



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR**  
**SUPERINTENDÊNCIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO**  
**MESTRADO EM POLÍTICAS SOCIAIS E CIDADANIA**

**HOGLA DE ALENCAR PACHECO**

**O ICMS COMO INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO  
DA JUSTIÇA SOCIAL: A SELETIVIDADE DO ICMS NO  
ESTADO DA BAHIA**

**SALVADOR**  
**2010**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**HOGLA DE ALENCAR PACHECO**

**O ICMS COMO INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO  
DA JUSTIÇA SOCIAL: A SELETIVIDADE DO ICMS NO  
ESTADO DA BAHIA**

Dissertação apresentada ao Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania da Universidade Católica do Salvador, como requisito parcial para a obtenção do Grau de Mestre.

Orientadora: Profa. Dra. Inaiá Maria Moreira  
Carvalho

Co-Orientador: Prof. Dr. André Portella

**SALVADOR  
2009**

UCSAL. Sistema de Bibliotecas

P116 Pacheco, Hogla de Alencar.

O ICMS como instrumento de realização da justiça social: a seletividade do ICMS no Estado da Bahia/ Hogla de Alencar Pacheco. – Salvador, 2009.

94 f.

Dissertação (mestrado) - Universidade Católica do Salvador. Superintendência de Pesquisa e Pós-Graduação. Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania.

Orientação: Profa. Dra. Inaiá Maria Moreira de Carvalho.

Co-Orientação: Prof. Dr. André Portella.

1 Proteção Social 2.Tributos - Função Social 3. Seletividade dos Tributos 4. ICMS - Justiça Social - Bahia I.Título.

CDU 369:336.22(813.8)

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**HOGLA DE ALENCAR PACHECO**

**O ICMS COMO INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL:  
A SELETIVIDADE DO ICMS NO ESTADO DA BAHIA**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Ciências Sociais e Cidadania da Universidade Católica do Salvador.

Salvador, 21 de dezembro de 2009

Banca Examinadora:

---

**Profa. Dra. Denise Cristina Vitale Ramos Mendes**

---

**Profa. Dra. Elsa Sousa Kraychete**

---

**Prof. Dr. André Portella**

---

**Profa. Dra. Inaiá Maria Moreira Carvalho**

## AGRADECIMENTOS

Para mim, fazer um Mestrado não foi simplesmente a realização de mais um curso de pós-graduação, mas sim, a realização de um dos meus projetos de vida. Como todo bom projeto, não consegui fazê-lo sozinho. Por isso, agradeço:

À minha Orientadora, Prof<sup>a</sup> Dra. Inaiá M. M. Carvalho, por ter me ajudado nesta caminhada, estendendo-me a mão (literalmente, inclusive) nos momentos mais difíceis. Sua ajuda, persistência e confiança em mim foram essenciais para que pudesse chegar ao final dessa jornada.

Ao meu Co-Orientador, Prof. Dr. André Portella, pela ajuda no trilhar do Direito Tributário, por mostrar-me que pode haver justiça social na tributação e por apresentar-me as idéias de Klaus Tipke.

Às minhas Professoras, Dra. Ângela Borges, Dra. Denise Dornelles, Dra. Denise Vitale e Dra. Mary Castro, por terem me ajudado a trilhar o caminho das Políticas Sociais e da Cidadania.

Aos meus colegas do curso de Mestrado, por esses dois anos, onde pudemos desfrutar da companhia um dos outros, fazendo da Turma de 2007 um grupo ímpar, exemplo de batalha, dedicação e superação.

“Em algum lugar no tempo,  
Nós ainda estamos juntos,  
Prá sempre, prá sempre,  
Ficaremos juntos”  
*(Álvaro, Bruno, Miguel, Coelho, Góes)*

À minha amiga, Liane Ramos Sampaio, que desde o início acreditou no meu projeto, tendo me dedicado seu tempo e seus livros, para que eu pudesse chegar até aqui.

Aos meus amigos do Plantão Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por terem ficado ao meu lado, dando-me total apoio nesses três anos dedicados ao Mestrado.

## DEDICATÓRIA

Eu só consegui percorrer o caminho do curso de Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania, porque junto a mim estavam as pessoas mais importantes da minha vida; por isso, dedico esse trabalho:

Ao meu Deus, ao meu Senhor Jesus Cristo e ao Espírito Santo, por terem me dado o maior bem que o ser humano pode ter que é a vida eterna em Cristo Jesus.

“Sempre hei de suplicar,  
Mais perto quero estar,  
Mais perto quero estar,  
Meu Deus, de Ti”.

*(Sarah Flower Adams e João Gomes da Rocha)*

Ao meu Pai Adlai e à minha Mãe Adail, que apesar da ausência física, continuam ao meu lado, guiando meus passos e orientando a minha vida.

“Té nos encontrarmos com Jesus”

*(S. E. McNair)*

Aos meus irmãos, meus sobrinhos e meus cunhados, por serem o sustentáculo da minha vida e pelo amor incondicional dedicado a mim durante todos os meus dias.

“Junto a ti,  
Feito corpo e alma,  
Meu irmão, meu par”

*(Kleiton e Kledir)*

Às minhas amigas Heliete Rodrigues Viana e Jaqueline Duarte, pelos 27 anos de amizade e dedicação, e por estarem sempre ao meu lado nas minhas viagens, literais e figurativas.

“O seu coração é uma casa de portas abertas,  
Amigo, você é o mais certo, das horas incertas!”

*(Roberto Carlos)*

“O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”.

(TIPKE, Klaus)

## **ABREVIATURAS E SIGLAS**

**BID** – Banco Interamericano de Desenvolvimento

**BIRD** – Banco Mundial

**BNH** – Banco Nacional de Habitação

**BPC** - Benefício da Prestação Continuada

**CF** – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

**CIDE** - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

**CLT** - Consolidação das Leis Trabalhistas

**CTN** – Código Tributário Nacional

**DRU** - Desvinculação das Receitas da União

**EC** – Emenda Constitucional

**FGTS** – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

**FMI** – Fundo Monetário Internacional

**FUNRURAL** – Contribuição Social Rural

**ICM** - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

**ICMS** - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações

**IE** - Imposto de Exportação

**II** - Imposto de Importação

**INPS** – Instituto Nacional de Previdência Social

**IOF** - Imposto sobre Operações de Crédito

**IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados

**IPTU** - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

**IPVA** - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

**IR** - Imposto de Renda

**ISS** - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

**ITIV** - Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis

**ITR** - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

**LBA** - Lei Brasileira de Assistência

**PIB** – Produto Interno Bruto

**SEFAZ-BA** – Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia

## RESUMO

Esta dissertação versa sobre a função social dos tributos, com o fito de realizar a justiça social, tomando-se como base o princípio da seletividade aplicável ao ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações. Como há 27 (vinte e sete) legislações do ICMS, escolheu-se a legislação do ICMS do Estado da Bahia. Inicialmente será abordada a questão da justiça social, o histórico brasileiro e a sua realização através da seguridade social e do fundo público. Em seguida, adentra-se ao tema tributo enquanto instrumento de promoção da justiça social, verificando a sua relação histórica com a proteção social, sua conceituação atual e as suas funções fiscal e extrafiscal. Serão considerados os princípios constitucionais tributários realizadores da justiça social, com ênfase nos princípios da solidariedade tributária, capacidade econômica, vedação do confisco, igualdade, progressividade e, por fim, o princípio da seletividade. No aprofundamento da discussão deste princípio, será tratada a questão do ICMS na Bahia, abordando as normas relativas à cesta básica, a energia elétrica, comunicações, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza e outras mercadorias essenciais onde a seletividade é aplicada.

**Palavras-chave:** Proteção Social. Tributos. Função Social dos Tributos. Seletividade dos Tributos. ICMS.

## ABSTRACT

This work turns on the social function of the tributes, with looks it to carry through social justice, being overcome as base the beginning of the applicable selectivity to the ICMS - Tax on Relative Operations to the Circulation of Merchandises and on Renderings of Services of Transport Interestadual and Intermunicipal and Communications. As it has 27 (twenty and seven) laws of the ICMS, it was chosen legislation of the ICMS of the State of the Bahia. Initially it will be boarded the question of social justice, the Brazilian description and its accomplishment through the social security and of government securities. After that, it enters in the subject tribute while instrument of promotion of social justice, verifying its historical relation with the social protection, its current conceptualization and its functions to receive money and others functions. The principles will be considered constitutional complishing tributaries of social justice, with emphasis in the principles of solidarity tax, economic capacity, prohibition of confiscate it, equality, progress and, finally, the beginning of the selectivity. Deepening the quarrel of this principle, the question will be dealt with the ICMS in the Bahia, approaching the relative norms to the basic basket, the electric energy, communications, Deep of Combat and the essential Eradication of the Poverty and other merchandises where the selectivity is applied.

**Key Words:** Social protection. Tributes. Social function of the Tributes. Selectivity of the Tributes. ICMS.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>CAPÍTULO IO TRIBUTO ENQUANTO INSTRUMENTO DE PROMOÇÃO DA PROTEÇÃO SOCIAL .....</b>	<b>17</b>
1.1 BREVE HISTÓRICO DA RELAÇÃO DOS TRIBUTOS COM A PROTEÇÃO SOCIAL .....	17
1.2 A CONCEPÇÃO ATUAL DE TRIBUTOS .....	26
1.3 O TRIBUTO E A SUA FUNÇÃO SOCIAL .....	29
1.4 AS FUNÇÕES FISCAL E EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS E SUA RELAÇÃO COM A PROTEÇÃO SOCIAL .....	30
1.5 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	33
<b>CAPÍTULO IIPRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS REALIZADORES DA JUSTIÇA SOCIAL .....</b>	<b>36</b>
2.1 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA .....	37
2.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	42
2.2.1 Aspectos gerais .....	42
2.2.2 A capacidade contributiva e o ICMS .....	46
2.3 VEDAÇÃO AO CONFISCO .....	48
2.4 IGUALDADE .....	50
2.5 PROGRESSIVIDADE .....	54
2.6 SELETIVIDADE .....	57
<b>CAPÍTULO IIIA SELETIVIDADE NO ICMS DA BAHIA .....</b>	<b>63</b>
3.1 CONTEXTO LEGISLATIVO DO ICMS .....	63
3.2 CESTA BÁSICA E A SELETIVIDADE DO ICMS .....	65
3.2.1 Outras mercadorias da cesta básica e a seletividade do ICMS .....	68
3.3 A ENERGIA ELÉTRICA E AS COMUNICAÇÕES E A SELETIVIDADE DO ICMS .....	71
3.3.1 A energia elétrica .....	72
3.3.2 As comunicações .....	75
3.4 O FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA E A SELETIVIDADE DO ICMS .....	77
3.5 OUTRAS MERCADORIAS ESSENCIAIS E A APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE DO ICMS .....	80
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>83</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>86</b>

<b>ANEXOS .....</b>	<b>90</b>
ANEXOS I - DEZ GRUPOS DE ALIMENTOS EQUIVALENTES AOS DA RAÇÃO- TIPO, CONFORME § 1º, DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 399, DE 30-04-193890	
ANEXO II - MERCADORIAS LISTAS NO ART. 51, INCISO II DO RICMS-BA, CONSIDERADAS SUPÉRFLUAS, QUE SOFREM A INCIDÊNCIA DE DOIS PONTOS PERCENTUAIS DESTINADOS AO FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA .....	92

## INTRODUÇÃO

Esta dissertação tem como objeto de estudo o princípio constitucional da Seletividade, aplicável ao ICMS, como instrumento de realização da justiça social, que é um dos pilares da ordem econômica e social do Brasil, conforme determina a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, cujo aprofundamento será feito no decorrer deste trabalho. O princípio da Seletividade baseia-se na essencialidade das mercadorias, determinando que, quanto mais relevante à pessoa humana um produto, menor será a sua tributação; e que, quanto mais supérfluo, maior a carga tributária a ele aplicável.

Consoante determinação da Constituição Brasileira de 88, o princípio da Seletividade tem aplicabilidade expressamente prevista em relação a dois impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. O IPI é um imposto de competência federal, cuja atribuição para instituição, legislação, fiscalização e cobrança é do Governo Federal.

Diferentemente do IPI, o ICMS é um imposto de competência dos Estados-Membros da Federação e do Distrito Federal. Portanto, cada Estado e o Distrito Federal possuem competência para instituir o seu ICMS próprio, dentro dos ditames estabelecidos pela Constituição Federal de 88. Isto posto, podemos constatar que no Brasil há 27 ICMS, cada um com sua própria legislação e suas peculiaridades.

Devido à abrangência do tema, este trabalho se dedicará ao estudo do ICMS vigente no Estado da Bahia, buscando verificar como se dá a aplicação do princípio da Seletividade na legislação deste Estado. A análise se concentrará na Lei nº 7.014/96 que instituiu o ICMS na Bahia e no Decreto nº 6.284/97, que introduziu o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia. Será observado também se há distorções na aplicação do princípio da Seletividade e se essa legislação atende à função social do tributo.

A função social do tributo pode se realizar tanto na elaboração da legislação como na destinação do produto da arrecadação tributária. O presente trabalho centra-se na análise da função social do tributo, a fim de verificar se na elaboração da legislação tributária esta perspectiva é considerada, sem adentrar nas questões relativas à destinação dos recursos arrecadados.

O interesse por esta temática decorreu da relação conflitante entre os contribuintes e os tributos, principalmente na sociedade brasileira onde a tributação sempre foi motivo de conflitos memoráveis na nossa história, a exemplo da Inconfidência Mineira que levou à morte e esquartejamento do Alferes Joaquim José da Silva Xavier, conhecido como Tiradentes, um dos mártires da Independência do Brasil.

A maioria da população brasileira não vê no tributo uma das formas de realização da justiça social através da redistribuição de receitas. As contestações decorrem da má utilização do dinheiro público, muitas vezes desviados para fins escusos como corrupção, pagamento de propinas, pagamento de vantagens pessoais etc, denunciados diuturnamente em revistas e jornais de grande circulação nacional e estrangeira.

Recentemente foi publicada matéria pela revista britânica “The Economist”, que chamou o Senado Brasileiro de “Casa dos Horrores”<sup>1</sup>, devido à prática de atos secretos, a casa do Presidente do Senado José Sarney no valor de R\$ 4 milhões de reais, as operações de crédito consignado realizados pelo neto de José Sarney, a utilização de passagens aéreas por familiares e amigos de parlamentares e a casa de R\$ 5 milhões do ex-diretor do Senado Agaciel Maia não declarada à Receita Federal.

Um dos exemplos dessa manifestação popular é o site “Impostômetro”<sup>2</sup>, desenvolvido pela Associação Comercial de São Paulo, juntamente com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, que demonstra o quanto o brasileiro já pagou de tributos desde o dia 01/01/2009 até o momento de acesso.

A insatisfação da maioria da população brasileira, principalmente na classe assalariada, tem fundamento. Conforme o Comunicado da Presidência de nº 23 do IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, de julho de 2009, intitulado “Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil”<sup>3</sup>, a Carga Tributária Bruta no ano de 2008 representou 35,8% do Produto Interno Bruto brasileiro. O Comunicado da Presidência de nº 22 do IPEA de 30 de junho de 2009, intitulado “Receita Pública: Quem

---

<sup>1</sup> Jornal Estado de São Paulo. “Revista britânica chama Senado de 'casa de horrores’”. Publicada em 09 jul. 2009. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/nacional,revista-britanica-chama-senado-de-casa-de-horrores,400462,0.htm>>. Acesso em: 18 jul. 2009.

<sup>2</sup>Impostômetros. Disponível em: <<http://www.impostometro.org.br/>>. Acesso em 18 jul. 2009.

<sup>3</sup>IPEA. Comunicado da Presidência. Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado\\_presidencia/09\\_07\\_07\\_ComunicaPresi\\_23\\_CargaTributaria.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/09_07_07_ComunicaPresi_23_CargaTributaria.pdf)> Acesso em 13 jul. 2009.

paga e como se gasta no Brasil”<sup>4</sup> informa que, no ano de 2008, as famílias com renda de até dois salários mínimos destinaram até 54% da sua renda para pagamento dos impostos, enquanto que as famílias mais ricas no mesmo período destinaram 29%.

Quando se trata dos impostos diretos, a exemplo do Imposto de Renda, o cidadão brasileiro vê com nitidez a tributação sobre a sua renda. Entretanto, nos impostos indiretos, como é o caso do ICMS, o contribuinte não sabe o quanto paga efetivamente de imposto, pois o valor do mesmo vem inserido no preço da mercadoria.

Faz-se necessária uma mudança da visão do contribuinte brasileiro, para que perceba que os tributos podem ter uma função social, como um instrumento realizador da justiça social, através da redistribuição de receitas. Como já mencionado, essa função social pode se realizar tanto através da redistribuição dos recursos arrecadados, como também pela aplicação das verbas públicas na Seguridade Social, que são ações realizadas pelo Estado brasileiro para atender às pessoas que se encontram em risco social como velhice, infância, maternidade, doença, dentre outros.

Outra forma que os tributos têm de realizar a sua função social é através da sua própria incidência. A Constituição Brasileira de 88, ao tratar do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162) estabeleceu limites a tributação por parte do Estado, não permitindo que esta se dê de forma livre por parte do sujeito ativo. Estes limites são chamados de princípios constitucionais tributários, que funcionam como um código de defesa do contribuinte, cujo aprofundamento ocorrerá no transcrever do presente trabalho. Entre os princípios gerais aplicáveis a todos os tributos estão a legalidade, a igualdade, a irretroatividade, a anterioridade, a noventena, o não confisco e livre tráfego (art. 150). Para os impostos, o legislador Constituinte estabeleceu o princípio da capacidade econômica; mais especificamente para o IPI e para o ICMS, a Constituição determina que ambos devem obedecer ao princípio da Seletividade.

Portanto, o legislador estadual ao expedir normas relativas ao ICMS, deve obedecer ao princípio da Seletividade visando tributar com carga maior as mercadorias supérfluas ou suntuosas e com carga menor as mercadorias essenciais, a exemplo das mercadorias componentes da cesta básica. Desta forma se atinge a função social do tributo porque as mercadorias essenciais, que na sua maioria são consumidas por contribuintes de baixa renda,

---

<sup>4</sup> IPEA. Comunicado da Presidência. Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado\\_da\\_presidencia\\_n22.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf)> Acesso em 13 jul. 2009.

terão uma tributação menor, enquanto que as mercadorias supérfluas e suntuárias, que são consumidas por pessoas de alto poder aquisitivo, recolherão mais tributos, realizando assim a justiça social.

Os estudos feitos sobre a questão tributária no Brasil, em sua maioria, sempre se dedicaram às questões técnicas tais como fato gerador, base de cálculo, alíquotas, enfim, sempre partindo de análises voltadas especificamente para o campo do Direito Tributário. Entretanto, hoje há uma vertente que quer entender o tributo como um fenômeno social, como uma construção coletiva de recursos para o bem estar de todos.

O interesse pela temática da função social do tributo, realizada através do princípio da Seletividade do ICMS decorreu dos estudos realizados no Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania, seguindo a linha de pesquisa “Estado, Sociedade e Políticas Sociais”. Inicialmente a pesquisa se voltou para o campo da proteção social, verificando através da bibliografia internacional como se estruturaram e evoluíram os sistemas de proteção social ao longo da história, desde os sistemas de proteção intrafamiliar até o Estado tomar para si a proteção das pessoas que se encontram em risco social, utilizando para tal os recursos advindos da tributação. Em seguida, buscou-se através de pesquisa bibliográfica, os sistemas de proteção social existentes no Brasil no decorrer da sua história. Em um segundo momento, a pesquisa direcionou-se para a bibliografia de Direito Tributário, em especial dos princípios constitucionais tributários, com ênfase nos princípios da Capacidade Econômica e da Seletividade, a fim de verificar a função social dos tributos. Por fim, a pesquisa bibliográfica voltou-se para o campo do ICMS baiano, centrando-se na legislação para verificar se na elaboração das normas relativas do ICMS foi observado o princípio da Seletividade e se houve distorções na sua aplicação na legislação.

Embasada nessa pesquisa, a dissertação foi elaborada considerando três temáticas, o que resultou na divisão deste trabalho em três capítulos. O Capítulo I foca a questão do Tributo enquanto instrumento de promoção da Proteção Social. Inicia-se apresentando um breve histórico da relação dos tributos com a proteção social, demonstrando como o tributo, que tinha uma função predominantemente arrecadatória para manutenção da máquina pública, passou a destinar estes recursos para a promoção da proteção social. Em seguida, demonstra a concepção atual dos tributos e como se dá a sua função social. Abordam-se também as funções fiscal e extrafiscal dos tributos e sua relação com a proteção social.

O Capítulo II dedica-se ao estudo dos Princípios Constitucionais Tributários realizadores da Justiça Social. Para tal, escolheu-se discorrer sobre a Solidariedade Tributária,

a Capacidade Contributiva, a Vedação ao Confisco, a Igualdade, a Progressividade e a Seletividade, que é o objeto da presente dissertação.

O Capítulo III discorre sobre a aplicação do Princípio da Seletividade no ICMS da Bahia, através da análise das regras de tributação de determinadas mercadorias e serviços alcançados por este imposto. As mercadorias escolhidas foram as componentes da cesta básica, a energia elétrica, outras mercadorias relevantes para a pessoa humana e os serviços de comunicação. Analisou-se também o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza que fez crescer à alíquota do ICMS o percentual de dois pontos às mercadorias consideradas supérfluas.

É neste último capítulo que se verificará se a Seletividade realmente tem sido aplicada na construção da legislação do ICMS na Bahia, objetivando a realização da função social do tributo e para atender a justiça social. Para tal, far-se-á uma análise crítica de como se dá a aplicação do princípio da Seletividade e se tem efetivado o seu cumprimento.

O trabalho centrou-se em pesquisa bibliográfica e na legislação tributária nacional e baiana durante os anos de 2008 e 2009. A bibliografia consultada inicialmente voltou-se para o campo da proteção social, buscando ver a atuação dos sistemas de proteção ao longo da história. O objetivo dessa pesquisa foi estabelecer um paralelo entre os sistemas de proteção e a tributação, verificando quando esses deixam de ser da proteção próxima para a proteção por parte do Estado.

Em seguida, a pesquisa volta-se para o campo da tributação, fundando-se na bibliografia estrangeira e nacional de direito tributário que tratam dos princípios de proteção ao contribuinte. O trabalho se estreita, direcionando-se para a bibliografia brasileira específica do ICMS, verificando como se dá a tributação desse imposto em relação à alíquota e a base de cálculo, bem como, a aplicabilidade do princípio da Seletividade.

A pesquisa legislativa centrou-se na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), na Lei Complementar nº 87/96, que é a lei que disciplina o ICMS a nível nacional, e na legislação tributária baiana, composta pela Lei nº 7.014/96 que instituiu o ICMS na Bahia e pelo Decreto nº 6.284/97, que trata do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia vigente em 19/12/2009.

## **CAPÍTULO I**

# **O TRIBUTO ENQUANTO INSTRUMENTO DE PROMOÇÃO DA PROTEÇÃO SOCIAL**

### **1.1 BREVE HISTÓRICO DA RELAÇÃO DOS TRIBUTOS COM A PROTEÇÃO SOCIAL**

A origem das políticas sociais está ligada à ascensão do capitalismo com a Revolução Industrial, através da implantação da ideologia do liberalismo econômico, em contra ponto com as lutas de classe e o desenvolvimento da intervenção estatal. Generalizou-se com a opção feita pelos Estados na passagem do capitalismo concorrencial para o monopolista em sua fase final, após a Segunda Guerra Mundial. Esta proteção social, bancada pelo Estado, só pode dar-se em função dos recursos públicos obtidos através da tributação.

Nas sociedades pré-capitalistas não havia relação entre proteção social e a tributação. Nas sociedades primitivas, em que os homens eram nômades, o tributo se apresentava como uma oferta feita ao guerreiro que mais se destacasse na defesa do grupo social (ESTURILIO, 2008). Na sociedade judaica, nos seus primórdios, as tribos de Israel ofertavam no templo 10% de toda a sua produção, a fim de que Jeová perdoasse os seus pecados; era o denominado dízimo (RYRIE, 2004).

Já a proteção social se apresenta desde que o homem vive em grupo. Nas sociedades primitivas, os membros do grupo tinham o dever de proteger uns aos outros. Aqueles membros que se encontravam em situação de risco social, como infância, doença, velhice etc., eram atendidos pelos demais. O alimento, o vestuário, os instrumentos, enfim, todos os recursos obtidos eram partilhados entre os membros da comunidade. Ninguém ficava fora da sua proteção. O pertencimento era a marca para obtenção da proteção social.

Quando da formação das nações, o sistema de proteção se destinava apenas ao cidadão. Aos demais não cabia qualquer proteção. Estes geralmente eram os estrangeiros e escravos. O estrangeiro pelo fato de não ser membro do grupo pela falta do nascimento ou consanguinidade, não obtinha qualquer proteção. O escravo, por sua vez, não possuía qualquer proteção social porque não era considerado pessoa, e sim coisa. O seu proprietário

tinha o poder de dispor do corpo e da vida do mesmo, a seu bel prazer. O Império Grego é o exemplo claro dessa forma de tratamento diferenciado entre os membros da sociedade. Aqui encontramos a figura de Drácon, que foi um legislador ateniense do ano de 621 AC, que entrou para a história pelo estabelecimento de leis rígidas, principalmente na área tributária (DINIZ, 1998).

Com o avançar na história, o tributo muda a feição de oferta para instrumento da luta de classes, passando de instrumento de dominação, com o grupo dominante se poupando da tributação e submetendo os dominados a forte tributação (BALEIRO, 1986).

Com a ascensão do Império Romano, há uma modificação do tratamento em relação aos povos dominados. A escravatura perdurara, mas os romanos tinham um tratamento diferenciado com a população subjugada. A plenitude da proteção se destinava ao cidadão romano. Era estabelecida uma diferença entre o cidadão romano e o estrangeiro. Com o domínio do Império Romano e sua expansão, o tributo passou a ser instrumento de poder. Os povos dominados não eram mais mortos ou escravizados. Os romanos evoluíram, passando a utilizar outras formas de controle. A implantação do exército, a ocupação de cargos de domínio e a tributação eram formas de exercício de poder. A cobrança dos tributos era feita por membros dos povos dominados, que serviam o Império Romano, obtendo assim a cidadania romana. Desde essa época, os coletores de impostos eram mal vistos, já que havia o costume de fazer a cobrança acima do estipulado por Roma, para poderem ficar com o excedente, e assim, enriquecerem (RYRIE, 2004).

Com o declínio do Império Romano e a implantação do sistema feudal, o tributo continuou sendo instrumento de dominação, prestado pelos vassallos. O senhor feudal permitia que os seus servos vivessem nas suas terras, dando-lhes moradia e proteção militar. Em troca, os seus servidores prestavam o tributo, dando ao seu senhor o melhor da sua colheita e da sua criação. Aos vassallos cabiam apenas as sobras, como os tubérculos rejeitados pelo senhor. Com o seu tributo sustentavam o suserano, a família do mesmo, a nobreza e o clero que viviam no feudo.

Na Idade Média, a proteção era destinada apenas aos moradores locais. Imperava a regra de que a assistência deveria ser feita apenas aos membros daquela comunidade. Aos estrangeiros e forasteiros não se estendia o sistema protetivo. Em algumas comunidades houve a proibição de estender os benefícios aos estrangeiros, porque eles representavam um perigo à comunidade, gerando o medo, devido à prática de pequenos delitos e também à instabilidade ocasionada com a presença de artistas, como os trovadores (CASTEL, 1998).

Com o fim da Idade Média, os feudos foram extintos e apareceu a figura do Estado. A atividade mercantilista passou a ser a mola propulsora da economia, gerando novas riquezas para as pessoas. Foram criadas as Corporações de Ofício, cujos artífices dominavam a arte do ferro, couro, bronze, madeira e pagavam uma taxa para poder dela participar. Eram na sua maioria em caráter de economia familiar e estruturadas em sistema hierarquizado, dando proteção aos seus associados nos casos de velhice, doença e pobreza (MARTINS, 2008). Surgiu a figura do Rei absolutista, soberano pleno, que no seu exercício do poder estabeleceu as regras a serem seguidas de acordo com o seu bel prazer, principalmente no campo da tributação.

Como se vê, as sociedades pré-capitalistas já possuíam algumas responsabilidades sociais para manter a ordem social, tendo como principal elemento a punição da vagabundagem (BEHRING e BOSCHETTI, 2006).

Havia a caridade privada, as ações filantrópicas feitas pela sociedade, patrocinada por senhoras que se dedicavam a cuidar do próximo, devido à predominância do pensamento cristão. Havia, também, iniciativas pontuais de políticas sociais, como as leis inglesas que começaram a vigorar antes da Revolução Industrial e o Estatuto dos Trabalhadores, Leis dos Pobres e a Nova Lei dos Pobres (BEHRING e BOSCHETTI, 2006). A edição dessas leis demonstra que, à medida que o Estado evoluiu, a proteção social aos pobres e aos trabalhadores também evoluíram. Entretanto, essas leis tinham caráter punitivo e repressivo, sem haver qualquer objetivo de proteger o trabalhador.

Com o advento da Revolução Industrial, as grandes propriedades perderam importância no cenário econômico-produtivo, fazendo com que o homem deixasse o campo e migrasse para os centros urbanos em busca de trabalho. Com esse êxodo rural, o homem perdeu a condição de pertencimento à terra. Nas cidades, o homem saiu em busca de trabalho, a fim de vender a sua mão-de-obra para quem lhe pagasse um salário, deixando a sua dependência do senhor feudal.

O pensamento de Adam Smith, que influenciou os liberais, propugnava por um Estado mínimo, com poucos tributos e sem regulamentação. Antes disso, o Estado não se envolvia nas questões da sociedade; sua função era unicamente política. Os tributos arrecadados tinham a destinação de manutenção do monarca e sua corte. Não havia recursos arrecadados para atender o bem-estar do povo.

Com o advento do capitalismo, houve certa regressão da proteção social, na medida em que o trabalho e os direitos trabalhistas se tornaram mercadoria. O capitalismo não sofreu qualquer oposição por parte do Estado, pois o predomínio do liberalismo estatuiu que o Estado em nada interviria na economia. O mercado devia agir livremente, pois este criaria as suas próprias regras e se auto-regularia. Vigorava o princípio do “laissez-faire, laissez-passer”. Era o cerne do liberalismo econômico.

As questões sociais surgiram exatamente do enfrentamento da classe trabalhadora com os donos dos meios de produção, quando do advento capitalismo.

O processo de acumulação de capital gerou desigualdades sociais e o aumento do pauperismo, causando o surgimento de um exército industrial de reserva. Esta era a superpopulação relativa sobrando, que gerava o persistente desemprego estrutural.

De um lado havia os trabalhadores lutando pela diminuição da jornada de trabalho e do outro, a classe burguesa querendo acumular mais capital com a jornada de trabalho excessiva. O Estado entrava como mediador, reprimindo as manifestações dos trabalhadores e editando leis que regulavam as relações de trabalho. Essa foi a primeira expressão das questões sociais (BEHRING e BOSCHETTI, 2006).

Os trabalhadores reunidos em seus sindicatos começaram a reivindicar direitos trabalhistas, como pagamento de salário condizente com sua atividade, redução da jornada de trabalho, melhoria das condições de trabalho nas fábricas, com busca de um ambiente salubre, o não trabalho de crianças, descanso nos fins de semana etc. Para ter seus direitos assegurados, muitos trabalhadores foram feridos, mutilados e até mortos.

A primeira vitória foi a redução da jornada de trabalho em dez horas, mas apenas para alguns setores, como por exemplo, o setor fabril, e a burguesia concordou porque havia o incremento do maquinário, já que eles não queriam mais se desgastar com os trabalhadores em função das lutas e paralisações realizadas.

A legislação fabril foi o marco do papel do Estado na mediação da luta de classes. Daí começou-se a luta pela ampliação dos direitos sociais, gerando a ampliação de políticas sociais (BEHRING e BOSCHETTI, 2006).

Inspirada nas idéias de Marx, ocorreu na Rússia a Revolução Bolchevique, com a queda do império e a ascensão da classe trabalhadora ao poder. Foi instalado o regime comunista, no qual havia trabalho para todos, e o Estado fornecia assistência aos cidadãos.

A implantação do comunismo na Rússia se tornou um grande marco na história dos trabalhadores. Em decorrência deste evento, vários países começaram a se preocupar com os direitos dos trabalhadores, dando-lhes a proteção legal.

Nos demais países de formação capitalista, da metade do século XIX até os anos 10 do século XX, houve o predomínio do liberalismo, onde vigia o pensamento de que cada um ao buscar o seu bem-estar geraria o da coletividade. O Estado não seria intervencionista e só criaria leis para garantir o mercado livre.

Não houve rompimento entre o Estado liberal do século XIX e o Estado social-democrata do século XX. Houve uma mudança profunda na perspectiva do Estado, que abrandou seus princípios liberais e assumiu a postura social-democrata com caráter social e com investimento em políticas sociais. Isso se deu em função da organização e mobilização da classe trabalhadora. A conquista dos direitos políticos serviu para ampliação dos direitos sociais (BEHRING e BOSCHETTI, 2006).

Com os movimentos sociais promovidos pelos operários, tais como a Revolução Bolchevique, e a Grande Depressão com a quebra da Bolsa de Valores de Nova York em 1929, o Estado deixou de se omitir nas questões relativas à sociedade. Viu-se que a economia não vivia por suas próprias regras. Era necessário o Estado intervir para garantir o bem-estar de todo o povo. O primeiro documento legal expedido pelo Estado a tratar de regras de intervenção no domínio econômico foi a Constituição Mexicana de 1917. Em seguida, a Alemanha de Weimar, em 1919, apresentou também a sua Constituição intervencionista (MARTINS, 2008).

O surgimento das políticas sociais variou de país para país, mas é a partir do século XX que o Estado passou a assumir ações sociais de forma mais ampla. O Estado passou a gastar recursos públicos com as políticas sociais. É na França do século XX que o Estado passou a ser chamado pejorativamente de Estado-Providência, porque foi feita uma lei de amparo em decorrência de acidentes de trabalhadores. Tal expressão decorreu de seguidores do pensamento liberal que diziam que o Estado estava fazendo às vezes de Deus, atuando como se fosse a Providência Divina (CASTEL, 1998).

Do fim do século XIX até os anos 20 do século XX, todos os países europeus tinham seguros para trabalhadores, alguns seguro-saúde, pensão para idosos e proteção ao desemprego.

As políticas sociais foram implementadas lentamente no fim do século XIX até a Segunda Guerra. Após este evento, até a década de 60, houve uma generalização dessas políticas sociais.

A crise financeira de 29-32, que se implantou no mundo capitalista, decorrente da quebra da Bolsa de Valores de Nova York, levou os países a verem que o liberalismo não poderia viver sozinho, sem qualquer controle.

Em reação, nos Estados Unidos houve o *new deal*, com intervencionismo forte na economia. Na Europa houve o nazi-facismo, que foi uma solução autoritária em que as negociações com trabalhadores eram mínimas, havendo ainda a exploração bárbara, principalmente judeus, aprisionados nos campos de concentração.

O Estado deveria intervir também para atender crianças, idosos e deficientes, pois estes se encontravam em risco social. Na Europa, a maioria dos países implantou políticas sociais de aposentadorias, amparo aos acidentes de trabalho, amparo à invalidez, cujo custeio se dava por fundos públicos ou fundos para uma determinada categoria de trabalhadores.

Ao lado do keynesianismo, surgiu nos Estados Unidos o fordismo, que mudou a sistemática de produção. Este se inspirou no taylorismo para criar o seu sistema de produção, mas há diferenças entre estes. O taylorismo propunha um sistema de produção em massa de forma estanque, na qual o trabalhador se especializava em uma determinada tarefa dentro da fábrica, executando apenas essa etapa da produção, desconhecendo as demais. Além disso, percebia baixos salários sem quaisquer outras vantagens sociais. Em relação ao taylorismo, podemos dizer que o fordismo foi uma evolução.

O fordismo via o trabalhador também como consumidor dos seus produtos feitos em massa. O pagamento de melhores salários fazia com que os trabalhadores se tornassem consumidores dos produtos por eles fabricados. Ford entendia que a sua fábrica só poderia produzir o que os seus operários pudessem comprar. Esta ideologia, envolvendo o pagamento de altos salários e consumo dos próprios produtos, que produzia, gerou para os trabalhadores um retrocesso na sua liberdade. Eles eram controlados fora do horário de trabalho para que não gastassem seu salário com diversão, principalmente com álcool e mulheres, porque deveria ter dinheiro em mãos para poder comprar o que era produzido pelas fábricas. O protestantismo radical, na figura do puritanismo, foi revitalizado, estimulando o homem americano a buscar valores da época da colonização inglesa.

O Estado Americano, que sempre foi capitalista, adotou a idéia do fordismo, utilizando a polícia para vigiar os trabalhadores, instituindo a lei seca que proibia o consumo de bebidas alcoólicas. Entretanto, esta vedação se aplica apenas ao trabalhador, à classe operária. Os detentores do capital adquiriam bebidas alcoólicas através do contrabando, ou então viajavam para outros países para poder consumir álcool (GRAMSCI, 1978)

Após o fim da Segunda Guerra Mundial, a social-democracia se instalou em vários países europeus, com o Estado intervencionista perdurando, não só para controlar a economia, mas para também atender à sua população. Na Europa, a maioria dos países implantou políticas sociais de aposentadorias, amparo aos acidentes de trabalho, amparo à invalidez etc., cujo custeio se dava por fundos públicos ou fundos para uma determinada categoria de trabalhadores (CASTEL, 1998).

Esse Estado que buscou o crescimento econômico junto ao crescimento social era chamado de Estado de Bem Estar Social ou “*Welfare State*”. É sob a égide do Estado de Bem Estar Social que imperou o princípio da busca do pleno emprego, mesmo que não o conseguisse na sua totalidade. Foi neste período que o fundo público, que é o instrumento de realização do atendimento das necessidades sociais, cujo custeio demanda recursos oriundos deste fundo, alcançou verdadeiramente a sua função social.

Francisco de Oliveira (1998) disserta sobre o fundo público, cujas principais idéias orientam este trabalho.

Informa o autor que, os recursos oriundos dos tributos, que na sua maioria são pagos pelo trabalhador, compõem o fundo público, formando o suporte do antivalor. O fundo público se destina tanto a financiamento para acumulação de capital, como para financiamento da reprodução da força de trabalho, atingindo toda a população por meio dos gastos sociais. O capitalismo sempre se utilizou dos recursos públicos, desde o casamento dos tesouros reais com os banqueiros e mercadores, bem como das medidas caritativas para os pobres. Com o passar do tempo, o financiamento público se tornou mais abrangente, estável e com regras decorrentes de grupos sociais e políticos, criando-se uma esfera pública.

Hoje o fundo público se destina mais à reprodução do capital particular e das condições de vida, do que o acúmulo do capital. Houve o crescimento do fundo público no financiamento público, com o aumento das despesas sociais públicas com saúde, educação, pensões e programas de garantia de recursos. Com isso, a renda familiar passou a contar com salário direto e salário indireto.

Parte da reprodução da força de trabalho foi transferida para o financiamento público no sistema capitalista. O salário indireto, oriundo das despesas sociais públicas, liberou o salário direto, permitindo às pessoas adquirirem bens de consumo duráveis. O fundo público da reprodução da força de trabalho e os gastos públicos sociais são essenciais no capitalismo contemporâneo.

O fundo público é essencial à expansão econômica. Nos países onde a dívida pública é metade do PIB, estão as mais notáveis lideranças industriais, tecnológicas e financeiras do capitalismo atual. Com a globalização, empresas multinacionais saíram do seu território e passaram a se localizar em outros países. Com isso, o Estado-Providência perdeu seu ganho fiscal, mas teve que manter os gastos sociais, sendo estes arcados pelo fundo público, gerando a crise fiscal. É a globalização que gera “o rompimento do círculo perfeito do Estado-Providência”.

O fundo público se comporta como anti-capital, porque não é valor e ao mesmo tempo serve para sustentação do capital. O valor não pode mais se reportar a si próprio, mas a outros componentes, como o fundo público. Os bens e serviços públicos não visam gerar lucro, mas se tornaram salário indireto. Qualquer gasto de bem-estar deve melhorar as condições de vida.

No lugar de se buscar a valorização da mercadoria, deve-se valorizar o Estado porque nele há a exploração da força de trabalho, mas sem a sua mercantilização, havendo redução da fração do trabalho não pago (redução da mais valia). O Estado de bem-estar social leva a um modo social de produção. Por enquanto, o fundo público tem ajudado os donos do capital, que já vêm socializando os resultados da produção. A economia regulada se baseou no keynesianismo, que nos países capitalistas é sinônimo de democracia e dos avanços sociais que daí surgiram. Aqui há o antimercado. Com isso, os avanços sociais decorrentes do acesso e utilização do fundo público passaram a interagir com a consolidação das instituições políticas e democráticas. A constituição da esfera pública e a democracia têm total relação.

O fundo público deve estar ligado à reprodução social em todos os sentidos, e não valorizar o valor pelo valor. Pode, por exemplo, reproduzir o capital em setores que por sua própria natureza não tenham condições de se autoprover financeiramente. O fundo público mantém o equilíbrio entre as classes sociais na esfera pública. Na democracia e na esfera pública ampliou as funções da classe média, passando esta a ter um maior papel no sistema capitalista. A atuação da classe média faz com que o Estado deixe de ser voltado apenas para

a burguesia e passe a atuar em função de todas as classes. E isto se conseguiu exatamente com o fundo público.

Os recursos arrecadados pelo Estado, além de atender às despesas da máquina pública, foram destinados também a atender as necessidades da população que se encontrava em risco social. Foi nesse período que o trabalhador começou a ter respeitada a sua dignidade, alcançando as grandes conquistas trabalhistas e sociais que perduram até hoje.

Ao fazer esta opção, os Estados necessitaram de recursos para fazer frente aos novos gastos com a sociedade. A forma de obtenção destes se deu por meio da tributação (BALEIRO, 1986) e do redirecionamento dos recursos obtidos, que antes se destinavam apenas para gastos com a máquina administrativa, para atender às necessidades sociais demandadas pela sociedade. Com a implantação do Estado Providência (CASTEL, 1998), o Estado se conscientiza da sua função precípua, que é atender as necessidades da sociedade. Os tributos passaram a não ter mais a função de atender despesas da administração pública de cada país, mas sim, também atender as da sociedade, que é quem efetivamente pagava os impostos.

Esta é a tônica dominante dos Estados que fizeram a opção pelo sistema de bem-estar social: redistribuição dos recursos arrecadados através dos tributos com toda a sociedade. Os tributos não se destinam apenas à manutenção do Estado enquanto ente governante. Este tem a função de atender às necessidades sociais da população.

O Estado de Bem Estar Social em alguns países perdurou até a Década de 60 do Século XX, pois na década de 70 houve um retrocesso nas políticas de bem-estar social, retornando o liberalismo econômico, renomeado de neoliberalismo, que propugna um estado mínimo, capitaneado principalmente pela Inglaterra e Estados Unidos. Entretanto, na Europa há países em que o Estado de Bem Estar Social perdura até hoje, como é o caso da França.

A crise do petróleo, ocorrida nos anos 70, gerou uma crise econômica no mundo, em função da disparada do preço do barril de petróleo oriundo dos países árabes, devido ao fato de que muitos países, principalmente os subdesenvolvidos, já tinham constituído dívida externa com bancos mundiais, a exemplo do FMI, BID, BIRD etc., sediados nos Estados Unidos. Os defensores do neoliberalismo passaram a atribuir como causas da crise econômica os gastos com a assistência social. Com isso, formaram o Consenso de Washington, onde foi gerado um documento que estabeleceu um modelo econômico a ser seguido pelos países subdesenvolvidos da América Latina e da África.

Nesta orientação ficou estabelecido que deveria ser feita a privatização das empresas estatais, para que o Estado deixasse de ser intervencionista, não influenciando mais na economia, permitindo assim que as empresas agissem livremente, sem qualquer controle por parte dos órgãos públicos, podendo fixar o livre comércio, inclusive internacional, para que as grandes corporações dominassem a economia mundial (BATISTA, 1994).

Assim, os Estados deixaram o modelo intervencionista e passaram a adotar o modelo neoliberal, causando a redução de benefícios sociais para os cidadãos. É neste o cenário que o mundo se encontra hoje, apesar de que ainda existem países nos quais a assistência social ainda é vetor da política vigente.

Com o advento do neoliberalismo, os Estados que fizeram a opção por este sistema continuaram mantendo as suas funções sociais, mas reduziram-nas, havendo apenas uma pequena parcela dos recursos públicos para custear estas despesas.

Em 2008, nova crise financeira se instalou na sociedade. Novamente o liberalismo econômico, agora na sua versão denominada neoliberalismo, cai por terra, mostrando que a economia não vive pelas suas próprias leis. Corporações internacionais estão seriamente abaladas e estão recorrendo aos Governos para que injetem dinheiro público, oriundo dos tributos, nas suas grandes empresas, para evitar a derrocada da economia capitalista globalizada.

## 1.2 A CONCEPÇÃO ATUAL DE TRIBUTOS

Torres (2007, p. 23) ensina que a instituição do tributo coincide com o advento do Estado Liberal e do Estado de Direito, em decorrência da constitucionalização do Estado moderno. O tributo surge com a extinção dos privilégios da nobreza e do clero, porque o Estado deixa de ser patrimonialista para a economia onde há prevalência dos impostos, para que o Estado liberal possa atender às suas finalidades essenciais:

“O conceito jurídico de tributo se cristaliza a partir de algumas idéias fundamentais: a liberdade do cidadão, a legalidade estrita, a destinação pública do ingresso e a igualdade”

Diante da evolução dos tributos, percebe-se que o conceito atual difere da concepção das suas origens. No caso específico do Brasil, o início da tributação se deu pela instituição do modelo português. Os diversos tributos foram sendo postos nas Constituições ao longo da nossa história. Entretanto, o Brasil passa a ter um Sistema Tributário com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, que alterou a Constituição Brasileira de 46. Esse sistema foi repetido na Constituição Brasileira de 67, na Emenda Constitucional nº 01/69 e na Constituição Brasileira de 88.

O Sistema Tributário Nacional, nos moldes atuais, trata da figura do tributo dividindo-o em cinco espécies, de acordo com a destinação do produto da arrecadação (TORRES, 2007). O conceito de tributo se encontra estabelecido no art. 3º do Código Tributário Nacional, que é a lei que fixa as normas gerais da tributação no Brasil:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O presente conceito já foi constitucionalizado, porque foi aceito pela Constituição de 67, a Emenda Constituição nº 01/69 e a Constituição de 88 (TORRES, 2007).

Trata-se de uma prestação pecuniária, porque decorre de um dever fundamental. A compulsoriedade é uma característica que não é própria apenas dos tributos, mas está presente também em outras entradas públicas. Difere da sanção de ato ilícito, porque esta, apesar da sua compulsoriedade, tem a finalidade de garantir a ordem jurídica e não tem qualquer intenção de contribuir para os cofres públicos. O tributo está sujeito ao princípio da legalidade restrita, pela qual se condiciona a sua criação à lei ordinária.

A destinação dos recursos obtidos com a tributação não faz parte do conceito de tributo, porque a destinação fiscal ou extrafiscal do tributo não é importante para sua caracterização.

Torres (2007, p. 63) propõe um conceito de tributo:

“Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição”

O autor apresenta uma classificação qualitativa, considerando os predicados dos diversos elementos do tributo. Com base no critério qualitativo, os tributos se dividem em vinculados ou não-vinculados e contributivos ou comutativos.

Os tributos vinculados ou não vinculados, Torres (2007, p. 65) os denomina de contraprestacionais ou não-contraprestacionais, respectivamente, conforme estejam atrelados ou não “à entrega de prestações de serviço ou de obra pública pelo Estado”. Entre os contraprestacionais estão as taxas e as contribuições<sup>5</sup> e o exemplo de não-contraprestacionais são os impostos.

A classificação qualitativa, que divide os tributos entre contributivos e comutativos, se baseia no valor ou na justificativa do tributo. É considerado contributivo quando se baseia no princípio da capacidade contributiva, ou seja, quando a justificativa principal é a riqueza do contribuinte. A espécie de tributo que se enquadra desta classificação é o imposto, porque decorre do dever geral de obediência de todo cidadão para com o Estado. Entretanto, se ele se baseia no princípio do custo/benefício ou da equivalência é considerado um tributo comutativo, que é caso das taxas e das contribuições. Aqui há que considerar a sua destinação e a sua “permuta de utilidade entre o cidadão e o Estado”.

Torres (2007) também apresenta outra classificação dos tributos, com base na quantidade existente. Levando-se em conta as espécies tributárias, pode se falar em classificação bipartida, tripartida, quadripartida e quinquipartida.

Para os adeptos da classificação bipartida, as espécies tributárias são apenas os impostos e as taxas. A contribuição de melhoria e as contribuições especiais teriam que se submeter a um conceito ou ao outro, ou seja, ou seriam impostos ou seriam taxas.

Pela classificação tripartida, as espécies são os impostos, as taxas e as contribuições. Essa classificação constava da redação das Constituições Federal de 46, da redação original da Emenda Constitucional nº 18/65 e da Constituição Federal de 67. A Emenda Constitucional nº 01/69 incluiu entre as espécies tributárias as contribuições sociais e econômicas, o que gerou uma divisão entre os autores, alguns optando por se manter na teoria tripartida, entendendo que as contribuições seriam as de melhoria, as sociais e as econômicas; outros optaram por se filiar à classificação quadripartida.

---

<sup>5</sup> Observa-se aqui que, quando Ricardo Lobo Torres (2007) usa a expressão “contribuições” se refere às contribuições de melhorias (art. 146 da CF) e às contribuições especiais (art. 149 da CF).

Pela classificação quadripartida, os tributos se dividem em impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório. A essa corrente se filia Torres (2007). Para este autor, o imposto é um tributo não vinculado, porque se baseia na capacidade contributiva do contribuinte, não implicando em contra prestação por parte do Estado. A taxa é baseada na relação custo benefício, remunerando a atividade específica e divisível do Estado em favor do cidadão. A contribuição, que pode se fundar na relação custo/benefício ou na solidariedade, que visa indenizar o Estado pelo gasto público, o qual gerou benefício apenas para os contribuintes. Já o empréstimo compulsório se funda apenas na capacidade contributiva do contribuinte, é desvinculado de contraprestação por parte do Estado e há a promessa de restituição por parte da União.

Já a classificação quinquipartida acompanha a descrição constitucional, que repartiu os tributos em imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais e econômicas. As contribuições são denominadas pela doutrina como contribuições sociais (MACHADO, 2007), contribuições parafiscais (CARRAZZA, 2009) e contribuições especiais (BALEIRO, 1999), que se subdividem em contribuição para intervenção no domínio econômico – CIDE, contribuições econômicas e profissionais e as contribuições sociais, cujos recursos destas últimas se destinam à seguridade social.

### 1.3 O TRIBUTO E A SUA FUNÇÃO SOCIAL

Romita (2007) apresenta estudo sobre a função social do tributo, afirmando que esta se caracteriza pela sua destinação a prover os direitos sociais que exigem do Estado o cumprimento das prestações em favor da coletividade. Ao se assegurar os direitos sociais, está-se assegurando o direito de liberdade. Quando se realiza um direito fundamental, realiza-se automaticamente os outros direitos fundamentais, porque estes são indivisíveis, já que estão vinculados à dignidade humana.

Os direitos sociais surgem na Europa no século XX, durante a Revolução Industrial devido à pauperização das pessoas, principalmente nas cidades, onde o Estado teve que intervir para minorar os desajustes sociais para manter o equilíbrio do capitalismo.

São direitos sociais porque assistem ao indivíduo em sua relação ao grupo com o qual convive. Para garantir os direitos de primeira geração, o Estado necessita do orçamento para manter a máquina administrativa, porque este atua por omissão. Já os direitos sociais exigem uma prestação positiva do Estado, para assegurar, pelo menos, a realização do mínimo existencial dos cidadãos. Dependem de recursos previstos no orçamento, que dependem da arrecadação de tributos para realizá-los, tributos estes cobrados dos cidadãos. Os direitos sociais decorrem do *welfare state*, respondendo o clamor das massas desprovidas, que querem participar das benesses da sociedade.

A função social do tributo é implementar as políticas sociais desenvolvidas pelo Estado intervencionista. Neste, a função do poder público é distributiva, porque arrecada e distribui os recursos financeiros, sendo seu instrumento o orçamento.

No Estado moderno a função dos recursos públicos era para pagar os militares, funcionários públicos e manter a máquina do governo. Com a ampliação da função de redistribuição, buscou-se conseguir uma redução da desigualdade social, através da prestação de serviços como saúde, educação, segurança etc.

Para manter os serviços públicos e satisfazer as necessidades sociais, o Estado se vale de receitas para aplicar em benefício da comunidade. A prestação de serviços públicos sociais se ajusta de acordo com as possibilidades econômicas, cujo limite é a capacidade contributiva dos contribuintes. O orçamento é para realizar as políticas públicas, observando a função social do tributo. Entre a previsão orçamentária e o seu cumprimento há o problema dos recursos financeiros escassos e limitados.

O tributo realiza a sua função social atendendo aos direitos sociais, como também através dos incentivos fiscais e das renúncias tributárias.

#### 1.4 AS FUNÇÕES FISCAL E EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS E SUA RELAÇÃO COM A PROTEÇÃO SOCIAL

Becker (2007) dedica um capítulo do seu trabalho para tratar da extrafiscalidade dos tributos. Ensina que as revoluções sociais não devem mais ocorrer por meio das lutas, mas

sim através do humanismo cristão e do seu principal instrumento que é o direito positivo, cabendo uma tarefa fundamental ao direito tributário, nos termos da extrafiscalidade.

A revolução social, para alcançar a democracia realizada através do direito positivo, se dá por meio da destruição da antiga e a reconstrução da nova ordem ao mesmo tempo. Um dos agentes revolucionários é o direito tributário, porque, com os tributos se destrói a antiga ordem e financia a sua reconstrução. Por isso, os tributos têm como principal finalidade a intervenção estatal no meio social e econômico, juntamente com a arrecadação.

Baleeiro (1986, p. 176) informa que já é muito antigo o atuar político do Estado que, quando quer fazer intervenções através da tributação, utiliza-se de uma imposição grave; por outro lado, quando quer estimular, utiliza de isenções e imunidades. Dá-se como exemplo as exações altamente onerosas sobre os direitos alfandegários para proteger o mercado nacional. Assim, afirma que:

“Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’, é sobrepujada pelas funções ‘extrafiscais’. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz”

Neste mesmo trabalho, Baleeiro apresenta um breve histórico da função extrafiscal dos tributos. Afirma que a utilização extrafiscalidade para redistribuição da fortuna e da renda remonta há cinco séculos, com a “décima scalata”, que era um imposto em escala progressiva que vigia em Florença (Itália) para a guerra de Pisa. Informa que Aristóteles já assinalava a diferença de fortunas entre as classes sociais como o fomentador das lutas políticas e que Montesquieu observou que os romanos eram divididos entre classes sociais conforme a propriedade, cujos encargos públicos variavam de acordo com o grau de poder que possuíam no governo. Observa que a tributação, como fato político está ligado à luta de classes, sendo que a classe dominante impõe a tributação pesada sobre os dominados, procurando obter o máximo de satisfação de seus interesses com o obtido com a arrecadação.

Continua mostrando que era o comportamento adotado pela nobreza e o clero durante a Idade Média, mas que, quando a burguesia ascende ao poder, os encargos tributários passam a incidir sobre o proletariado, recaindo a maior carga sobre os tributos reais, principalmente os de consumo. Com as idéias da democracia que antecederam a Revolução Francesa, vieram junto as primeiras idéias do socialismo, que fez deslocar a carga tributária que incidia basicamente sobre o proletariado, para recair sobre as classes mais abastadas.

Esclarece ainda que a utilização dos impostos como instrumento de reforma social, em vez de técnicas de revolução, foi pensada por vários autores e líderes. Cita o Manifesto Comunista, onde Karl Marx estimulava ao povo a pleitear o tributo na ação política e nos congressos socialistas. Esta mesma idéia do tributo como instrumento de reforma social foi apresentada pelo Partido Trabalhista inglês, no seu programa de 1918, e no Congresso Socialista de Erfurt, em 1891.

Observa que estes pensadores e líderes, cujas idéias eram vistas como tendências comunistas, desejavam uma melhor redistribuição da renda, com a tributação incidindo sobre as classes prósperas conforme a capacidade contributiva e melhorando as classes pobres com assistência e seguros sociais. Nesta época, prevaleciam impostos sobre o consumo, começando a surgir em alguns poucos países o imposto sobre a renda. O imposto sobre a herança era suave e regido pela proporcionalidade.

Na primeira metade do século XX os impostos progressivos e pessoais atingiram uma severidade muito grave. Chegou-se a tributar com 100% a renda e a herança. Com esta atitude, em alguns países, que Baleeiro denomina de “amadurecidos”, aumentou a parcela das despesas públicas dentro da renda nacional, fazendo com que, quase desaparecessem os grandes contrastes entre riqueza e pauperismo<sup>6</sup>.

A Constituição Brasileira de 88 atesta claramente, através dos seus arts. 145 a 162, que o Brasil é “Estado Tributário”, porque a função precípua do tributo é a obtenção de recursos financeiros para cobrir os gastos do Estado, principalmente, dos gastos com a Seguridade Social (YAMASHITA, 2002).

A função de todas as normas tributárias é arrecadar recursos ou, pelo menos, garantir que o Estado possa cobrir todos os seus gastos, satisfazendo as suas necessidades financeiras. Mas também há normas fiscais que realizam a justiça distributiva ou que atentam a finalidades político-econômicas. As normas de finalidade fiscal são aquelas que entre as suas possibilidades, há a de ser vista como reprodução da justiça distributiva. Já as normas extrafiscais são aquelas que, de forma alguma, não são compreendidas como normas que realizam a justiça distributiva. Yamashita (2002) entende que uma norma que considera a capacidade contributiva é uma norma fiscal, porque a norma extrafiscal não considera a capacidade contributiva para a sua incidência.

---

<sup>6</sup> O autor não prossegue no histórico, porque a primeira edição da obra aqui citada é de 1955. Aliomar Baleeiro faleceu em 03.03.1978.

Carvalho (2009) afirma que não existe tributo que se possa dizer puramente fiscal ou extrafiscal. Os dois objetivos podem conviver harmonicamente em um tributo.

Derzi (2006, p. 576-577) conceitua a extrafiscalidade, afirmando que:

“Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais”

Becker (2007, p. 629) expõe que a idéia de democracia social está intimamente ligada ao direito positivo, porque é este que vai disciplinar os comportamentos. Para tal, o tributo extrafiscal é o indicado. Por isso, o Estado intervém na economia por meio do direito tributário. Assim, afirma: “Nenhuma das reivindicações pleiteadas hoje sob o título de direitos sociais poderá alcançar seu objetivo sem uma intervenção do Estado na economia”.

A tributação extrafiscal pode ser utilizada como instrumento de reforma social ou para impedi-la para manutenção do capitalismo liberal. É a política que vai dizer qual vai ser a sua função. Portanto, todos os tributos terão as funções fiscal e extrafiscal coexistindo nele, sendo que uma vai prevalecer em relação a outra, de acordo com a política fiscal estabelecida.

## 1.5 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A idéia de sistema está associada à de conjunto, composto de vários elementos organizados, relacionados entre si e interdependentes. No Brasil, pode-se dizer que só houve um sistema tributário nacional a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Este sistema colocava os Estados-Membros e os Municípios em situação de inferioridade, abolindo a federação (MACHADO, 2006).

Com o advento da Constituição Brasileira de 88 este cenário muda, com a repartição dos impostos entre os entes da federação e do produto da arrecadação. Entretanto, a União continua se sobrepujando em relação aos demais entes, porque a ela couberam os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais, os impostos extraordinários, os

impostos da competência residual, sete impostos específicos, além das taxas e contribuições de melhoria, que podem ser instituídos pelos três entes da federação. Já para os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios, além das taxas e contribuições de melhoria, couberam apenas três impostos específicos para cada um.

“Designa-se por ‘sistema tributário’ o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre ávida econômica e social. O sistema envolve sempre organicidade. Não basta a mera enumeração dos tributos para se ter um sistema. Compreende outros elementos, que não a simples nomenclatura tributária. Engloba princípios e definições básicas, que denotem harmonia e coerência dos componentes” (SILVA, 2009, 642).

O sistema constitucional brasileiro, que possui normas de comportamento e normas de estrutura, que se traduz na Constituição Brasileira de 88. Nesta estão as regras de organização do Estado, tratando das instituições, havendo mais regras de estrutura do que regras de comportamento. A nossa Constituição tem como característica a rigidez, porque a alteração constitucional tem que ser por um processo solene e mais complexo do que o das leis ordinárias. A outra característica é a racionalidade, porque os conjuntos normativos estão determinados no próprio texto constitucional, bem como, as regras principais do sistema constitucional brasileiro (CARVALHO, 2009).

O mesmo autor continua informando que o sistema tributário nacional é um subsistema do sistema constitucional brasileiro. Este subsistema trata dos poderes do estado no campo da tributação, juntamente com medidas que assegurem a liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. A relação harmoniosa entre a Administração Pública e os cidadãos é garantida pelos princípios. O nosso subsistema tributário nacional apresenta normas de maneira quase que exaustiva, deixando muito pouco a fazer ao legislador infraconstitucional.

Silva (2009) apresenta uma classificação para os sistemas tributários, considerando o relacionamento entre seus elementos e componentes, apoiando-se em critérios externos ou internos.

Com base no critério externo, os sistemas tributários podem ser classificados conforme a intensidade da pressão fiscal e a natureza dos impostos dominantes. Considerando a intensidade da pressão fiscal, o sistema tributário pode ser oneroso ou leve. Analisando o sistema tributário brasileiro, verifica-se que se trata de um sistema oneroso, vez que a carga tributária no Brasil é muito alta, conforme dados já demonstrados inicialmente neste trabalho. Tomando como base a natureza dos impostos dominantes, os sistemas tributários podem ser

considerados regressivos quando repousam em impostos indiretos ou progressivos quando se esteiam nos impostos diretos. O sistema tributário brasileiro se caracteriza mais como regressivo, já que a tributação sobre os impostos sobre o consumo, como o IPI e o ICMS, do que em impostos sobre a propriedade, como o IPTU e ITR.

Considerando o critério interno, há que ver o sócio-político, dividindo os sistemas tributários em liberal ou neutro e em regulatório. O sistema tributário nacional se apresenta como regulatório, pelo fato de ter impostos com funções extrafiscais explícitas, como é o caso do Imposto de Importação, de Exportação e o IOF, que são regulatórios da economia do país. Pelos critérios sócio-econômicos, o sistema vincula-se à estrutura econômica, porque os fatos tributáveis escolhidos são de natureza econômica, havendo influência recíproca entre tributação e a realidade econômica.

Silva (2009) também apresenta outra classificação com base na formação do sistema. Para este autor, o sistema tributário pode ser racional, se a coordenação dos tributos entre si for obra da ação deliberada do legislador ou histórico, se a coordenação resultar da evolução histórica. No caso brasileiro, o sistema tributário nacional foi elaborado pelo Constituinte Original de 1988, mas continuou acompanhando o modelo apresentado pela Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição Brasileira de 1946, cuja estrutura principal já perdura há quarenta e quatro anos.

Frente à classificação apresentada acima, verifica-se que os impostos previstos no Sistema Tributário Nacional incidem na sua maioria sobre o consumo e sobre a renda, enquanto que há apenas dois impostos sobre a propriedade imóvel, que são o ITR e o IPTU. No caso específico do ITR, a Constituição Federal de 88 atribuiu a competência para instituição à União, mas também prevê a possibilidade da União delegar ao Município a competência para cobrar e fiscalizar o ITR relativo aos imóveis rurais localizados no seu território; neste caso, todo o recurso arrecadado fica para o Município.

Os recursos públicos na sua maioria decorrem de impostos incidentes sobre a renda, como é o caso do IR e do IOF, e sobre o consumo, como é o caso do IPI e do ICMS. Desta forma, o Estado obtém recursos de uma forma mais fácil, porque a arrecadação de tais tributos é mais fácil, principalmente nos casos do IPI e o ICMS, que são impostos indiretos, onde o consumidor não sabe o quanto paga efetivamente de imposto ao adquirir uma mercadoria.

Ante o demonstrado, verifica-se que o Sistema Tributário Nacional é um sistema oneroso, regressivo, regulatório e racional.

## CAPÍTULO II

### PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS REALIZADORES DA JUSTIÇA SOCIAL

Torres (2005) conceitua os princípios como “enunciados genéricos que concretizam valores morais e conduzem à elaboração, interpretação e aplicação das regras jurídicas”. Para este autor, os princípios não são mais vistos apenas para interpretar as leis ou suprir as lacunas das leis. Hoje são diretivas para as novas constituições, fazendo parte do corpo delas, devido à complexidade dos ordenamentos jurídicos e aproximação com a ética.

Para Canotilho (2003) os princípios, juntamente com as regras, são duas espécies de normas. O que Ricardo Lobo Torres denomina de “valores”, Canotilho chama de “norma”. Para o Mestre português, “*princípios* são normas de natureza estruturante ou com papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do estado de Direito)” (grifo do autor).

Carvalho (2009) harmoniza os dois pensamentos, afirmando que o princípio pode se apresentar como norma, como também pode se apresentar como valor. Como norma, o princípio pode ser uma norma jurídica de posição privilegiada em relação às demais, com valor expressivo e também norma jurídica de posição privilegiada que fixa limites objetivos. Como valor, os princípios têm como uso os valores inseridos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas que são considerados independentes da sua estrutura e também tem como uso de limite objetivo fixado em regra de hierarquia superior, sem levar em consideração a estrutura da norma.

Baseado no pensamento de Canotilho, Silva (2007) explicita que os princípios constitucionais se dividem em duas categorias: os “princípios político-constitucionais” e os “princípios jurídico-constitucionais”. Os princípios político-constitucionais são aqueles de onde derivam as “decisões políticas fundamentais”, que demonstram os valores políticos fundamentais escolhidos pelo constituinte, dando os contornos da Constituição. Os princípios jurídico-constitucionais são os “informadores da ordem jurídica nacional”, que tratam de temas ligados à teoria geral do Direito.

São esses princípios que definem as características políticas e jurídicas essenciais do Estado, sendo a matriz de todas as regras infraconstitucionais (SILVA, 2007).

Os princípios devem constar no texto constitucional; entretanto, devido ao fato do princípio ter a sua eficácia independente da sede constitucional, é comum encontrá-los fixados em leis ordinárias e complementares.

Os princípios podem ser gerais ou específicos de acordo com o ramo do Direito. Os princípios tributários decorrem dos princípios gerais do direito e também estão vinculados a valores. Com a aproximação que há entre ética e tributação, os princípios passaram a ter forte participação no Direito Tributário, não só no seu estudo, mas também na sua aplicabilidade (TORRES, 2005).

## 2.1 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

A idéia de solidariedade é o sentimento que o indivíduo tem de pertencimento a um grupo, no qual tem responsabilidades e sofre as mesmas vicissitudes que este grupo sofre. A solidariedade está associada à idéia de fraternidade, estando ligada aos direitos sociais.

Esta idéia está associada à de cidadania, constituindo-se esta última no exercício de direitos e deveres dos membros de uma determinada sociedade, tendo como um dos seus elementos a “possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação” (NABAIS, 2005, p. 119). É a chamada cidadania fiscal.

Tanto o senso comum como parte da academia veem o tributo como abusivo, entendendo que a vinculação da solidariedade com a tributação é uma desculpa ou pretexto para justificar a tributação sem obediência aos limites constitucionais, devido ao poder de império do Estado (GODOI, 2005).

A partir do momento em que o Estado opta pela função fiscal, os tributos têm “servido a concretização da idéia de solidariedade social”, funcionando mais nos Estados sociais do que nos Estados liberais. O fato de se ter um Estado fiscal liberal, cujos recursos são oriundos da tributação, já é indicativo de que existe um mínimo de solidariedade social, pois os contribuintes que têm condições financeiras de arcar com a tributação são os que mantêm os

gastos sociais, havendo a “redistribuição dos rendimentos dos contribuintes para os que não sejam contribuintes”, demonstrando um mínimo de solidariedade social. É no Estado fiscal social que a solidariedade social se realiza plenamente. Nele, a solidariedade social é uma meta a ser seguida pelo Estado e pelo Direito Tributário (NABAIS, 2005, p. 127 e 129).

A característica do Estado fiscal é que este é suportado por todos os cidadãos que possuem capacidade contributiva, porque são os contribuintes que suportam os serviços públicos que são prestados a todos os cidadãos ou residentes no país, quer sejam contribuintes ou não, pressupondo a idéia de justiça distributiva que se realiza através da redistribuição dos rendimentos auferidos pela tributação.

A Constituição Brasileira de 88 é uma Constituição da sociedade brasileira e não mais uma Constituição do Estado Brasileiro. O tributo deixa de ser uma mera ferramenta de arrecadar recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que deve estar em sintonia com os princípios constitucionais (GRECO, 2005, p. 173).

“o Estado não é pura estrutura investida de ‘poderes’ cuja legitimidade emanaria de fontes externas à própria sociedade. Ao revés, ao Estado cabe cumprir ‘deveres’ perante a sociedade (por ser seu instrumento) e os poderes que lhe são atribuídos limitam-se ao suficiente para viabilizá-lo e em dimensão que não ultrapasse o necessário para tanto”

Pela cidadania fiscal, o contribuinte tem o dever de contribuir para a comunidade, como também o direito de exigir que todos os outros cidadãos também contribuam (NABAIS, 2005).

O princípio da solidariedade, também denominado de princípio do Estado Social, é um dos vários princípios do Estado Social e Liberal de Direito (TIPKE, 2002).

A idéia de solidariedade retornou após o fim do liberalismo no século XX, em decorrência da aproximação entre ética e direito. Torres (2005) afirma que “solidariedade é fraternidade”, por ser um dos ideais da Revolução Francesa e ser um valor moral ou jurídico, não necessitando da positivação constitucional para sua efetividade. A solidariedade está ligada à idéia de justiça social, tendo afinidade com o conceito de fraternidade.

O art. 3º, da Constituição Brasileira de 88, trata da construção de uma sociedade solidária como um dos objetivos fundamentais da República. O ideal de solidariedade social faz parte do ideal político das sociedades ocidentais atuais, que estão gravados nos respectivos textos constitucionais.

O ideário da Revolução Francesa entendia a fraternidade como filantropia ou caridade. O conceito de solidariedade social surge no fim do século XIX e início do século XX com a crise do capitalismo liberal e a organização política e sindical dos trabalhadores. A partir da metade do século XX, a sociedade passa a ser o centro da ciência do Direito, dando realce ao conceito de solidariedade social (GODOI, 2005).

“A solidariedade passa a ser efetivamente um elemento constitutivo do discurso jurídico hegemônico na medida em que são afirmadas as teses do pluralismo jurídico (o direito não se resume aos atos do legislador estatal), da efetividade social como elemento fundamental para a interpretação da norma e, principalmente, da necessidade de superação do fosso então existente entre o Estado e a sociedade civil.” (GODOI, 2005, p. 144).

O dever de pagar tributo é um dever fundamental estabelecido constitucionalmente, que é um dos pouquíssimos deveres do cidadão no Estado Liberal. A solidariedade se sobrepõe à liberdade porque o dever de pagar tributo é um dever fundamental, estabelecendo um vínculo entre as pessoas. A solidariedade se aproxima da justiça, porque cria um vínculo de apoio mútuo entre as pessoas que participam dos grupos que são beneficiários da redistribuição dos bens sociais. Um exemplo de solidariedade social é a lei que instituiu a renda básica da cidadania, independentemente se a pessoa é rica ou pobre, que é a Lei nº 10.835/2004, de autoria do Senador Eduardo Suplicy.

A relação da solidariedade com a capacidade contributiva é que a tributação deve ser maior por parte dos mais ricos, menor por parte dos mais pobres, dispensando os que estão abaixo da linha da pobreza (TORRES, 2005).

A solidariedade não é apenas entre o Estado e o indivíduo, mas também entre o Estado e o grupo social. Na Constituição Federal de 88, a contribuição para a seguridade social incidente sobre a folha de salários e as contribuições profissionais ou de atividades econômicas são exemplos da solidariedade de grupo. Nas contribuições sociais deve existir a solidariedade entre os que pagam e os que recebem os benefícios, devendo sempre haver a contraprestação por parte do Estado, sob pena de inconstitucionalidade. As contribuições sociais sobre o faturamento, o lucro e a movimentação financeira têm natureza de imposto com destinação especial, porque não há contraprestação estatal em favor do contribuinte, se baseando não na solidariedade de grupo, e sim, na solidariedade que informa a capacidade contributiva.

“as contribuições sociais têm seus pressupostos desvinculados da atuação do Estado. A sua receita, sim, está vinculada aos fins que justificam a sua criação, não aos fatos

geradores das respectivas obrigações” (TAVOLARO/BRANDÃO MACHADO/IVES GANDRA MARTINS apud TORRES, 2005, p. 586).

A idéia de solidariedade social abandona a visão dos indivíduos que se submetem às leis impostas pelo Estado. Hoje, as pessoas e os grupos dos quais elas participam são tão sujeitos de direito como o é o Estado.

O imposto é uma instituição central dos Estados contemporâneos. O dever de pagar imposto decorre da solidariedade social. O Estado fiscal surge das idéias de representatividade, autoimposição e livre consentimento da tributação que passou a justificar a tributação, baseadas no princípio da igualdade formal de todos perante a lei (GODOI, 2005).

Sem os tributos, que representam quase a totalidade da receita, o Estado não funcionaria, sendo as tarefas constantes na Constituição meros escritos em papel, sem qualquer significado (SANCHES e GAMA, 2005).

Godoi (2005) informa que o Estado Fiscal tem duas fases distintas: a primeira se encontra no século XIX, onde havia uma tributação leve sobre as atividades empresariais e os rendimentos do trabalho, e uma tributação mais forte sobre as riquezas agrárias e o consenso; tanto é que, o eleitor era o contribuinte que possuía renda ou riqueza. A segunda fase se dá após a Primeira Guerra Mundial, onde havia o sufrágio universal, e o eleitor não era mais o contribuinte. As receitas aumentaram para que o Estado pudesse garantir os direitos sociais, o orçamento passou a ter importância na política macroeconômica e os impostos passaram a ter função extrafiscal.

No Estado Fiscal, a satisfação das necessidades públicas é feita pelo próprio Estado, através de recursos que são constantemente prestados pelo cidadão, que são os impostos que decorrem da soberania do Estado. O imposto é o tributo mais importante na arrecadação, sendo que as receitas originárias são estranhas ao Estado Fiscal.

O Estado Fiscal respeita a propriedade privada e a livre iniciativa, porque é dela que retira os recursos através da tributação. Ele não tem ideologia, não importando se tem baixa tributação e alta desigualdade social, ou alta tributação sem concentração de renda. O Estado Fiscal obedece aos princípios com a tributação, entre eles o da capacidade econômica, onde cada um contribui conforme a sua renda, patrimônio ou consumo, caracterizando assim a solidariedade social.

Quando hoje se pensa em Estado, se pensa em impostos, porque a solidariedade incentivada pelo Estado só existe se todos os cidadãos contribuírem periodicamente (SANCHES e GAMA, 2005).

Godoi (2005, p. 157) continua afirmando que é importante para a solidariedade social saber como a Constituição Brasileira de 88 justifica a capacidade econômica. Os que possuem maior capacidade econômica devem contribuir mais, até para que o Estado possa proteger a sua propriedade. A capacidade econômica implica em alíquotas progressivas para que todos possam ser tributados igualmente. A justificação da capacidade econômica é a solidariedade social, porque é dever de todos contribuir para os gastos públicos, tendo todos a obrigação de pagar tributo.

A capacidade contributiva se fundamenta na solidariedade, cabendo a todos o dever de pagar tributo de acordo com esta capacidade e não pelo “sacrifício igual dos indivíduos”.

A solidariedade está ligada a extrafiscalidade e os impostos mais extrafiscais que existem são o ITR e o IPTU, porque pode desestimular a propriedade que não tenha função social.

Mas não são apenas nestes impostos que se encontra a extrafiscalidade. O IPI, o IOF, o II, o IE e o ICMS também possuem a função extrafiscal, atuando diretamente na economia do País.

“O princípio da solidariedade implica, pelo menos, que todos contribuam para as despesas coletivas de um Estado de acordo com a sua capacidade, tributando-se os cidadãos de modo a que as desigualdades efetivas entre estes se esbatam – e desejavelmente se extingam – propiciando, a cada um, uma existência mais digna e plena, porque mais livre. Na desigualdade que se não escolhe há sempre menos liberdade potencial” (SANCHES e GAMA, 2005, p. 90).

A melhor forma de se realizar o princípio da solidariedade é pela tributação, através da qual se pode contribuir para as despesas coletivas do Estado, de acordo com as possibilidades de cada um.

## 2.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 2.2.1 Aspectos gerais

O Princípio da Capacidade Contributiva está previsto no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 88, que assim dispõe: “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”. Na realidade, o que a Constituição Brasileira de 88 prevê é o princípio da capacidade econômica, e não, capacidade contributiva. Para Tipke (2002) não há diferença entre capacidade contributiva e capacidade econômica, porque quando um indivíduo sustenta a si e a outrem, ele tem reduzida a sua capacidade econômico-contributiva. Deve-se proteger o mínimo existencial, para só haver tributação sobre o que for excedente da renda. Para Derzi (2006), a regra constitucional se refere à capacidade econômica, e não, à capacidade contributiva, porque a Constituição Brasileira de 88 é voltada para a concreção e efetividade desse princípio, evitando atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas.

Esse princípio apareceu pela primeira vez na Constituição Brasileira de 1946, mas não esteve presente na Constituição de 1967 e tampouco na Emenda Constitucional nº 01 de 1969 (TIPKE, 2002). Mas Baleeiro (2006) entende que ele continuava na Emenda de 69 implicitamente, porque a justiça tributária repousava na personalização e gradação dos tributos, com base na capacidade econômica do contribuinte.

A Constituição Brasileira de 88 escolheu apenas os impostos para aplicar a capacidade econômica, porque a base de cálculo dos impostos deve mensurar signos de riqueza. No caso dos tributos vinculados não dimensiona a riqueza do indivíduo, mas sim, o custo da atuação estatal ou da vantagem imobiliária auferida. Mas nada impede que seja concedida isenção de taxas cobradas de certos serviços públicos (DERZI, 2006), em função da capacidade econômica do indivíduo.

A Constituição Alemã não prevê expressamente o princípio da capacidade contributiva, mas este funciona como parâmetro para a aplicação do princípio da igualdade. Mas o princípio da capacidade contributiva está difundido por todo o mundo porque corresponde aos princípios do Estado Social de Direito e à consciência jurídica (TIPKE, 2002).

A utilização da expressão “sempre que possível” não quer dizer que esse princípio é meramente programático, porque não faria parte das necessidades do Estado de Direito; ao contrário, no Estado de Direito, o legislador é obrigado a promulgar leis fiscais justas. Por se tratar de princípio constitucional, não é possível imaginá-lo sem força, até porque, não seria possível instituir impostos sem contribuintes com capacidade econômica para recolhê-los. O entendimento é de que é direcionado ao legislador, que deve aplicá-lo sempre, de forma obrigatória, só deixando de fazê-lo quando for impossível, como é o caso dos impostos de importação e exportação, devido a sua extrafiscalidade (TIPKE, 2002, TORRES, 2005). O mesmo se dá em relação ao IPI e ao ICMS, cujo contribuinte de fato é o consumidor que adquire o produto, ficando impossível graduar o ICMS e o IPI conforme a capacidade econômica do consumidor final. Em substituição à capacidade econômica, a Constituição Brasileira de 88 estabeleceu para o IPI e o ICMS o princípio da seletividade (DERZI, 2006, ÁVILA, 2008).

A Constituição Federal de 88 estabelece no seu art. 5º, § 1º que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata; portanto, o princípio da capacidade contributiva tem aplicação imediata, sendo autoaplicável, obrigando o legislador, o intérprete e o aplicador da lei (TIPKE, 2002, DERZI, 2006).

Também não se aplicará o princípio da capacidade contributiva quando houver uma situação de política fiscal, na concessão de isenção ou qualquer outro benefício fiscal para favorecer pessoas ou empresas (TORRES, 2005).

Tipke (2002, p. 31) afirma que o princípio da capacidade contributiva significa que “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos.” Por esse entendimento, deve-se respeitar o mínimo existencial, para só a partir daí, se tributar aplicando o princípio da capacidade contributiva.

Para Torres (2005), não há um conceito de capacidade contributiva, mas ele está ligada às idéias de solidariedade e fraternidade. A legitimidade do princípio da capacidade contributiva se baseou no princípio do sacrifício no qual todos devem contribuir, todos devem se sacrificar, os ricos com mais e os pobres com menos, contanto que todos contribuam. Autores chegaram a confundir o princípio do sacrifício com o princípio da capacidade

contributiva, entretanto, o princípio do sacrifício caiu em declínio com a queda do Estado de bem estar social.

O fundamento da capacidade contributiva estava na justificativa ética e jurídica do pagamento do tributo de acordo com a capacidade de cada um. A causa da capacidade contributiva estava na motivação jurídica e econômica da obrigação tributária. A causa do tributo é a vantagem ou o benefício usufruído pelo indivíduo pela entrega dos serviços públicos pelo Estado. A capacidade contributiva é a causa, fazendo a ligação entre a lei e o fato imponible gerador da obrigação tributária.

A legitimação do princípio da capacidade contributiva está na teoria do benefício, que se entende “como fundamento ético da própria tributação”. A capacidade contributiva se baseia na solidariedade onde os ricos pagam mais, os pobres pagam menos e os que estão abaixo da linha de pobreza nada pagam.

Torres (2005) continua, afirmando que a capacidade contributiva é o princípio mais importante da justiça fiscal. A capacidade contributiva serve para concretização dos direitos fundamentais da igualdade e propriedade (DERZI, 2006).

A justiça social não se realiza apenas na redistribuição do que se arrecada, mas também da carga tributária de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Esta idéia surge em meados do século XVIII. Para Yamashita (2002) uma norma que considere a capacidade contributiva é norma fiscal, porque na extrafiscalidade não se tem como fazer considerações em relação à aplicabilidade da capacidade contributiva.

Pelo efeito negativo, o princípio da capacidade contributiva termina quando começa o confisco. Pelo seu conteúdo, o efeito negativo também se aplica aos demais tributos. O efeito positivo da capacidade contributiva é colocar a proibição do tributo com efeito de confisco, resultante de três princípios constitucionais: o direito de propriedade, o direito de herança e o direito ao livre exercício de qualquer profissão, trabalho ou ofício, a fim de se preservar o mínimo existencial (YAMASHITA, 2002).

Torres (2005) afirma que o tributo surge no espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais, principalmente sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício da profissão, incidente sobre o lucro deles decorrentes. O tributo decorre da autolimitação da liberdade. Informa ainda que a capacidade contributiva sofre limitações constitucionais quantitativas e qualitativas, a dizer:

- “a) quantitativas, que protegem o cidadão, no plano vertical, contra o excesso de tributação ou o desrespeito ao mínimo necessário à sobrevivência digna;
- b) qualitativas, que garantem o contribuinte, no plano horizontal, contra as discriminações arbitrárias e os privilégios odiosos concedidos a terceiros.” (TORRES, 2005, p. 304).

A tributação, conforme a capacidade contributiva, pode se dar sobre a riqueza do indivíduo, mas não pode aniquilar a sua fonte de riqueza, porque a vedação ao confisco decorre dos direitos fundamentais. A tributação não pode atingir o mínimo existencial e de sua família, a fim de que todos vivam com dignidade.

Além da capacidade contributiva, não pode haver outro critério que discrimine a pessoa da obrigação tributária de pagar tributo. Não pode haver diferença de tributação com base em raça, cor, sexo etc., porque acabaria por ofender os direitos fundamentais. Não pode ser concedido um privilégio odioso que vá exonerar uma pessoa da tributação com base na permissão destituída de razoabilidade. A proibição também se estende a concessão de benefícios que acarretam, conseqüentemente, uma carga tributária maior para o que não recebeu o benefício.

A capacidade contributiva também é limitada pelas imunidades tributárias, por força do mandamento constitucional.

O princípio da capacidade contributiva está adstrito aos impostos, como determina o art. 145, § 1º da Constituição Brasileira de 88. Entretanto, ele deve ser orientador dos tributos contraprestacionais. As taxas que são cobradas em razão da prestação de serviços públicos devem considerar que os maiores usuários de serviços públicos são as pessoas de baixa renda. A capacidade contributiva deve orientar os impostos sobre o consumo, que são tributos indiretos, como é o caso do ICMS, porque promove verdadeiramente a incidência da capacidade contributiva.

Com isso, o legislador não pode criar impostos que:

- “a) onerem mais os pobres do que os ricos;
- b) incidam sobre fatos destituídos de significado econômico;
- c) invertam a progressividade ou a seletividade prevista na Constituição, fazendo incidir regressivamente o IR sobre os rendimentos ou estabelecendo maiores alíquotas sobre os bens de consumo popular sujeitos ao IPI” (TORRES, 2005, p. 311).

Derzi (2006) esclarece que os critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva são mais aplicáveis aos impostos pessoais, apesar de que eles também podem se

realizar nos impostos reais, quando tributam as coisas de acordo com o valor que possuem. O tratamento fiscal se dará com aumento, diminuição ou exclusão da tributação. A busca pela tributação pessoal é uma tendência para realização da justiça fiscal e própria do regime democrático de direito.

Os impostos reais se assentam sobre as coisas, não considerando a pessoa do contribuinte. Mas há impostos que são ao mesmo tempo reais e pessoais, considerando a coisa e a pessoa do contribuinte – são chamados impostos semi-pessoais. Com isso se introduz um certo grau de pessoalidade no imposto real. É o caso da seletividade aplicada ao IPI e ao ICMS.

A pessoalidade é o que Baleeiro (2006) chama de capacidade contributiva subjetiva e quando sobre certos impostos, como os impostos sobre a renda e patrimônio, nos quais a alíquota aumenta à medida que cresce a faixa de renda ou patrimônio do contribuinte. O critério objetivo incide sobre os gastos para aquisição e manutenção da renda e do patrimônio (DERZI, 2006).

Derzi (2006) continua, afirmando que, como todos os impostos já estão discriminados na Constituição Brasileira de 88, passando por leis complementares e leis ordinárias, pouco se pode discutir em relação à capacidade econômica objetiva. Considerando a capacidade econômica, a tributação se inicia após a dedução dos gastos de aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio.

Já com base na capacidade econômica subjetiva, a tributação se inicia após a dedução das despesas de manutenção de uma existência digna do indivíduo e de sua família. A capacidade econômica é demonstrada através de um patrimônio pessoal líquido disponível para o consumo.

### **2.2.2 A capacidade contributiva e o ICMS**

A competência tributária reside na capacidade contributiva nos três momentos diferentes da renda, a dizer: a renda auferida, o patrimônio e o consumo. O ICMS onera o consumo, sendo regido pela capacidade contributiva, não cumulatividade e a seletividade. No ICMS, o princípio da capacidade contributiva se dá do ponto de vista objetivo-genérico, concretizando o princípio da igualdade com base em razão do consumo objetivo, ou seja, do consumo final (YAMASHITA, 2002).

Esturilio (2008) entende de modo diverso, observando que nos impostos indiretos, como é o ICMS, é difícil verificar a aplicação do princípio da capacidade contributiva, chegando até o impossível, se não puder identificar o consumidor final (ÁVILA, 2008).

Yamashita (200, p. 110) apresenta entendimento contrário no sentido de que o ICMS não incide diretamente sobre o consumo final, observa-se que o objeto do ICMS é a operação relativa à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação e o bem tributado é o consumo final, que é “sacrifício definitivo de renda acumulada” devendo-se considerar para fins de capacidade contributiva o consumidor final da mercadoria.

O princípio da seletividade teve a sua origem na Constituição Brasileira de 46, onde estatuiu que o mínimo indispensável deveria ser protegido da tributação, não permitindo a oneração da habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico de poucas com poucos recursos financeiros. Hoje o mínimo indispensável é conhecido como mínimo existencial, se lastreando no princípio da dignidade da pessoa humana, da liberdade e da erradicação da pobreza. Através da seletividade, se consegue amenizar a regressividade do ICMS.

A imunidade do mínimo existencial deve ser aplicada apenas no varejo, para alcançar o consumidor final, estabelecendo a manutenção do crédito do imposto para que atenda ao princípio da não cumulatividade, pois, do contrário, geraria um aumento da mercadoria, não tendo qualquer aproveitamento a dispensa da tributação, já que o ICMS é um imposto por dentro. Essa imunidade deveria apenas alcançar a cesta básica, medicamentos e vestuário populares e em valores médios. Mas isso não implica dizer que os ricos serão excluídos, porque a isenção seria para as mercadorias que os ricos também consomem. A tributação com carga alta deve recair sobre bens como carros, bebidas, cigarros para que compense a desoneração dos bens que garantam o mínimo existencial.

A tributação do ICMS se dá em função do bem; portanto, se duas pessoas compram bens iguais pagarão o mesmo imposto, não considerando se têm capacidade contributiva ou não, ocasionando a regressividade do imposto, porque a pessoa com menor rendimento arcará com uma carga tributária proporcionalmente maior que a pessoa com maior poder aquisitivo (ESTURILIO, 2008).

Yamashita (2002) defende que, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, as doações deveriam ser desoneradas pelo ICMS. Entende o autor que mercadoria está ligada ao conceito de mercancia e que nenhum comerciante se utiliza da sua atividade para fazer

doações, e sim, auferir renda com a venda de mercadorias. Portanto, a doação está fora do campo da incidência do imposto, não cabendo a tributação porque o bem doado não se caracteriza como mercadoria, já que está fora da comercialização. Observa que, pela Lei Complementar nº 87/96 a doação é tributada, devendo anular o crédito relativo à mercadoria doada, onerando duplamente a doação.

Como é difícil a aplicação do princípio da capacidade contributiva no ICMS, devido ao fato deste ser um imposto sobre consumo, a Constituição Federal de 88 instituiu a seletividade para amenizar a regressividade do imposto (ESTURILIO, 2008).

### 2.3 VEDAÇÃO AO CONFISCO

Tipke (2002, p. 46) entende que há o confisco “quando o imposto é tão alto que ele pode ser recolhido apenas da substância patrimonial, ou quando ele consome completa ou quase completamente o rendimento de capital, ou quando ele torna não-rentável uma empresa, ou a leva à sua paralisia”.

A vedação ao confisco também se baseia na capacidade contributiva, pois esta só se aplica após a dedução dos gastos necessários a aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio. A proibição do confisco é um princípio absoluto, que não exige critério de comparação (DERZI, 2006).

Coelho (1998) afirma que a vedação ao confisco deve ser considerada em relação ao direito de propriedade individual. A Constituição Brasileira de 88 não admite a expropriação sem justa indenização, como também não admite que o faça através do tributo.

Para este autor, a própria Constituição Federal de 88 admite a tributação excessiva quando for para fins extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia. Uma possibilidade de extrafiscalidade é quando o bem não atende a sua função social. O confisco pela tributação se dá de forma indireta, porque a tributação se torna tão exacerbada que força o proprietário a se desfazer do bem para poder pagar o tributo.

Esse princípio tem por objetivo evitar o exagero da tributação, mas se submete a políticas extrafiscais. É um princípio que surgiu do medo da burguesia em relação à pesada tributação por parte dos reis. Mas na sociedade moderna, onde o social prevalece em relação

ao individual, em certos momentos a vedação ao confisco pode parecer antiga, porque as Constituições protegem o direito de propriedade, desde que este atenda a sua função social. A tributação deve preservar as fontes de riqueza, estimulando o crescimento das mesmas. Quanto maior a economia de uma nação, melhor para as finanças públicas.

O princípio da vedação ao confisco impõe que a tributação ocorra dentro dos ditames da razoabilidade. É esta a orientação que deve ter a tributação: fazer a arrecadação sem aniquilar a fonte de riqueza.

Tentou-se estabelecer um percentual do que seja confisco, mas o problema está exatamente na fixação dos limites, porque pode haver tributação de 100% da renda sem que haja a destruição da propriedade, impedir o trabalho ou desestimular a atividade econômica. Mas não há contrariedade do uso extrafiscal do tributo para dar a função social da propriedade, reprimindo o latifúndio que impede o bem estar social (BALEEIRO, 2006).

Derzi (2006) ensina que o princípio da vedação ao confisco é direcionado principalmente ao legislador, para que na feitura da norma tributária, deva observá-lo na graduação do tributo. A limitação se dá em função da liberdade, porque a sua não observação viola a democracia. O Estado Democrático de Direito tem como primado o desenvolvimento econômico e social, a justiça e a liberdade, para que se possa erradicar a pobreza, a marginalização, reduzir as desigualdades sociais. Para que possa alcançar esses objetivos, o Estado necessita de recursos, tornando-o caro, fazendo aumentar a tributação. Com a aplicação do princípio da vedação do confisco, proíbem-se os abusos que possa haver.

A Constituição Brasileira de 88 consagra a livre iniciativa, o exercício de qualquer profissão, o direito de propriedade, o direito de herança, só admitindo a desapropriação por necessidade, utilidade pública ou interesse social, mediante uma justa e prévia indenização. Ao mesmo tempo, a Constituição Brasileira de 88 permite a tributação, através da qual a renda, o capital e o patrimônio são reduzidos em favor do Estado para que possa fazer frente às funções que a Constituição lhe atribuiu. O princípio da vedação de confisco é o ponto de equilíbrio entre a preservação da propriedade e da renda e a tributação.

A tributação deve se dar de forma que o Estado possa auferir recursos, para que possa cumprir suas funções constitucionais, mantendo a liberdade das pessoas de poder ter renda e propriedade (ÁVILA, 2008).

A perda da propriedade pode ocorrer em função de aplicação de pena, em decorrência do devido processo legal, principalmente no caso de perda de coisas produtos de

crime ou ligadas ao crime, bem como, no caso de enriquecimento ilícito ou danos causados ao erário. Nestes casos, não há qualquer ligação com a tributação, não se caracterizando como violação ao princípio da vedação ao confisco. Entretanto, tratando-se de aplicação de pena e execução de créditos pode-se haver a tomada do bem, porque se trata de um contribuinte que lesou o fisco (DERZI, 2006).

É obvio que a incidência de um imposto com alíquota de 100% tem efeito confiscatório. Entretanto, se a fixação desta alíquota tem efeitos extrafiscais, não há que falar-se em confisco. Entretanto, tratando-se de impostos indiretos, como é o caso do ICMS, pode-se instituir a alíquota de 100% sem que se caracterize como sem ser confisco ou quebra do princípio da livre concorrência. Nestas situações a capacidade econômica do contribuinte deve ser avaliada com base no seu consumo, porque pode haver demonstração de riqueza no que se consome. Desde que a lei não tribute gêneros de primeira necessidade, não há qualquer problema em se tributar fortemente mercadorias supérfluas ou suntuárias, obedecendo, assim, ao princípio da seletividade (DERZI, 2006, ÁVILA, 2008).

Ávila (2008, p. 337, 403) apresenta uma distinção entre tributo excessivo e tributo proibitivo. O tributo excessivo é aquele que “faz com que o capital investido não seja remunerado compensadamente, de acordo com a regra geral dos casos similares”. Já o tributo é proibitivo “quando torna praticamente impossível o exercício de determinada atividade”. Em ambos há limitação à liberdade e à propriedade, atingindo o seu núcleo essencial, que é “aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental”.

## 2.4 IGUALDADE

“A igualdade é pilar básico do Estado Democrático de Direito” (DERZI, 2006, P. 525). É um dos valores éticos fundamentais do Direito que se fundamenta nos princípios “liberdade, segurança jurídica, justiça e solidariedade” (TORRES, 2005).

O princípio da igualdade foi previsto em quase todas as Constituições Brasileiras, as de 1824, 1934, 1946, 1967 e a de 1988 (ÁVILA, 2008).

A igualdade é respeitada dentro da mesma categoria de contribuintes, não podendo haver discriminações e nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis compatíveis com a Constituição Federal (BALEIRO, 2006).

A igualdade pode se apresentar como princípio, como regra e como postulado. Como princípio, a igualdade deve orientar os ideais de “equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade”. Em sendo regra, deve orientar o comportamento do Poder Legislativo e do Poder Executivo. Já como postulado deve orientar o aplicador da lei na consideração das diferenciações (ÁVILA, 2008).

Para Derzi (2006), a igualdade está sempre ligada à idéia de justiça. A justiça distributiva está ligada a idéia de igualdade na distribuição das riquezas. Pelo princípio da igualdade, deve-se dar o mesmo tratamento aos iguais, o difícil é saber o que é igual. O entendimento de tratar os iguais de forma igual e os desiguais na medida da sua desigualdade se baseava na idéia de mérito. Após a Revolução Francesa, os regimes democráticos veem a igualdade como rejeições a tudo que é privilégio e discriminação. A generalidade, a capacidade contributiva e seus desdobramentos como proporcionalidade e progressividade são desdobramentos do princípio da igualdade.

Toda a idéia de igualdade, e conseqüentemente, de justiça, se dá pela comparação, pelo confronto, porque é no tratamento igual ou desigual, que nasce os conceitos de justiça e injustiça. A progressividade na tributação, e, por conseguinte, a redistribuição das riquezas é necessária até para o capitalismo, porque a pobreza exacerbada leva ao baixo consumo, inibindo o crescimento econômico e a riqueza da nação.

Para se aplicar o princípio da igualdade é necessário ter um critério de comparação para tratar os desiguais de forma desigual e os iguais de forma igual, critério esse que decorra da Constituição Federal, que é o critério da capacidade econômica. Sem a capacidade econômica não tem como se aplicar o princípio da igualdade.

A igualdade é avaliada usando-se sempre os critérios da comparabilidade e diversidade, para poder agrupar os indivíduos de acordo com as suas semelhanças e distinções.

Becker (2007, p. 206) divide o princípio da igualdade em igualdade geométrica (proporção) e igualdade aritmética (quantidade). O que a Constituição Federal de 88 trata é a igualdade geométrica, porque a evolução social dos indivíduos tem sido no sentido de se igualarem geometricamente, no sentido de tratar os desiguais de forma desigual, na medida da sua desigualdade. Para esse autor a “igualdade é coisa a *realizar-se*”, sempre buscando a

igualdade geométrica deve ser constante, porque a desigualdade geométrica “é um fato constante e irreduzível”, com os indivíduos unindo-se uns aos outros por “verdadeira força inter-vivos” própria do ser humano, que é de viver em sociedade.

Considerando os deveres e os direitos do ser humano em relação à sociedade onde vive, haverá sempre uma desigualdade aritmética “entre o montante de sua contribuição para a formação do bem comum e o montante da sua participação na partilha do bem comum” (BECKER, 2007, p. 207).

Para Derzi (2006), essa visão do princípio da igualdade como postulado do Estado Social fruto da evolução da democracia, onde se busca a igualdade social e econômica dos indivíduos surge apenas a partir do Estado moderno. Na antiguidade, apesar de presente nos discursos, na prática a desigualdade era estimulada em função da origem, raça fortuna e sexo.

A partir do século XVIII, com as revoluções francesa e americana, a igualdade passa a ser abordada com profundidade, como a previsão na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, como reação ao sistema de privilégios e discriminações.

No liberalismo, o princípio da igualdade serviu à burguesia dominante como postulado para firmar a paridade de tratamento perante a lei, sem quaisquer privilégios, realçando o aspecto negativo, no sentido de proibir qualquer discriminação, entendendo que a tributação é justa desde que atenda ao princípio da capacidade contributiva.

Mas essa idéia foi abandonada pelo constitucionalismo moderno, que, adotando idéias socializantes, com a igualdade perante os fatos, de caráter “econômico-material”. Com o advento do Estado intervencionista, busca-se uma “ordem social e econômica mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade”. Hoje, a Constituição Brasileira de 88 estabelece a liberdade do emprego dos fatores de produção harmonizado com a distribuição mais justa da renda através de incentivo e estímulos fiscais. (DERZI, 2006, p. 529).

Derzi (2006) continua apresentando cinco critérios para igualação ou desigualação na igualdade material:

- “1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;

3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;

4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;

5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.” (DERZI, 2006, p. 530).

Para Derzi (2006) os critérios de comparação de igualdade material não quebram o conceito de igualdade formal, sendo que tais critérios que não são incompatíveis entre si.

“São apenas aspectos de um mesmo fenômeno, compondo um todo unitário de sentido e de valor, que se complementam: segurança jurídica, generalidade e abolição de privilégios, graduação de tributos de acordo com a capacidade contributiva, igualação de oportunidades e redução das grandes disparidades sócio-econômica para o desenvolvimento nacional harmonioso (progressividade, incentivos, prêmios e extrafiscalidade). A unidade está na construção do Estado Democrático de Direito de que a igualdade é esteio fundamental (arts. 1º a 3º da Constituição)” (DERZI, 2006, p. 530-531).

Derzi (2006) continua ensinando que a igualdade ocorreu inicialmente perante a lei, que se traduz na igualdade no momento da aplicação da lei. Deve haver também a igualdade na lei. Não se pode fazer distinção onde o legislador não o fez, podendo o juiz afastar a lei discriminatória. Com isso, o legislador tem o dever de não distinguir e de não discriminar. Com isso, a capacidade contributiva e a personalidade vedam a distinção de pessoas que se encontram na mesma situação econômica. Daí a Constituição Federal de 88 proibir qualquer distinção em função da situação econômica equivalente, principalmente em decorrência da função ou ocupação profissional que exerce. O princípio da generalidade presente no IR é uma confirmação do princípio da igualdade. É um princípio que está presente na Constituição Brasileira de 88 nos primeiros artigos (arts. 1º ao 5º) e que se irradia para o Capítulo da tributação.

Pela igualdade, contribuintes que se encontrem na mesma situação devem ser tributados igualmente. Entretanto, se for para fins extrafiscais pode se quebrar o princípio da igualdade, tendo como base uma justificativa consistente, que não viole qualquer direito fundamental; nesse caso, não haverá arbitrariedade. Se a desigualdade é instituída para fins fiscais, deve corresponder à capacidade contributiva. Se a desigualdade é para fins extrafiscais deve-se verificar se a medida realmente atende a extrafiscalidade. Não há desigualdade de

tratamento na extrafiscalidade se se baseia “na política social e econômica do Estado” que alcance um resultado social ou econômico (ÁVILA, 2008, p. 358).

## 2.5 PROGRESSIVIDADE

Apesar da Constituição Brasileira de 88 estabelecer expressamente que o princípio da progressividade só se aplica ao IR e ao IPTU, Carrazza (2008) entende que, a princípio, a progressividade se aplica a todos os impostos, para poder atender ao princípio da capacidade contributiva, devendo a alíquota aumentar à medida que aumenta a base de cálculo. Com isso, as pessoas com maior poder aquisitivo recolherão mais imposto do que aquelas com menor poder aquisitivo. Assim, atende-se também o princípio da igualdade, pois acaba por remover a desigualdade entre as pessoas.

A progressividade se baseia na capacidade contributiva, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e se baseia também no princípio do Estado Social porque visa a reduzir as desigualdades econômicas e sociais. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal entende que o princípio da capacidade contributiva não é fundamento do princípio da progressividade<sup>7</sup> (YAMASHITA, 2002).

Torres (2005) entende que o princípio da progressividade é um subprincípio da capacidade contributiva. Quanto maior a base de cálculo, maior é a alíquota. Cabe ao IR, IPTU e ITR. Era um princípio bem aceito no Estado de bem estar social, mas que foi rejeitado no neoliberalismo sob diversos argumentos, entre eles o de que o Estado ficava “obeso” e que haveria elisão fiscal na busca de Estado onde não houvesse a progressividade ou essa fosse menor, gerando queda de arrecadação. Daí, o Brasil acompanhando o modelo neoliberal americano, colocou apenas duas alíquotas para o IR.

A Constituição Brasileira de 88 obriga a progressividade para o IR, mas estende aos demais impostos, tendo os arts. 1º a 3º da CF autorizando a aplicação da progressividade nos impostos sobre sucessão e patrimônio, a fim de realizar a igualdade e a capacidade econômica do contribuinte (DERZI, 2006).

---

<sup>7</sup> RE 227.033-SP (1ª T., v.u.). DJU 17.9.1999, p. 59, *Ement.* 01963-04/729

As alíquotas progressivas do IR visam “corrigir o bem estar das pessoas por meio de uma harmonização social” (ÁVILA, 2008, p. 392). Decorre do Estado Social de Direito. Entretanto, para Coêlho (1998) duas alíquotas para o IR contraria a progressividade, que é uma técnica de atuação do princípio da capacidade contributiva. Além do que, cada vez que as deduções são reduzidas há o aumento da receita arrecadada, fazendo com que a cada dia diminuía o mínimo vital. Se no IR não se tem aplicado a capacidade econômica e a progressividade, quanto mais nos impostos indiretos, como o caso dos impostos de consumo, onde se tem visto alíquotas altas (GODOI, 2005).

Não há um dever de aplicar a progressividade a todos os impostos, mas sim, uma tradição de que a tributação conforme a capacidade contributiva deve ser feita por meio de alíquotas progressivas. A progressividade não é necessariamente vinculada à capacidade contributiva (ÁVILA, 2008).

A progressividade é limitada pela vedação de confisco e pela tendência de reduzir a acumulação de capital. A graduação de impostos e os gastos para os serviços públicos levam a uma maior justiça social (DERZI, 2006).

Para Torres (2005), no tocante ao IPTU, a progressividade fiscal objetiva, ou seja, maior tributação em função da localização, tamanho, utilização, valor do imóvel, não atende ao princípio da capacidade contributiva porque não implica que é mais rico o que tenha um imóvel de valor elevado do que a aquela que possui vários imóveis de valor pequeno.

A progressividade não pode se fundar em critérios subjetivos, porque o IPTU é um imposto real. Entretanto, pode haver a progressividade extrafiscal, variando a alíquota de acordo com a extensão, localização, valor, destinação ou qualquer outro critério relacionado ao imóvel.

Para Coêlho (1998), a progressividade do IPTU não é limitada pela vedação ao confisco, desde que corretamente aplicada. A competência para determinar a progressividade é do legislador municipal, porque cada município tem as suas peculiaridades para alcançar o bem estar dos moradores.

A progressividade do IPTU pode se dar em duas vertentes: a primeira é em função da política urbana e, segundo, em função da capacidade contributiva. No caso da capacidade contributiva, a progressividade não cresce no tempo. As alíquotas são fixadas de pronto, variando em função da pessoa do proprietário.

A progressividade como fundamento da contrariedade do plano diretor e compatível com o confisco, pode ser usada até a exaustão para que o imóvel urbano possa ser aproveitado corretamente. A progressividade não é uma sanção, mas sim, a utilização extrafiscal do imposto para “remover óbice às políticas de ordenação urbana” (COELHO, 1998, p. 257). Providências devem ser tomadas contra o proprietário que faz mau uso do seu imóvel. Portanto, se a propriedade não cumpre a sua função social pelo parcelamento ou edificação, cumprirá pela progressividade das alíquotas, até tornar a manutenção da propriedade insuportável. Mas se mesmo assim ele continua, segue-se a expropriação. A progressividade tem que ser insuportável para poder surtir efeito. O limite está em que o imposto chegue ao valor total do imóvel, porque teria que vender o imóvel para pagar o imposto.

Para Derzi (2006), pelo princípio da progressividade a alíquota aumenta à medida que aumenta a base de cálculo ou a capacidade econômica do contribuinte, sendo um instrumento do Estado Democrático de Direito para construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

O princípio da progressividade também atende o princípio da igualdade porque aquele que possui mais renda vai contribuir mais para os gastos públicos do que aquele que tem menor renda.

Tributos graduados são os progressivos, cuja alíquota aumenta à medida que aumenta o valor tributado. Já o IPI e o ICMS são considerados tributos regressivos porque tributa das famílias mais pobres um quinhão maior do que das famílias mais ricas.

Entretanto, Ávila (2008) entende que o princípio da progressividade se aplica ao ICMS e ao IPI através da aplicação do princípio da seletividade, como também é aplicável o princípio da capacidade contributiva.

A questão levantada por Ávila (2008) é se a progressividade é uma técnica econômica cuja utilização não decorre da ordem jurídica e cuja aplicação fica ao bel prazer do legislador ou é uma consequência do princípio da capacidade contributiva, sendo aplicada a todos os impostos.

Há autores que entendem que decorre da capacidade contributiva e se aplica a todos os impostos; outros entendem também que decorre da capacidade contributiva, mas não informam se se aplica a todos os impostos, afirmando que poderia aplicar, mas que a progressividade não é um princípio geral de tributação.

Para Ávila (2008), a progressividade e a seletividade devem ser aplicadas nos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, considerando o contribuinte de fato.

Para Becker (2007), a progressividade é um problema prejudicial, de política fiscal, que fica ao arbítrio do legislador, sendo a sua limitação pelo princípio da capacidade contributiva, devendo haver uma dosagem da progressividade para evitar a violação do princípio da capacidade contributiva.

## 2.6 SELETIVIDADE

Segundo Machado (2007, p. 513) “o princípio da seletividade é a prescrição jurídica segundo a qual o tributo deve ser seletivo, deve discriminar, tratando diferentemente os objetos sobre os quais incide” O critério escolhido pela Constituição Federal de 88 para discriminar as mercadorias, consoante o princípio da seletividade, foi a essencialidade, incidindo uma tributação maior sobre as mercadorias supérfluas e uma tributação menor sobre as consideradas essenciais.

A seletividade vem sendo aplicada no Brasil desde o século XIX. A Lei de 15 de novembro de 1831 aplicou alíquotas diferenciadas do imposto incidente sobre a aguardente. Nas vendas a varejo a alíquota incidente era de 20%. Já nas exportações, a alíquota incidente era de 2%.

Inicialmente, a seletividade foi erigida à condição de princípio constitucional através da Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição Federal de 1946, aplicando-se apenas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Antes desta regra, o princípio da seletividade não estava presente nas Constituições Brasileiras anteriores. Quando da edição do Código Tributário Nacional, o princípio da seletividade foi inserido no art. 48, vigorando apenas em relação ao IPI. A regra retorna à Constituição Federal através do art. 21, § 3º da Emenda Constitucional nº 01 de 1969. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o princípio da seletividade se mantém em relação ao IPI e passa também a ser aplicado ao ICMS.

O art. 153, § 3º, inciso I da Constituição Federal de 88 estatui em relação ao IPI que este imposto “**será** seletivo, em função da essencialidade do produto”. Já em relação ao

ICMS, a Constituição Federal de 1988 estabelece no art. 155, § 2º, inciso III que o imposto “**poderá ser** seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Como se observa, a redação constitucional em relação às duas regras apresenta a seguinte diferença, qual seja, a de que em relação ao IPI o verbo está no imperativo: “será seletivo”. Já no ICMS a oração expressa juízo de possibilidade, pois estatui que o imposto “poderá ser seletivo”.

A doutrina tributária é unânime no entendimento de que em relação ao IPI, a seletividade é obrigatória. Em relação ao ICMS, a maioria dos doutrinadores entende que é opcional. Entretanto, ao instituir o princípio da seletividade na legislação infraconstitucional instituidora do imposto, não pode deixar de aplicá-la (TORRES, 2005). Seria incongruente o legislador infraconstitucional optar por estabelecer na regra matriz instituidora do imposto que este é seletivo e tributar com alíquotas altas mercadorias consideradas essenciais e com alíquotas menores as mercadorias supérfluas.

Silva (2009) explana que em relação ao IPI a seletividade é um princípio, devido a sua obrigatoriedade, mas que em relação ao ICMS a seletividade não é um princípio, devido a sua faculdade.

Mas há opiniões abalizadas que entendem de forma diversa, como Carrazza (2009, p.400) que afirma:

“Este singelo ‘poderá’ equivale juridicamente a um peremptório ‘deverá’. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória”

Entende o mesmo autor que, por constar na Constituição Federal de 88, a seletividade do ICMS não é opcional, é obrigatória, pois de nada valia constar uma regra na Constituição que não tivesse efetividade.

A seletividade é a manifestação da extrafiscalidade do IPI e do ICMS, porque não considera a função arrecadatória dos impostos (PORTELLA, 2008; MACHADO, 2007). O que se objetiva com a seletividade é tributar de forma menos onerosa as mercadorias essenciais, que em regra, são consumidas por pessoas de baixa renda, enquanto que, as mercadorias consideradas supérfluas têm uma carga tributária maior, porque são consumidas por pessoas com alto poder aquisitivo.

Silva (2009,p. 665) esclarece que:

“É uma regra de política fiscal com conteúdo sócio-econômico importante, porque obriga o estabelecimento de alíquotas diversas para os produtos tributados, como, como dentre estes, permite isentar alguns à vista de motivos sociais ou econômicos”

Em ambas as situações constitucionalmente previstas, o critério adotado para aplicação do princípio da seletividade é a essencialidade. A Constituição Federal de 88 fixou apenas o critério da essencialidade; o que não impede que o ente da federação ao fixar a seletividade utilize outros critérios, desde que seja obedecida por força do imperativo constitucional. Quanto mais essencial o bem ou serviço, menor deve ser a carga tributária. Para aqueles produtos considerados essenciais para a sobrevivência biológica do ser humano, a carga tributária deve ser igual a zero, devendo o Poder Público não tributar tais bens ou serviços. (BALEIRO, 1999).

A aplicação do princípio da seletividade geralmente se dá através das alíquotas, mas não há empecilho para que se adote outros critérios quantitativos de carga tributária, como a variação de base de cálculo, crédito presumido ou criação de incentivos fiscais (CARRAZZA, 2009).

A essencialidade do bem ou serviço deve ser considerado não só em relação aos bens essenciais à sobrevivência biológica, mas em relação ao grupo ao qual o ser humano pertence.

“A palavra essencialidade, no citado art. 48, refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente, são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e, até mesmo socialistas, do mundo contemporâneo, no qual os países civilizados seguem orientação idêntica” (BALEIRO, 1999, p. 347-348).

A essencialidade deve ser aplicada não apenas aos bens essenciais a vida do ser humano, como também aos bens essenciais ao desenvolvimento do país, não só para atender ao objetivo de justiça social, como também para atender ao desenvolvimento econômico (SILVA, 2009). A essencialidade admite uma gradação que vai crescendo à medida que a mercadoria vai deixando de ser essencial para a sociedade. Os bens necessários ao mínimo existencial não devem sofrer qualquer tributação (TORRES, 2005).

No Estado Patrimonial o luxo era proibido por restrições morais. No Estado Fiscal essa proibição desaparece, permitindo o consumo de bens suntuários, pagando-se um tributo

maior sobre eles: é o preço da liberdade. A valoração jurídica que se dá ao bem para gravá-lo com maior ou menor ônus tributário se dá em função das possibilidades do consumidor e da utilidade que o bem tem na vida dele. Não há critérios normativos que indiquem ao legislador se uma mercadoria é ou não essencial. Este deve se basear na capacidade contributiva para assim realizar a justiça distributiva utilizando critérios éticos e jurídicos para graduar as mercadorias. A essencialidade admite uma gradação que vai crescendo à medida que a mercadoria vai deixando de ser essencial para a sociedade. Os bens necessários ao mínimo existencial não devem sofrer qualquer tributação (TORRES, 2005).

Para os bens considerados supérfluos, suntuários, cujo consumo não é essencial para o ser humano, a carga tributária deve ser maior. A tributação deve ir aumentando de acordo com a superfluidade do bem. Para os bens de primeira necessidade não deve haver tributação, devido a sua necessidade para a sobrevivência do ser humano ou em havendo, deve ser com uma carga tributária muito baixa, como é o caso dos gêneros alimentícios, medicamentos e vestuário. Para os bens de semi-luxo haveria uma tributação com uma carga intermediária, como fumo, diversões, artigos de esporte e automóveis. Para os bens considerados de luxo haverá uma carga tributária maior, em se tratando de jóias, peles, perfumes, automóveis de luxo e bebidas. O mesmo se daria em relação aos bens de consumo prejudicial ou inconveniente, como é o caso das armas de fogo, jogos de azar e entorpecentes, de venda autorizada, cuja tributação deveria também ser alta. (SOUZA, 1950, *apud* TORRES, 1997).

Nesse sentido, em relação à seletividade Carrazza (2009, p. 401) afirma:

“pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes para o País e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional”

Coelho (1998) propõe que, em função da essencialidade, o ICMS possua três alíquotas. Uma de 25% para as mercadorias supérfluas e suntuárias, 17% para a maioria das mercadorias e 9% ou 12% para os gêneros de primeira necessidade.

Silva (2009) entende que a essencialidade pode ser entendida em três graus: produtos necessários, produtos úteis e produtos supérfluos. Para esse autor, os produtos necessários são aqueles essenciais à vida, como “o pão, o sal, os calçados populares, o vestuário comum, certos medicamentos etc.”, que não deveriam sofrer qualquer tributação, ou se quando a tivesse, fosse com uma carga tributária bem pequena. Outros produtos que o autor considera como necessários são os bens destinados “a certo tipo de produção ou ao desenvolvimento do

país”. Lista como exemplo as “máquinas, aparelhos, equipamentos e materiais destinados à produção, ferramentas, certos veículos etc.”. Sugere que esses também não sofram tributação, ou caso sejam tributadas, o sejam em pequena monta.

Entende este autor que, em relação aos produtos que denomina de necessários, lista as “latas, caixas, vasilhame em geral, agulhas, furadores, percevejos, alfinetes etc”. Afirma que são produtos úteis, mas que não são indispensáveis. Para eles propõe uma tributação média, sem necessidade de dispensa de tributação.

Em relação aos produtos considerados supérfluos, o autor os divide em suntuários, como as “jóias, casacos de pele, caviar etc.” e os de vícios, que são as “bebidas, fumo, cigarros, cartas de jogo etc.”. Para esses produtos, o autor entende que devem sofrer uma tributação muito forte.

Derzi (1999) nas notas de atualização do livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de Aliomar Baleeiro, afirma que a forma de agrupar os contribuintes em categorias essenciais para poderem auferir o mesmo tratamento econômico-tributário é através do princípio da capacidade contributiva, sendo proibida qualquer possibilidade de discriminação entre contribuintes. Entretanto, muitas das vezes fica difícil aferir a capacidade econômica de cada um. Para a autora, nos impostos objetivos, como é o caso do IPI e do ICMS, fica muito difícil a aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação a cada contribuinte que adquira o bem ou serviço. Afirma que:

“Não podendo conhecer os consumidores, em escala de milhões, o legislador, olhos postos no princípio da capacidade contributiva, ao utilizar o princípio da seletividade, grava menos com o IPI os artigos essenciais” (DERZI, 1999, p.349).

O mesmo ensinamento aplica-se ao ICMS. Tratando-se dos gêneros de primeira necessidade, como os alimentos, a seletividade beneficia o consumidor de baixa renda, bem como o consumidor com alto poder aquisitivo, pois a seletividade aplica-se à mercadoria, independente de quem a consome. Por outro lado, consegue-se chegar à justiça fiscal, porque os bens supérfluos e suntuários, que sofrem alta tributação, não são consumidos pela população de baixo poder aquisitivo. Desta forma, se atende ao princípio da Capacidade Contributiva, já que as mercadorias essenciais não são tributadas ou o são de uma forma muito pequena e essas mercadorias são consumidas na sua maioria pelo consumidor e baixa renda.

Carrazza (2009) manifesta opinião no sentido de que a seletividade deve considerar a natureza da mercadoria, e não a sua destinação ou origem, mas não deixa de reconhecer que a

essencialidade tem por objetivo favorecer o consumidor de baixa renda, porque em relação a tais mercadorias não há liberdade de escolha, já que ninguém pode deixar de se alimentar, vestir, tomar medicamentos etc. Torres (2007) e Machado (2007) entendem de forma diversa, observando que a fixação dos valores, com base na seletividade deve levar em consideração a pessoa do consumidor, para poder atender ao princípio da Capacidade Contributiva.

Não há na legislação a previsão de utilização de critérios para fixação da seletividade. O legislador deve utilizar o bom senso no estabelecimento da carga tributária para as mercadorias, fixando quais são as essenciais e quais são as supérfluas (BALEIRO, 1999, TORRES, 1997).

Entretanto, caso o Poder Legislativo não atenda ao princípio da Seletividade, o contribuinte pode recorrer ao Poder Judiciário para que este possa valer o princípio da Seletividade. É fato que a Constituição Federal de 88 deu liberdade de atuar ao legislador estadual, mas não deu o poder de agir em contrário aos ditames constitucionais. O legislador estadual não pode impor uma carga tributária alta a uma mercadoria essencial, como por exemplo, gêneros alimentícios, como, por outro lado, não pode aplicar uma carga tributária baixa a uma mercadoria supérflua. (CARRAZZA, 2009, CÔELHO, 1998).

## **CAPÍTULO III**

### **A SELETIVIDADE NO ICMS DA BAHIA**

#### **3.1 CONTEXTO LEGISLATIVO DO ICMS**

A Constituição Federal Brasileira de 88 no seu art. 155, inciso II autorizou os Estados da Federação e o Distrito Federal a instituir o ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações.

O Estado da Bahia instituiu o ICMS através da Lei nº 4.825, de 27/01/1989, a qual foi regulamentada pelo Decreto nº 2.460 de 07 de junho de 1989, publicado no Diário Oficial do Estado da Bahia de 17 e 18/06/1989. Essa lei se embasava no Convênio ICMS nº 66/1988, que disciplinava o ICMS a nível nacional.

Em 30/05/1996 foi expedido o Decreto nº 5.444, publicado no Diário Oficial do Estado em 31/05/1996. O objetivo deste documento foi aperfeiçoar as regras do ICMS, constantes do Decreto anterior.

Mas essas regras não vigoraram por muito tempo. Com o advento da Lei Complementar nº 87, em 13/09/1996, a Bahia expediu a Lei nº 7.014, em 04/12/1996, para se coadunar a norma federal. Para regulamentá-la, foi expedido o Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, publicado no Diário Oficial do Estado em 15 e 16/03/1997, conhecido como Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS-BA. São essas as principais normas que regem o ICMS na Bahia.

Além dessas regras básicas, disciplinam também o ICMS os Decretos expedidos pelo Governador do Estado, as Portarias da lavra do Secretário da Fazenda e as Instruções Normativas de competência do Superintendente de Administração Tributária da SEFAZ-BA. Essas regras têm a função de detalhar as normas gerais previstas no RICMS-BA.

A Lei nº 7.014/96 é a regra matriz do ICMS na Bahia. Ela possui 54 artigos, divididos em parágrafos, alíneas e itens. Há também 02 Anexos a ela. Para facilitar a leitura e pesquisa, a lei foi dividida em capítulos, seções e subseções, cada uma com sua própria temática.

Da análise da Lei nº 7.014/96 encontra-se o princípio da seletividade previsto no § 3º do art. 2º, que dispõe: “O imposto será seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

O Decreto 6.284/97 – RICMS-BA, que regulamenta essa Lei, apresenta 991 artigos; entretanto, há mais normas disciplinadoras, vez que o Regulamento possui outros dispositivos disciplinadores do ICMS na Bahia desdobrados em incisos, parágrafos, alíneas e itens.

Por ser mais detalhado, passaremos a analisar a aplicação do Princípio da Seletividade no RICMS-BA.

O art. 1º, § 6º do RICMS-BA estatui que “o imposto é seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Como se vê, o Estado da Bahia adotou um único critério para a aplicação da seletividade, que foi a essencialidade das mercadorias. Quando da aplicação do Princípio da Seletividade, o RICMS-BA optou não só pela diferenciação das alíquotas, como também por conceder redução de base de cálculo, crédito presumido, manutenção de crédito, dispensa de lançamento e pagamento do imposto e isenção.

O RICMS-BA nos arts. 50 a 51 estabeleceu alíquotas diferenciadas para as mercadorias, com base na essencialidade das mesmas, apresentando 05 (cinco) alíquotas diferentes: 7%, 12%, 17%, 25% e 38%. A alíquota geral aplicável às mercadorias nas operações internas é de 17%. Para as mercadorias essenciais, o RICMS-BA aplica alíquotas menores e para as mercadorias supérfluas e suntuárias aplica alíquotas maiores.

Contudo, o RICMS-BA utiliza outros institutos, além da alíquota, para aplicação do princípio da seletividade. Encontram-se várias ocorrências da utilização da isenção, da redução de base de cálculo, diferimento e concessão de crédito presumido para que o princípio da seletividade possa ser alcançado.

Em outros momentos, o RICMS-BA desrespeita o princípio da seletividade, tributando com carga menor mercadorias supérfluas e com carga maior mercadorias essenciais.

Além da seletividade, o ICMS também possui outros institutos para realização da justiça social, como é o caso da imunidade, da isenção, do diferimento e demais benefícios fiscais. As imunidades tributárias são vedações à tributação impostas pela Constituição Federal de 88, como é a hipótese do art. 150, inciso VI, alínea “d” que não permite a tributação sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. O objetivo da vedação é o estímulo à cultura, para que a população possa ter acesso à informação de forma

mais barata. Entretanto, tal benefício não tem reflexos na prática, porque os preços dos livros estão fora do alcance da maioria da população.

A isenção, que é a proibição de tributação prevista em norma infraconstitucional, também é um instrumento de realização da justiça social, porque impede que o tributo incida sobre determinado patrimônio, renda, serviço ou bem. No caso do ICMS, a legislação baiana apresenta uma série de isenções sobre mercadorias, como, por exemplo, medicamentos de combate a AIDS e ao câncer e mercadorias para as pessoas portadoras de deficiência física, como muletas, cadeiras de rodas etc, para que as pessoas acometidas de uma doença possam obter o tratamento de forma mais barata ou o portador de deficiência física possa ter ampliada a sua liberdade e qualidade de vida, através da aquisição mais barata de mecanismos de locomoção.

O diferimento, que é a postergação do pagamento do imposto, também apresenta uma função social. No caso específico das sucatas, não há o pagamento do ICMS nas vendas para a indústria. O imposto só incidirá quando da saída da indústria sobre o produto resultante da sucata que foi industrializada. Com esta regra, se estimula a reciclagem da sucata, estimulando a preservação ambiental e não onera as etapas de recolhimento da sucata, que em regra é realizada por pessoas que vivem abaixo da linha da pobreza.

Como o ICMS é um imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, as regras que objetivam a realização da justiça social são direcionadas para estas, buscando beneficiar o consumidor que as adquire.

### 3.2 CESTA BÁSICA E A SELETIVIDADE DO ICMS

O Decreto-Lei nº 399, de 30/04/1938 regulamenta a Lei nº 185, de 14/01/1936 que instituiu as Comissões de Salário Mínimo. Esta norma oferece as diretrizes para a fixação do salário mínimo. No seu art. 6º estatui a fórmula de como deve ser calculado o salário mínimo:

“Art. 6º. O salário mínimo será determinado pela fórmula  $S_m = a + b + c + d + e$ , em que a, b, c, d e e representam, respectivamente, o valor das despesas diárias com alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte necessários á vida de um trabalhador adulto”.

No § 1º do art. 6º refere-se às provisões de um trabalhador, listando quais as mercadorias que as compõem. A listagem consta em 10 grupos de alimentos equivalentes aos da Ração-Tipo, listados no Anexo I do presente trabalho

É com base nesta listagem apresentada no Decreto-Lei nº 399/38 que o DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos utiliza para indicar quais são os produtos que compõem a Cesta Básica Nacional, a dizer: carne, leite, feijão, arroz, farinha de trigo (para as regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste) e mandioca (para as regiões Norte e Nordeste), tomate, pão, café, banana, açúcar, óleo e manteiga.

O Governo do Estado da Bahia, com base nas indicações apresentadas pelo DIEESE, foi um dos primeiros entes da federação a tributar com alíquota reduzida os produtos da cesta básica. Mas nas edições do RICMS-BA editados após a Constituição Brasileira de 88, a Bahia não acompanhou totalmente a listagem do DIEESE.

O RICMS-BA de 1989, o primeiro após a edição da Constituição Brasileira de 88 que criou o ICMS, apresentou no art. 68, inciso I, alínea “a” a lista das mercadorias consideradas como cesta básica, tributando-as com a alíquota de 7%, a dizer: “arroz, feijão, milho, café torrado ou moído, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca”. Na redação original também constava o açúcar, mas este foi retirado pelo Decreto nº 975, de 10/02/1992.

O RICMS-BA de 1996, no seu art. 51, inciso I, alínea “a” tributa com a alíquota de 7% os seguintes produtos da cesta básica: arroz, feijão, milho, café torrado ou moído, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca.

O atual RICMS-BA de 1997, semelhante ao Regulamento anterior, lista as mercadorias enquadradas na cesta básica no art. 51, inciso I, alínea “a”. Os produtos apresentados são: arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca. Atualmente apenas estas mercadorias são contempladas com a alíquota reduzida de 7%. O parágrafo 3º complementa a listagem, expandindo o conceito do que considera como sendo macarrão preparado com farinha de trigo o macarrão propriamente dito, massas para sopas, espaguete, talharim e massas para lasanha, e fubá de milho que são o fubá de milho propriamente dito, fubá ou flocos de milho pré-cozidos, creme de milho e flor de milho.

A listagem das mercadorias que são tributadas a alíquota de 7% na Bahia é muito limitada. Muitos outros alimentos essenciais ficaram fora da lista da cesta básica, como é o caso do açúcar, o pão, carne, leite, ovos etc. Estas mercadorias possuem outros benefícios

fiscais, mas não estão incluídas na listagem tributada a alíquota de 7%. Em caso de extinção dos benefícios que possuem, passarão a ser tributadas a alíquota de 17%, por estarem fora da qualificação de cesta básica.

O arroz e o feijão destinados a alimentação humana, além do benefício da alíquota interna de 7%, possuem também redução de base de cálculo em 100% nas operações internas (art. 78-A do RICMS-BA). Com isso, o arroz e o feijão destinados a alimentação humana não são tributados pelo ICMS na operação interna. Se o arroz se destinar a alimentação animal será tributado à alíquota interna de 17% e não se aplica a redução de base de cálculo.

O milho recebe o benefício da isenção, tratando-se de milho verde na condição de produto hortícola e em estado natural (art. 14, I, “a”, 11 do ICMS-BA). Se se destinar a industrialização, será tributado normalmente, a alíquota interna de 17%.

O macarrão e o pão estão enquadrados na substituição tributária, conforme art. 353, inciso II, itens 11.4.1 e 11.4.2 do RICMS-BA, mas desonerou o macarrão e o pão fabricados pela indústria e pelas panificadoras baianas (art. 506-A, § 1º-A do RICMS-BA). Com essas regras, o pão e o macarrão fabricados na Bahia não são tributados pelo ICMS.

O sal de cozinha, o fubá de milho e a farinha de milho também são beneficiados com redução de base de cálculo em 100% (art. 87, XXX do RICMS-BA).

Mesmo com a alíquota interna de 7%, a farinha de mandioca também é beneficiada com a isenção nas operações internas, conforme art. 14, inciso XVII do RICMS-BA.

Para essas mercadorias consideradas essenciais na alimentação humana pela legislação do ICMS baiano há a redução da alíquota e desoneração total do imposto por outros institutos, como a redução de base de cálculo, a dispensa de pagamento e a isenção. O correto seria que tais mercadorias fossem isentas de qualquer tributação, para não haver qualquer risco de oneração para o consumidor final.

Esses alimentos que são tributados à alíquota de 7% são consumidos tanto por pessoas com alto poder aquisitivo quanto por pessoas com baixa renda, mas para ambas são gêneros alimentícios de primeira necessidade. A tributação com alíquota reduzida faz com que a mercadoria chegue ao consumidor final com um preço baixo, já que os impostos compõem o preço final da mercadoria, principalmente nos casos dos impostos sobre o consumo, como é o caso do ICMS, onde toda a carga tributária é repassada para o preço final da mercadoria, sendo suportada na totalidade pelo consumidor final. A alíquota reduzida

implica em um preço menor da mercadoria, permitindo a aquisição dos mesmos por pessoas de baixa renda.

### **3.2.1 Outras mercadorias da cesta básica e a seletividade do ICMS**

Apesar de não constar expressamente da lista do art. 51, inciso I, alínea “a” do RICMS-BA, o Estado da Bahia contemplou com outros mecanismos a redução de carga tributária das mercadorias indicadas como componentes da cesta básica apresentada pelo DIEESE.

Em relação às carnes e os produtos resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno, se o abate ocorrer em estabelecimento localizado na Bahia e que atenda às exigências da legislação sanitária estadual e federal, há a dispensa do lançamento e do pagamento do imposto nas operações internas, resultando em total desoneração da tributação sobre tais mercadorias. Esta dispensa visa coibir o abate em abatedouro clandestino, que não atenda as exigências da legislação sanitária estadual e federal, para que não se coloque no mercado carnes que não atendam condições de higiene ou sem identificação da procedência dos animais, o que colocaria em risco a saúde do consumidor.

Em relação ao leite, o RICMS-BA apresenta os benefícios de acordo com o tipo de leite. São isentas do ICMS as operações internas com leite de gado bovino pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com 2,0% de gordura e de leite pasteurizado tipos A e B (art. 14, inciso XII do RICMS-BA) e com leite de cabra, sendo que esta é até 31/12/2009, podendo ser prorrogado, caso o Convênio ICMS 63/00 seja prorrogado (art. 14, inciso XVIII do RICMS-BA). Mas este benefício não vigora nas operações internas que destinem o leite à industrialização.

A isenção supra contempla o leite que é consumido principalmente pelas pessoas de baixa renda, como complemento alimentar para as crianças em fase de crescimento, permitindo que o leite chegue com o preço inferior, facilitando a aquisição pelas famílias mais pobres.

Há também previsão de isenção do ICMS até 31/12/09, nas entradas do leite especial sem fenilalanina (NCM 2106.90.90), sem similar nacional, importado do exterior diretamente pela Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE, podendo ser prorrogado, caso o

Convênio ICMS 41/91 seja prorrogado (art. 17, inciso III, alínea “d” do RICMS-BA). Esta situação contempla o leite como medicamento.

Outra hipótese de isenção é para as operações internas com cupons de distribuição de leite, efetuadas pela Casa da Moeda do Brasil (art. 32, inciso VI do RICMS-BA).

Para o leite em pó, o RICMS-BA concede redução de base de cálculo nas operações internas de 58,825%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, prevista no art. 87, inciso XXI.

No mesmo art. 87 do RICMS-BA há previsão de outra redução de base de cálculo para as operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado na Bahia, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (inciso XXXV).

Nestes dois últimos casos, se trata de um tipo de leite consumido por famílias com uma maior renda, que podem arcar com a tributação um pouco maior. Entretanto, a alíquota reduzida é um indicador da importância do leite na alimentação das pessoas das classes média e alta brasileira.

Muitas vezes, o leite de gado é produzido por pequenos produtores rurais, por isso, o RICMS-BA concedeu o benefício do diferimento para as operações internas com leite fresco, pasteurizado ou não. Com este dispositivo, as diversas operações internas com o leite, inclusive as destinadas à industrialização, ficam dispensadas do pagamento do ICMS. A regra é que a tributação ocorra quando da saída do leite para outra unidade da Federação ou para o exterior, ou quando da saída dos produtos resultantes de sua industrialização. Entretanto, se a indústria produzir leite de gado bovino pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com 2,0% de gordura e de leite pasteurizado tipos A e B, fica dispensada do lançamento e do pagamento do imposto (art. 465 do RICMS-BA).

O RICMS-BA também apresenta outra hipótese de desoneração nas operações contempladas com diferimento. Nas operações internas com leite fresco, pasteurizado ou não, quando encerrado o diferimento ou não sendo possível sua aplicação, fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto (art. 466 do RICMS-BA).

Ainda na esteira da concessão de benefícios para o leite, o RICMS-BA no art. 87, inciso XXVIII reduz a base de cálculo em 29,41% das operações internas com os produtos derivados de leite realizadas por fabricante localizado na Bahia, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12%. As mercadorias

contempladas com esta redução foram: leiteiro, leite e creme de leite coalhados, iogurte, quefir e outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados, mesmo concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, ou aromatizados ou adicionados de frutas ou de cacau (NCM 0403), soro de leite, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; produtos constituídos por componentes naturais do leite, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, não especificados nem compreendidos em outras posições (NCM 0404), queijos e requeijão (NCM 0406) e manteiga (NCM 0405.10.00).

Mesmo não sendo derivado do leite, o RICMS-BA também concede o benefício da redução de base de cálculo para a margarina, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 7% (art. 87, inciso XXXI do RICMS-BA). Mas este benefício só alcança a margarina, não se estendendo para os cremes vegetais (Parecer GECOT 927/2007), porque a margarina é consumida mais pelas classes mais baixas, enquanto que o creme vegetal é consumido por pessoas com maior poder aquisitivo.

Apesar de não constar expressamente no art. 51, inciso I, alínea “a” do RICMS-BA, o regulamento baiano no art. 14, inciso I, alíneas “a” e “b” concede o benefício da isenção para alguns legumes, verduras, folhagens, tubérculos etc., e para as frutas, desde que estejam em estado natural, resfriados ou congelados e que sejam utilizados na alimentação humana. Portanto, o tomate e a banana são isentos nas operações internas. Observa-se que a listagem constante na alínea “a” é taxativa, enquanto que a da alínea “b” é genérica. Fora dessa isenção estão as amêndoas e as nozes e as operações interestaduais com peras e maçãs.

O óleo de soja também possui benefícios no RICMS-BA. O art. 87, inciso VII concede o benefício da redução de base de cálculo nas operações internas com óleo refinado de soja em 29,41%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12%. O outro benefício é a concessão de crédito presumido no valor de 41,66% às indústrias fabricantes de óleo de soja, localizadas na Bahia, nas operações de saídas por estas promovidas (art. 96, inciso XIX do RICMS-BA). Ambos os benefícios também são concedidos ao óleo refinado de algodão.

Já em relação ao café torrado e moído, a farinha de trigo e ao açúcar, o Estado da Bahia enquadrando essas mercadorias na substituição tributária (art. 353, inciso, II, itens 10, 11 e 12 do RICMS-BA). Por esta regra, a cobrança do imposto ocorre na indústria fabricante ou no primeiro fornecedor localizado na Bahia. Na substituição tributária, a cobrança do imposto ocorre na origem e não no consumo final, como é a regra geral do ICMS. Mas mesmo estando

enquadradas na substituição tributária, o RICMS-BA também concede benefícios fiscais para operações com tais mercadorias.

Para as operações internas com café torrado ou moído, realizadas por indústria localizada na Bahia, desde que por ela produzido, há a previsão de redução de base de cálculo em 58,825%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 7% (art. 87, inciso XIV do RICMS-BA).

O art. 87, inciso XXXVI do RICMS-BA prevê redução de base de cálculo nas operações internas com pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, em 100%. O benefício não se aplica à operação que destine o pescado à industrialização, ao pescado enlatado ou cozido e ao pescado seco ou salgado.

Com os benefícios fiscais concedidos, os alimentos podem chegar à mesa do baiano a preço menor, devido a não existência do ICMS compondo o preço final da mercadoria, facilitando a sua aquisição para consumo, principalmente, por famílias de baixa renda.

### 3.3 A ENERGIA ELÉTRICA E AS COMUNICAÇÕES E A SELETIVIDADE DO ICMS

Em relação à seletividade, ao fixar alíquotas diferenciadas, o Estado deve utilizar um critério objetivo, pois se o fizer de forma aleatória, estará ferindo o princípio da igualdade. No caso específico do ICMS, a Constituição Federal de 88 estabeleceu um critério, que é o da essencialidade das mercadorias. A essencialidade deve ser considerada naquilo que é de consumo, não só individual como também, o que é de consumo coletivo (TORRES, 2005), ou seja, no contexto de uma determinada sociedade deve-se verificar qual a importância que uma mercadoria tem na vida daquele grupo. Não é o que se vê em relação à energia elétrica e as comunicações. Em pleno Século XXI, a energia elétrica e as comunicações são de vital importância para os habitantes das cidades. Nos dias atuais onde a energia elétrica é mola propulsora da indústria, do comércio, da agricultura e da vida de cada ser humano considerado individualmente, não tem como se ver a energia elétrica e as comunicações como supérfluas.

É fato que não há norma discriminando o que seja essencial, mas a Constituição não conferiu ao legislador ordinário a adoção de critérios contrários a realidade fática do que seja

necessário e indispensável à nossa sociedade atual (HARADA, 2008). Não há como se defender que a energia elétrica e as comunicações são supérfluas em um Estado como a Bahia, cuja capital Salvador é a terceira maior cidade do País. Considerar a energia elétrica e as comunicações como supérfluas, dando-lhes o mesmo tratamento que mercadorias como bebidas alcoólicas, cigarros, barcos etc, é fechar os olhos para a realidade da nossa sociedade, entendendo que a aplicação de uma alíquota alta do ICMS para estas hipóteses assenta na facilidade da fiscalização e arrecadação das empresas que operam nestes setores.

### **3.3.1 A energia elétrica**

Antes do advento da Constituição Federal de 88, a energia elétrica era tributada pelo Imposto sobre Operações relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País, de competência da União. A nova Carta Magna transferiu a energia elétrica para o campo de incidência do ICMS, considerando-a como mercadoria (HARADA, 2008). Os únicos impostos que podem ser cobrados sobre a energia elétrica são o ICMS, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação, conforme art. 155, § 3º da Constituição Brasileira de 88.

A incidência do ICMS sobre energia elétrica se dá na entrada de energia elétrica no estado destinatário, sempre que não destinada à comercialização ou à industrialização. Se for destinada à comercialização ou à industrialização, a operação interestadual é imune (art. 2º, § 1º, III da Lei Complementar nº 87/96 e art. 155, § 2º, X, “b” da CF).

Machado Segundo (2000) informa que há estados que adotaram apenas a seletividade em relação à energia elétrica. Já outros adotaram a seletividade e também a progressividade, aumentando a alíquota do ICMS à medida que o consumo aumenta. Nos estados onde há apenas a adoção da seletividade, a energia elétrica é tributada por alíquotas que variam de 20% a 30%. Onde há seletividade e progressividade, as alíquotas variam de 0% a 25%, de acordo com o consumidor e a quantidade consumida. Observe-se que a Constituição Brasileira de 88 não previu o princípio da progressividade para o ICMS, não permitindo que a alíquota cresça à medida que aumente o consumo da energia elétrica. Adotando este posicionamento, uma família de baixa renda que consome pouca energia elétrica com uma geladeira e um televisor, em regra, arcaria com uma alíquota menor do ICMS. Maior deveria

ser a alíquota do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica de uma família de classe média ou classe alta, que possui uma série de eletro-eletrônicos, responsáveis por um maior consumo de energia elétrica.

Machado Segundo (2000) cita como exemplo o Estado de Minas Gerais que adotou apenas a seletividade, com uma alíquota de 30% do ICMS nas operações com energia elétrica. Já São Paulo optou pela seletividade e a progressividade, adotando as alíquotas de 12% e 25%, conforme o consumo e a utilização da energia elétrica (HARADA, 2008).

O Estado da Bahia adotou a alíquota de 27% para energia elétrica, sendo que para energia elétrica destinada ao consumo residencial inferior a 150 kwh mensais a alíquota é de 25%.

“Salta aos olhos que a alíquota de 25%, prevista na letra b retro, desatende à faculdade prevista no preceito constitucional sob análise, porque a presumível capacidade contributiva do consumidor de energia elétrica domiciliar é irrelevante para implementação da alíquota seletiva. O que importa é **apenas** a sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria e do serviço. Como é possível sustentar que a energia elétrica é essencial para quem apresentou baixo consumo e não o é para quem apresenta um elevado consumo?” (*grifos do autor*) (HARADA, 2008).

Toda família, por mais pobre que seja, consome energia elétrica em relação a lâmpadas elétricas para iluminar a casa, a geladeira para conservar os alimentos e o ferro para passar a roupa. Só não a consomem as pessoas que estão na condição de miséria (MACHADO SEGUNDO, 2000).

“No estágio atual da civilização, a energia elétrica é sempre um bem essencial. Sua ausência acarretaria a paralisação do processo produtivo e nem haveria circulação de riquezas. A energia elétrica é a força motriz que gera o desenvolvimento econômico-social” (HARADA, 2008).

É fato que a energia elétrica não é tão essencial quanto o leite e o pão, mas não precisa ter uma alíquota tão alta, porque não é mercadoria supérflua ou suntuária. Não seria o caso de isentar o consumo de energia elétrica, já que a sua essencialidade não se compara a de alimentos básicos para um indivíduo. Deveria ser tributada pela alíquota média, frente à importância que tem na sociedade atual (MACHADO SEGUNDO, 2000).

A essencialidade é em função da mercadoria, e não, em função do consumidor ou da quantidade consumida, porque o pão, o alimento mais essencial para o povo brasileiro, pode ser consumido em quantidade por uma família pobre em grande quantidade, devido ao seu número de componentes, como em um banquete promovido por uma pessoa rica ou um orfanato (MACHADO SEGUNDO, 2000). Mas é fato que o pão terá uma maior

representatividade para uma família pobre do que para uma família de classe média ou alta, que pode utilizar de alimentos diversos para sua manutenção.

O mesmo se dá em relação à energia elétrica, porque a alíquota alta acaba por apenar os consumidores de bens duráveis, como aparelhos eletro-eletrônicos, que acaba também por atingir as indústrias que produzem esses bens (HARADA, 2008).

“O que o legislador infraconstitucional fez foi aumentar a alíquota do ICMS, onde a arrecadação é mais fácil, invertendo o sentido da faculdade conferida pelo legislador constituinte. Adotou-se um critério político para definição de política tributária assentada no critério da arrecadação mais rendosa e a custo zero, insusceptível de sonegação” (HARADA, 2008).

A parte legítima é o contribuinte do imposto, que é a concessionária de energia elétrica, e não, o consumidor que compra a energia elétrica. Os Estados sabem que as concessionárias de energia elétrica não ingressarão em juízo contra a alíquota alta, já que todos os valores são repassados para o consumidor final. A elas cabe apenas repassar os valores do ICMS para os estados; são contribuintes de direito, enquanto o consumidor final é o contribuinte de fato, porque é quem realmente arca com o ônus do imposto (HARADA, 2008).

“O Fisco estaria livre para onerar da maneira desejada as concessionárias de energia, que, por não sofrerem com a incidência do imposto, e por serem um seletivo grupo de empresas não interessadas em brigar com o Poder Público, contra a exigência dificilmente se rebelariam” (MACHADO SEGUNDO, 2000).

O art. 22 do RICMS-BA lista as operações com energia elétrica que são beneficiadas pela isenção:

1. “nos fornecimentos de energia elétrica para consumo residencial, até a faixa de consumo que não ultrapasse a 200 quilowatts/hora mensais, quando gerada por fonte termoeletrica em sistema isolado”;
2. “nos fornecimentos de energia elétrica para consumo em estabelecimento de produtor rural”;
3. “nos fornecimentos, no território estadual, de energia elétrica destinada a consumo por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias mantidas pelo poder público e regidas por normas de Direito Público”;
4. “nos fornecimentos de energia elétrica a consumidores enquadrados na “subclasse Residencial Baixa Renda” de acordo com as condições fixadas em Resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, relativos à parcela da subvenção de tarifa de energia elétrica, estabelecida pela Lei nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002”;
5. “no fornecimento, pela Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia – COELBA, de energia elétrica, para unidades consumidoras onde existam pessoas usuárias de equipamentos de autonomia limitada, vitais à preservação da vida humana e dependentes de energia elétrica”;

6. “nos fornecimentos de energia elétrica a consumidores enquadrados na “subclasse Residencial Baixa Renda” de acordo com as condições fixadas em Resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, até a faixa de consumo de 50 kWh mensais, sem prejuízo do previsto” no item 4 acima.

Estas regras de isenção do RICMS-BA não avançaram muito, contemplando consumidores de baixa renda, pequenas propriedades rurais, hipóteses em que haja uma pessoa que dependa da energia elétrica para manter-se viva e a órgãos e entidades da Administração Pública Estadual. Para determinar o consumo da baixa renda, a legislação baiana acompanhou a Resolução nº 485, de 29/08/2002, da ANEEL. Entretanto, se a família de baixa renda ultrapassar os limites estabelecidos no RICMS-BA, por menor que seja, arcarão com a mesma tributação que uma família de classe média ou alta, que utiliza uma série de aparelhos eletro-eletrônicos.

Poderia se estabelecer uma progressividade de alíquotas do ICMS a fim de que, a carga tributária fosse aumentando à medida que aumentasse o consumo. Pelas regras vigentes, se uma família de baixa renda consome até 50 kwh/mês é isento de ICMS. Se consome até 150 kwh/mês paga o imposto a uma alíquota de 25%. Mais de 150 kwh/mês paga sobre uma alíquota de 27%. Portanto, se uma família de baixa renda adquire um novo aparelho eletrodoméstico que eleve o consumo de energia elétrica para 51 kwh/mês recolherá o ICMS a alíquota de 25%, causando uma distorção econômica para a família de baixa renda.

### **3.3.2 As comunicações**

Conforme ao art. 16, inciso II, alínea “I” da Lei nº 7.01/96, os serviços de telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura, são considerados supérfluos, tributados a alíquota interna de 25%. Com a instituição do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, os serviços de telecomunicações foram gravados com o adicional de dois pontos percentuais destinados a este Fundo. Foram excluídas apenas as prestações de serviços de telefonia prestados mediante ficha ou cartão.

A exclusão da aplicação do percentual de dois por cento destinados ao Fundo alcança apenas as prestações de serviços de telefonia prestados mediante cartão indutivo para

utilização em Telefone de Uso Público, conhecidos como “orelhões”. Não alcança os cartões de recarga de telefonia celular.

O art. 9º do RICMS-BA lista as hipóteses de não incidência do ICMS nos serviços de comunicação:

1. “destinados ao exterior”;
2. “em concertos, recitais, festivais, ‘shows’, cinemas e congêneres”;
3. “decorrente da produção, para terceiro, mediante ou sem encomenda prévia, de espetáculos, entrevistas e congêneres”;
4. “nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, inclusive concernente à inserção de anúncios ou à veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade”;
5. “mediante livro, jornal, folheto ou periódico”;
6. “efetuada mediante placas, cartazes, ‘outdoors’ ou luminosos comerciais”;
7. “realizada internamente no estabelecimento do próprio contribuinte”.

Além do benefício da imunidade, o art. 86 do RICMS-BA prevê a desoneração parcial através da redução de base de cálculo para determinados serviços de comunicação. Para os serviços onerosos de radiodifusão sonora e/ou imagens, há redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente seja de 5%. Para os serviços de televisão por assinatura há redução de base de cálculo, de forma que carga tributária hoje é de 10%. Nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à internet, realizadas por provedor de acesso, a carga tributária equivale a 5%. Nas prestações de serviço de comunicação por meio de veiculação de mensagem de publicidade e propaganda na televisão por assinatura, a carga tributária efetiva até 31/12/09 é de 7,5 %; a partir de 01/01/10 será de 10%.

Para os serviços de telefonia móvel, conhecida como telefonia celular, não há previsões de benefícios. O seu uso tem se tornado cada vez mais crescente, principalmente na modalidade pré-paga, por pessoas de baixa renda, que estão deixando de utilizar o aparelho fixo, devido ao fato de que é mais econômica a recarga do aparelho celular do que ter uma conta fixa mensal<sup>8</sup>.

Por força dessa demanda crescente, o RICMS-BA prevê a redução de base de cálculo nas operações para o aparelho celular e para o Sim Card (chip) em 29,41%, de forma que a carga tributária seja de 12%.

---

<sup>8</sup>Teleco – Inteligências e Comunicação. Disponível em: <http://www.teleco.com.br/>. Acesso em 20 set. 2009.

Apesar de ter enquadrado o aparelho celular e o Sim Card na substituição tributária (art. 353, inciso II, item 35 do RICMS-BA), não há previsão da margem de valor agregado, que onere a mercadoria, sendo estabelecido como base de cálculo o preço praticado pelo remetente (art. 61, XIII do RICMS-BA). Com esta regra, o preço dos aparelhos celulares e dos “chips” fica mais baixo no Estado da Bahia.

A redução e a desoneração da carga tributária nos serviços de comunicação em atendimento ao princípio da seletividade estimulam a divulgação da informação, principalmente para as pessoas mais pobres. O uso da telefonia móvel permite que prestadores de serviço possam ter contato mais direto com a sua clientela, facilitando a contratação de serviços. A redução da carga tributária no acesso à internet permite a propagação das chamadas “lan houses”, onde pessoas que não possuem computador em suas casas podem, a preço módico, acessar a internet para troca de informações, realização de trabalhos escolares e busca de emprego, entre outras possibilidades.

#### 3.4 O FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA E A SELETIVIDADE DO ICMS

A Emenda Constitucional nº 31, de 14/12/2000, alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT para inserir o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza para vigorar no âmbito do Poder Executivo Federal até o ano de 2010. O Fundo tem como objetivo “viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida” (art. 79 do ADCT).

A obrigatoriedade de instituição do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza se estende aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Em relação aos Estados e ao Distrito Federal, o financiamento do Fundo advém da criação do adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS incidente sobre os produtos e serviços supérfluos:

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

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

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição”.

A regra constitucional impõe aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a obrigação de instituir o Fundo de Combate à Pobreza. Para compor o Fundo, os Estados podem acrescentar até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS sobre produtos e serviços supérfluos, definidos em lei complementar. Observe-se que esta lei complementar não foi instituída, o que para Mattos (2006) inviabilizaria a instituição do Fundo.

O Estado da Bahia instituiu o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza através da Lei nº 7.988, de 21/12/01, que alterou a Lei nº 7.014/96, para inserir o art. 16-A, acrescentando dois pontos percentuais durante o período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2010 ao ICMS incidente sobre as mercadorias listadas no art. 15, incisos II e IV da referida Lei, sobre álcool etílico hidratado combustível (AEHC), cervejas e chopes.

A própria lei instituidora do Fundo excluiu da incidência dos dois pontos percentuais os cigarros enquadrados nas classes fiscais I, II e III pela legislação federal do IPI, o fornecimento de energia elétrica destinada ao consumo residencial inferior a 150 kwh mensais e as prestações de serviços de telefonia prestados mediante ficha ou cartão.

No tocante aos cigarros, vê-se aqui uma incongruência devido ao fato da exclusão do percentual de dois pontos para o cigarro. Os cigarros são mercadorias supérfluas, melhor ainda, danosas à saúde, o que justificaria uma tributação maior. Entretanto, o objetivo da exclusão foi o fato de que na Bahia estava havendo um comércio muito grande de cigarros oriundos do Paraguai, fruto de contrabando. Tais cigarros possuíam na sua constituição elementos mais danosos do que o cigarro normal produzido na Bahia e o preço mais baixo estava levando à população de baixa renda a consumir cigarro contrabandeado. Por esse motivo, não houve a aplicação do percentual de dois por cento sobre os cigarros das classes fiscais I, II e III, que são exatamente os que são consumidos pela população de baixa renda.

A receita proveniente dessa arrecadação é direcionada diretamente para o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

A regra foi mais bem disciplinada e detalhada no Decreto nº 6.284/97, que trata do RICMS-BA, no art. 51-A.

As mercadorias álcool etílico hidratado combustível (AEHC), cerveja e chope são tributados a alíquota de 19%.

As mercadorias tributadas com a alíquota de 27% são as consideradas supérfluas e se encontram listadas no art. 51, inciso II (Anexo II). Entre estas estão as jóias, os perfumes, os cigarros e as bebidas alcoólicas. Para espanto geral, estão entre as mercadorias supérfluas listadas nesse inciso a energia elétrica e os serviços de telecomunicação, ferindo gravemente o princípio da seletividade do ICMS. Este princípio grava fortemente com o ICMS as mercadorias supérfluas, e enquadrar como supérfluos a energia elétrica e os serviços de comunicações frente à realidade atual da sociedade baiana é um contra senso, pois ambos são mercadorias e serviços essenciais.

Observa-se que o óleo diesel é beneficiado com redução de base de cálculo nas operações internas no percentual de 40%, de forma que a carga tributária final é de 15%.

São tributadas a alíquota de 40% as armas e munições, exceto as destinadas às Polícias Civil e Militar e às Forças Armadas, independente de ser ou não armas de fogo.

O recolhimento do percentual destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza se encontra disciplinado na Portaria nº 133/2002, que acontece em Documento de Arrecadação Estadual diverso do que se destina ao recolhimento do ICMS normal da empresa contribuinte do imposto.

A existência do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza se baseia na seletividade do ICMS. A incidência do percentual relativo ao Fundo incide apenas nas mercadorias supérfluas, não recaindo sobre mercadorias essenciais. Os recursos auferidos pelos dois pontos percentuais destinam-se a programas sociais de combate e erradicação da pobreza, geridos pela SEDES - Secretaria de Desenvolvimento Social e Combate à Pobreza, em uma demonstração clara da função extrafiscal do ICMS, para que este possa cumprir a sua função social.

### 3.5 OUTRAS MERCADORIAS ESSENCIAIS E A APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE DO ICMS

Além dos produtos componentes da cesta básica, mercadorias destinadas à alimentação humana e as mercadorias supérfluas gravadas com dois pontos percentuais destinados ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, a seletividade é também aplicada a outras mercadorias. Estas regras demonstram claramente a função social do tributo, através da utilização deste como facilitador na aquisição de medicamentos, na aquisição de equipamentos para facilitar a vida de pessoas portadoras de deficiência, na aquisição de equipamentos médico-hospitalares por instituições sem fins lucrativos e na aquisição de instrumental de trabalho, como é o caso do táxi.

O art. 17 do RICMS-BA concede o benefício da isenção para medicamentos e outros produtos farmacêuticos de uso humano. Dentre os listados no referido artigo há medicamentos destinados tratamento de portadores do vírus da AIDS; medicamentos destinados a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE; medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer; produtos imunobiológicos, kits diagnósticos, medicamentos e inseticidas destinados às campanhas de vacinação, Programas Nacionais de combate à dengue, malária, febre amarela, e outros agravos; medicamentos destinados ao “Programa Farmácia Popular do Brasil” e outros ali listados. Com esta isenção, os medicamentos podem ser vendidos com preço menor, devido a não existência do imposto compondo o preço final da mercadoria, permitindo que pessoas com baixa renda possam adquiri-los.

O art. 24 do RICMS-BA prevê isenção do ICMS para as operações com bens para uso ou atendimento de deficientes físicos. Encontram-se as cadeiras de rodas e outros veículos para inválidos; próteses articulares; equipamentos e acessórios destinados exclusivamente ao atendimento a pessoas portadoras de deficiência física, auditiva, mental, visual e múltipla; e veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física. Observa-se que o benefício da isenção do ICMS só alcança os veículos novos quando o portador da deficiência física é o próprio condutor do veículo, pois o automóvel deve possuir elemento diferenciador que supra a deficiência do motorista ou facilite a condução. Entretanto, o benefício não alcança o veículo que é de propriedade do pai ou da mãe, por exemplo, que utiliza o veículo para deslocamento do filho portador da deficiência, para tratamento da própria doença.

Este benefício permite que as pessoas portadoras de deficiência possam adquirir equipamentos e acessórios que venham facilitar a sua vida. Mas na hipótese do veículo automotor, a regra foi de caráter limitativo, porque criou uma série de condições, entre elas a de que o veículo só pode custar até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), tem que ser automóvel novo e que o portador da deficiência comprove que tem renda suficiente para adquirir o veículo. Outro limitador, é que o portador da deficiência que adquire o veículo, só poderá vendê-lo após três da aquisição. Se o fizer antes deste prazo, tem que pagar o ICMS retroativo ao período.

Há também previsão no art. 28, VII do RICMS-BA de isenção na importação de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos médico-hospitalares ou técnico-científicos laboratoriais, sem similar produzido no país, importados diretamente por órgãos ou entidades da administração pública, direta ou indireta, bem como fundações ou entidades beneficentes ou de assistência social portadoras do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, desde que as mercadorias se destinem às atividades de ensino, pesquisa ou prestação de serviços médico-hospitalares. Para a concessão deste benefício, o Estado deveria exigir uma contraprestação mais efetiva, como, por exemplo, no caso de clínicas e hospitais, fazer uma determinada quantidade de atendimentos à população de baixa renda que necessitasse de determinado exame ou tratamento. A simples apresentação do Certificado não implica diretamente na prestação de serviços médicos-hospitalares às pessoas mais necessitadas e que não têm condições de arcar com suas despesas na área de saúde.

O inciso XIX do mesmo art. 28 também prevê a isenção na importação de equipamento médico-hospitalar, sem similar nacional, devidamente comprovado por laudo emitido por entidade nacional representativa do setor ou órgão federal, realizadas por clínica ou hospital que se comprometa a compensar este benefício, em valor igual ou superior à desoneração, com a prestação de serviços médicos, exames radiológicos, de diagnóstico por imagem e laboratoriais, programados pela Secretaria de Saúde ou pela Secretaria de Administração. Aqui sim, se vê a exigência explícita das condições.

O inciso VII-A do ainda art. 28 prevê isenção na importação de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos, suas partes e peças de reposição e acessórios, e de matérias-primas e produtos intermediários realizada por institutos de pesquisa federais ou estaduais; institutos de pesquisa sem fins lucrativos instituídos por leis federais ou estaduais; universidades federais ou estaduais; organizações sociais com contrato de gestão com o Ministério da Ciência e Tecnologia; por fundações sem fins lucrativos das instituições já citadas; e por pesquisadores,

cientistas e entidades sem fins lucrativos credenciados no Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq. Esta regra tem por objetivo o estímulo à pesquisa, para que através da desoneração do ICMS, instituições sem fins lucrativos possam realizar a importação de equipamentos de pesquisa a preço menor, até porque este é cotado em Dólar ou Euro e o Real é desvalorizado em relação a ambas as moedas.

O art. 23 do RICMS-BA concede o benefício da isenção do ICMS às operações de saídas internas e interestaduais de automóveis novos destinados ao transporte de passageiros na categoria de aluguel (táxi), com motor até 127 HP de potência bruta, desde que os automóveis sejam destinados a motorista profissional que exerça, há pelo menos um ano, a atividade de taxista em veículo de sua propriedade e que utilize o veículo na atividade de condutor autônomo de passageiros, na categoria de aluguel (táxi). Este benefício se apresenta como um facilitador na aquisição de veículos para o exercício da profissão. Em decorrência da isenção, os condutores autônomos podem adquirir os veículos novos por um preço bem menor, facilitando a sua vida profissional, principalmente para o que dirige em grandes cidades.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sob o império do Estado Democrático de Direito, o tributo não tem mais a função de apenas prover recursos para os cofres públicos, para manutenção das atividades estatais. A doutrina consultada demonstra claramente a nova visão do tributo no Brasil e no mundo, vendo os Estados como entes tributantes, que auferem recursos através da tributação para redistribuir entre os cidadãos, objetivando a inclusão dos mesmos e o seu desenvolvimento.

O tributo passa a ter a função de redistribuição da riqueza dentro da nação. Entretanto, esta redistribuição não se dá de forma aleatória. Ocorre dentro de ditames constitucionais, que disciplinam e limitam a atuação do Estado arrecadador, objetivando a proteção do cidadão-contribuinte.

A própria Constituição Federal de 88 que concede o poder de arrecadar, também limita o poder tributante do Estado. As limitações se configuram como princípios constitucionais tributários, que formam um verdadeiro “Estatuto de Defesa do Contribuinte”.

Há princípios que são orientadores de todos os tributos, outros se aplicam apenas aos impostos, havendo ainda aqueles que a Constituição Federal de 88 limitou apenas a um ou alguns impostos. Entre os princípios previstos na Carta Magna, pode-se citar a Solidariedade Tributária, a Capacidade Contributiva, a Vedação ao Confisco e a Igualdade, que possuem especial relevância para o tema aqui tratado.

O princípio da Progressividade está previsto constitucionalmente apenas para o Imposto de Renda - IR, o Imposto Territorial Rural - ITR e o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU. Por este princípio, as alíquotas do ITR e do IPTU aumentam na medida em que o valor do imóvel aumenta. Uma das hipóteses de aumento da alíquota é quando o imóvel não atende a sua função social. Caso o proprietário não construa no terreno ou não lhe dê uma destinação adequada, o valor do IPTU ou do ITR vai aumentando para forçar o proprietário a dar utilidade social ao seu bem imóvel.

Já o princípio da Seletividade, conforme a Constituição Federal de 88, é aplicável apenas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS. Pelo fato do princípio da Seletividade ser expressamente exclusivo do ICMS e do IPI, verifica-se que em si estão os

demais princípios constitucionais. Ao aplicar a Seletividade em função da essencialidade da mercadoria, tributam-se com maior carga tributária as mercadorias supérfluas, que em regra são consumidas por pessoas de alta renda, enquanto que, as mercadorias essenciais são desoneradas ou tributadas com carga menor, pelo fato de tais mercadorias serem consumidas pela maioria da população, que é de baixa renda.

Assim, cumpre-se o princípio da Igualdade, porque se trata os desiguais de forma desigual, na medida da sua desigualdade, porque só assim se alcança a verdadeira igualdade. Se se tratam pessoas diferentes de forma igual, não alcança a igualdade, mas sim, há uma manutenção das diferenças.

Como demonstrado no presente trabalho, o princípio da Seletividade é um subprincípio do princípio da Capacidade Contributiva, porque aqueles que possuem maior renda contribuirão com um maior quinhão para o Erário, enquanto que os detentores de menor renda não contribuirão ou contribuirão com menos para os cofres públicos.

A Solidariedade Tributária também é atendida, porque todos contribuirão para o Tesouro Público, na medida da sua capacidade econômica. Desta forma, não se onera aqueles que nada possuem, enquanto que os detentores de uma renda maior contribuirão com uma parcela maior.

O princípio da Vedação ao Confisco também se cumpre, porque a tributação com maior carga para mercadorias supérfluas ou suntuárias atinge fins de políticas tributárias e políticas públicas, como é o caso de tributação pesada de cigarros e bebidas alcoólicas que são prejudiciais aos seus consumidores.

Da análise da legislação baiana relativa ao ICMS, encontramos várias hipóteses de aplicação do princípio da Seletividade. Entretanto, poucas são as hipóteses em que a aplicação da Seletividade se dá pela diferenciação de alíquotas. A maioria das hipóteses se dá através da utilização de outros institutos, como é o caso da isenção, da redução de base de cálculo, da dispensa de lançamento e pagamento do imposto, do diferimento, sempre com o foco voltado para tributação com menor carga para as mercadorias essenciais e carga tributária maior para supérfluos e suntuárias. Encontramos hipóteses em que uma mesma mercadoria possui dois tipos de benefícios, como alíquota menor de 7% e redução de base de cálculo em 100%, como é o caso do feijão e arroz para alimentação humana. Situações como esta daria mais segurança ao consumidor se fosse aplicada diretamente a isenção, já que, se houver revogação da base

de cálculo, a mercadoria volta a ser tributada a alíquota de 7%, gerando um aumento no preço da mercadoria.

Entendemos que há distorções maiores na tributação de energia elétrica e comunicações, que recebem tratamento na legislação baiana do ICMS como supérfluas, com aplicação da alíquota de 27%. Entender que a energia elétrica e as comunicações na sociedade atual são dispensáveis, sendo tratadas como supérfluas ou suntuárias, é desconhecer a realidade da vida moderna, só justificando a adoção deste posicionamento a facilidade de fiscalização e arrecadação do imposto.

Com isso, verificamos que, na maioria das hipóteses, o princípio da Seletividade se encontra presente na legislação baiana, atendendo assim, a função social do tributo, pois a tributação menor ou a sua ausência faz com que o preço das mercadorias essenciais seja menor, facilitando a aquisição por pessoas de baixa renda. Por outro lado, a tributação maior sobre mercadorias supérfluas ou suntuárias faz com que pessoas com maior poder aquisitivo possam contribuir com uma parcela maior para formação dos recursos públicos, os quais devem ser utilizados pelo Estado da Bahia no atendimento das necessidades da sociedade baiana.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizadora: Misabel Abreu Machado DERZI. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizadora: Misabel Abreu Machado DERZI. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BATISTA, Paulo Nogueira. **O Consenso de Washington: A visão neoliberal dos problemas latino-americanos**. São Paulo, 1994.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BEHRING, Elaine R. **Brasil em Contra – Reforma: estruturação do Estado e perda de direitos**. São Paulo. 2003. Cortez Editora.
- BEHRING, Elaine R; BOSCHETTI, Ivanete. **Política Social: fundamentos e história**. Biblioteca Básica de Serviço Social. v. 2. São Paulo: Cortez, 2006.
- BOSCHETTI, Ivanete. **Seguridade Social e Trabalho: paradoxos na construção das políticas de previdência e assistência social no Brasil**. Brasília: Editora UnB, 2006. Capítulo VII
- BRITO, Edvaldo. **Reflexos Jurídicos da Atuação do Estado no Domínio Econômico: desenvolvimento econômico, bem estar social**. São Paulo: Saraiva, 1982.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros. 2007.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. CARRAZZA, Roque Antonio.. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. In: **Vade Mecum**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASTEL, Robert. **As metamorfoses da questão social: uma crônica do salário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1998.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/cgi-bin/om\\_isapi.dll?clientID=489314&advquery=145&infobase=confed88&record={6D9}&softpage=Browse\\_Frame\\_Pg&x=60&y=14](http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/cgi-bin/om_isapi.dll?clientID=489314&advquery=145&infobase=confed88&record={6D9}&softpage=Browse_Frame_Pg&x=60&y=14)>. Acesso em: 01 mai 2008.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Decreto nº 6.284, de 14 de Março de 1997**. [http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/cgi-bin/om\\_isapi.dll?clientID=623956425&infobase=ricms97 - sem notas&jump=start&softpage=Browse\\_Frame\\_Pg](http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/cgi-bin/om_isapi.dll?clientID=623956425&infobase=ricms97-sem%20notas&jump=start&softpage=Browse_Frame_Pg). Acesso em 17 de fevereiro de 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. v. 2 e 3. São Paulo: Saraiva, 1998.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latam, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social In: **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GRAMSCI, Antonio. Americanismo e Fordismo In: **Maquiavel, a Política e o Estado Moderno**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1978, p. 375-413.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação In: **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

GRECO, Marco Aurélio;GODOI, Marciano S. de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS incidente sobre consumo de energia elétrica**. <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=11751>> Acesso em 06nov.2008.

HARADA, Kiyoshi. Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. In: **Vade Mecum** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

HARADA, Kiyoshi. Lei nº 7.014, de 04 de Dezembro de 1996. [http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/cgi-bin/om\\_isapi.dll?clientID=854267284&infobase=lei%207014.96%20-%20sem%20notas&softpage=Doc\\_Frame\\_Pg](http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/cgi-bin/om_isapi.dll?clientID=854267284&infobase=lei%207014.96%20-%20sem%20notas&softpage=Doc_Frame_Pg) . Acesso em 17 fev. 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. V. 1 (arts. 1º ao 95). 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 62, São Paulo: Dialética, 2000, p. 70-77.

MARSHALL, T. H. **Cidadania, Classe Social e Status**. São Paulo: Zahar, 1967.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS – Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

NABAIS, José Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal**. In: Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

NASCIMENTO, Carlos Valder; PORTELLA, André. **Comentários ao Código Tributário Nacional** 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 107-108.

OLIVEIRA, Francisco. **Os Direitos do Antivalor: A Economia Política da Hegemonia Imperfeita**. Petrópolis: Vozes, 1998.

ROMITA, Arion Sayão. Função Social do Tributo In: **O Tributo**. Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 391-400.

RYRIE, Charles Caldwell. **A Bíblia Anotada**. São Paulo: Mundo Cristão, 1994.

SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a Derrogação do Sigilo Bancário e a Cláusula Geral Anti-abuso In: **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89-109.

SCHWARTZ, Roberto. As idéias fora do lugar. In: \_\_\_\_\_. **Ao vencedor as batatas**. São Paulo: Editora 34, 2000. <[www.culturabrasil.pro.br/schwartz.htm](http://www.culturabrasil.pro.br/schwartz.htm)> Acesso em: 06nov2007

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 18. p. 94-102. São Paulo: Dialética, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Os Tributos na Constituição. Volume IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

WEINTRAUB, Arthur Bragança de Vasconcellos; BERBEL, Fábio Lopes Vilela. Conceituação e Princípios Constitucionais In: **Previdência Social Comentada Lei nº 8.212/91 e Lei nº 8.213/91**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 24-590.

YAZBEK, Maria Carmelita. A pobreza e as formas históricas de seu enfrentamento. **Revista Políticas Públicas**, nº 1, v. 9, p. 217-227, jan/jun. 2005.

## **ANEXOS**

ANEXOS I - DEZ GRUPOS DE ALIMENTOS EQUIVALENTES AOS DA RAÇÃO-TIPO,  
CONFORME § 1º, DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 399, DE 30-04-1938

### **Grupo I**

Carnes verdes, carnes conservadas, charque, seca, vento, sol, vísceras, aves, peixes, peixes conservados, camarão, caranguejo, siri, tartaruga, caça e mexilhões.

### **Grupo II**

Queijo e manteiga.

### **Grupo III**

Banha, toucinho e óleos vegetais.

### **Grupo IV**

Cereais, arroz e milho.

### **Grupo V**

Farinhas de mandioca, d'água e lentilhas, feijão, fruta-pão, massas, raízes de mandioca, aipim, batata, batata doce, inhame, cará, pão de milho (simples ou misto) e broa.

### **Grupo VI**

Leguminosas, feijão, ervilha, lentilha, guando e fava.

### **Grupo VII**

Ervas: azedinha, agrião, alface, bertalha, carurú, acelga, couve, repolho, espinafre, nabiça etc.

Frutas: abóbora, abóbora d'água, chuchu, quiabo, jiló, pepino, maxixe, tomate, berinjela etc.

Raízes: cenouras, nabo, rabanete, beterraba etc.

**Grupo VIII**

Frutas: banana, laranja, tangerina, lima, cajú, manga, abacate, abacaxi, mamão, sapotí, melancia, goiaba, figo, abricó do Pará, castanha do Pará etc.

**Grupo IX**

Açúcar, melado, melaço, rapadura e mel.

**Grupo X**

Café e mate.

**Grupo essencial**

Leite (X), extra e Ovo (XX).

**Observações:**

(X) O leite deverá sempre ser incluído na ração.

(XX) O ovo poderá fazer parte da ração, conforme a facilidade da aquisição.

O número indicativo dos grupos está assinalado no modelo da ração-tipo.

De acordo com as regiões, zonas ou sub-zonas, os alimentos da ração-tipo poderão ser substituídos pelos seus equivalentes de cada grupo, porém sempre nas quantidades estipuladas no exemplo.

ANEXO II - MERCADORIAS LISTAS NO ART. 51, INCISO II DO RICMS-BA,  
CONSIDERADAS SUPÉRFLUAS, QUE SOFREM A INCIDÊNCIA DE DOIS  
PONTOS PERCENTUAIS DESTINADOS AO FUNDO DE COMBATE E  
ERRADICAÇÃO DA POBREZA

**a) fumo (tabaco) e seus derivados manufaturados:**

- 1 - cigarros - NCM 2402.20.00 -, exceto cigarros feitos a mão (produção caseira) e cigarros não contendo fumo (NCM 2402.90.00);
- 2 - cigarrilhas - NCM 2402.10.00;
- 3 - charutos - NCM 2402.10.00;
- 4 - fumos industrializados, compreendendo fumo picado, desfiado, migado ou em pó, aromatizados ou não - NCM 2403.10.00 - exceto: fumo total ou parcialmente destalado (NCM 2401.20) ou não destalado (NCM 2401.10), fumo curado (NCM 2401.10 e 2401.20), fumo em corda ou em rolo (NCM 2403.10.00), fumo homogeneizado ou reconstituído (NCM 2403.91.00), extratos e molhos de fumo (NCM 2403.99.10), rapé (NCM 2403.99.90) e desperdícios de fumo (NCM 2401.30.00);

**b) bebidas alcoólicas (exceto cervejas, chopes, aguardentes de cana ou de melão e outras aguardentes simples), a saber:**

- 1 - vinhos enriquecidos com álcool, inclusive champanha, mostos de uvas com adição de álcool, mistelas - NCM 2204;
- 2 - vermouths e outros vinhos de uvas frescas aromatizados por plantas ou por substâncias aromáticas (quinados, gemados, mistelas) - NCM 2205;
- 3 - aguardentes de vinho ou de bagaço de uvas (conhaque, pisco, bagaceira ou graspa) - NCM 2208.20.00;
- 4 - uísque - NCM 2208.30;
- 5 - rum e tafiá - NCM 2208.40.00 -, exceto aguardente de cana (caninha), aguardente de melão (cachaça), aguardente simples de agave ou de outras plantas (tequila e semelhantes), aguardente simples de frutas (de cidra, de ameixa, de cereja, etc.) e outras aguardentes simples;
- 6 - aguardentes compostas de alcatrão, de gengibre, de cascas, de folhas, de polpas, de raízes ou de óleos ou essências naturais ou artificiais, e aperitivos amargos - NCM 2208.90.00;

- 7 - gim e genebra - NCM 2208.50.00;
- 8 - vodca - NCM 2208.60.00;
- 9 - licores e batidas - NCM 2208.70.00;

**c) ultraleves e suas partes e peças:**

- 1 - planadores e asas voadoras (asas-delta) - NCM 8801.10.00;
- 2 - balões e dirigíveis - NCM 8801.90.00;
- 3 - partes e peças dos veículos e aparelhos indicados nos itens anteriores - NCM 8803;

**d) embarcações de esporte e recreio, e artigos ou equipamentos aquáticos para divertimento ou esporte:**

- 1 - barcos infláveis - NCM 8903.10.00;
- 2 - barcos a remos e canoas - NCM 8903.99.00;
- 3 - barcos a vela, mesmo com motor auxiliar - NCM 8903.91.00;
- 4 - barcos a motor - NCM 8903.92.00 e 8903.99.00;
- 5 - iates - NCM 8903.9;
- 6 - esquis aquáticos ou jet-esquis - NCM 9506.29.00;
- 7 - pranchas de surfe - NCM 9506.29.00;
- 8 - pranchas a vela - NCM 9506.21.00;

**e) óleo diesel, gasolina automotiva (NCM 2710.11.59) e álcool etílico anidro combustível (AEAC);**

**f) revogada**

**g) jóias (exceto artigos de bijuteria ou “michelin”):**

- 1 - de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos - NCM 7113 e 7114;
- 2 - de pérolas naturais ou cultivadas, de pedras preciosas ou semipreciosas, de pedras sintéticas ou reconstituídas - NCM 7116;

**h) perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia - NBM/SH 3303.00.10 e 3303.00.20 -, exceto: lavanda (NBM/SH 3303), seiva-de-alfazema (NBM/SH 3303), óleos essenciais (NBM/SH 3301), substâncias odoríferas e suas preparações**

(NBM/SH 3302), preparações para barbear (NBM/SH 3307.10.00), desodorantes corporais simples e antiperspirantes (NBM/SH 3307.20.0100), sais perfumados para banhos (NBM/SH 3307.30.00), preparações para perfumar ou desodorizar ambientes (NBM/SH 3307.4), sachês, depilatórios e papéis perfumados (NBM/SH 3307.90.00), produtos de beleza, cosméticos e artigos de maquiagem, inclusive bronzeadores, anti-solares e produtos para manicuros e pedicuros (NBM/SH 3304), xampus, laquê e outras preparações capilares (NBM/SH 3305);

**i) energia elétrica - NCM 2716;**

**j) pólvoras, explosivos, artigos de pirotecnia e outros materiais inflamáveis (exceto dinamite e explosivos para emprego na extração mineral ou na construção civil, foguetes de sinalização, foguetes e cartuchos contra granizo e semelhantes, fogos de artifício e fósforos), a saber:**

1 - pólvoras propulsivas - NCM 3601;

2 - explosivos preparados - NCM 3602;

3 - estopins ou rastilhos, cordéis detonantes, cápsulas fulminantes, escorvas, espoletas, detonadores elétricos - NCM 3603;

4 - bombas, petardos, busca-pés, estalos de salão e outros fogos semelhantes, foguetes, cartuchos - NCM 3604.90.90;

**l) serviços de radiodifusão sonora e de som e imagem, telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura.**

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)