



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA APLICADA
AO ICMS

Maria Isabel Paes Gonçalves

Rio de Janeiro
2021

Maria Isabel Paes Gonçalves

O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA APLICADA
AO ICMS.

Artigo científico apresentado como exigência
de conclusão de Curso de Pós-graduação *lato
sensu* em Direito Tributário da Escola da
Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Ubirajara da Fonseca Neto

Maria Carolina Cancellata de Amorim

Rio de Janeiro
2021

O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA APLICADA AO ICMS.

Maria Isabel Paes Gonçalves

Magistrada do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

Resumo - O trabalho apresentado aborda a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao ICMS, enfrentando especificamente a sua não observância no que diz respeito às pessoas de baixa renda e inseridas na condição de vida sob o mínimo existencial, com o escaneamento da bibliografia indicada e a exploração da legislação correlata, objetivando expor e refletir os fundamentos e informações que sustentam a necessidade de enfrentamento da questão à luz de uma efetiva justiça fiscal.

Palavras-chave - Direito Tributário. Direito Constitucional. Capacidade Contributiva. ICMS.

Sumário - Introdução. 1. Princípio constitucional da capacidade contributiva: análise da sua eficácia em um sistema de justiça fiscal. 2. ICMS: fato gerador, sujeito passivo da relação tributária: uma abordagem do ônus que recai sobre o contribuinte de fato. 3. A não observância do princípio da capacidade contributiva no ICMS e a tributação sobre o consumo como forma de regressividade do sistema tributário. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva demonstrar que a capacidade contributiva como aplicada ao ICMS não observa a isonomia entre os contribuintes.

Pretende-se refletir acerca da importância do diálogo do princípio da capacidade contributiva com os direitos sociais insculpidos na Constituição Federal e de que forma sua inobservância influencia a realização de uma justiça fiscal.

A importância do tema reside no fato de que todos os produtos e serviços disponibilizados no mercado de consumo e em relação aos quais incide o ICMS, são oferecidos indistintamente para todas as pessoas, independentemente de sua classe social ou financeira. Logo, importante debater se a tributação que incide sobre tais produtos observa, com efetividade, o princípio da capacidade contributiva.

O tema será exposto com a apresentação da doutrina e estudos sobre a carga tributária no país para o segmento, objetivando demonstrar que os cidadãos que vivem com o mínimo existencial têm reduzida sua condição de subsistência, ao suportarem a tributação adotada para o ICMS, resultando esse estado de coisas na inobservância do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Pretende-se registrar que a forma de aplicação da alíquota do ICMS, tem observado

somente a igualdade no sentido formal.

Isso porque, as alíquotas do ICMS são aplicadas de forma geral a todas as pessoas que, na condição de contribuintes de fato, ao adquirirem bens ou serviços, são compelidas a suportar o encargo tributário inserido no preço final.

Todavia, sabe-se que, via de regra, os produtos e serviços colocados no mercado de consumo são oferecidos indistintamente a qualquer pessoa, independentemente de sua condição social ou financeira. Assim, o contribuinte de fato suporta a mesma tributação, independentemente de sua capacidade contributiva individualmente considerada.

O primeiro capítulo apresenta o princípio constitucional da capacidade contributiva com seus contornos, e objetivos e o diálogo que realiza com os direitos sociais constitucionalmente previstos.

Em continuação, no segundo capítulo será explorada a estrutura do ICMS, quanto ao fato gerador e o contribuinte, marcando a natureza do contribuinte de fato como aquele que suporta o ônus econômico do tributo em questão.

No terceiro capítulo é exposta a reflexão no sentido de que no ICMS, relativamente aos indivíduos em condição humana próxima da miserabilidade, não resta observado o princípio da capacidade contributiva, resultando isso, mesmo que de forma indireta, no agravamento da condição de pobreza.

Será adotada a metodologia qualitativa, com utilização de material bibliográfico consistente em doutrina correlata, artigos científicos sobre o tema e trabalhos científicos que abordem a questão relativa à tributação do imposto sobre o consumo, objetivando a análise da questão sob distintas vertentes.

1. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ANÁLISE DA SUA EFICÁCIA EM UM SISTEMA DE JUSTIÇA FISCAL

Da leitura da norma constante do art. 145, § 1º, da CRFB/88,¹ extrai-se que a capacidade econômica corresponde a exteriorização de riqueza e dessa exsurge a capacidade contributiva.

¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos.. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2021.

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

O princípio da capacidade contributiva no Brasil atendeu a função de introduzir uma moral e um preceito orientador do Direito Tributário, contando o seu primeiro registro na Constituição Imperial de 1824,² ainda que de maneira subentendida e passível de aprimoramentos.

Na Constituição Republicana de 1891, o princípio não foi contemplado. Retomado na Constituição de 1934, que disciplinava em mais de um artigo os temas que seguem:

D) A progressividade de impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado (art. 128); II) A proibição de que nenhum imposto poderia ser elevado além de 20% de seu valor no instante do aumento (art. 185); III) A proibição de que as multas de mora impusessem ônus ao contribuinte superior a 10% do valor dos impostos ou taxas devidos (art. 184, parágrafo único).

Ausente no texto constitucional de 1937, o princípio foi expressamente contemplado no art. 202 da CRFB/46.³

O referido dispositivo constitucional foi revogado pelo art. 25 da Emenda Constitucional nº 18/65, constatando-se, ainda, sua ausência nas Constituições de 1967 e 1969, vindo novamente a ser previsto na Constituição de 1988, no art. 145 §1º, com redação similar àquela constante do art. 202 da CRFB/46.

O legislador constituinte abordou a capacidade econômica como forma de verificar-se a capacidade contributiva.

A ideia inicial que emoldura o princípio da capacidade contributiva, repousa na assertiva de que quem tem mais, paga mais, e quem tem menos, paga menos para manter a estrutura do Estado. Segundo Carrazza:

Quem tem maior riqueza devem em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza⁴.

² BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824). Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 15 mar. 2021. art. 179, XV da CF 1824: “A inviolabilidade dos Direitos Cíveis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a Liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte. (...) XV - Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.”

³ BRASIL. Op. Cit., nota 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 mai. 2020 “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

⁴ Carrazza, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. Pg.103.

Logo, o contribuinte deve pagar o tributo de acordo com sua capacidade econômica. E a capacidade econômica, por sua vez, é identificada a partir da exteriorização da riqueza.

Nesse viés, compete à administração tributária constatar a exteriorização de riqueza e dela apurar a capacidade contributiva, através da identificação de patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte (art. 145, § 1º, segunda parte da CRFB/1988). Tal averiguação será realizada através do exame das obrigações acessórias. O cumprimento de tais obrigações pelo contribuinte fornecerá subsídios ao fisco de modo que verifique o potencial de riqueza e a adequação da capacidade contributiva do cidadão. Como exemplo, pode-se citar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR). Através da declaração anual de imposto de renda, o contribuinte demonstrará sua capacidade econômica.

A redação do § 1º do art. 145 da CRFB/88 refere-se a impostos. Todavia, o STF decidiu que imposto pode ser entendido como tributo⁵. Logo, a capacidade contributiva aplica-se aos tributos, ante a construção da jurisprudência da Corte Constitucional. Sendo que aos impostos o princípio será aplicado como regra, enquanto nas demais espécies tributárias será adotado como exceção. Segundo Leandro Paulsen⁶ “cuida-se de princípio basal de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual.”

Ocorre que esse raciocínio de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, aplica-se quando se está tratando de serviço público específico, divisível, efetivo ou potencial e não para aquelas taxas decorrentes do poder de polícia. Vale acrescer que no caso de serviço público específico, este poderá estar atrelado ao exercício de direitos fundamentais.

Nesse contexto, pode ser registrado o direito concernente ao acesso à justiça. O pagamento da taxa judiciária poderá ser afastado pela figura da gratuidade de justiça, conforme art. 5º, inciso XXXV da CRFB/88⁷. Da mesma forma opera-se a gratuidade de justiça para o

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 406.955*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=re%20406955&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 15 mar. 2021. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE. 1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

⁶ Paulsen, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo. Saraiva, 2020. p. 76.

⁷ BRASIL. Op. Cit., nota 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 mai. 2020
O Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovem insuficiência de recursos.

registro civil, nos termos do art. 5º, inciso LXXVI⁸ da carta magna. Direitos esses elencados ao patamar de direitos fundamentais e, como tais, relacionados ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Assim, constata-se que a capacidade contributiva será verificada igualmente nos tributos com fato gerador vinculado, embasando a isenção - como o caso da gratuidade de justiça - ou a imunidade, - na hipótese do registro civil - em relação a alguns serviços, em favor do cidadão considerado pobre.

Todavia, quando previsto para determinado serviço público o pagamento de taxa, considerando o custo da atividade administrativa, como, por exemplo, ocorre na emissão de passaporte, o valor cobrado será o mesmo para qualquer usuário, independentemente da exteriorização de riqueza – exteriorização da capacidade contributiva. Ressalte-se que se trata aqui de hipótese na qual estará sendo exercido o poder de polícia estatal.

A obrigação de pagar tributo corresponde a uma verdade inafastável. Ademais que, através da arrecadação tributária o Estado auferir recursos para dar cumprimento às políticas públicas e atender as necessidades básicas de educação, saúde e outros direitos fundamentais e sociais reconhecidos na carta magna.

Ocorre que, ao lado da necessidade arrecadatória, como forma de implementação das atividades inerentes ao estado, habita o desejo de igualdade, como instrumento balizador da atividade fiscal. E, nesse viés, tem-se na capacidade contributiva pressuposto para o alcance da igualdade na realização de uma justiça fiscal. Acrescente-se que a igualdade será alcançada com a diferenciação dos cidadãos, outorgando-lhes tratamento diferenciado, correspondente às suas condições específicas. O que, à luz da tributação, encontra esteio no princípio da capacidade contributiva, como norte para a atividade estatal de cobrar tributos. Para Carraza⁹, o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade, atuando como um dos mecanismos mais eficazes para o alcance da justiça fiscal.

2. ICMS: FATO GERADOR, SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ABORDAGEM DO ÔNUS QUE RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE DE FATO

O ICMS (Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) com moldura

⁸ Brasil. Op. Cit., nota 1. São gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito.

⁹ Carrazza, Roque Antonio. Op. Cit., nota 4. Pg. 104.

constitucional no art. 155, inciso II, da CRFB/88¹⁰, configura-se imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, com matriz normatizadora na LC nº 87/96 (Lei Kandir), nos termos do comando constitucional do art. 155, §2º, XII, da CFRB/88¹¹.

Da leitura das matérias tratadas na LC nº 87/96, pode-se compreender que aos Estados e ao Distrito Federal, em verdade, destinou-se o poder de instituição do tributo, considerando que sua estrutura está disciplinada na lei complementar. Não obstante a facultatividade de seu exercício seja excepcionada pela regra constitucional insculpida na letra “g” do inciso XII, do §2º do artigo 155, da CRFB/88 ao dispor que “ cabe à lei complementar: regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Segundo Regina Helena Costa¹² “é o tributo de cuja disciplina mais amplamente se ocupa a Constituição da República”. E a “explicação está no fato de que o ICMS, conquanto estadual, assume feição nacional, diante da uniformidade imposta ao seu regramento, em múltiplos aspectos.”

Aduz-se que na esteira do entendimento de Regina Helena Costa, “não poderia um Estado-membro deixar de instituí-lo por constituir imposto de caráter nacional, pondo a perder sua consistência e ensejando a chamada “guerra fiscal”.

O ICMS incide sobre: 1) operações relativas a circulação de mercadorias; 2) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; 3) prestação de serviços de comunicação; 4) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, 5) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Logo, são consideradas fatos geradores do imposto quaisquer operações acima relacionadas.

¹⁰ Brasil. Op. Cit., nota 1. 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.

¹¹ Brasil. Op. Cit., nota 1. Art. 155 §2º - O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte: XII – Cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, ‘b’; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

¹² COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva. 2017

O artigo 2º, da LC nº 87/1996¹³ prevê os fatos geradores do ICMS, enquanto a matéria concernente ao aspecto temporal, está veiculada no artigo 12 do mesmo diploma legal, ao estabelecer o momento no qual se considera configurado o fato gerador do imposto.

Relativamente a incidência do imposto sobre a circulação de mercadoria, relevante o registro de que a noção de circulação na hipótese, tem viés de negócio jurídico e repousa precisamente na transferência de propriedade. Por conseguinte, inexistindo a figura da transferência da propriedade inexistirá o fato gerador e a consequente incidência tributária.

Nesse sentido o Plenário do STF reafirmou a jurisprudência da Corte, declarando a não incidência do ICMS sobre deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados em estados distintos. Em votação majoritária, os ministros deram provimento ao RE com Agravo (ARE) 1255885, em repercussão geral reconhecida (Tema 1099), e confirmaram o entendimento de que o tributo apenas incide nos casos em que a circulação de mercadoria configurar ato mercantil ou transferência da titularidade do bem.¹⁴

E, de acordo com Ricardo Lodi Ribeiro¹⁵ “circulação que gera a incidência do ICMS é o impulso que movimenta a mercadoria em cada uma das suas fases econômicas, desde a fonte de produção até o consumo, não bastando a mera saída física da mercadoria”

Há que se ressaltar que na atualidade, considerando a incidência do ICMS, consoante expresso na CRFB/88, “a expressão não mais se limita aos bens corpóreos, englobando ainda a energia elétrica e a aquisição de programas de informática por meio de *download*, por exemplo.”¹⁶

¹³BRASIL. Op. Cit., nota 1. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 mai. 2020

Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. § 1º O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002); II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

¹⁴ *Notícias STF*. Terça-feira, 25 de agosto de 2020. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=450309>>. Acesso em: 07 mar. 2021

¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 246

¹⁶ *Ibid*, p. 247.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária na espécie, é disciplinado no artigo 4º, da LC nº 87/1996, sendo considerada como contribuinte, qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços tributados pelo imposto. Assim, contribuinte será o comerciante, o industrial, o prestador de serviço de comunicação, o prestador de serviço de transporte interestadual e o prestador de serviço de transporte intermunicipal. Correspondem, portanto, os mencionados sujeitos passivos, aos contribuintes de direito, os quais estão obrigados ao pagamento do imposto, respondendo diretamente por tal obrigação. Igualmente respondendo pelo pagamento do imposto o importador, pessoa física ou jurídica, ainda que sem habitualidade ou intuito comercial.

Certo é que, tomando-se por base o art. 121 do código tributário nacional, sujeito passivo da relação jurídica tributária, quanto à obrigação principal, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. No caso do ICMS, tendo em vista sua natureza de imposto indireto e o fenômeno da repercussão tributária, apresenta os denominados contribuintes de direito e de fato. O contribuinte de direito corresponde àquele que suportará a obrigação de pagar o imposto, independentemente de não ostentar relação direta com o fato tributável, e que liberta-se do encargo, transferindo-o, no todo ou em parte, a terceiros.

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado afirma:

Por conveniência da Administração Tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação de fato com o fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo.

Essa vinculação do sujeito passivo indireto pode dar-se por transferência e por substituição... Diz-se que há substituição quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados contribuintes de fato.¹⁷

Enquanto o contribuinte de fato, normalmente na figura do consumidor final, corresponderá àquele que suportará o ônus econômico da tributação. De acordo com Luis Cesar Souza de Queiroz¹⁸, contribuinte de fato configura “expressão combatida de longa data. Sua criação decorreu da falta de rigor científico em separar o objeto-Direito de outros objetos do conhecimento (no caso, o objeto-Economia). Contribuinte de fato e conceito econômico (é

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37.ed. – São Paulo: Malheiros, 2016, p. 146/147

¹⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3.ed.- Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 188

conformado por critérios econômicos, do interesse da Ciência Econômica) e não um conceito jurídico.”

3. A NÃO OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ICMS E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO COMO FORMA DE REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Nos termos da CRFB/88, o ICMS “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”¹⁹

Assim, adotada a seletividade, serão aplicadas alíquotas distintas para os produtos e serviços, sendo que os essenciais receberão taxaçaõ inferior àquelas adotadas para outros produtos e serviços não essenciais. E, conforme registrado por Ricardo Lodi Ribeiro²⁰ “o estabelecimento da seletividade encontra limite nas alíquotas máximas e mínimas fixadas pelo Senado Federal”²¹.

Nesse cenário, em razão do princípio da seletividade aplicável ao ICMS, pode-se entender que resta observado e atendido o princípio da capacidade contributiva, vez que os produtos essenciais sofrerão tributação com alíquota inferior aos que não o sejam. Nesse sentido, Leandro Paulsen afirma que:

A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto ²².

¹⁹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 mai. 2020

Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ...II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; ... § 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: ... III – poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

²⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 259.

²¹ BRASIL. Op.Cit. nota 17 Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 mai. 2020

Artigo 155, inc. 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.

²² PAULSEN, Leandro Paulsen. *Curso de direito tributário completo*. 11 ed. 2020, p. 167

Todavia, tal conclusão pode ser mitigada quando se depara com um cenário de pobreza e miséria. Isso porque, conforme já registrado linhas acima, a capacidade contributiva é aferida pela exteriorização de riqueza. A partir de tal modo de aferição, indaga-se: qual a exteriorização de riqueza existente na população situada no mínimo existencial ou abaixo dele, desprovidos dos itens correspondentes as necessidades básicas, compreendidos como minimamente indispensáveis ao exercício da condição da dignidade humana, versada na Constituição Federal.

O princípio da capacidade contributiva deve atuar como balizador para o poder estatal de tributação. E, segundo Micaela Dominguez Dutra²³ o princípio da capacidade contributiva aponta para o Estado a partir de quando a tributação é possível e até quando ela pode ser realizada.

Ademais, é preciso considerar o fato de que a CRFB/88 estabeleceu dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil no artigo 3º, inciso II, o de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Sobre o tema merece registro trechos do voto do Min. Marco Aurélio de Mello, no julgamento do mandado de injunção 7300/DF, proposto pela Defensoria Pública da União que postula a implementação, em favor de um homem que diz receber R\$ 91 mensais por meio do Bolsa Família, do programa de Renda Básica da Cidadania, instituído pela Lei nº 10.835/2004. Sustenta a parte autora que a renda básica deve suprir despesas básicas como saúde, educação e alimentação. Conforme registro do Min. Marco Aurélio:

A cidadania não se limita ao direito de votar e ser votado. Deve ser interpretada em conjunto com os valores e direitos encerrados na Constituição Federal. Dignidade, liberdade e igualdade são alguns deles, levando Ulisses Guimarães a denominá-la cidadã.

Quem é espoliado no mínimo existencial, indispensável ao engajamento político e à fruição dos direitos fundamentais à vida, à segurança, ao bem estar e à própria dignidade, vive em condições subumanas, sendo privado do status de cidadão.

De acordo com Micaela Dutra:

A definição de quem não pode contribuir foi fixada por meio da expressão mínimo existencial, isento ou vital, pois se concebeu que toda pessoa, ao auferir recursos, deve destiná-los inicialmente para suprir suas necessidades básicas, consideradas essas as essenciais para a sua manutenção com vida digna, após o que, havendo sobra de recursos, esses poderiam ser destinados à tributação.

Surge, então, a concepção de mínimo existencial diretamente ligado à noção de dignidade da pessoa humana, por isso entende-se ser esse o limite inferior à capacidade contributiva, que só existe a partir dele, o qual, se for desrespeitado, implica em inconstitucionalidade da norma de tributação ou até da tributação em determinado caso concreto²⁴.

²³ Dutra, Micaela Dominguez. *Deduções fundamentais – uma análise sob o enfoque da capacidade contributiva: situação da tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Editora Dialética. Pg. 115.

²⁴ *Ibid.* Pg. 116.

Tendo em vista que dignidade compreende o atendimento de necessidades básicas, tais como alimento, saúde, educação, moradia, vestimenta, o cidadão que vive no limite do mínimo existencial ou mesmo abaixo dele, não pode ser identificado como detentor de capacidade contributiva capaz de suportar encargo de natureza tributária, vez que enxergá-lo como contribuinte, ainda que de fato o seja, importa em afronta e inobservância do princípio constitucional em exame.

Por outro lado, ainda que se sustente que, ante a seletividade, os produtos integrantes da cesta básica contam com alíquotas diferenciadas, não se pode desconsiderar que os referidos produtos, como feijão, arroz, óleo, dentre outros integrantes da lista, serão adquiridos pelo cidadão que recebe o auxílio de R\$ 91,00, a título de bolsa família, por vezes como única receita, como registrado no julgado acima referido; e que os mesmos produtos serão igualmente adquiridos pelo cidadão que possui receita mensal de R\$ 10mil, sendo que ambos suportarão o mesmo valor a título de tributo incidente sobre os referidos bens de consumo.

Segundo os parâmetros adotados pelo Brasil para identificação da população em situação de pobreza e extrema pobreza, que são iguais aos utilizados pelo Banco Mundial, em valores de 2020, considera-se pobre no Brasil aquele indivíduo que vive com menos de R\$ 457 ao mês. A extrema pobreza, por sua vez, está situada abaixo do valor de R\$ 154 mensais. Em 2018 registrou-se o maior número de brasileiros vivendo abaixo da linha da pobreza em um período de 7 anos: 13,5 milhões de pessoas ou 6,5% da população brasileira. Em 2019 esse percentual aumentou: 6,7% da população vivia com menos de US\$ 1,90 ao dia, correspondendo a 13,8 milhões de pessoas.²⁵

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, vigorou até 31/12/2018 isenção do ICMS para produtos da cesta básica. A referida isenção aplicava-se às saídas internas de produtos da cesta básica promovidas por varejistas diretamente ao consumidor final, tendo sido extinta por força do Decreto 46.523, de 11.12.2018 que atendeu às determinações da LC 160, de 7/08/2017, e do Convênio ICMS 190, de 15/12/2017, que regularam no âmbito nacional os benefícios fiscais instituídos por legislação estadual ou distrital, em desacordo com o estabelecido na Constituição Federal, que determina a adoção de convênios ICMS para disciplinar os benefícios fiscais.

²⁵ *Pobreza no Brasil*. Disponível em: <<https://brasilecola.uol.com.br/geografia/pobreza-no-brasil.htm>>. Acesso em: 07 mar. 2021.

Em razão do convênio ICMS 128/94, de 20 de outubro de 1994,²⁶ as unidades federadas foram autorizadas a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

Todavia, como registrado pelo IPEA em exame sobre a desoneração do ICMS da cesta básica:

Outra questão refere-se às alíquotas praticadas. Como a Constituição Federal estipula que as alíquotas internas do ICMS não podem ser inferiores à interestadual, salvo decisão unânime dos estados (artigo 155, VI), a alíquota para os produtos da cesta básica não pode ser inferior à menor alíquota interestadual (7%). Alguns estados, em especial os mais pobres, usam a alíquota de 12%, que corresponde à maior alíquota interestadual praticada no país. Ambas as alíquotas são ainda muito elevadas, sendo que os estados mais pobres tributam mais os alimentos consumidos pela sua população, configurando uma situação de flagrante injustiça²⁷.

Registre-se que tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar 279/20, com fins de redução a zero das alíquotas de ICMS, IPI e PIS e COFINS incidentes sobre produtos alimentares que compõem a cesta básica nacional. E, segundo notícia veiculada na página da Câmara dos Deputados na rede mundial de computadores: “Segundo a Associação Brasileira da Indústria de Alimentos, a carga tributária que incide nesse segmento da economia, incluindo os itens da cesta básica, é de cerca de 23%, quando a média internacional é de 7%.”

Aduza-se que, a incursão acima quanto a tributação da cesta básica tem a finalidade de exemplificar a questão abordada da inobservância do princípio da capacidade contributiva em relação aos cidadãos que vivem sob o mínimo existencial ou abaixo dele. Isso porque, as necessidades básicas, que conferem condição de vida digna à pessoa humana, não se restringem aos alimentos da cesta básica. E, neste viés, se identificará o mesmo fenômeno na tributação de vestuário, educação, saúde, e demais produtos e serviços necessários tanto ao cidadão que vive no limite da miséria, como àquele mais abastado. Sendo que para todos, no entanto, será aplicada a mesma e indistinta alíquota.

Acerca do mínimo existencial, em referência a doutrina germânica, Ricardo Lobo Torres²⁸ afirma que “o mínimo existencial, como condição de liberdade, postula, além da proteção contra a incidência de tributos, prestações positivas de natureza assistencial.”

²⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 de mai. 2020

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica. § 1º Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do artigo 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.

²⁷ *Desoneração do ICMS da cesta básica*. Disponível em:

<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2222/1/td_0467.pdf>. Acesso em 04 de março de 2021, p. 24.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume V 3. ed. Renovar,

Regina Helena Costa, em artigo intitulado tributação e justiça social, afirma que:

No Brasil, historicamente, a tributação concentra-se no consumo de bens e serviços – a chamada tributação indireta – e não no patrimônio e na renda – a tributação direta – como ocorre nos países mais desenvolvidos. A demonstrá-lo os estudos desenvolvidos pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, que apontam, há décadas, que cerca de 2/3 da nossa carga tributária recaem sobre o consumo e apenas 1/3 sobre renda e patrimônio.

Como a tributação sobre o consumo não considera a capacidade contributiva de quem adquire os bens e serviços, ela acarreta a regressividade do sistema tributário, impondo maior carga tributária justamente àqueles que têm menor capacidade contributiva, com grave dano social²⁹.

Daí o entendimento ora esposado, no sentido de que o princípio da capacidade contributiva não resta observado quanto aos mais necessitados ou em relação aos que vivem em condição de miserabilidade, vez que quanto a estes não se verifica qualquer exteriorização de riqueza; ao contrário, expõem a ausência do mínimo necessário ao atendimento de uma existência digna, a par de suportarem a mesma carga tributária de ICMS quanto aos bens de consumo e serviços em geral. Tal situação onera de forma mais acentuada os menos favorecidos, por vezes totalmente desprovidos de capacidade contributiva, contribuindo para o agravamento da condição de miséria e pobreza.

CONCLUSÃO

No presente trabalho buscou-se examinar o princípio constitucional da capacidade contributiva aplicada ao ICMS, propondo-se a reflexão sobre a sua eficácia em um sistema de justiça fiscal, de modo que o referido princípio, em diálogo com os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana, possa contribuir para dar cumprimento a tal preceito, caminhando ao alcance do objetivo de erradicação da pobreza, insculpido no artigo 3º, inciso II, da CRFB/88.

Ao longo da pesquisa depurou-se o princípio da capacidade constitutiva, buscando compreender os seus contornos e alcance, indicando-se seu surgimento no sistema constitucional brasileiro e procedendo-se a breve registro histórico de sua contemplação ao longo das constituições, com vistas a melhor compreensão da finalidade do instituto em estudo, entendendo-se que introduziu um preceito orientador do Direito Tributário. Nesse cenário,

SP, 2008, p. 384

²⁹ *Tributação e Justiça Social*. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2020/08/21/tributacao-e-justica-social/>>. Acesso em 09 mar. 2021

restou demonstrado que o princípio em questão tem como pano de fundo realizar o princípio da igualdade, em matéria fiscal. O que pode ser alcançado através da necessária diferenciação entre os cidadãos brasileiros, traçando-se, assim, um paralelo entre a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva à luz da realidade brasileira, - na qual a desigualdade é estampada no número de pessoas que vive sob condição do mínimo existencial - como corolário à consecução de um estado mais justo.

Examinou-se a forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos, à luz do entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre a matéria.

Tratou-se do ICMS, apresentando-se sua feição constitucional e infraconstitucional. Assim como, buscou-se compreender os elementos informadores do imposto, atentando-se para a conceituação do seu núcleo de formação, que repousa na palavra mercadoria, em consonância com a doutrina e a interpretação jurisprudencial.

Na esteira do exame do imposto, e ao mencionar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária correspondente, destacou-se a figura do contribuinte de fato como aquele que ao final da cadeia de consumo suportará o ônus econômico da tributação.

A pesquisa propôs a reflexão no sentido de que o princípio da seletividade, aplicado ao ICMS, por si só, não logra realizar com efetividade o princípio da capacidade contributiva, indagando que riqueza pode ser captada, para fins de aferição da capacidade contributiva, dentre os cidadãos que vivem sob a condição social do mínimo existencial ou abaixo dele.

O estudo trouxe valores apresentados pelo Banco Mundial, informando as faixas de pobreza e extrema pobreza, indicando o número de brasileiros em tais condições nos anos de 2018 e 2019.

Buscou-se, também, demonstrar que a diferenciação de alíquotas adotadas para os produtos integrantes da cesta básica, com aplicação do princípio da seletividade, não concede eficácia ao princípio da capacidade contributiva, vez que ensejará o mesmo valor de tributo a ser suportado por diferentes camadas da sociedade, resultando, ao fim e ao cabo, na não observância do princípio constitucional em estudo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 mai. 2020.

BRASIL. *Código tributário nacional. Lei nº 5172/66*. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 22 mai. 2020.

BRASIL. Governo do Estado do Rio de Janeiro. *Lei nº 3188*, de 22 de fevereiro de 1999. Disponível em:
<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?_afLoop=33952954723577022&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC333204&_adf.ctrl-state=48ppc76ux_86>. Acesso em: 04 mar. 2021

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

Cesta Básica. Tributação. Disponível em:
<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?_afLoop=33952257955404393&datasource=UCMServer%23dDocName%3A137290&_adf.ctrl-state=48ppc76ux_9>. Acesso em: 04 mar. 2021.

Convênio ICMS 198/94. Disponível em:
<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/CV128_94>. Acesso em: 07 mar. 2021.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

Desoneração do ICMS da cesta básica. Disponível em:
<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2222/1/td_0467.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2021.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Deduções fundamentais - uma análise sob o enfoque da capacidade contributiva : situação da tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Belo Horizonte. Editora Dialética, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo. Saraiva, 2020.

Pobreza no Brasil. Disponível em:
<<https://brasilecola.uol.com.br/geografia/pobreza-no-brasil.htm>>. Acesso em: 07 mar. 2021.

Projeto zera tributos incidentes sobre itens da cesta básica. Disponível em:
<<https://www.camara.leg.br/noticias/722887-projeto-zera-tributos-incidentes-sobre-itens-da-cesta-basica/>>. Acesso em: 04 mar. 2021.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3.ed. Ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos circulatórios*. Volume 03. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

_____. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume V 3. ed. Renovar, SP, 2008,