



UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO – UFMA
CENTRO DE CIÊNCIAS DE IMPERATRIZ – CCIM
CURSO DE DIREITO

GILBERTO VIEIRA DE SOUSA

**A NATUREZA SELETIVA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
E SERVIÇOS (ICMS): os malefícios da não progressividade do ICMS.**

Imperatriz-MA, 2024

GILBERTO VIEIRA DE SOUSA

**A NATUREZA SELETIVA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
E SERVIÇOS (ICMS): os malefícios da não progressividade do ICMS.**

Monografia apresentada como requisito para a
conclusão do curso de Bacharelado em Direito da
Universidade Federal do Maranhão.

Orientadora: Prof. Dr. Denisson Gonçalves Chaves.

Imperatriz-MA, 2024

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Diretoria Integrada de Bibliotecas/UFMA

Sousa, Gilberto Vieira de.

A Natureza Seletiva do Imposto Sobre Circulação de
Mercadorias e Serviços icms : Os Malefícios da Não
Progressividade do Icms / Gilberto Vieira de Sousa. -
2024.

49 p.

Orientador(a): Denisson Gonçalves Chaves.

Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão,
Imperatriz-ma, 2024.

1. Icms. 2. Capacidade Contributiva. 3. Desigualdade
Social. 4. Equidade. 5. . I. Chaves, Denisson
Gonçalves. II. Título.

GILBERTO VIEIRA DE SOUSA

**A NATUREZA SELETIVA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
E SERVIÇOS (ICMS): os malefícios da não progressividade do ICMS.**

Monografia apresentada como requisito para a
conclusão do curso de Bacharelado em Direito da
Universidade Federal do Maranhão.

Orientadora: Prof. Dr. Denisson Gonçalves Chaves

Aprovado(a) em: ____/____/____, às ____:____ horas.

Nota: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Denisson Gonçalves Chaves
(Orientador)

Prof. Dr^a. Ellen Patrícia Braga Pantoja

Prof.^a

Prof. Dr. Thiago Vale Pestana

Prof.

Aos que acreditaram e acreditam, que apoiam, que encorajam. Aos que não tiveram o privilégio do conhecimento acadêmico.

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro, pela graça concedida diariamente. Agradeço ao orientador Prof.^a Dr. Denisson Gonçalves Chaves – excelente profissional, pela paciência, pelos ensinamentos e pela disponibilidade de aceitar este desafio. Agradeço também à minha família e aos amigos.

À minha companheira Jeane Alves de Sousa, e minhas filhas Júlia Alves de Sousa e Juliana Alves de Sousa, por serem uma benção de Deus na minha vida.

Ao Davi Antonio Cardoso, o melhor amigo que alguém pode ter em toda a vida, maior incentivador para que eu seguisse esta caminhada acadêmica.

Agradeço também pelo privilégio e pela oportunidade de frequentar uma Universidade Federal, o quão bom seria se esta oportunidade de ensino fosse alcançada por mais pessoas neste País, em um curso bastante almejado e, de certa forma, afamado pela sociedade, o qual, em outros tempos, era restrito a uma pequena parcela da população, da qual eu não fazia parte.

*“Tu te tornas eternamente responsável
por aquilo que cativas”.*

*“Só se enxerga bem com o coração. O
essencial é invisível para os olhos”.*

(Antoine de Saint-Exupéry)

RESUMO

A tributação é fundamental em todos os países, no Brasil não é diferente, a Constituição Federal distribui competência para os Estados instituírem o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto de maior arrecadação dos Estados, apesar da sua volumosa arrecadação, o ICMS contribui para o aumento das desigualdades sociais. Desse modo, o presente estudo teve como objetivo analisar de forma crítica a situação inerente ao ICMS. A pesquisa foi realizada por meio de levantamento bibliográfico e documental utilizando o método hipotético-dedutivo. Nesse sentido, verificou-se que os Estados, contrariando diversos princípios, falham em promover de modo eficiente os objetivos constitucionais da República, pois os estados não observam a capacidade financeira do contribuinte. Ademais, a não progressividade do ICMS beneficia quem tem mais renda, pois este paga as mesmas alíquotas de quem tem menos recursos financeiros, aumentando assim as desigualdades sociais. Por fim, esta pesquisa traz duas sugestões que se implementadas ajudarão a estabelecer Justiça Fiscal, a primeira é a adoção de uma alíquota ajustável a renda do contribuinte, e a outra, a criação de um sistema de restituição (cashback), assim observarão a capacidade contributiva de cada contribuinte, visto que ao alterar o parâmetro de regressividade para progressividade, quem tem uma capacidade contributiva maior será onerado com alíquotas maiores, como é feito no Imposto de Renda.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Capacidade Contributiva. Desigualdade Social. Equidade.

ABSTRACT

Taxation is fundamental in all countries, and in Brazil it is no different. The Federal Constitution allocates competence to the states to institute the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS), which is the tax that the states collect most. The aim of this study was therefore to critically analyze the situation inherent in the ICMS. The research was carried out by means of a bibliographical and documentary survey using the hypothetical-deductive method. In this sense, it was found that the states, contrary to various principles, fail to efficiently promote the constitutional objectives of the Republic, as they do not observe the financial capacity of the taxpayer. Furthermore, the non-progressivity of the ICMS benefits those with higher incomes, as they pay the same rates as those with fewer financial resources, thus increasing social inequalities. Finally, this research makes two suggestions which, if implemented, will help to establish Tax Justice: the first is the adoption of a rate adjustable to the taxpayer's income, and the other, the creation of a refund system (cashback), thus observing each taxpayer's ability to pay, since by changing the parameter from regressive to progressive, those with a greater ability to pay will be burdened with higher rates, as is done in Income Tax.

KEYWORDS: ICMS. Contributory Capacity. Social inequality. Equity.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Receita Tributária de ICMS do Maranhão e São Paulo em 2023.....	29
Tabela 2 - Receita Tributária de ICMS de todos os Estados e São Paulo em 2023.....	30
Tabela 3 - Distribuição da Carga Tributária Bruta por setor econômico.....	36
Tabela 4 - Distribuição da Carga Tributária por renda (salários mínimos)	38

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
Art.	Artigo
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a propriedade territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IRPF	Imposto de renda da pessoa física
ISSQN	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
IUC	Imposto único sobre combustíveis e lubrificantes
IVC	Imposto sobre vendas e consignações
IVM	Imposto sobre vendas mercantis
LC	Lei Complementar
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
2. ASPECTOS CONCEITUAIS EM DIREITO TRIBUTÁRIO	15
2.1 IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS	15
2.2 FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE	16
2.3 PROGRESSIVIDADE E REGRESSIVIDADE	17
3. PRINCÍPIOS ORIENTADORES: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE	20
3.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	20
3.2 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	23
4. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE E DE COMUNICAÇÃO - ICMS	26
4.1 CONTEXTO HISTÓRICO E EVOLUÇÃO	26
4.2 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	29
4.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	31
4.3.1 Critério Material (fato gerador)	32
4.3.2 Critério Temporal	33
4.3.3 Critério Espacial	33
4.3.4 Critério Pessoal	34
4.3.5 Critério Quantitativo	35
5. ANÁLISE CRÍTICA DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS COMO INSTRUMENTO PARA ATINGIR A JUSTIÇA FISCAL	36
5.1 PROPOSTAS PARA MINORAR A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA GRAVOSA SOBRE OS MAIS POBRES	41
5.1.1 Alíquota Ajustável a Renda do Contribuinte.....	41
5.1.2 Criação de um Sistema de Restituição (Cashback).....	42
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
7. REFERÊNCIAS	48

1. INTRODUÇÃO

A Tributação é um fenômeno Constitucional e absolutamente necessário em qualquer país, é através dela que o Estado consegue suprir os direitos básicos de toda a sociedade. A Constituição Federal Brasileira tem capítulo próprio para tratar sobre o tema, em que ela dá competências e estabelece limites sobre o poder de tributar dos entes federativos, leia-se União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo, seja pela quantidade de entes federativos, seja pela quantidade de normas tributárias brasileiras, os tributos possuem não somente um ideal arrecadatório, mas também em questões de regulação da economia, incentivos e etc.

Segundo Geraldo Ataliba, o legislador deve se ater ao conceito de tributo já presente na Constituição. Para o escritor: “o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alarga-lo, reduzi-lo ou mesmo modifica-lo” (2009. p. 33.).

A carga tributária brasileira se funda quanto ao impacto financeiro em impostos diretos e indiretos, que funcionam em cadeias, desta forma, basicamente são dois atores envolvidos, o Contribuinte de Direito e o de Fato. O Contribuinte de direito faz o pagamento do imposto que já é embutido no preço do produto ou serviço, que na próxima etapa da cadeia é repassada ao Contribuinte de Fato, que é o consumidor final do produto ou serviço.

No ano de 2023, apesar de uma queda real (descontada a inflação) de 0,12% na arrecadação comparado ao ano de 2022, arrecadação de impostos e contribuições federais fechou 2023 em R\$ 2,318 trilhões. O resultado representa quando o recolhimento total de tributos bateu recorde e somou R\$ 2,218 trilhões, em valores nominais. Com isso, o resultado de 2023 foi o segundo melhor da série histórica em termos reais, justamente atrás do desempenho de 2022. A série histórica da Receita Federal começa em 1995.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), no ano de 2023, o trabalhador brasileiro precisou trabalhar 147 dias para pagar impostos, o que torna o Brasil um dos países que as pessoas mais trabalham somente para pagar impostos, comparando aos países desenvolvidos, como Canadá, Dinamarca, etc.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) foi criado em 1966 pela Lei Complementar nº 24, durante o regime militar brasileiro. Substituiu o imposto de vendas e consignações (IVC) e o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes (IUC), buscando modernizar e uniformizar a tributação sobre a circulação de mercadorias e serviços.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é imposto estadual, que recebeu sua competência pela Constituição Federal de 1988 (CF), no Art. 155, II, §2, nos ensina que ele será plurifásico ou multifásico, incidindo várias vezes sobre o mesmo produto/serviço, será não cumulativo, existe um sistema de compensação para mitigar o efeito cascata, será seletivo, podendo variar de acordo com a relevância social do produto ou serviço, e será não progressivo, pois é cobrado de maneira uniforme, não observando a capacidade financeira de cada pessoa.

Nesse contexto, será plurifásico, porque ele incide em todas as partes da cadeia, desde a prestação de serviço, a fabricação do produto até a chegada ao consumidor final. Será não cumulativo, aja visto que a parte do imposto paga em uma parte da cadeia, é compensado na próxima sequência, até o encerramento da tributação quando chega ao consumidor final. É seletivo, pois, produtos e/ou serviços podem ser tributados de maneira diferente, com alíquotas maiores ou menores e será regressivo, uma vez que é tributado com alíquotas fixas, não importando assim a progressividade tal como outros impostos.

A arrecadação do ICMS somada de todos os estados no ano de 1998 foi de pouco mais de 60 bilhões de reais, já no ano de 2023, os dados consolidados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), a arrecadação de ICMS pelos estados brasileiros chegou a marca de 699 bilhões de reais, nota-se portanto, que são volumes expressivos, consolidando assim a relevância do imposto, contribuindo substancialmente para os cofres dos estados, arrecadação importante para financiar o custo financeiro dos Estados.

Ademais, o ICMS é o imposto que traz a maior fonte de renda financeira dos Estados e Distrito Federal, e, por não observar a progressividade existente em outros impostos brasileiros, acaba se tornando um imposto que contribui para aumentar a desigualdade social no país, visto que, as alíquotas são uniformes para todos os contribuintes, independentemente da renda do sujeito passivo.

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

A metodologia que se desenvolveu neste trabalho foi a hipotético-dedutivo, por meio de uma abordagem qualitativa com objetivos descritivos e exploratórios. A pesquisa teve como base a revisão bibliográfica, fornecendo informações relevantes sobre o tema, com foco

na definição de conceitos e revisão de teorias ou análises metodológicas. Os procedimentos metodológicos incluíram a leitura de textos, livros, artigos, entre outros recursos.

A princípio foi empreendida a leitura de livros e artigos. Os critérios de inclusão, estabelecidos anteriormente, foram produtos científicos que abordaram o tema principal da pesquisa, artigos originais publicados em língua portuguesa e divulgados em banco de dados de livros, periódicos eletrônicos, leis, etc.

A seguir um breve resumo por capítulo de tudo que será mostrado neste trabalho.

No primeiro capítulo, passar-se-á uma introdução sobre o ICMS, incluindo seu conceito, importância, princípios orientadores, características e peculiaridades. Isso ajudou a entender a relevância desse imposto para os estados e o Distrito Federal, bem como a magnitude da arrecadação de receitas que financiam os serviços públicos.

O segundo capítulo abordará os aspectos conceituais do Direito Tributário, enfatizando as particularidades e características da tributação direta e indireta, assim como o sistema progressivo e regressivo de tributação.

No terceiro capítulo, serão discutidos os princípios da seletividade e capacidade contributiva, destacando a tributação diferenciada de bens essenciais e supérfluos, e a importância de considerar a capacidade financeira dos contribuintes ao instituir impostos.

O quarto capítulo refere-se ao contexto histórico e a evolução do ICMS, bem como a competência para legislar e arrecadar esse imposto de acordo com a Constituição Federal.

O quinto capítulo finaliza com a discussão da problemática do estudo sobre a extrafiscalidade do ICMS e propôs soluções para corrigir a regressividade do imposto e alcançar a justiça fiscal.

2. ASPECTOS CONCEITUAIS EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Em primeiro lugar, cumpre destacar sobre alguns aspectos conceituais em matéria de direito tributário que são pertinentes à análise proposta neste trabalho. Portanto, este capítulo não tem por intuito realizar um estudo profundo acerca dos tópicos abaixo, e sim criar um embasamento teórico para discussão da proposta de intervenção sobre o problema apresentado nos capítulos finais.

2.1 IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

A classificação de impostos diretos e indiretos, diz respeito sobre a possibilidade de o ônus tributário ser repassado a terceiros.

Impostos diretos são os tributos que não permitem que o ônus tributário seja repassado a terceiros, logo, só existe um contribuinte de fato, este que assume a obrigação de pagar.

Um exemplo que se pode citar como Imposto Direto é o Imposto de renda Pessoa Física (IRPF) e Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), estes impostos não permitem que o ônus tributário seja repassado a um terceiro, haja visto que a tributação não incide em cadeia, incidindo somente uma única vez.

Já os Impostos Indiretos, ao contrário dos diretos, são impostos que incidem em cada parte da cadeia, são não cumulativos, ou seja, a cada parte da cadeia ocorre uma tributação em que o ônus vai sendo repassado a outra parte da cadeia, compensando-se o que foi cobrado na etapa anterior.

O imposto mais conhecido por esta sistemática é justamente o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), que é um imposto sobre o consumo que quem suporta o ônus econômico tributário é o consumidor final, desde a indústria o imposto vai sendo recolhido, mas a finalização da tributação ocorre quando o produto ou serviço chega ao consumidor final.

A diferença entre os dois institutos é basicamente que no Direto quanto maior a renda do contribuinte maior será o valor de ser pago a título de imposto, já nos indiretos, ocorre uma violação ao princípio da isonomia, já que não leva em conta a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, onerando todos da mesma forma e quantidade, pois incidem sobre o consumo e não sobre a renda do contribuinte.

2.2 FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

No Direito Tributário, os conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade se erguem como pilares fundamentais para a compreensão das funções e objetivos dos tributos. Mais do que meras definições, esses termos representam diferentes perspectivas sobre o papel dos tributos na sociedade, abrindo portas para análises críticas e reflexões aprofundadas sobre o sistema tributário brasileiro.

A fiscalidade, como o próprio nome sugere, reside na função primordial dos tributos: a arrecadação de receita para o Estado. Através da fiscalidade, o governo obtém os recursos necessários para financiar suas atividades essenciais, desde a construção de infraestrutura até a prestação de serviços públicos como educação, saúde e segurança.

A fiscalidade se mostra de grande importância no Estado moderno, pois é responsável pelo financiamento das políticas públicas que garantem o bem-estar social e o desenvolvimento do país. Sem a arrecadação de tributos, seria inviável a concretização de diversos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, como o direito à educação, à saúde, à moradia e à segurança pública.

Embora a arrecadação de receita seja a função primordial dos tributos, a extrafiscalidade se revela um universo mais amplo de objetivos que os tributos podem perseguir. Através da extrafiscalidade, o Estado se utiliza dos tributos como instrumentos para alcançar fins específicos, indo além da mera obtenção de recursos.

Um dos exemplos mais emblemáticos da extrafiscalidade reside na intervenção na economia. Através da modulação das alíquotas tributárias, o Estado pode estimular ou desestimular determinados setores da economia, direcionando investimentos e promovendo o desenvolvimento de áreas estratégicas.

O fator mais importante que se deve observar é que a extrafiscalidade também se manifesta na busca por justiça social e igualdade. Tributos como o Imposto sobre Herança e Doações, por exemplo, visam reduzir a concentração de renda e promover uma distribuição mais justa da riqueza.

A relação entre fiscalidade e extrafiscalidade não é estática, mas sim dinâmica e complementar. Em alguns casos, a função fiscal prevalece, enquanto em outros, a extrafiscalidade assume protagonismo. Essa dualidade reflete a complexa natureza dos tributos e a multiplicidade de objetivos que eles podem perseguir.

Alguns dos tributos extrafiscais podemos citar a título de exemplo o IOF (imposto sobre operações financeiras), IPI (imposto sobre produtos industrializados) e ICMS (em razão

da seletividade das alíquotas) e CIDE-Combustíveis (contribuição de intervenção no domínio econômico). Da mesma forma, segundo Leandro Paulsen (2020, p. 39).

Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador, que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas.

Portanto, em que pese não haver no ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente na Constituição, o conceito de extrafiscalidade tributária, é plenamente estudado e entendido pelos Tribunais Superiores à utilização desta ferramenta implícita na ordem tributária constitucional. Ademais, um tributo não terá, via regra, única finalidade extrafiscal, possuindo as duas características simultaneamente. O que pode ocorrer dependendo do tributo a predominância de uma característica em detrimento da outra.

2.3 PROGRESSIVIDADE E REGRESSIVIDADE

No universo da tributação, há ainda dois conceitos bem difundidos que são progressividade e regressividade que se erguem como pilares basilares para a compreensão da justiça fiscal e da distribuição da carga tributária entre os contribuintes. Mais do que meras definições técnicas, esses princípios representam diferentes filosofias sobre a tributação, abrindo portas para análises críticas e reflexões aprofundadas sobre o sistema tributário brasileiro.

A progressividade tributária se caracteriza pela relação direta entre a base de cálculo do tributo e a alíquota aplicada. Em outras palavras, quanto maior a renda ou patrimônio do contribuinte, maior a alíquota que ele incide, o que significa que ele contribui proporcionalmente mais com tributos para o Estado.

O princípio da progressividade encontra fundamento na justiça social. Ao tributar mais intensamente aqueles que detêm maior capacidade contributiva, busca-se reduzir as desigualdades sociais e promover uma distribuição mais justa da riqueza. A progressividade atua como um instrumento de redistribuição de renda, transferindo recursos dos mais ricos para o financiamento de políticas públicas que beneficiam toda a sociedade, como educação, saúde e infraestrutura.

Exemplos de Impostos Progressivos são o Imposto de Renda em que as alíquotas do IRPF variam de acordo com a faixa de renda do contribuinte, sendo mais alta para aqueles que possuem rendas mais elevadas. Outro Imposto é o que incide sobre Herança e Doações:

Esse imposto incide sobre a transmissão de bens por herança ou doação, com alíquotas progressivas que visam tributar mais intensamente grandes transferências de riqueza.

No que diz respeito a Regressividade, ela existe em contraposição à progressividade, a regressividade tributária se caracteriza pela relação inversa entre a base de cálculo do tributo e a alíquota aplicada. Ou seja, quanto maior a renda ou patrimônio do contribuinte, menor a alíquota que ele incide, o que significa que ele contribui proporcionalmente menos para o Estado.

O fundamento da Regressividade é impactar os que tem menos renda, a regressividade gera desigualdades sociais, pois onera proporcionalmente mais os contribuintes de menor renda ou patrimônio, intensificando as disparidades socioeconômicas.

Como Exemplos de Impostos Regressivos temos o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), incide sobre a maioria dos produtos industrializados, independentemente da renda ou patrimônio do consumidor. Isso significa que os mais pobres, que destinam uma parcela maior de sua renda ao consumo, acabam pagando proporcionalmente mais imposto.

Temos também o imposto que afeta praticamente todos as pessoas que moram ou estão de passagem pelo Brasil, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre o consumo, geralmente com alíquotas fixas, impactando desproporcionalmente os mais pobres.

Existe uma dicotomia entre progressividade e regressividade tributária, alimenta um debate acalorado entre economistas, juristas e políticos. Encontrar o ponto ideal de equilíbrio entre esses princípios é um desafio constante, pois exige a ponderação de diversos fatores, como justiça social, eficiência econômica e arrecadação de receita.

Seguindo os ensinamentos do Professor Eduardo Sabbag (2024, p. 220):

A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “riqueza presumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.

Aprofundar o conhecimento sobre esses princípios é fundamental para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro, tornando-o mais justo, eficiente e eficaz na promoção do desenvolvimento social e econômico do país.

O imposto mais conhecido como progressivo é o IRPF que possui alíquotas da faixa

isenta, passando por alíquotas de 7,5%, 15%, 22%, à alíquota de 27,5%, sendo esta última a alíquota “única” para base de cálculo acima de R\$ 4.664,68. Ademais a progressividade também alcança outros impostos tais como o ITR (imposto sobre a propriedade territorial rural) e o IPTU. Impostos progressivos estão diretamente relacionados ao conceito de impostos diretos, ou seja, recaem diretamente sobre o contribuinte final.

Como exemplo de imposto regressivo citamos o caso do ICMS, por exemplo: Dois indivíduos, Carlos, que possui renda mensal de R\$ 1.412,00 e José, cuja renda mensal é de R\$ 5.648,00, decidem fazer as compras do mês para suas casas, cada um, gasta um total de R\$ 600,00.

Supondo que o valor pago a título de imposto na compra seja R\$ 132,00 (22% do valor da compra), é possível notar que o valor do imposto – R\$ 132,00 – corresponde a 9,34% da renda de Carlos e a 2,33% da renda de José, ou seja, quanto maior for a renda do consumidor, menos gravosa será a incidência do imposto sobre sua renda.

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

3. PRINCÍPIOS ORIENTADORES: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE

Os princípios são como regras que nos ajudam a compreender e aplicar as leis em uma determinada área do direito. Eles são os alicerces que constituem a base desse ramo do direito. No Direito Tributário, os princípios são normas constitucionalmente previstas que visam limitar o poder de tributar, regular a competência tributária e proteger os direitos dos contribuintes, em clara oposição ao poder coercivo do Estado para interferir no patrimônio do contribuinte, pelo que devem ser respeitados pelos todos os entes federativos: União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, bem como pelos seus órgãos e agências.

Este capítulo abordará dois princípios importantes para o desenvolvimento do tema discutido neste trabalho: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade.

3.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva estabelece que a obrigação tributária deve ser proporcional à capacidade econômica do contribuinte. Em outras palavras, quem possui maior renda ou patrimônio deve contribuir mais para o Estado, enquanto aqueles com menor capacidade contributiva deve ser poupada de um ônus fiscal excessivo.

Este princípio baseia-se em alguns princípios citados a seguir:

Justiça Social: A capacidade contributiva busca promover a justiça social, reduzindo as desigualdades e garantindo que todos contribuam para o financiamento do Estado de acordo com suas possibilidades.

Igualdade Tributária: O princípio visa assegurar a igualdade entre os contribuintes, evitando que aqueles com menor capacidade econômica sejam onerados de forma desproporcional.

Eficiência Econômica: A tributação baseada na capacidade contributiva pode incentivar o crescimento econômico, pois não desestimula excessivamente a iniciativa privada.

Na Idade Moderna é possível encontrar menções à locução “capacidade contributiva” havendo referência ao princípio também na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. No mesmo século Adam Smith (2017, p. 674) já preceituava que:

É, portanto, razoável que sejam custeadas pela contribuição geral de toda a sociedade, todos os diversos membros contribuindo, tanto quanto possível, em proporção a suas respectivas capacidades.

Não obstante, a Constituição Cidadã de 1988 consagrou o instituto, não tendo sido excluído até a presente data.

Previsto no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade contributiva é um dos corolários do Direito Tributário contemporâneo e também relevante instrumento de aplicação de um dos princípios basilares da democracia, o princípio da isonomia (art. 5º, caput, da CRFB). Vejamos o teor do art. 145, § 1º da CRFB22:

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

(...)

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

Seguindo a doutrina de Leandro Paulsen sobre o que é a capacidade contributiva, vemos a contribuição dele assim, (2020, p. 99).

A capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente da Constituição.

O mínimo existencial deve corresponder à menor parcela necessária para uma existência digna e livre, tendo em conta a situação familiar do indivíduo. É brilhante a comparação do jurista Luciano Amaro, que leciona que 'o princípio da capacidade contributiva se inspira na ordem natural das coisas: onde não há riqueza, é inútil instituir impostos, da mesma forma que em terra firme não há ponto cavar um poço em busca de água. Por outro lado, a livre iniciativa e a produção de riqueza devem ser incentivadas, para que a garantia não possa afetar todos os bens do contribuinte, funcionando como confisco, mas apenas na medida suficiente para cobrir o pagamento do imposto.

Além disso, a capacidade contributiva é uma questão de justiça. Quem tem mais dinheiro deve contribuir mais com impostos, e é disso que se trata a Justiça Fiscal.

Os impostos são como as ferramentas que o governo utiliza para fazer o seu trabalho e ajudar todas as pessoas no país. Quando se trata de “justiça”, a melhor forma de a compreender

é que esta visa dar a todos o que merecem, e isto só pode ser alcançado tratando todos de forma igual e criando uma sociedade justa. Pagar impostos é uma forma de tornar as coisas justas, pois é nossa responsabilidade contribuir e ajudar todos a terem uma vida melhor. O texto constitucional menciona apenas tributos, mas o STF (Supremo Tribunal Federal) já tem entendimento consolidado no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica também a outros tipos de tributos.

Um ponto importante a se falar é que capacidade contributiva e capacidade econômica são conceitos frequentemente utilizados, mas nem sempre compreendidos em suas nuances. Embora apresentem certa interconexão, é crucial entender suas distinções para uma análise precisa do sistema tributário.

A capacidade contributiva, consagrada no art. 145, § 1º da Constituição Federal Brasileira, representa a aptidão do contribuinte para suportar o ônus fiscal. Em outras palavras, é a força econômica que o indivíduo possui para contribuir para o Estado, considerando sua renda, patrimônio e demais elementos que revelem sua capacidade de pagamento.

Já a capacidade econômica, por sua vez, se refere à riqueza efetivamente detida pelo indivíduo, abrangendo seus bens, direitos e valores. Em outras palavras, representa a manifestação concreta da força econômica do contribuinte.

Portanto, compreender as distinções entre capacidade contributiva e capacidade econômica é fundamental para uma análise crítica e aprofundada do sistema tributário. Ao melhor conhecer esses conceitos, podemos contribuir para a construção de um sistema fiscal mais justo, eficiente e coerente com os princípios da justiça social e do desenvolvimento sustentável.

É bastante simples ver como funciona o princípio da capacidade de pagamento quando se trata de impostos diretos. Como os impostos diretos são aqueles que, em regra, incidem sobre os rendimentos e o patrimônio, a verificação da capacidade contributiva do sujeito é imediata, bastando analisar os seus rendimentos e aplicar o imposto de acordo com a sua capacidade contributiva, recorrendo muitas vezes a alíquotas progressivas incidentes sobre um base de cálculo também progressiva (ou seja, à medida que aumentam os rendimentos ou o patrimônio, maior será a alíquota incidente).

Com relação aos impostos indiretos, encontra-se uma certa dificuldade, pois, o ônus tributário vai sendo repassado a cada etapa da cadeia contributiva.

Os impostos indiretos incidem sobre produtos e serviços (consumo), e a aquisição de produtos e serviços não refletem a renda ou patrimônio do contribuinte, de modo que a capacidade contributiva se mostra inócua, permitindo que contribuintes com diferentes níveis

de renda sejam tributados da mesma forma, afinal o imposto incidente é o mesmo para todos os contribuintes. O resultado, como anteriormente mencionado, é que a população mais pobre suporta uma tributação mais gravosa que a população mais rica.

Como resultado, a maioria dos estudiosos e especialistas concorda que o Princípio da Seletividade é uma das melhores soluções para garantir uma tributação mais justa nos impostos indiretos sobre o consumo (IPI e ICMS), razão pela qual é amplamente aceito no Tribunal Tributário. O objetivo deste trabalho é apresentar uma perspectiva diferente, que você encontra no capítulo 4.

3.2 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

O princípio da seletividade não é estranho ao ordenamento jurídico brasileiro.

Já havia previsão no Código Tributário Nacional (1966), todavia, com o advento da CRFB/88, teve sua aplicação estendida ao ICMS. Hodiernamente, a seletividade tem previsão de aplicação ao IPI, ICMS e ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza). O imposto sobre produtos industrializados está previsto no art. 153 da Constituição de 88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
IV - produtos industrializados;
§ 3º O imposto previsto no inciso IV:
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Com relação ao ISSQN (de competência dos municípios) que também pode ser seletivo, encontra-se consolidado no art. 156 da Constituição, porém a seletividade está prevista no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incidindo sobre serviços supérfluos, observe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. 2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos.

O Princípio da Seletividade tem sua aplicação precipuamente nos tributos indiretos

como forma de implementar o princípio da isonomia e da capacidade contributiva. É entendimento consolidado na doutrina a ideia de que o princípio da seletividade é meio mais eficiente para se conquistar a Justiça Fiscal, vejamos o ensinamento de Eduardo Sabbag em sua obra (2024, p. 250):

Mais do que isso, apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluida expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, § 1, CF. A seletividade mostra-se, assim, como o “praticável” elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social.

Voltando à conceituação do princípio, ser seletivo significa fazer uma escolha fundamentada e criteriosa, escolhendo entre um número ou grupo, com base na aptidão, qualidade ou qualquer outra característica.

No que diz respeito à seletividade, esta escolha será baseada no critério de 'essencialidade', ou seja, existe uma ligação entre a carga tributária e o grau de essencialidade do produto tributado. Quanto mais importante o produto, menos impostos você terá que pagar. Podemos citar exemplo de essencial os alimentos, já os supérfluos podem-se citar cerveja, cigarro etc. Mas se você tiver muitas coisas desnecessárias, terá que pagar mais impostos. Vejamos o que diz a Constituição Federal de 1988 sobre ser seletivo no ICMS:

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

Desta forma, um bem considerado “essencial” sofrerá uma incidência menor de impostos ou até mesmo com zero alíquota, enquanto bens considerados “não essenciais” também chamados de supérfluos por parte da doutrina, poderão sofrer incidência mais gravosa.

Ressalte-se que apesar da expressão “poderá” que se mostra uma faculdade, o § 2º, inciso III do art. 155 nos mostra se tratar de norma programática, ou seja, o legislador deve observar quando propor a regulação do ICMS.

Outra observação relevante diz respeito ao caráter extrafiscal da seletividade. Como visto em capítulo anterior deste trabalho, a extrafiscalidade se distancia da função meramente arrecadatória do tributo e é utilizado com o objetivo interferir no comportamento da sociedade.

No caso do ICMS, pode-se citar, além do uso da seletividade como forma de amenizar a regressividade do imposto, a interferência no comportamento da sociedade. É o caso do cigarro, que por ser um produto altamente cancerígeno sofre incidência extremamente gravosa de ICMS, a fim de desestimular seu consumo.

Por fim, a seletividade é extremamente necessária, pois sua finalidade contribui para tornar menos onerosa a tributação da população mais pobre, à medida que define alíquotas menores para produtos considerados essenciais que são consumidos por todos. Todavia, mesmo com esse instrumento, a tributação ainda assim, continua sendo proporcional, de forma que não faz a separação de pessoas e rendas ou capacidade contributiva, desta forma, as pessoas contribuirão com o mesmo valor nas alíquotas de alguns produtos, não importando o tamanho da renda, ferindo gravemente o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo.

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

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, conhecido como ICMS, é um dos tributos mais importantes no contexto fiscal do Brasil. Ao longo dos anos, passou por diversas mudanças e ajustes, refletindo as transformações sociais, econômicas e políticas do país. Entender a evolução do ICMS é adentrar em um vasto campo de discussões, escolhas e consequências que afetaram e afetam diretamente a população brasileira. Antes de entender como o imposto funciona atualmente, é preciso conhecer como surgiu e como foi sua evolução até os dias atuais.

4.1 CONTEXTO HISTÓRICO E EVOLUÇÃO

O ICMS que temos agora é fruto de uma série de mudanças de crenças e leis. Em 1922, a União (Lei 4.625 de 1922) introduziu o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), que visava tributar as operações de vendas e dar início à tributação baseada no consumo num país fortemente dependente do comércio exterior.

Este fenômeno da tributação no Brasil teve forte inspiração nos impostos criados pela França e pela Alemanha no pós-guerra, foi instituído por sugestão dos comerciantes, considerando que, na época, era do interesse da classe criar um título de crédito especificamente vinculado às vendas de mercadorias (duplicata mercantil), razão pela qual foi sugerida a criação do IVM.

É imperioso explicitar que a tributação sobre o consumo começou a ganhar importância com o advento da Constituição federal de 1934, que trouxe em seu texto a ampliação da incidência do IVM, assim, também começou a ser tributado as operações de vendas e consignações, senão vejamos:

Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

(...)

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

Desta forma, criava-se o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) que tinha como característica ser plurifásico e cumulativo, todavia, sendo bastante prejudicial à

economia, já que incidia em todas as partes da cadeia, além de não dispensar o que já tinha sido cobrado de impostos nas etapas anteriores da cadeia, o que afetou principalmente aos setores industriais com ampla cadeia produtiva, já que sua sistemática resultava na incidência do tributo em cada uma das etapas, criando um “efeito em cascata” tributando de maneira bem expressiva, encarecendo o produto final, estimulando a concentração vertical da produção, ou seja, as indústrias passaram a realizar todas as etapas produtivas em seu próprio estabelecimento, desencorajando o empreendedorismo e a abertura de novas empresas, pois desta forma, as indústrias pagariam menos impostos, assumindo todas as etapas.

De acordo com o professor Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 333), o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) era considerado um tributo ultrapassado, em cascata, que impulsionava a inflação, concentrava a atividade econômica em determinados setores, dificultava o desenvolvimento federativo e apresentava falhas técnicas. Essas críticas, provenientes de juristas e estudiosos da época, finalmente encontraram eco, sensibilizando o legislador, que, quase 25 anos depois, instituiu a regra da não-cumulatividade, inicialmente aplicada apenas ao Imposto de Consumo (Lei 3.520, de 30 de dezembro de 1958).

Em 1965, durante o governo militar, foi nomeada uma Comissão para elaborar um projeto de reforma tributária, culminando com a Emenda nº 18/65 à Constituição de 1946, que racionalizou e codificou o direito tributário, elevando a regra não cumulativa ao status constitucional, tornando possível deduzir o valor do imposto cobrado na operação anterior do valor devido na operação seguinte.

O professor Aliomar Baleeiro (2010, p. 367), compreendeu a mudança proporcionada pela EC 18/65 do seguinte modo:

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

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

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

Fazendo um compilado de todas das mudanças que foram inseridas pela reforma, foram estas descritas abaixo:

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

O novo imposto sobre bens como já foi falando anteriormente, foi inspirado no modelo europeu, mas não se atentou que os países europeus não são como os nossos, com um governo central que arrecada impostos. Em vez disso, têm os seus próprios governos que tratam dos impostos. Além disso, o imposto sobre o consumo no Brasil estava (e ainda está) nas três esferas de poder, a União, os estados-membros e os municípios, decorrentes dessas dificuldades, o que Sacha Calmon chama de 'perversões', sejam elas quais forem (Op. cit., p. 334):

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

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

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

Apesar das grandes críticas ao modelo adotado, com a convocação da Assembleia Nacional Constituinte em 1987, foi instituído o ICMS, sucessor do ICM, ampliando seu alcance, respondendo a acontecimentos atuais antes tributados sob outros tributos, como os impostos inter-regionais e outros impostos. serviços de transporte intrarregional, comunicações, eletricidade e serviços de combustível e, embora tenha melhorado, em termos de capacidades permaneceu praticamente o mesmo, sujeito às mesmas críticas e deficiências que o seu antecessor.

4.2 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Presentes no ordenamento jurídico brasileiro desde 1922, sob diferentes denominações, os tributos incidentes sobre atividades relacionadas à distribuição de mercadorias e à prestação de serviços intermediários de transporte, multimodal e comunicação são hoje abreviados como ICMS e são responsáveis pela arrecadação de R\$ 699 bilhões, representando, sozinhos, 25,88 % do PIB do Brasil em 2023, No nível governamental, representa 82,06% da renda do Estado de São Paulo, e no nosso Estado Maranhão, representa 88,47 da arrecadação com tributos. Abaixo duas tabelas explicitando melhor estes números, com valores em milhões de reais.

ARRECADAÇÃO DE ICMS - 2023 - MARANHÃO	
MÊS	ARRECADAÇÃO
Janeiro	R\$ 843.160.748,00
Fevereiro	R\$ 743.763.687,00
Março	R\$ 651.467.781,00
Abril	R\$ 753.762.785,00
Maio	R\$ 847.581.385,00
Junho	R\$ 899.354.272,00
Julho	R\$ 1.027.895.364,00
Agosto	R\$ 928.436.097,00
Setembro	R\$ 1.114.403.146,00
Outubro	R\$ 940.795.179,00
Novembro	R\$ 1.107.176.887,00
Dezembro	R\$ 1.083.061.222,00
	R\$ 10.940.858.553,00

ARRECADAÇÃO DE ICMS - 2023 - SÃO PAULO	
MÊS	ARRECADAÇÃO
Janeiro	R\$ 15.753.585.136,00
Fevereiro	R\$ 14.744.110.746,00
Março	R\$ 15.383.892.037,00
Abril	R\$ 16.059.316.610,00
Maio	R\$ 15.414.439.048,00
Junho	R\$ 16.575.201.812,00
Julho	R\$ 16.004.289.112,00
Agosto	R\$ 16.780.399.115,00
Setembro	R\$ 17.438.028.298,00
Outubro	R\$ 17.444.088.823,00
Novembro	R\$ 17.230.771.134,00
Dezembro	R\$ 18.462.073.147,00
	R\$ 197.290.195.018,00

FONTE: CONFAZ, 2023.

ARRECAÇÃO TOTAL DE ICMS - 2023 - BRASIL	
MÊS	ARRECAÇÃO
Janeiro	R\$ 56.194.193,350
Fevereiro	R\$ 50.719.816,421
Março	R\$ 52.509.429,763
Abril	R\$ 57.956.070,156
Mai	R\$ 54.926.935,689
Junho	R\$ 58.415.393,991
Julho	R\$ 58.347.375,961
Agosto	R\$ 59.712.445,800
Setembro	R\$ 62.161.886,026
Outubro	R\$ 61.584.584,197
Novembro	R\$ 61.783.921,052
Dezembro	R\$ 65.157.962,730
	R\$ 699.470.015,136

ARRECAÇÃO DE ICMS - 2023 - SÃO PAULO	
MÊS	ARRECAÇÃO
Janeiro	R\$ 15.753.585.136,00
Fevereiro	R\$ 14.744.110.746,00
Março	R\$ 15.383.892.037,00
Abril	R\$ 16.059.316.610,00
Mai	R\$ 15.414.439.048,00
Junho	R\$ 16.575.201.812,00
Julho	R\$ 16.004.289.112,00
Agosto	R\$ 16.780.399.115,00
Setembro	R\$ 17.438.028.298,00
Outubro	R\$ 17.444.088.823,00
Novembro	R\$ 17.230.771.134,00
Dezembro	R\$ 18.462.073.147,00
	R\$ 197.290.195.018,00

BRASIL	x	SÃO PAULO
R\$		28,20%

FONTE: CONFAZ, 2023.

Somente a título de comparação, o Estado de São Paulo de acordo com o CONFAZ, arrecada mais de 28% de todo o ICMS arrecadado no Brasil, São Paulo recolhe por mês mais que todo o ICMS arrecadado pelo Estado do Maranhão por ano.

O ICMS está previsto no art. 155, inciso II e parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988, e disciplinado pela Lei Complementar 87/1996, a instituição e arrecadação do ICMS compete aos Estados e Distrito Federal, tendo como características básicas, entre outras, a não-cumulatividade e a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços. Observe o que dispõe o art. 155:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
 II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;
 III - **poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;**

Devido ao processo democrático pelo qual foi elaborada a atual Constituição Federal, em que os principais atores foram os políticos, é possível assumir os diferentes tipos de pressões provenientes dos mais variados grupos da sociedade, sendo os principais aqueles formados pelos estados e municípios, que desejam maior autonomia, prevalecendo, em

particular, a vontade dos estados membros, não é algo estranho a nós o tipo de elaboração de leis, que há vários casos de “lobbys” de alguns setores econômicos.

No entanto, o novo imposto que antes abrangia três impostos federais sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e minerais, partindo da premissa de que tais bens são bens que circulam. Além disso, para Roque Carrazza (2006, p. 37), o ICMS passa a compreender pelo menos cinco tributos diferentes (cinco hipóteses de incidência diferentes), a saber:

- 1 - imposto sobre a circulação de mercadorias (operações comerciais – incluindo também o imposto incidente sobre a entrada de mercadorias provenientes do exterior);
- 2 - imposto sobre a produção, circulação, distribuição, consumo e importação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, bem como de energia elétrica;
- 3 - imposto sobre serviços de comunicação;
- 4 - imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- 5 - imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

O próximo assunto a seguir, discorreremos sobre as hipóteses de incidências, item que, apesar de extenso, é de suma importância para que se constate a abrangência do imposto.

4.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A hipótese de incidência do ICMS é o conceito fundamental no direito tributário brasileiro, que se refere ao conjunto de elementos necessários para que o fato gerador do imposto se configure, permitindo assim a sua cobrança. O ICMS é um imposto de competência estadual, previsto na Constituição Federal de 1988, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

A hipótese de incidência do ICMS é o cerne do imposto, definindo o momento exato em que ele surge e quem é o responsável por sua quitação. Essa definição se baseia no fato gerador, que pode ser conceituado como o evento que desencadeia a obrigação tributária. No caso do ICMS, o fato gerador está relacionado à circulação de mercadorias e à prestação de serviços.

Como exemplo de hipótese de incidência, cito duas situações abaixo, você visita uma livraria e decide comprar um Manual de Direito Tributário. Ao passar no caixa, o valor do

livro inclui o ICMS, pois a venda de mercadoria configura um dos principais fatos geradores do imposto. Nessa operação, você paga R\$ 150,00 pelo livro, como consumidor final, é o contribuinte do ICMS, responsável pelo pagamento do imposto embutido no preço do livro, neste exemplo, R\$ 33,00 corresponde ao ICMS que é cobrado junto, enquanto os R\$ 117,00 é a receita do comerciante pela venda.

Outro exemplo que podemos citar é com relação ao serviço de comunicação oneroso, seja um telefone pós pago (linha) ou mesmo uma TV por assinatura, aja vista que por serem onerosos, incide ICMS sobre estes serviços, portanto, quando você pagar sua fatura mensalmente, está embutido uma alíquota de 22% de ICMS dentro do valor total da fatura.

4.3.1 CRITÉRIO MATERIAL (FATO GERADOR)

O critério material expressa o momento, um fato previsto em lei que, uma vez realizado pelo sujeito passivo, dará ensejo ao nascimento da obrigação tributária. Quanto ao ICMS, extrai-se da Constituição Federal de 1988 seis hipóteses de incidência, quais sejam:

1 - Operações de circulação de mercadorias: consiste em um negócio jurídico regulado pelo direito que implique mudança da titularidade da mercadoria, negociados com habitualidade e/ou grande volume. Observa-se que a simples circulação ou transferência de titularidade da mercadoria não dá ensejo à incidência do ICMS, sendo necessário o intuito comercial, a venda para consumo;

2 - Serviços de transporte intermunicipal e interestadual: trata-se da prestação onerosa, em regime de direito privado, de quaisquer tipos de transporte entre municípios ou entre estados. Cumpre mencionar que, segundo entendimento do STF, não incide ICMS sobre prestação de serviço de transporte aéreo (ADI 1.600/DF). Já na prestação de serviço de transporte municipal não ocorre a incidência de ICMS, aja visto que deve incidir ISS, imposto de competência Municipal;

3 - Energia elétrica: previsto no §3º do art. 155, incide ICMS sobre operações relativas à energia elétrica, sendo que, segundo a Súmula 391 do STJ (Superior Tribunal de Justiça), somente incidirá sobre a demanda de potência efetivamente utilizada pelo contribuinte;

4 - Serviço de Comunicação: regulamentada pela LC 87/96, incidirá sobre a prestação de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, sendo indispensável a existência de uma fonte emissora, uma fonte receptora e de

mensagem transmitida pelo prestador, não incidindo sobre provedores de internet, salienta-se que somente incidirá ICMS sobre a comunicação onerosa (TV Fechada);

5 - Derivados de petróleo, combustíveis e minerais: quanto aos lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, incidirá sobre suas operações uma única vez (de forma monofásica). Quanto aos minerais, incide sobre operações de circulação. Ressalte-se que ao ouro, quando considerado como ativo financeiro ou instrumento, incidirá IOF-ouro, e não ICMS;

6 - Importação de bens: com a edição da EC 33/2001, incidirá ICMS sobre toda e qualquer importação de bens ou mercadorias, inclusive sobre aqueles que sejam para uso próprio, não havendo necessidade de o importador ser contribuinte habitual do ICMS (art. 122, §2º, IX, “a” da CRFB).

4.3.2 CRITÉRIO TEMPORAL

Quanto ao critério temporal, é neste momento que se considera ocorrido, no mundo dos fatos, a situação definida pelo legislador como fato gerador, a partir deste momento, o Estado pode nascer o crédito tributário, ou seja, surge a possibilidade da obrigação de pagar. No caso em tela, considera-se ocorrido o fato gerador:

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

4.3.3 CRITÉRIO ESPACIAL

Quando se fala de critério espacial, é o local no qual o fato, previsto na legislação normativa, realiza-se; é a espaço geográfico da ocorrência do fato gerador do tributo. Conforme previsão do art. 11 da LC 87/96 (Lei Kandir), no tocante às Operações de Circulação de

mercadoria, o Estado (ou Distrito Federal) entes competentes para a instituição e recolhimento do tributo será, geralmente, aquele onde se encontrar o estabelecimento no momento da ocorrência do fato gerador. Quando tratar-se de importação de bens ou produtos, será competente o estado do estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria/produto, ou do domicílio do adquirente.

Já para operações interestaduais de energia elétrica e lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, compete ao estado onde estiver localizado o adquirente. Quanto às operações relativas a minerais, considera-se competente o estado onde tenha sido extraído, o legislador optou por esta forma, já que são poucos Estados produtores de petróleo, e sua maioria é somente consumidora, desta forma tornou-se mais equânime a renda dos tributos.

Com relação ao Serviço de Transporte Interestadual ou Intermunicipal, em geral, será competente o Estado ou Distrito Federal onde tenha início a prestação do serviço, como já fora falado anteriormente, o transporte sobre aviação não tem incidência de ICMS, conforme entendimento consolidado do STF.

No caso da prestação de serviço de comunicação, considera-se competente para o recolhimento do imposto aquele relacionado à prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, o do estabelecimento destinatário do serviço, conforme o inciso XIII do art. 12 da LC 87/96 ou onde o serviço for cobrado, em outras situações.

4.3.4 CRITÉRIO PESSOAL

O critério pessoal nos ajuda a entender os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária e quando teve início essa relação. A pessoa jurídica responsável pela arrecadação dos tributos é chamada de sujeito ativo, enquanto o contribuinte devedor do tributo será o sujeito passivo. O evento desencadeador é a ação que leva à exigência de pagamento, ou seja, o fato gerador. Por vezes, a lei estabelece que um terceiro será responsável pelo pagamento de impostos, mesmo que não seja a pessoa não tenha relação direta e pessoal com o fato gerador. Quando se trata de ICMS, imposto estudado por este trabalho, esses papéis estão organizados em uma ordem específica:

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

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

Sujeito passivo: Conforme previsto no art. 155, § 2º, XII, “a”, da CRFB e art. 4º da LC nº. 87/96, o ICMS deverá ser pago por quem realizar operações de movimentação de cargas, prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal, importar mercadorias de qualquer natureza e prestar serviços de comunicação. Também recolherá ICMS quem cumprir o descrito no parágrafo único do art. 4º da LC n. 87/9657, vemos:

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

Por fim, A aptidão para ser sujeito passivo de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, implica em assumir o compromisso de cumprir com suas responsabilidades e arcar com as consequências em caso de descumprimento.

4.3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

Quando se falar em critério quantitativo, são definidos os critérios pelos quais o valor exato que um contribuinte deve pagar é determinado com base em duas grandezas: **a base de cálculo e a alíquota do imposto**. A base de cálculo é a quantidade econômica sobre a qual incide o imposto. Por outro lado, a alíquota é uma fração da base para determinar o valor que um contribuinte deve pagar, geralmente expressa como uma porcentagem.

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

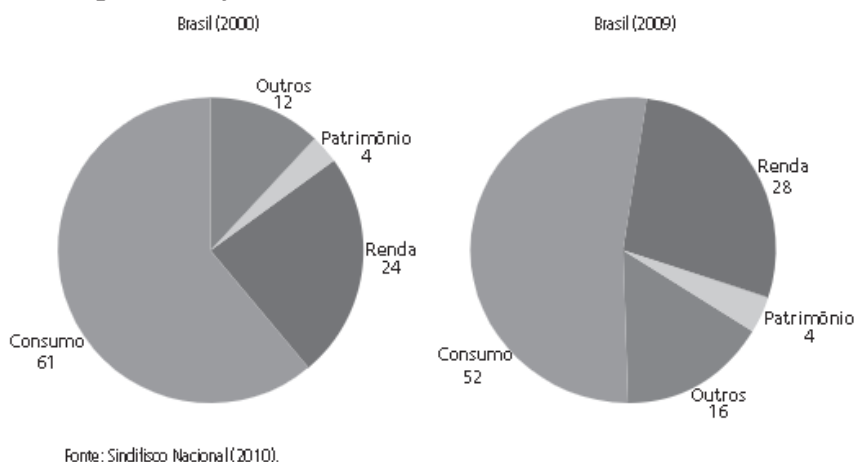
5. ANÁLISE CRÍTICA DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS COMO INSTRUMENTO PARA ATINGIR A JUSTIÇA FISCAL

Com o advento da Constituição Federal de 1988 buscou-se fortalecer o federalismo e proporcionar maior autonomia fiscal aos estados e municípios. Já citado anteriormente, alguns impostos que outrora eram federais, passaram a ser de competência Estaduais e Municipais, como primeiras medidas foram a ampliação da base do antigo ICM e do ISS, transferindo suas competências da União para, respectivamente, Estados e Municípios. Ao longo destes anos, os países desenvolvidos tentaram incentivar a competitividade do sector produtivo, neutralizando os efeitos fiscais sobre bens e serviços. Por outro lado, o Brasil foi contra a maré e intensificou a tributação composta sobre o consumo, o que, por sua vez, deteriorou a qualidade do sistema tributário.

Segundo dados da Receita Federal do Brasil, em 2023 foram arrecadados mais de R\$ 2,31 trilhões de reais em impostos federais, o que representa 21,19% do PIB brasileiro, que ultrapassou a marca de R\$ 10,9 trilhões de reais. Já na Seara Estadual, foram arrecadados mais de R\$ 848,68 bilhões de reais em impostos estaduais, representando 7,78% do PIB federal, liderando esse montante da arrecadação estadual está o ICMS, que ultrapassou a marca de R\$ 699 bilhões de reais arrecadados para os cofres públicos em 2023.

Vemos que o ICMS unicamente, representou no ano de 2023, 6,41% da arrecadação total do país, aqui fica explicito tamanha importância deste imposto estadual, responsável por manter a máquina estadual funcionando.

GRÁFICO 2
Carga tributária por base de incidência – Brasil



FONTE: Sindifisco (2010).

Detalhando um pouco mais a arrecadação do ICMS na imagem citada acima, detalhando por setor econômico, temos que:

- Com Energia Elétrica, foram arrecadados mais de 49,11 bilhões de reais em impostos de ICMS;
- Combustível representou mais de 115,89 bilhões de reais;
- Já o setor terciário (comércio e serviços) teve uma arrecadação superior a 286,69 bilhões de reais no ano de 2023.

Os dados apresentados nos mostram que a receita de impostos no Brasil é composta predominantemente por impostos sobre o consumo, especialmente em nível estadual, com forte dependência do ICMS, já que ultrapassa 82% da arrecadação estadual.

Conforme observado anteriormente, os impostos indiretos são caracterizados como impostos sobre o consumo, haja vista o ônus tributário ser repassado em sua totalidade para o consumidor final que paga o imposto diretamente, uma vez que está incluído no preço dos bens e serviços. De um modo geral, estes impostos são proporcionais: pois eles não levam em conta a capacidade de pagamento do contribuinte.

Os impostos indiretos cumprindo diretrizes estabelecidas nas Constituição de 1988, serão seletivos, possuindo alíquotas diferentes de acordo com a essencialidade do bem, este instituto ao tempo da sua criação, teve a ideia de ser aplicado o princípio da capacidade econômica do sujeito passivo, ou seja, tirando um pouco da carga tributária dos mais pobres.

Por outro lado, observa-se que no dia a dia, não é isso que acontece. Pode-se verificar ainda com base no princípio da seletividade o quanto o sistema tributário brasileiro é extremamente regressivo e danoso aos mais pobres. Na verdade, a carga tributária não parece ser distribuída uniformemente entre os grupos populacionais, mas acaba sendo mais pesada para os mais pobres, aumentando assim as desigualdades sociais que já existem no Brasil, porque a nação não conseguiu aplicar a justiça fiscal ou a redistribuição de renda.

O ICMS é talvez o maior imposto responsável por tais consequências. Este imposto sozinho constitui quase 1/10 da receita arrecadada pelo Brasil (conforme mostrado nos dados anteriores) e atinge todos os estratos de renda sem exceção até mesmo aqueles isentos do pagamento do imposto de renda, pois é um imposto típico que incide sobre o consumo e não há pessoas que não precisem comprar comida ou roupas, como qualquer outra pessoa; complicando assim a vida de todos, independentemente da sua riqueza e estatuto na sociedade.

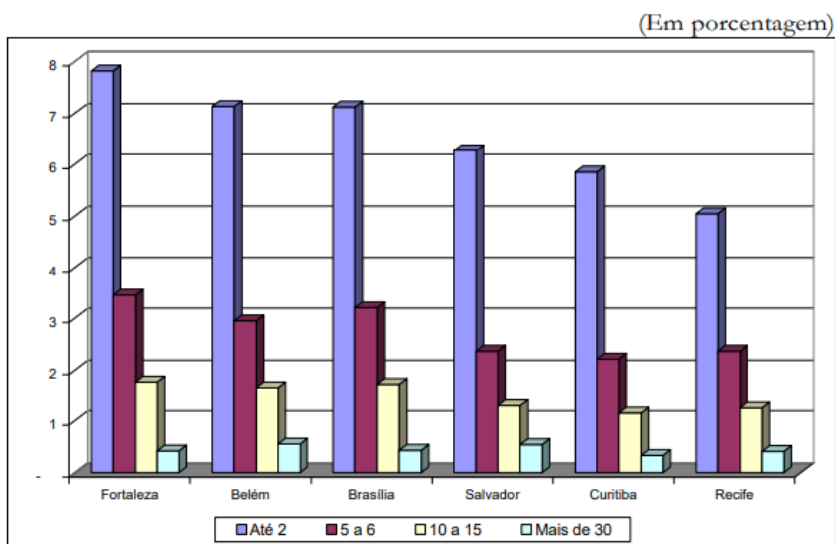
Estudos do Dieese mostram que no Brasil, que o consumo lidera o ranking de tributação no país, sendo responsável por 61% da arrecadação. Já a tributação sobre a renda

representa somente 24%, já que no Brasil os tributos indiretos predominam sobre os diretos, afetando todas as pessoas.

Em matéria de valores absolutos, as famílias com rendimentos mais baixos têm uma carga fiscal mais pesada, o que significa que pagam mais impostos proporcionalmente do que as famílias mais ricas. Isto diminui significativamente a sua capacidade de adquirir bens e, portanto, a sua qualidade de vida.

Como mostra a tabela abaixo. Observa-se que à medida que aumenta a faixa de rendimento há uma redução na incidência tributária (em termos absolutos), o que demonstra que quanto maior a renda, menor é o peso da tributação sobre o consumo neste país.

GRÁFICO 4
Peso da Carga Tributária de ICMS e PIS/COFINS da Cesta de Alimentos sobre a Renda nos Grandes Centros Urbanos por Faixas de Renda Expressa em Salários Mínimos



Fonte: IPEA, 2001.

Como observado na tabela acima, a população com renda até 2 salários-mínimos gasta quase 80% da sua renda com alimentação, enquanto a população que recebe de 5 a 6 salários tem menos de 70% dos seus gastos com alimentação, 'por sim, a população com renda superior a 30 salários mínimos, chega a gastar menos de 50%, estes dados deixam explicito tamanha disparidade entre as classes ricas e as mais pobres. Há um verdadeiro abismo que os separa, podendo até usar de uma hipérbole aqui, que os mais pobres ganham para sobreviver.

Considerando as informações apresentadas, seria prejudicial inferir que o atual sistema tributário brasileiro é baseado principalmente em impostos indiretos sobre o consumo. Estes impostos têm um impacto mais pesado sobre aqueles que idealmente deveriam ser

beneficiários – isto é, uma população pobre que depende do salário mínimo para o seu sustento.

Quando se trata do princípio da seletividade, ele definitivamente não está cumprindo seu papel. Dados do mundo real, segundo pesquisas, revelam que a incidência efetiva dos impostos sobre o rendimento das pessoas não é a mesma esperada por aqueles que defendem a seletividade como instrumento para alcançar a justiça fiscal, também vem mostrando que o governo tributa pesadamente os bens que deveria tributar suavemente ou isentar totalmente.

Além disso, o estudo concluiu que os itens que constituem uma parte significativa dos orçamentos das famílias mais pobres – como a alimentação e o vestuário – têm taxas efetivas superiores às taxas nominais, mesmo em casos considerados “essenciais”. Se houver o desejo de cobrar o imposto de forma mais gentil, o ICMS como inclui o próprio valor (o chamado “cálculo interno”) em sua base, acaba dificultando a vida do consumidor. A ideia do ICMS deixa de ser aplicada, pois acaba tornando mais onerosa para o consumidor mais pobre.

Um ponto interessante a notar são as grandes disparidades existentes nas leis estaduais quando se trata de definir o que é um bem “essencial”. O caso mais flagrante em que o princípio da seletividade não é respeitado é o da energia elétrica, na verdade, em alguns estados a alíquota passa de 22% (Maranhão). Não pode haver razão clara para que a eletricidade não seja considerada um item necessário na sociedade moderna, afinal, quem numa sociedade globalizada com a nossa, pode viver sem energia elétrica. No entanto, há mais estados que aplicam alíquotas mais baixas à cerveja e aos refrigerantes (guerra fiscal para atrair empresas) – itens muito menos importantes do que a eletricidade, o que demonstra uma clara violação do princípio da seletividade.

Um dado que deveria ser observado, é que por não ser aplicado o princípio da seletividade em sua totalidade, ocorre uma grande perda de arrecadação de impostos por parte dos Estados, já que indivíduos com grande fonte de renda acaba pagando impostos com alíquotas iguais aos que tem menos renda, resultando assim numa arrecadação menor, pois são menos onerados do que realmente deveriam ser.

Tomemos, por exemplo, o cenário descrito no capítulo 2.3 deste trabalho. Duas pessoas com diferentes níveis de rendimento (e, portanto, diferentes capacidades de contribuição) acabam pagando igualmente a alíquotas de imposto por um bem que é considerado “essencial”, quando na verdade José poderia ter pago uma alíquota com valor maior – levando a uma arrecadação maior, já Carlos deveria ter a obrigação de pagar uma menor. Dito de forma grosseira, e se os ricos pagassem os seus impostos a taxas “integrais”, tal qual ocorre em alguns países desenvolvidos, esta arrecadação diferenciada poderia ser usada como parte de

programas sociais destinados a melhorar a qualidade de vida dos mais pobres - resultando em retornos dos montantes que pagam, pagos como impostos, embora os mais pobres também pagassem a alíquotas “integrais” (embora isto não seja o que é sugerido aqui neste trabalho, como veremos mais a frente).

Por conseguinte, é essencial admitir que a extrafiscalidade do ICMS inserida no princípio da seletividade, que deveria ser utilizada como instrumento para realização da Justiça Fiscal, melhorando a equidade da arrecadação dos impostos, da forma que está, não é eficaz, pois não cumpre os efeitos desejados.

Alíquotas e bases de cálculos diferentes prejudicam a arrecadação de receitas e, devido à complexidade do sistema tributário brasileiro e particularmente do ICMS, os comerciantes gastam mais dinheiro pagando impostos. Segundo estudos realizados pela Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas. (FENACON), entre os membros da OCDE, o Brasil é o único que ocupa o primeiro lugar no tempo gasto pelos empresários na preparação, declaração e pagamento de impostos, e gasta 1.501 horas por ano neste trabalho. Enquanto que os países da América Latina e Caribe gastam em torno de 20% deste tempo, um total de 159 horas. Essa situação encarece o produto final, principalmente para os contribuintes de baixa renda.

Além disso, a seletividade está relacionada ao produto e não ao indivíduo, desta forma, acaba afetando o preço do produto da mesma forma mencionada acima, aumentando a pressão sobre quem é pobre, porque não leva em conta a capacidade de pagamento do comprador.

Em síntese, a seletividade não é observada pelos legisladores (como foi explícito o caso da energia elétrica), o que provoca a perda de receitas fiscais, o sistema de impostos indiretos não funciona como pretendido e a justiça fiscal não é alcançada.

A seguir serão consideradas duas soluções possíveis para a melhoria efetiva do sistema tributário brasileiro, a fim de reduzir, ou pelo menos eliminar, o excesso de carga imposta à população de baixa renda brasileira.

No mundo ideal, seria necessário que a instituição e cobrança do ICMS deveria ficar com a União, desta forma, senão acabasse, diminuiria bastante as guerras fiscais que são protagonizadas pelos Estados (pois trazem grande prejuízos a alguns estados), junto a isso, a unificação do IPI, ICMS e ISS, tal qual é feito na Europa com o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), tornando esses impostos de forma não cumulativa. Apesar disso, este assunto não é o foco de estudo deste trabalho, citado aqui somente para complemento das soluções que serão apresentadas a seguir.

5.1 PROPOSTAS PARA MINORAR A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA GRAVOSA SOBRE OS MAIS POBRES

A seguir, discorro sobre as propostas possíveis e que podem ser estabelecidas para solucionar a problemática do ICMS no tocante a tributação regressiva dos mais pobres, apresentada neste trabalho. Cabe salientar que as recomendações apresentadas a seguir, para sua efetivas implementação é preciso que os entes federados trabalhem com conjunto para sua melhor aplicação.

5.1.1 ALÍQUOTA AJUSTÁVEL A RENDA DO CONTRIBUINTE

Embora isto não resolva definitivamente o problema da regressividade, é a solução mais adequada de implementar e pode ser implementada mesmo que o poder de estabelecer o ICMS permaneça nas mãos dos Estados Membros. Como o nome sugere, propõe-se a adoção de uma alíquota ajustável a renda do contribuinte, sendo obrigatório que todas as empresas sujeitas ao ICMS, utilizem esta sistemática, o que estabelece um piso mínimo e um teto máximo para as alíquotas do imposto. Desta forma, é uma alternativa que reduzirá a carga tributária sobre os grupos mais desfavorecidos, uma vez que não é preciso uma simples carga tributária.

A intenção desse tipo de alíquota ajustável, é também diminuir os custos realizados pelas empresas na geração e pagamento dos impostos, assim, com a redução de custos, acabe diminuindo o valor final dos produtos e serviços fornecidos ao consumidor final, com o preço baixando, aumenta-se o consumo, e consequentemente compensando a perda de arrecadação pela alíquota ajustável.

Este sistema funciona da seguinte forma, a cada compra realizada, o próprio sistema do local da compra, realizaria a um cruzamento de dados em que as pessoas inserissem os seus CPFs, seria determinada a alíquota ideal para este contribuinte calculada em função da sua renda e capacidade contributiva.

Logo, o sistema ao identificar pelo CPF que a pessoa é de baixa renda já teria instantaneamente a alíquota menor na hora da compra. Já para as pessoas com renda maiores, seria aplicada no momento da compra a alíquota máxima do imposto, sendo calculada no exato momento do pagamento da compra.

Um sistema tributário mais simples, também traz benefícios aos Estados, já que contribui para diminuir o custo administrativo dos Estados, além de facilitar a fiscalização e por

consequente, aumenta a arrecadação de impostos. Portanto, vira um ciclo virtuoso em que, com a redução de custo do Estado, pode desencadear a redução de alíquotas, levando a possibilidade de redução de alíquotas, combatendo assim a regressividade do sistema tributário brasileiro.

As diretrizes são que a implementação desta solução possível (alíquota ajustável) não elimina completamente a regressividade do imposto indireto, pois não tem caráter pessoal e não se baseia na capacidade financeira do imposto, razão pela qual não promove eficazmente a justiça fiscal. No entanto, pelo menos permite alíquotas de imposto mais baixas e uma menor carga fiscal sobre uma população com baixos rendimentos.

5.1.2 CRIAÇÃO DE UM SISTEMA DE RESTITUIÇÃO (CASHBACK)

Esse possível sistema exigiria uma união e boa vontade dos entes competentes para instituição e cobrança do imposto, apesar da dificuldade da implementação desta solução, no nosso entendimento, é a melhor solução a longo prazo.

Cumprе ressaltar que no Estado do Maranhão existe um sistema de restituição de uma parte do ICMS cobrado dos contribuintes, chamado de Programa Nota Legal, cujo sistema restitui uma porcentagem do imposto cobrado dos sujeitos passivos, variando de produto ou serviço.

O sistema supracitado acima, funciona da seguinte maneira: o consumidor ao fazer suas compras, seja em Supermercados ou qualquer outro estabelecimento que seja contribuinte do ICMS, fornece seu CPF para emissão da Nota Fiscal, sendo tributado com a alíquota estabelecida pelo Estado membro. A partir deste sistema implementado pelo Maranhão, poderia se pensar num sistema unificado entre os Estados e a União através da Receita Federal e outros órgãos de Assistência Social e Previdenciário, geraria uma restituição futura do imposto cobrado.

A vantagem dessa hipótese é que a capacidade contributiva de cada cidadão seria considerada no cálculo do imposto, mesmo que o produto não tenha seja adquirido naquele momento. Além disso, levaria a uma maior transparência, já que o contribuinte saberia exatamente quanto pagou de imposto, e reduziria a evasão fiscal, ou que levaria a um aumento na arrecadação de impostos (uma vez que todos precisariam de uma nota fiscal para diminuir uma dívida fiscal). Há ainda uma vantagem a mais para os Estados, pois a população começaria a exigir notas fiscais em todas as compras, o que levaria a reduzir a sonegação tributária por parte das empresas.

Todavia, é preciso pontuar as desvantagens para criação e continuação desse sistema, que são: a complexidade dos estabelecimentos pequenos que em sua maioria não são informatizados, o grande número da população brasileira que são analfabetos funcionais quando se fala em tecnologia, o desconhecimento (ou desinteresse) em informática e a dificuldade de entrega de reembolso. Para reduzir este problema, os Estados poderiam criar um órgão interno facilitar o atendimento presencial para que o dinheiro pudesse ser devolvido. Por outro lado, o uso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) há muito tempo em andamento no país, poderia tornar mais rápido e mais simples o sistema de restituição.

Uma versão desta solução, provavelmente a mais viável a médio prazo, consistiria no programa de tributação estudasse o CPF do consumidor e, após um pré cálculo junto à Receita Federal e Estados, já obteria a alíquota e a base de cálculo que deveria ser cobrada. É claro que esta suposição requer uma ligação à Internet e nem todas os estabelecimentos têm acesso à Internet. O cenário ideal seria combinar os dois sistemas de reembolso propostos, um funcionando em conjunto com o outro.

O crucial é que em ambos os casos seria confiável a capacidade de pagamento do consumidor, haveria redução da complexidade e aumento da receita (finalmente, a alíquota determinada para cada contribuinte seria única, o que afetaria todas as transações que envolvessem ICMS), além de diminuir a evasão fiscal e redução significativa da regressividade do sistema tributário, tudo isso implementado, de fato, com justiça fiscal tributária.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação é um instituto absolutamente necessário num estado democrático de direito. É por meio da arrecadação de recursos que os governos federais, estaduais e municipais adquirem os recursos que lhes permitem realizar suas ações em nome de seus cidadãos. Todavia, o Estado ao tomar posse desses recursos, deve direcionar a distribuição da receita tributária para que a carga tributária seja repartida igualmente entre diferentes grupos sociais, isso é, melhorando o que chamamos de Justiça Fiscal.

Como resultado, a carga tributária do Brasil depende excessivamente dos impostos sobre o consumo e é particularmente dependente do ICMS. Como veremos, os impostos especiais de consumo são essencialmente impostos indiretos porque a carga fiscal recai sobre o consumidor final e nas condições atuais é impossível avaliar a capacidade de pagamento do comprador, pois não há um cadastro nacional de consumidores, tampouco, há uma sincronização entre Estados e União para identificar as pessoas de baixa renda cadastradas nos programas sociais do governo federal.

Ademais, a solução encontrada por pesquisadores e juristas é adotar uma seletividade cujo principal critério é definir os preços de acordo com a sua essência, tributando levemente as necessidades e tributando mais gravemente os bens inúteis, até mesmo agressivos, cujo legislador deseja impedir o uso. Os doutrinadores entendem que o uso seletivo do imposto pode reduzir a carga sobre os mais pobres e tornar a justiça fiscal eficaz.

Em suma, este trabalho teve como objetivo primordial analisar friamente o princípio da seletividade, mostrando que se torna um malefício que o ICMS não observe a regressividade na sua maneira de tributar, e por não seguir este formato, não tem um instrumento eficaz para implementar a Justiça Fiscal no âmbito do ICMS.

Inicialmente, observou-se que o sistema tributário brasileiro é muito complexo e drasticamente regressivo. Ou seja, é um formato em que o ônus tributário é repassado ao consumidor final, e desta forma, a tributação alcança em sua quase totalidade os mais pobres, especialmente as famílias com renda de até 2 salários mínimos, como fora mostrado anteriormente, o que emperra, é que a intenção do constituinte originário quando da elaboração da Constituição Federal, é que através da seletividade, a carga tributária fosse amenizada quando recaísse sobre as famílias mais pobres.

Pela aplicação seletividade, apesar da afirmação da maioria em contrário, descobriu-se que isso não é eficaz na busca da Justiça Fiscal, pois os bens essenciais têm uma alíquota diferente e superior à pretendida, registrando-se quais grupos procuraram dar apoio,

como no caso das tarifas de energia elétrica.

Além disso, como o princípio da seletividade não consegue determinar que a capacidade contributiva seja obedecida, ocorre uma disfunção no sistema tributário, pois, as pessoas com as maiores rendas continuam pagando as mesmas alíquotas de quem tem menos renda, nivelando todos na mesma régua, levando assim a uma arrecadação menor, já que quem poderia tá pagando mais tributo se estes fossem progressivos, está pagando a mesma coisa que alguém que recebe salário mínimo, trazendo um prejuízo na arrecadação de impostos para os cofres públicos.

Por conseguinte, conclui-se que a Seletividade com sua função extrafiscal, é absolutamente ineficaz, já que não consegue equalizar os contribuintes e promover justiça fiscal, já que não observa a capacidade econômica dos sujeitos passivos, além de não contribuir com a redução da regressividade dos impostos sobre o consumo, e por fim, não contribui para uma maior arrecadação, gerando prejuízos aos cofres públicos, por estes detalhes é que se defendem há tempos uma reforma do sistema tributário brasileiro, em que substitua o atual sistema por um mais eficiente que além de melhorar a arrecadação de receitas para os entes federados, tornando mais isonômico, cobrando mais de quem pode pagar mais, e cobrando menos ou mesmo não cobrando de quem não tem capacidade econômica de suportar o ônus financeiro.

Em última análise, propomos um sistema de alíquotas único que, apesar de não resolver completamente as questões acima mencionadas, pelo menos contribuiria para uma redução da carga fiscal, um aumento do consumo e uma redução das receitas, o que seria eficaz para resolver a incapacidade de o comprador pagar e diminuir a regressividade do imposto, ou a adoção de um sistema de restituições (conhecido como cashback em alguns países), que seria mais complexo e ajudaria a resolver a questão da justiça tributária.

A seguir um breve resumo por capítulo de tudo que foi estudado neste trabalho.

No primeiro capítulo, foram apresentados uma introdução referente ao ICMS, o conceito, a importância, os princípios que o orientam, bem como as principais características e peculiaridades do ICMS. Dessa maneira, foi possível a compreensão da importância deste imposto para os Estados e Distrito Federal e a magnitude da arrecadação de receitas, que geram serviços públicos para a sociedade, compreendendo assim o que levou a possibilidade da compressão do objetivo de estudo. Sendo assim, o primeiro objetivo específico foi atingido.

No segundo capítulo, discorreu-se os aspectos conceituais do Direito Tributário. Outrossim, esse capítulo se fez imprescindível, pois a partir dos conhecimentos expostos, foi possível entender as particularidades, as características, diferenciando na sua forma de

tributação, direitos em que já se sabe quem é o contribuinte, ou indiretos, em que o ônus tributário é repassado a um terceiro. Ainda mostrado também sobre a forma de tributação, progressiva em que as alíquotas acompanham a renda do contribuinte, ou regressiva, em que as alíquotas são fixas, independentemente da renda do sujeito passivo.

No terceiro capítulo, enfatizou-se com maior profundidade os princípios da Seletividade e da Capacidade Contributiva, o primeiro trata da forma em que bens essenciais ao ser humano, seja tributada com alíquotas menores e os bens supérfluos ou que fazem mal a saúde humana, seja tributada por alíquotas maiores, o segundo, nos ensina que quando da instituição dos tributos, se deve atentar para a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, ou seja, cada pessoa deve arcar com um ônus tributário de acordo com suas rendas.

No Quarto capítulo, foi feita uma maior explanação do ICMS destacando o contexto histórico e evolução deste imposto, também fora mostrado como a Constituição Federal tratou do ICMS, estabelecendo suas características e de quem seria a competência para legislar, instituir e realizar a arrecadação estadual do imposto.

Quinto capítulo, consta a problemático objeto de estudo deste trabalho, tratando especificamente da extrafiscalidade do ICMS e propostas de como resolver o problema da regressividade do imposto para alcançar a Justiça Fiscal.

Cabe salientar que é uma discussão profunda da sistemática do imposto, que somente se resolverá com uma reforma tributária (na elaboração deste trabalho houve a aprovação de uma reforma), foi apresentado duas alternativas que podem ser implementadas no curto e médio prazo, contanto que haja acordos entre a União e os Estados e Distrito Federal, pois seria necessário um trabalho em conjunto.

Outrossim, confirmou-se a hipótese levantada no início da pesquisa. Então, o que se pode concluir, em linhas gerais, é que é necessário mudanças com celeridade na sistemática tributária do país, além de focar em diminuir a tributação sobre o consumo, pois é o fator que mais sofre com o ônus tributário, e passando a tributar mais a renda, aja vista, ser uma forma mais simples de tributar, pois é mais fácil identificar os detentores de renda.

Importa salientar que os instrumentos utilizados para a realização da pesquisa foram suficientes para responder os objetivos gerais e específicos, pois trouxeram conhecimentos e informações relevantes para solucionar a problemática apresentada. Na oportunidade, pontua-se que é de bom grado a realização de pesquisas em nível mais aprofundado sobre a temática, com o intuito de verificar o que e quando pode ser feito para sanar essa problemática.

Por fim, infere-se que o Estado ao tempo da instituição do ICMS não tem garantido de forma efetiva a ideia de justiça fiscal, tornando mais equânime a carga tributária. Isso é

extremamente lamentável, pois coloca em risco a sobrevivência das pessoas mais pobres, afetando profundamente a dignidade da pessoa humana de milhões de brasileiros que, por situações estruturais, necessitam sobreviver com um salário mínimo ou até menos.

7. REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. Arrecadação em 2023 soma R\$ 2,318 tri, queda real de 0,12% ante 2022. Impostômetro. 23 jan. 2024. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=1271#:~:text=A%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20de%20impostos%20e,2%2C218%20trilh%C3%B5es%2C%20em%20valores%20nominais>>. Acesso em: 09 de maio de 2024.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009. p. 33.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 367.

BRASIL. Agência Brasil. Governo arrecada R\$ 2,31 trilhões em receitas federais em 2023. Brasília: Agência Brasil, 24 jan. 2024. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-01/governo-arrecada-r-231-trilhoes-em-receitas-federais-em-2023#:~:text=Quanto%20%C3%A0s%20receitas%20administradas%20pela,registrando%20acr%C3%A9scimo%20real%20pelo%20IPCA>>. Acesso em: 10 de junho de 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 maio 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 11 junho 2024 às 21:32.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 11 junho 2024 às 21:03.

CARNEIRO, Claudio. Impostos federais, estaduais e municipais. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 37.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 333.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 334.

CONFAZ. Boletim de arrecadação de tributos estaduais. MICROSOFT. Power BI. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjojYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTZ>>

jdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNIYzkyOTY5LTZhNTetNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em: 13 de maio de 2024.

DIEESE. Livro Tributação e Desoneração. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/livro/2012/livroTributacaoDesoneracao/?page=13>>. Acesso em: 13 maio 2024 às 18:00. p. 14.

FEDERAÇÃO NACIONAL DAS ASSOCIAÇÕES DE CONTABILIDADE E EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS. Empresas brasileiras gastam quase dez vezes mais tempo com impostos do que concorrentes. São Paulo: FENACON, 4 jul. 2023. Disponível em: <<https://fenacon.org.br/noticias/empresas-brasileiras-gastam-quase-dez-vezes-mais-tempo-com-impostos-do-que-concorrentes/>>. Acesso em: 10 de junho de 2024.

FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. Brasileiro precisou trabalhar 147 dias para pagar impostos em 2023, indica IBPT. Disponível em: <<https://fenafisco.org.br/04/08/2023/brasileiro-precisou-trabalhar-147-dias-para-pagar-impostos-em-2023-indica-ibpt/>>. Acesso em: 10 de maio de 2024.

IPEA. A carga tributária e seus efeitos na economia. Disponível em: <https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0804.pdf>. Acesso em: 10 junho 2024 às 17:10.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 39.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 99.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 220.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 250.

SECRETARIA DA FAZENDA DO MARANHÃO. Nota Legal. Disponível em: <<http://notalegal.sefaz.ma.gov.br/>>. Acesso em: 11 de junho de 2024.

SMITH, Adam. A Riqueza das Nações. Vol. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 674.