantias de proteção a direitos individuais até imunidades tributárias as quais, sob a denominação de isenções tributárias, apresentam caráter absoluto. Essas limitações, antes de qualquer outra aceção que lhes atribua, representam os fundamentos da justiça fiscal. (MONESCAL, 2007, p. 43).

Dessa forma, o ICMS perante a arrecadação e a justiça fiscal gera um *trade off* entre a eficiência e equidade, pelo fato de que a seletividade é benéfica para o consumidor, quando diminui a carga do imposto, proporcionando mais justiça fiscal, enquanto para o Estado ela é negativa, pois traz menos eficiência ao imposto, reduzindo a arrecadação.

Nesse sentido, Sendretti estabelece que os impostos indiretos, como o ICMS, não observam a justiça fiscal, pois “em termos comparativos, maior parte da renda dos mais pobres, e não a dos mais ricos, é despendida com impostos.” (SENDRETTI, 2017, p.1).

Desse modo, o consumo impacta muito na renda de pessoas mais pobres, em cerca de 60% da renda mensal, diferentemente das pessoas mais ricas, que tem porcentagem muito menor comprometida com o consumo. Em contrapartida, esse contribuinte de classe superior, deverá pagar imposto proporcionalmente sobre a sua renda (IR), enquanto que o contribuinte de classe econômica inferior é isento, pois já compromete quase a totalidade de sua renda com o consumo próprio.

Além disso, Nunes destaca que o Sistema Tributário Nacional é caracterizado por tributar principalmente bens de consumo, resultando em deformidades na aplicação de princípios constitucionais, em razão de não discriminar a capacidade econômica dos contribuintes, de forma a causar injustiças fiscais. No mesmo sentido, ele fomenta que “essa realidade acaba por gerar graves injustiças sociais e aumentar a desigualdade existente no país.” (NUNES, 2012, apud CONSULTOR JURÍDICO, 2012).

Nesse sentido, pode-se dizer que o princípio da seletividade combate a injustiça fiscal, sendo aplicado em políticas extrafiscais que reduzem os impostos de bens e serviços essenciais, porém, causa uma queda significativa da arrecadação. Por outro lado, o princípio reforça o aumento da tributação de bens de luxo, contudo, essa medida não compensará a queda da arrecadação por se tratar de bens menos essenciais, cujo consumo é elástico.

Assim, para haver uma forma de equilíbrio entre a arrecadação e a justiça fiscal na abordagem do ICMS, o Estado poderia adotar o imposto *lump sum tax*, o qual é caracterizado por destinar de forma eficiente os recursos da economia, e além disso, a carga tributária do imposto é dependente das características do contribuinte. (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

Diante disso, o equilíbrio que se busca para beneficiar Estado e contribuinte, o sistema tributário atual não tem capacidade de oferecer, pois o ICMS atinge de forma abrangente os contribuintes, e para chegar ao equilíbrio em questão, deve ser analisada a condição que cada contribuinte possui.

CONCLUSÃO

O propósito dessa pesquisa era buscar elementos que reforcem a tese já sustentada pela doutrina de que a incidência de ICMS sobre o consumo compromete a renda familiar de determinada classe social. Descrever os principais aspectos do ICMS, sintetizando os benefícios da extrafiscalidade sobre o consumo. Procurar saber se, na hipótese de uma eventual isenção ou não incidência, haveria comprometimento do equilíbrio orçamentário do Estado diante da perda de arrecadação, considerando o que dispõe a Regra de Ramsey.

No primeiro capítulo foi tratado o princípio da capacidade contributiva e a sua violação diante da incidência do ICMS sobre o consumo de bens e serviços inelásticos. O segundo capítulo, teve a abordagem da regra de Ramsey, com os seus reflexos orçamentários da isenção ou não incidência do ICMS sobre o consumo de bens de primeiras necessidades, além disso, críticas à tese da submissão do ICMS ao princípio da capacidade contributiva ante a sua classificação como imposto real. Finalmente no terceiro e último capítulo abordou-se a extrafiscalidade do ICMS nas relações de consumo, buscando alternativas para a renúncia de receitas que o Estado sofre com a sua aplicação. Foi relacionado o princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias, proporcionando a justiça fiscal. Desse modo, o conteúdo pesquisado foi necessário para que se pudesse responder o problema.

Assim, pode-se concluir que a tributação do ICMS representa uma forma de tributação ótima sobre o consumo, onerando consumidores finais das mercadorias e serviços, para gerar a maior fonte de arrecadação dos Estados. Sendo inaplicável o princípio da capacidade contributiva, vez que o ICMS é um imposto indireto e sua tributação não está relacionada a capacidade econômica do contribuinte. De forma que o princípio mais conveniente a ser aplicado é o da seletividade em função da essencialidade do consumo, proporcionando uma condição melhor de justiça fiscal.

Entretanto, verifica-se que a capacidade contributiva atua na fiscalidade dos impostos, buscando repartir a carga tributária em conformidade com a capacidade pecuniária de cada contribuinte, sem causar confiscatoriedade, nem onerar o mínimo necessário para a vida com dignidade. Além disso, proporciona equidade na

tributação conforme a capacidade contributiva dos contribuintes, sendo que aqueles com capacidades econômicas iguais, deverão contribuir na mesma quantia, já aqueles com capacidades econômicas distintas, deverão contribuir de forma desigual. Porém, essa equidade não se aplica ao ICMS, pois a natureza do imposto não permite a mudança de alíquotas conforme as características do consumidor.

Nesse sentido, como o ICMS tem sua carga tributária incidente sobre o consumo, o resultado é uma tributação muito eficiente com arrecadação muito significativa, desse modo, pode-se dizer tributação do ICMS sobre o consumo de bens e serviços inelásticos é um reflexo da Regra de Ramsey pelo sistema ótimo de tributação, de forma que o aumento da carga tributária nessas mercadorias não irá ocasionar redução do consumo, e o Estado estará recebendo maior receita. Entretanto, esse sistema prejudica o consumidor de baixa renda, que gasta a maior parte de sua renda com o consumo para suprir necessidades essenciais.

Por outro lado, tem-se a tributação considerada ótima no ponto de vista do consumidor, pois ela consiste na isenção do ICMS sobre o consumo com a finalidade de beneficiar as classes econômicas mais vulneráveis, porém, essa medida é extremamente prejudicial ao Estado, pelo fato de acarretar na perda da maior receita, que representa um montante dificilmente de ser compensado.

Dessa forma, a finalidade que o princípio da capacidade contributiva tem a oferecer é muito necessária para estabelecer a justiça fiscal na tributação do ICMS, porém devido à natureza indireta do imposto, torna-se impossível tributar o mesmo produto com alíquotas diferentes para consumidores de classes econômicas distintas, ou seja, a capacidade contributiva não se aplica ao ICMS e a nenhum outro imposto indireto, podendo ser observada apenas nos impostos diretos. Portanto, aos impostos indiretos é facultada a aplicação do princípio da seletividade em razão da essencialidade dos bens, de modo a proporcionar tributação menor para bens essenciais e tributação maior para bens supérfluos. Na mesma forma da capacidade contributiva, a equidade na tributação é oferecida pela seletividade, resolvendo parte dos problemas causados pela injustiça fiscal.

Nesse sentido, uma forma de aplicação da seletividade é a extrafiscalidade do ICMS, a qual confere ao imposto políticas que vão além da simples arrecadação e passam a interferir na economia e no consumo por meio da redução de alíquotas, causando renúncia de receita ao Estado, mas que é compensada pelos benefícios sociais e econômicos resultantes da sua aplicação.

A partir de então, retoma-se às duas hipóteses da pesquisa, a primeira hipótese é no sentido de que; A incidência do ICMS sobre a demanda de bens e serviços considerados inelásticos, tais como energia elétrica, gás de cozinha, pão, leite e demais produtos integrantes da cesta básica comprometem a renda familiar de determinadas classes sociais a ponto de restringir o mínimo existencial. Essa hipótese é confirmada pela pesquisa, pois a tributação sobre esses bens e serviços, compromete ainda mais a renda de determinados contribuintes, podendo chegar ao custo de quase 100% da renda destinada apenas ao consumo.

Fazendo relação com o problema da pesquisa, verifica-se dois extremos, sendo que, na hipótese, a tributação sobre o consumo compromete o orçamento de determinadas classes. Já para o problema, a não incidência do imposto sobre o bens e serviços de primeira necessidade compromete o equilíbrio orçamentário do Estado.

Entretanto, a abordagem da segunda hipótese confirma o problema da pesquisa, segundo a qual; A Regra de Ramsey pressupõe que, para o Estado elevar ou manter estável a sua arrecadação, deve tributar principalmente bens e serviços considerados inelásticos o que pode ser evidenciado pelos sucessivos aumentos nas alíquotas de ICMS no Estado do Rio Grande do Sul nos últimos anos. Levando em consideração o fato de que, caso a não incidência do ICMS não comprometesse o equilíbrio orçamentário do Estado, não seriam necessários os aumentos nas alíquotas de ICMS feitos nos últimos anos.

A partir de então, chega-se a uma resposta afirmativa para o problema da monografia, pois caso houvesse desoneração do ICMS para bens e serviços essenciais, o Estado sofreria um impacto negativo muito significativo na arrecadação, ao ponto de comprometer o seu equilíbrio orçamentário.

Diante disso, chega-se à conclusão de que o princípio da seletividade entra no lugar do princípio da capacidade contributiva, mediante o uso de políticas extrafiscais do ICMS sobre o consumo, que combatem o problema da pesquisa, diminuindo a carga do tributo sobre bens e serviços essenciais, beneficiando o contribuinte de baixa renda, reduzindo a arrecadação, mas sem comprometer o equilíbrio orçamentário do Estado.

Além disso, é uma área que deve ser incansavelmente estudada e explorada pelos contribuintes, para que assim, as cobranças pela redução dos impostos, e melhor distribuição do dinheiro público, tenham fundamentos mais consistentes, possibilitando resultados efetivos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, J.L.R.H. Modelos de formação de preços na regulação de monopólios. **Revista econômica**, Niterói/RJ, jun. 2001. Disponível em: <http://www.proppi.uff.br/revistaeconomica/sites/default/files/V.3_N.1_Joao_Lizardo_Araujo.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2018.

ASSUNÇÃO, C.M. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. Disponível em: <<http://www.pgfn.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/carneirocorr.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

BARBOSA, A. L. N. H. de.; SIQUEIRA, R. B. Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. **Ipea**, Rio de Janeiro, jul. 2001. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0811.pdf>. Acesso em: 07 set. 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 13. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. Constituição Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/CON1988.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2017.

_____. **Agravo Nº 310.507**, Primeira Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Napoleão Nunes Maia Filho, Julgado em 17/11/2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1555063&num_registro=201300663152&data=20161202&formato=HTML>. Acesso em: 02 nov. 2018.

_____. **Lei nº 101**, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 11, nov. 2018.

_____. **Recurso Especial Nº 931.727/RS**, Primeira Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Luiz Fux, Julgado em 14/09/2009.

BOLZAN, Giovana; BIANCHI, Márcia. Renúncia de receitas: estudo dos impactos financeiros do Estado do Rio Grande do Sul no período de 2003 a 2014. In 1º Congresso de Contabilidade da UFRGS. 1. 2016, Porto Alegre. Disponível em: <<https://www.ufrgs.br/ppgcont/arquivos/Contabilidade%20para%20Usu%C3%A1rios%20Externos/Giovana%20Bolzan.pdf>>. Acesso em: 09, nov. 2018.

BUFFON, M; BASSANI, M. Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania e legitimação constitucional da extrafiscalidade. Disponível em: <<http://www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/298/233>>. Acesso em 20 nov. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de direito constitucional tributário**. 29.ed.rev.ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CASALTA NABAIS, José. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004.p. 630.

CASTELLO, M. G. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – um estudo do setor de energia elétrica. **Revista Digital**, 2015. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/08/seletividadeicms_revista_082015.pdf>. Acesso em 13, nov. 2018.

COELHO, André; FURTADO, Ana. Um caminho para a perda de competitividade: a inobservância do princípio da capacidade contributiva no Brasil. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS**. Revista da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. XI, n. 3, p. 257-283, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15.ed.rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CONSULTOR JURÍDICO: Justiça Fiscal é uma necessidade para o país. **Conjur**, mar. 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-mar-20/justica-fiscal-necessidade-pais-promove-bem-comum>>. Acesso em: 11, nov. 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed.rev.e atual. São Paulo: Saraiva, 2018.

D' ARAUJO, Caroline Mascarenhas. **ICMS como imposto indireto e capacidade contributiva: uma análise à luz do princípio da seletividade**. 2016. 104f. Monografia (Graduação em Direito) Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2016.

DIÁRIO DE CANOAS: empresários e economistas defendem revogação do ICMS; Estado pretende manter patamar. **DC**, Canoas, set, 2018. Disponível em: <https://www.diariodecanoas.com.br/_conteudo/2018/09/noticias/rio_grande_do_sul/2321357-empresarios-e-economistas-defendem-revogacao-do-icms-estado-pretende-manter-patamar.html>. Acesso em: 28 out. 2018.

REDE BRASIL ATUAL: Especialistas defendem menos impostos sobre o consumo e mais justiça fiscal. Brasília, 26 abr, 2018. Disponível em <<https://www.redebrasilatual.com.br/politica/2018/04/reforma-tributaria-menos-impostos-sobre-consumo-e-mais-justica-fiscal>>. Acesso em: 28 out, 2018.

REDE BRASIL ATUAL: Reforma tributária reduz desigualdades, diz Pochmann. São Paulo, 15 jul, 2011. Disponível em <<https://www.redebrasilatual.com.br/trabalho/2011/07/para-pochmann-ausencia-da-reforma-tributaria-acentua-desigualdade>>. Acesso em: 28 out, 2018.

FEE RS: Arrecadação do ICMS. **Atlas Socioeconômico**, mai. 2018. Disponível em: <<https://atlassocioeconomico.rs.gov.br/arrecadacao-do-icms>>. Acesso em: 23 out.2018

FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. **Revista fórum de direito tributário**, Belo Horizonte, nov./dez. 2003. Disponível em <<https://www.fesdt.org.br/artigos/06.pdf>> Acesso em: 02 nov, 2018.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Em Busca dos Caminhos Jurídicos e Econômicos para a superação da crise**. 4.ed. Curitiba, Universitária Champagnat, 2016.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL: Farinha de arroz fará parte da cesta básica e terá redução de ICMS para 7%. **Rs.gov**, Porto Alegre, ago. 2017. Disponível em: <<https://estado.rs.gov.br/farina-de-arroz-fara-parte-da-cesta-basica-e-tera-reducao-de-icms-para-7>>. Acesso em: 13, nov. 2018.

GUIMARÃES, A. C. Capacidade contributiva: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. In: SACHSIDA, A.; SIMAS, E. E. S. **Reforma tributária Ipea-OAB/DF**, Rio de Janeiro, mai. 2018. p. 175-189. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180508_reforma_tributaria_cap11.pdf>. Acesso em: 20, jul. 2018.

IBGE: **Pesquisa de Orçamento Familiar 2008 – 2009**. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv50063.pdf>>. Acesso em: 19, jul. 2018.

MARQUES JUNIOR, L. dos S.; OLIVEIRA, C. A. As elasticidades de curto e longo prazo do ICMS no RS. **Textos para discussão FEE Nº 117**: Fundação de economia e estatística, Porto Alegre, 2014.

MOREIRA, A. M.; MOTTA, T. B.; A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. **Fórum Conhecimento Jurídico**, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <https://49ga9f10blgreaqid23bdv7s-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2017/10/2017-MOREIRA-Andre%CC%81-Mendes_-MOTTA-Thelson-Barros.-A-seletividade-como-instrumento-extrafiscal-e-seus-limites.pdf>. Acesso em: 06, nov. 2018.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A Seletividade como Instrumento Concretizador da Justiça Fiscal no Âmbito do ICMS**. 2007, 189. (Dissertação) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, dez. 2007. Disponível em: <<http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp041427.pdf>>. Acesso em: 12, nov. 2018.

MOREIRA, A. M.; SENA, R. M. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **RFPTD**, v.4, n.4, 2016.

NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009. p. 629.

OAB/MG, disponível em: <https://dpmzos25m8ivg.cloudfront.net/628/1299791_CADERNO_TIPO_1_XXV_EXAME.pdf>. Acesso em: 23, jul. 2018.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5.ed.rev e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. 6.ed. São Paul: Pearson, 2006.

REZENDE, Fernando. ICMS: gênese mutações atualidade e caminhos para a recuperação. FGV. 2 publicação, 2012.

ROSEN, Harvey S. **Finanças públicas**. 10.ed. Porto Alegre: AMGH, 2015.

_____. **Lei nº 14.742**, de 24 de setembro de 2015. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/replegis/arquivos/lei%2014.742.pdf>>. Acesso em: 10, nov. 2018.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Decreto nº 61.589**, de 27 de outubro de 2015. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2015/decreto-61589-27.10.2015.html>> . Acesso em 16, ago. 2018.

SEFAZ-RS from Rio Grande do Sul: Novas alíquotas de ICMS passam a vigorar em 1º de janeiro. Disponível em: <<https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/NoticiaDetalhes.aspx?Noticiald=5653>>. Acesso em: 24 out. 2018.

SENDRETTI **Justiça tributária: eficiência ou equidade?** 41º encontro anual ANPOCS, Caxambu-MG, 23 a 27 out. 2017.

SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R.; SOUZA, E. S. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v.55, n.4, dez. 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-71402001000400004&script=sci_arttext_> Acesso em: 30 out. 2018.

TRANSPARÊNCIA. Rio Grande do Sul: Consulta a receitas e gastos públicos. Disponível em: <<http://www.transparencia.rs.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=Transparencia.qvw&host=QVS%40apppro03&anonymous=true>>. Acesso em: 28 out. 2018.

TEODOROVICZ, J. Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro. **Unibrasil**, Curitiba, dez. 2015. Disponível em: <<http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/848/803>>. Acesso em: 25 jun, 2018.

TORQUES, R. S.; BOFF, S. O. Extrafiscalidade como forma de implementação de políticas públicas. **Argumentum Revista de Direito**. Marília, 2011, v.12. Disponível em: <http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/argumentum_12.pdf#page=236>. Acesso em 07, nov. 2018.

TOMICH, F. A.; MAGALHÃES, L. C. de; GUEDES, E. M. Desoneração do ICMS da cesta básica. **Textos para discussão nº 467**: Instituto de pesquisa econômica aplicada, Brasília, 1997.

WALL, Stuart. **Microeconomia**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.