

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

GUILHERME BRINHOLLI LEBOIS

**A NATUREZA REGRESSIVA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: *O caso do
ICMS***

PORTO ALEGRE

2021

GUILHERME BRINHOLLI LEBOIS

A NATUREZA REGRESSIVA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: *O caso do ICMS*

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, sob a orientação do Professor Doutor Arthur Maria Ferreira Neto.

PORTO ALEGRE

2021

GUILHERME BRINHOLLI LEBOIS

**A NATUREZA REGRESSIVA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: *O caso do
ICMS***

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado na Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul,
sob a orientação do Professor Doutor Arthur
Maria Ferreira Neto.

Aprovado em 25 de novembro de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto (Orientador)_____

Prof. Dr. Igor Danilevich_____

Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo_____

AGRADECIMENTOS

Agradeço meus familiares e, em especial, a minha mãe, Patricia, pelo carinho e pela dedicação que ela sempre teve por mim, por ter me ensinado o que é o amor e a correr atrás dos meus sonhos, e que, mesmo não podendo estar aqui hoje, me continua sendo uma fonte inesgotável de apoio e admiração.

Aos meus queridos amigos e colegas de faculdade, Ellen, Rafaela, Luísa, Igor, que sempre estiveram ao meu lado durante os passos difíceis desta jornada. Menciono especialmente o Igor, cuja amizade surgiu num momento que eu menos esperava e se mostrou como uma das melhores que eu poderia ter, tendo ele estado comigo durante diversos momentos de alegria e provações.

A minha chefe durante meu estágio na 2ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre, Giséli, por ter me levado a amar o direito na prática e consolidar meu desejo de seguir essa profissão.

Ao Professor Doutor Arthur Maria Ferreira Neto, meu orientador, por sua generosidade, paciência e conhecimentos, que me auxiliaram na elaboração deste trabalho.

Por fim, à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, pelo caminho traçado.

RESUMO

O presente trabalho visa realizar uma análise do Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS), sob o ponto de vista da sua incidência sobre o consumo, considerando a sua natureza regressiva. O estudo analisa a base principiológica norteadora do Sistema Tributário Nacional, assim como as normas de competência do ICMS e sua regra matriz, com o intuito de expor as características do referido tributo e a regressividade de sua incidência, que afeta especialmente os produtos de natureza mais básica, gerando um ônus proporcionalmente maior aos indivíduos de menor renda. Ainda, a presente pesquisa avalia possíveis soluções para a promoção da equidade e da justiça fiscal, o histórico da tributação sobre o consumo no Brasil, bem como experiências jurídicas internacionais em relação à regressividade de tributos indiretos.

Palavras-chave: Consumo. Direito tributário. Equidade. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Isonomia tributária. Justiça fiscal. Regressividade.

ABSTRACT

The present paper has the objective of analyzing the Goods and Services Circulation Tax (ICMS), under the perspective of its incidence over consume, taking in consideration its regressive nature. This study analyses the underlying principles that guide the National Taxation System, as well as the competence norms and legal basis related to ICMS, for the purpose of exposing the characteristics of the referred tax and the regressivity of its incidence, which mainly affects the most basic consume related goods, generating a proportionally larger onus to low-income individuals. Furthermore, the research evaluates possible solutions for the promotion of equity and fiscal justice, the history of consume taxation in Brazil, as well as international legal experiences regarding the regressivity of value-added taxes.

Keywords: Consume. Equity. Goods and Services Circulation Tax. Fiscal isonomy. Regressivity. Tax law.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIações

ICMS – Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias

IR – Imposto de Renda

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto sobre Serviços

PIS – Programa de Integração Social

ITR – Imposto Territorial Rural

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

STJ – Superior Tribunal de Justiça

CTN – Código Tributário Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

CF – Constituição Federal

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

PIB – Produto Interno Bruto

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS	11
2.1 Aspectos básicos do Sistema Tributário Brasileiro	11
2.1.1 Conceitos fundamentais	11
2.1.2 O princípio da isonomia	13
2.1.3 O princípio da capacidade contributiva	15
2.1.4 Tributos diretos e indiretos	17
2.1.5 A progressividade e a regressividade no Sistema Tributário Brasileiro	21
2.2 A norma de competência do ICMS e sua regra matriz	23
2.2.1 Definição geral e fontes legislativas	23
2.2.2 Critério material	26
2.2.3 Critério temporal	28
2.2.4 Critérios espacial e pessoal	29
3 A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO E A SUA NATUREZA	
REGRESSIVA	32
3.1 A importância econômica do ICMS	32
3.1.1 A participação do ICMS nas receitas estaduais e a falta do direcionamento destas receitas às políticas públicas de nível básico	33
3.1.2 O ICMS como instrumento de extrafiscalidade	36
3.1.3 A predileção estatal pela tributação dos itens de consumo mais básicos	39
3.2 A regressividade tributária do ICMS	42
3.2.1 A regressividade da tributação sobre o consumo	42
3.2.2 O ônus suportado pelos indivíduos de menor renda	45
3.3 O custo social da oneração excessiva sobre o consumo	48
3.3.1 Histórico da tributação estadual sobre o consumo no Brasil	48
3.3.2 Experiência norte-americana em relação à tributação sobre o consumo	53
3.4 Possíveis soluções para a promoção da Justiça Fiscal	55
3.4.1 O fomento da equidade fiscal: a compensação da regressividade do sistema tributário com a progressividade do gasto social	55
3.4.2 A devolução parcial do ICMS às famílias de baixa renda: o caso do Rio Grande do Sul	57
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	60

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	64
--	-----------

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo realizar uma análise da natureza regressiva da tributação incidente sobre o consumo no Brasil, com um foco no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), demonstrando-se a desigualdade da distribuição da carga tributária e os efeitos negativos desencadeados sobre as famílias de baixa renda e outros indivíduos em situação de vulnerabilidade, tomando-se em consideração os princípios norteadores do Sistema Tributário Nacional.

Com o passar das décadas, a intervenção do setor público sobre as relações de consumo no país aumentou de maneira exponencial. A referida situação veio aliada a uma maior necessidade de arrecadação por parte do estado brasileiro, tendo em vista que o custeio da Administração Pública está diretamente relacionado aos tributos recolhidos. Nesta situação, ocorreu o contínuo desenvolvimento de uma tendência comum e que, historicamente já se encontrava presente no Brasil: a predileção estatal pela tributação do consumo, em detrimento de outras fontes, como o patrimônio e a renda.

Considerando que praticamente todas as famílias brasileiras despendem uma parcela de sua renda para a compra de artigos de consumo (especialmente os mais básicos, destinados à saúde e à alimentação), cria-se uma tendência na qual os cidadãos pertencentes às classes socioeconômicas mais baixas acabam por gastar, proporcionalmente, muito mais com sua subsistência do que aqueles que tem rendimentos mais elevados.

A referida situação vem aliada de uma natureza regressiva no sistema de tributação brasileiro, tendo se em vista que, quando da compra de bens de consumo, os indivíduos com menor capacidade contributiva acabam por suportar uma carga tributária igual àquela suportada por contribuintes de maior renda.

A estrutura implementada no Sistema Tributário Nacional, todavia, vai em desencontro com os deveres estatais da promoção da Equidade e da Justiça Fiscal, uma vez que, além de fonte de recursos para o custeio de suas atividades, a tributação deve ser utilizada como instrumento para a redução das desigualdades sociais, cabendo ao Estado efetuar a distribuição do ônus tributário de uma forma com que cada contribuinte pague uma parcela justa para a manutenção das receitas estatais.

Primeiramente, busca-se analisar a fundo a natureza regressiva da tributação sobre o consumo no Brasil, sob o aspecto jurídico-tributário do sistema, estudando-se os princípios norteadores do Sistema Tributário Nacional, mas também fazendo uma análise sobre os impactos socioeconômicos gerados pela má distribuição da carga tributária, com um enfoque no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, que se revela o tributo indireto com maior peso no cenário das relações de consumo no Brasil, com o objetivo de se demonstrar a existência de uma desigualdade na distribuição do ônus tributário, no que se refere ao consumo.

Ainda, o presente estudo tem a intenção de expor o percurso histórico da formação da tributação sobre o consumo no Brasil, com a finalidade de se entender as origens do cenário atual, e dar um enfoque à experiência de tributação sobre o consumo existente nos Estados Unidos da América, a fim de se visualizar um modelo nacional de tributação distinto, no qual o ônus tributário se encontra distribuído de maneira mais equitativa.

Ao final, busca-se encontrar soluções que possibilitem uma maior promoção da equidade e da justiça fiscal no cenário nacional, para que a estrutura fiscal hoje existente se alinhe de forma mais plena com as necessidades da população do país, com um enfoque na desoneração da carga tributária sobre o consumo daqueles que possuem menor renda, podendo ser minimizados os prejuízos gerados pela regressividade sobre estes membros mais vulneráveis da sociedade brasileira.

2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS

2.1 Aspectos básicos do Sistema Tributário Brasileiro

2.1.1 Conceitos fundamentais

O Sistema Tributário pode ser compreendido pelo conjunto de normas destinado à regulação da instituição, arrecadação, cobrança e partilha de tributos, que, dispostas numa ordem interna hierarquizada, estabelecem no ordenamento jurídico todas as exigências fiscais disponíveis ao Estado.

Harada, em sua obra (2017, p. 307), traz a seguinte definição ao Sistema:

“Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.”

Ainda, o professor Hugo de Brito Machado (2004, p. 254), ensina que os sistemas tributários podem ser classificados como:

“a) rígidos e flexíveis;

(...)

Rígidos são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema.

Flexíveis são aqueles sistemas nos quais o legislador ordinário goza de faculdades amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas.

Dentro desta classificação, o Sistema Tributário brasileiro, pode ser considerado um sistema rígido, posto que encontra limites claros na Constituição Federal, que não concede ao estado poderes absolutos e arbitrários para o estabelecimento de tributos de maneira desordenada. Nela, encontram-se estabelecidas uma série de normas que disciplinam a competência concedida à cada ente federativo, bem como a natureza e hipótese de incidências de cada tributo.

Segundo as palavras de Paulsen (2017), todas as atribuições do Sistema Tributário Nacional devem ser extraídas do texto constitucional, tendo em vista que, a partir da Constituição Federal, emanam todas as limitações do que pode ou não ser

feito em matéria tributária, bem como as garantias fundamentais detidas pelas contribuintes.

A Constituição Federal estabelece, em seu título VI, dezessete artigos, os quais tratam especificamente das atribuições tributárias de cada um dos entes da federação, quais sejam a União, os Estados e os Municípios. Nesta seção, a Carta Magna, dispõe acerca das competências, as limitações impostas a cada ente e as regras de distribuição orçamentária.

Ressalte-se que, todavia, a Carta Magna brasileira não institui a cobrança de tributos por conta própria, mas sim delega ao ente estatal o poder de criar, aumentar ou extinguir os mesmos. Deste modo, fica facultado ao Estado colocar em ordem sua política tributária de forma a melhor atender seus interesses de arrecadação.

Isto posto, o referido sistema pode ser definido como uma estrutura racional, na qual o Estado, com respaldo na Constituição Federal, encontra a possibilidade de instituir cobranças de caráter pecuniário e compulsório, sem caráter punitivo, aos cidadãos-contribuintes, estipulando os efeitos fiscais almejados pela política financeira almejada pela Administração Pública.

Contribuir para as despesas públicas, num Estado Democrático de Direito, no qual as receitas tributárias são a principal fonte de custeio das atividades públicas, revela-se um dever repartido junto a todos os integrantes da sociedade.

Pode se dizer, nesta senda, que, ao final, os contribuintes são os responsáveis imediatos pela viabilização da existência e funcionamento dos serviços públicos, de acordo com as diretrizes estabelecidas pelo ordenamento jurídico.

Em sua obra, Paulsen (2017) assevera que:

“Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado Democrático de Direito, Social e Tributário. Percebe-se que “a incidência tributária é uma circunstância conformadora do meio ambiente jurídico no qual são normalmente exercitados os direitos de liberdade e de propriedade dos indivíduos”. Diga-se, ainda: não há direito sem estado, nem estado sem tributo.”

Portanto, é válido dizer que tributos se afiguram como um instrumento da sociedade para a execução de seus próprios objetivos, sendo a principal fonte de receitas do Estado.

Tal concepção, contudo, não obsta o dever estatal de realizar a partilha da carga tributária de forma a atender as capacidades de cada contribuinte, em observância aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, que se encontram enraizados na Constituição Federal e serão objeto de uma análise mais profunda no decorrer deste trabalho.

2.1.2 O princípio da isonomia

Entre os princípios garantidores dos direitos fundamentais dos cidadãos contribuintes, um dos mais evidentes e conhecidos no nosso ordenamento jurídico é o da isonomia tributária.

A Constituição Federal inaugura, no art. 5º, o conceito de isonomia jurídica dos cidadãos, na medida que estabelece que todos são iguais perante lei.

Ainda, na Seção II de seu Título VI, intitulada “*Das Limitações do Poder de Tributar*”, a Carta Magna brasileira estabelece de forma emblemática a vedação à União, aos Estados e aos Municípios de instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em condições de equivalência:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Importante afirmar que, diante do exposto, pode-se perceber que a Constituição não só estabeleceu a igualdade, sem distinção de natureza, aos brasileiros e estrangeiros residentes em território nacional, garantindo-lhes a inviolabilidade ao direito à vida, à liberdade, ao livre empreendimento, à segurança e à propriedade, mas como também tratou de dar, aos contribuintes, a isonomia como luz norteadora do Direito Tributário brasileiro.

Note-se que o princípio da isonomia se dirige aos próprios legisladores e proíbe que estes tratem os contribuintes de maneira distinta. Neste sentido, Luciano

Amaro (2010) explicita que “*todos são iguais perante o legislador*”, de forma a ressaltar que todos devem ser tratados com igualdade pelo legislador. Destarte, sob a ótica do autor, o princípio tem como objetivo a garantia individual, evitando o estabelecimento, por parte dos parlamentares, de normas que visem o favorecimento de certos grupos sociais ou a perseguição de outros.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2017, p.10), saneia de maneira clara o significado que o princípio da isonomia atribui ao Direito Brasileiro ao afirmar que “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que deve tratar equitativamente todos os cidadãos”.

Não obstante, há de se ter em vista que a igualdade, segundo a lição clássica e notória dada por Aristóteles, consiste em “*dar a cada um aquilo que lhe é devido*”. Segundo os seus termos, a igualdade consistiria em tratar os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual. Isto posto, fica implícito o dever imposto ao legislador de, nas linhas de sua competência, levar em considerações as distinções sociais que permeiam a população no momento da instituição dos tributos.

Destrinchados os significados atribuídos ao princípio da isonomia tributária dentro do ordenamento jurídico brasileiro, resta a ser esclarecida a questão de qual é o critério mais adequado para se diferenciar os contribuintes. Schoueri (2018) tece a tese de que o princípio da igualdade é preenchido pelo princípio da capacidade contributiva, que confere o critério para a comparação dos contribuintes. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva atua como corolário, em matéria tributária, do princípio da igualdade.

Na mesma senda, Paulsen (2014), disserta que as razões que podem dar sustento ao tratamento diferenciado são as razões de capacidade contributiva e as razões extrafiscais. Em relação às razões de capacidade contributiva, o autor vai afirmar que estas se justificam internamente, uma vez que a capacidade contributiva constitui medida constitucionalmente de justiça fiscal, que, ao contrário de violar o princípio da igualdade, o promove, porquanto visa à igualdade material. De outro lado, as razões de extrafiscalidade mencionadas pelo autor têm de encontrar amparo constitucional para embasar eventuais tratamentos diferenciados.

Em suma, a partir da análise doutrinária pertinente ao princípio da isonomia, pode-se chegar às conclusões de que, por igualdade, assume-se a necessidade da promoção de um tratamento diferenciado que atenda às disparidades presentes na população brasileira. Aplicado ao direito tributário, tal tratamento diferenciado vai se

ensejar a partir das diferenças econômicas que permeiam os contribuintes e afetam diretamente sua capacidade de contribuição ao sistema.

Neste sentido explicita Carrazza (2010):

“hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que, em termos econômicos, quem tem muito pague, proporcionalmente, mais impostos do que tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública.”

Assim, entende-se que os contribuintes com maior capacidade contributiva deverão arcar com uma carga tributária maior, evitando-se a imposição de uma carga excessiva àqueles de menor capacidade, levando ao cabimento da análise de um segundo princípio constitucional intrínseco ao Sistema Tributário Nacional: o da capacidade contributiva.

2.1.3 O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva pode ser entendido como aquele que comanda ao legislador que leve em consideração a capacidade econômica dos contribuintes no momento da instituição do tributo, de modo que os mais ricos paguem mais do que os mais pobres. O comando constitucional a partir do qual emana este princípio, qual seja o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, também confere ao legislador o dever de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

Percebe-se, no entanto, que a intenção do texto constitucional não se baseia tão somente na proteção dos contribuintes ou na promoção da igualdade. Para o Estado, existe uma necessidade primordial de instituir os tributos de maneira adequada sobre as fontes que efetivamente lhe garantirão receita. Inviável seria compelir os cidadãos ao dispêndio de um valor, a título de tributos, superior àquele necessário para a manutenção de suas vidas e ao livre exercício de suas atividades empresariais ou profissionais. A partir disto, nota-se que o princípio da capacidade contributiva também objetiva à preservação da eficácia do sistema tributário nacional.

No intuito de expor a ideia de limitação daquilo que pode ser tomado pelo Estado, Schoueri (2018, p. 37) assim explica:

“Ao lado das imunidades expressas na Constituição, a ideia de limitação implica a proteção de outros valores, consignados nos direitos humanos. É assim, por exemplo, que se justifica a imunidade do mínimo vital, que se concretiza no respeito à capacidade contributiva: há limites no que se transfere ao Estado. Não se justifica uma transferência excessiva, por parte do Estado, se com aqueles recursos não se acrescentará parcela de liberdade coletiva, enquanto, ao mesmo tempo, tais recursos, nas mãos da sociedade civil, revelam-se mais aptos a promover a inclusão social. O excesso de tributação, quando não mais busca a finalidade de liberdade, passa a ser questionado.”

Complementarmente, Paulsen (2017), ressalta que o princípio da capacidade contributiva também se projeta nas situações extremas, quais sejam a de extrema pobreza ou de muita riqueza, impondo, de um lado, que não seja exigido de quem só tem recursos para a manutenção de sua própria subsistência e, de outro lado, que a capacidade mais elevada de um contribuinte não sirva de pressuposto para a tributação em patamares confiscatórios, fato que importaria desestímulo à geração de riquezas e teria efeitos expropriatórios.

O princípio da capacidade contributiva, portanto, vai balancear as necessidades do Estado com aquilo que pode ser oferecido e sacrificado pela sociedade. A ausência de receitas desencadearia o colapso das atividades estatais, ao passo que, a oneração excessiva da sociedade ou de determinadas parcelas sociais poderia levar à estagnação econômica e, inclusive, ao aumento dos problemas sociais que o Estado visa tratar por meio da arrecadação de tributos.

Reconhecida importância da consideração pelo legislador da capacidade econômica dos membros da sociedade, restam serem esclarecidos os meios os

possíveis meios para a promoção da distribuição da carga tributária de uma maneira equitativa entre os contribuintes.

Em suas palavras, Luciano Amaro (2010) propõe que a adequação do imposto à capacidade do contribuinte vai encontrar lastro no conceito de proporcionalidade, no sentido de que o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza disponível em cada situação de incidência do tributo. Riquezas maiores gerariam impostos proporcionalmente maiores.

A noção de proporcionalidade estaria intimamente associada à ideia de progressividade da tributação, na qual, quanto maior a base de cálculo, maiores são as alíquotas de tributo incidentes, uma vez que se pressupõe uma maior capacidade contributiva pelo ente ou indivíduo.

Outrossim, podemos citar como medidas de promoção de maior equidade e justiça fiscal, a imunidade e a isenção. A imunidade afastaria a possibilidade de tributação daqueles indivíduos reconhecidamente carentes e miseráveis. Um exemplo evidente no ordenamento jurídico é o afastamento da taxa de serviço para a obtenção das primeiras vias das certidões de nascimento e de óbito, previsto no art. 30 da Lei 6.015/1973. Já a isenção dispensaria de tributação aqueles sem capacidade para tanto, como é realizado no caso das taxas de inscrição em certames públicos.

O conceito de seletividade vai ser aplicado nos tributos possuidores de uma natureza regressiva. O maior exemplo destes no Sistema Tributário Nacional são os impostos indiretos. Em função da essencialidade dos bens, por exemplo, o princípio da seletividade vai privilegiar com uma alíquota inferior as mercadorias caracterizadas como itens básicos de consumo. Entre estes podemos citar a energia elétrica, os serviços de telecomunicação, bem como os itens da cesta básica.

Em suma, o princípio da capacidade contributiva afigura-se como elemento essencial do Sistema Tributário Nacional, possibilitando seu bom funcionamento e servindo como uma espécie de guia para que este adquira as receitas necessitadas pelo Estado sem, em contrapartida, onerar prejudicialmente a sociedade que o sustenta. Sua aplicação pode ocorrer de maneiras variadas, a depender da natureza do tributo, bem como das parcelas sociais que devem ser levadas em consideração.

2.1.4 Tributos diretos e indiretos

Os tributos instituídos pelos legisladores brasileiros podem ser classificados como diretos ou indiretos, de acordo com a sua forma de incidência. Trata-se de uma classificação econômica, mas com amplos reflexos jurídicos. Os tributos diretos são devidos pelas pessoas que factualmente suportam o ônus do tributo, enquanto os indiretos são recolhidos por um indivíduo, ao passo que a carga é suportada por outro.

Zelmo Denari (2008, pg. 78) explicita a diferença entre as duas classificações no sentido de que o imposto direto é aquele que recai de forma direta e definitiva sobre o contribuinte, que suportará a carga tributária sem a possibilidade de transferir o encargo financeiro para outra pessoa. O autor exemplifica tal classificação com os impostos que recaem sobre a renda, como o Imposto de Renda (IR), ou o patrimônio, no caso do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Já sobre os impostos indiretos, disserta que estes permitem a transferência do dever de pagamento do imposto aos terceiros, libertando o contribuinte, que, por sua vez, liberta-se do sacrifício

A partir disto, podem ser classificados os contribuintes de duas formas: os contribuintes “de fato” e os contribuintes “de direito”. No caso dos indiretos, os contribuintes “de direito” vão realizar o recolhimento oficial do tributo aos cofres públicos e o encargo será repassado ao contribuinte “de fato”, que, muitas vezes, realizará o pagamento do tributo que já vem embutido no preço da mercadoria ou serviço que está sendo adquirido.

Luciano Amaro (2010, pg. 112), no entanto, pede cautela em relação à esta classificação:

“É preciso ter cautela com esta rotulagem. Juridicamente todo contribuinte é de direito, pois é a lei que o define. Conforme, numa análise, já de conteúdo econômico, o ônus seja ou não por ele suportado, é que se dirá se há ou não a figura do contribuinte de fato, como personagem diversa. Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos “indiretos” não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito “direto” que não possa, por algum mecanismo, ser “embutido” no preço de bens ou serviços e, portanto, “repassado” a terceiros.”

Nesta senda, o critério de distinção entre tributos diretos e indiretos, de acordo com Zelmo Denari (2008) será no fenômeno da repercussão. Segundo o autor, os tributos diretos, a princípio, não repercutirão. Caso a repercussão ocorrer, esta deverá ser encarada como um acidente de seu processo dinâmico. De sorte que, os tributos indiretos são, por via de regra, repercutíveis e apenas em situações muito específicas pode não ocorrer o repasse do encargo financeiro.

Os tributos incidentes sobre a circulação de riquezas, em geral, são indiretos em sua natureza. Entre eles podemos citar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Serviços (ISS), bem como a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Nestas situações, o consumidor final acaba por sempre ser contribuinte de fato destes tributos, uma vez que se enquadram como os destinatários das cadeias sucessivas de transferência e circulação dos bens e serviços. O industrial, por exemplo, vai repassar os tributos incidentes sobre suas operações para seus compradores, que, por sua vez, podem se caracterizar como consumidores finais do produto ou, alternativamente, dar continuidade à sua cadeia de circulação.

Complementarmente, imperioso é dar vista ao fenômeno do princípio da não-cumulatividade, ao se falar de tributos indiretos. Considerando-se que a circulação de mercadorias e serviços promove a incidência de tributos como o IPI, o ICMS, a Contribuição ao PIS e a COFINS em sucessivas operações, o legislador constitucional criou dispositivos que impedissem o acúmulo repetitivo de cargas tributárias na cadeia de consumo. Não fosse por isso, criar-se-ia um sistema com encargos financeiros muito elevados, a depender da quantidade de etapas até a destinação do bem ou serviço ao consumidor final.

Hugo de Brito Machado Segundo (2019, pg. 96), assim define a não-cumulatividade:

“Previsto na Constituição relativamente ao ICMS, ao IPI, à COFINS e à contribuição para o PIS, e ainda a impostos federais que venham a ser criados no exercício da competência residual, o princípio da não cumulatividade impõe que a cada etapa, na cadeia percorrida por um produto desde sua fabricação, importação ou extração da natureza, até o consumo, a tributação aconteça de modo a que se compensem ou abatam os montantes do mesmo tributo já incidentes em etapas anteriores.”

De forma a serem bem compreendidos os efeitos e diferenças das tributações cumulativa e não-cumulativa, útil é a análise das figuras abaixo:



Fonte: BRITO, 2019, pg. 97.

A partir da figura acima, pode-se perceber que a ausência de compensação ou de abatimento dos valores referentes ao imposto incidente em cada uma das etapas leva ao acúmulo da carga tributária, que, ao final da cadeia, totaliza 45 reais.



Fonte: BRITO, 2019, pg. 97.

Na segunda imagem, verifica-se que o creditamento efetuado pelas três entidades retratadas, em virtude do sistema não-cumulativo, possibilita o recolhimento de valores menores do imposto à cada etapa, diminuindo significativamente o ônus incidente sobre a cadeia produtiva, que totaliza 20 reais neste modelo.

Os efeitos econômicos produzidos por este modelo de tributação vão em linha com os pensamentos do autor Claudio Carneiro (2020, pg. 252), que defende que “o sistema não cumulatividade tem por objetivo desonerar o consumidor, que é o contribuinte de fato”.

Assim, o sistema não-cumulativo de tributação afigura-se como um elemento importante da forma como alguns tributos indiretos incidem no sistema tributário nacional. Outrossim, revela-se de grande valia para a salvaguarda dos consumidores finais brasileiros e serve como instrumento, embora insuficiente, para a proteção e a promoção da equidade e da justiça fiscal, em consonância com os princípios constitucionais previamente analisados.

2.1.5 A progressividade e a regressividade no Sistema Tributário Brasileiro

Analisadas as diferenças entre os tributos diretos e indiretos, se faz de grande valia a análise dos modelos progressivo e regressivo de tributação, bem como de seus elementos e efeitos principais, dentro do Sistema Tributário Nacional Brasileiro.

O conceito de progressividade, para o Direito Tributário, traz em seu significado a majoração das alíquotas de modo diretamente proporcional a uma outra variável correlata, que, em grande parte dos casos, é a base de cálculo. Destarte, quanto maior o montante disponível à tributação, maiores serão as alíquotas aplicadas sobre tal base. Desta forma, aqueles que possuírem uma capacidade econômica ficam sujeitos à uma carga tributária progressivamente maior.

No Brasil, um grande exemplo disto é o imposto de renda, que tem, como diz o próprio nome do tributo, a renda como sua base de cálculo. Quanto maior o valor da renda do contribuinte que está sendo tributado, maiores são as alíquotas aplicadas, que vão de um valor de isenção até a alíquota máxima de 27,5%.

O quadro abaixo retrata as alíquotas do imposto de renda, no ano de 2021, incidentes sobre cada faixa de renda, facilitando o entendimento do conceito do modelo progressivo de tributação:

Figura 3 - Alíquotas do Imposto de Renda 2021

Base de cálculo	Alíquota	Alíquota	Parcela a deduzir do IR
1ª faixa	até R\$ 22.847,76	Isento	-
2ª faixa	de R\$ 22.847,77 até R\$ 33.919,80	7,5%	R\$ 1.713,58
3ª faixa	de R\$ 33.919,81 até R\$ 45.012,60	15%	R\$ 4.257,57
4ª faixa	de R\$ 45.012,61 até R\$ 55.976,16	22,5%	R\$ 7.633,51
5ª faixa	acima de R\$ 55.976,16	27,5%	R\$ 10.432,32

Fonte: site netspeed.com.br

Mister afirmar que a base de cálculo não é a única escala atrelada ao aumento progressivo de alíquotas. O imposto territorial rural (ITR), por exemplo, em virtude do disposto na Lei nº 9.393/1996, é calculado tomando-se como base a área do imóvel e o grau de aproveitamento deste.

Quanto aos efeitos do modelo progressivo de tributação no Sistema Tributário Brasileiro, Paulsen (2021, pg. 70) os define da seguinte forma:

“Através das alíquotas progressivas é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em grau mais elevado que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, portanto, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza, tampouco desbordar para o efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição.”

A autora Regina Helena Costa (2020), por sua vez, enfatiza que a progressividade é a técnica de tributação que está mais bem alinhada com os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade.

De forma inversamente proporcional, a regressividade na tributação irá se demonstrar naquelas situações em que, quanto maior for a base de cálculo ou capacidade contributiva do indivíduo, menor será a carga tributária incidente. Dentro do Sistema Tributário Nacional, a regressividade é extremamente evidente na carga tributária que incide sobre o consumo, tomando-se em vista que, quanto maior for a renda do contribuinte, menor é a proporção de gastos destinados ao consumo.

Schoueri (2021) vai destacar isso ao afirmar que uma pessoa de poucos recursos destinará a totalidade de sua renda ao consumo e, portanto, uma grande parcela de seus ganhos será atingida pela tributação que incide sobre o consumo, ao passo que um contribuinte com uma riqueza maior terá boa parte de sua renda vertida para investimentos e, conseqüentemente, não será gasta de forma imediata com o pagamento de tributos.

O conceito da regressividade, especialmente em relação à incidência do ICMS sobre o consumo, assim como suas conseqüências e efeitos dentro do Sistema Tributário brasileiro, será abordado mais a fundo no decorrer deste trabalho, levando-se em consideração os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, bem como a promoção da equidade e da justiça fiscal.

2.2 A norma de competência do ICMS e sua regra matriz

2.2.1 Definição geral e fontes legislativas

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), pode ser considerado um dos impostos mais complexos existentes na atualidade no Sistema Tributário Nacional. Possui uma legislação extensa, tendo como sua base formativa a Constituição Federal, as fontes normativas do ICMS se expandem desde Resoluções do Senado Federal, que estabelecem alíquotas mínimas e máximos do imposto para determinadas situações, intermediações uniformizadoras trazidas por disposições estabelecidas em Lei Complementar, convênios e ajustes firmados entre os Estados, até as leis instituidoras do tributo nos vinte e seis Estados e o Distrito Federal.

Primeiramente, é importante afirmar que diversas fontes de tributação estão abrangidas unicamente pelo ICMS, embora com fundamentos constitucionais diferentes. Entre tais bases temos: 1) as operações de circulação de mercadorias; 2) as prestações de serviço de transporte de caráter intermunicipal e interestadual; 3) as prestações de serviços de telecomunicação; 4) a importação de bens, mercadorias e serviços; e 5) as operações híbridas de circulação de mercadorias e prestação de serviços que não estejam abrangidas pelo escopo de tributação dos municípios.

A Carta Magna, no art. 155, II, prevê a competência estadual para a instituição de um imposto que incida sobre as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e de telecomunicação, ainda que tais operações e prestações se iniciem fora do território nacional. Em sequência, o § 3º do Art. 155 inclui entre as bases do ICMS as operações que são relativas à energia elétrica, que acaba por incidir durante todo o processo de fornecimento de energia elétrica, em consonância com aquilo que foi decidido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1163020/RS.

O texto constitucional também se importou em afirmar à aplicação do princípio da não-cumulatividade ao ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, I:

“§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

Frise que, conforme destacado por Zelmo Denari (2018, pg. 317), a “*atual Constituição manteve o sistema de incidência plurifásica não cumulativa introduzido no Brasil pela Emenda Constitucional no 18, de 1965, em substituição ao sistema plurifásico cumulativo próprio do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), que incidia “em cascata” sobre o volume de negócios*”.

Em relação às alíquotas do ICMS, aquelas que incidirem sobre as operações ou prestações interestaduais e exportação são instituídas por meio de Resolução do Senado Federal, mediante iniciativa do Presidente da República e aprovação por maioria absoluta, com fulcro no art. 155, § 2º, IV. As alíquotas sobre operações ou prestações internas, por sua vez, têm sua definição como de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal mediante convênios, conforme estabelece o art. 155, § 1º, IV, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Ao Senado Federal também é dado o poder de definir as alíquotas mínimas nas operações internas, mediante iniciativa de um terço dos seus membros e aprovada por maioria absoluta, e fixar alíquotas máximas em caso de conflito específico envolvendo interesse dos Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços dos membros da casa, em conformidade com o art. 155, § 2º, V, da Constituição Federal.

Outrossim, algumas imunidades constitucionais foram definidas em relação ao ICMS, estabelecendo-se um grau taxativo de operações sobre as quais não deve ocorrer a incidência do imposto, nos termos do Art. 155, § 2º, X, da Constituição Federal. Estão imunes as operações que destinem mercadorias para o exterior e os serviços destinados ao exterior (*alínea “a”*); as operações que destinem energia elétrica e petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados aos outros Estados (*alínea “b”*); e sobre o ouro, nas hipóteses definidas pelo art. 153, § 3º, da Constituição Federal (*alínea “c”*).

Cumulativamente, as operações com livros, jornais, períodos, bem como o papel destinado para a impressão dos mesmos, em virtude do art. 150, VI, “d”, da

Constituição Federal, também não sofrem a incidência do ICMS. Algumas outras hipóteses de não incidência também foram estabelecidas pela Carta Magna, como as prestações de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X), por exemplo.

Quanto às fontes legislativas infraconstitucionais, ficou estabelecida pela Constituição Federal, no art. 146, III, a função da Lei Complementar para a disposição de normas gerais referentes aos tributos. Neste sentido, para o ICMS, foi editada, em 1996, a Lei Complementar nº 87/1996, também conhecida como “*Lei Kandir*”, que dispôs sobre aspectos importantes referentes ao ICMS, em especial a definição dos fatos geradores, das bases de cálculos, dos contribuintes, da substituição tributária, bem como da manutenção de créditos em determinadas circunstâncias, como, por exemplo, a remessa para outro Estado ou para o Exterior.

Anteriormente, o Código Tributário Nacional possuía disposições relativas ao “*Imposto Estadual sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias*”, na Seção II, e ao “*Imposto Municipal sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias*”, na Seção III. Tais dispositivos foram revogados em 1968 e 1966, para cada imposto, respectivamente, não existindo hoje nenhuma norma em vigor no CTN que expressamente disponha acerca do ICMS.

Regina Helena Costa (2020) reforça a importância que a Lei Complementar nº 87/1996 tem no sentido de impor a uniformização normativa do ICMS que é determinada pela Constituição Federal, a despeito da competência estadual e distrital caracterizadora deste imposto.

Segundo esta mesma autora (2020, pg. 407), ainda, o disposto no Art. 155, § 2º, XII, alínea “g”, da Constituição Federal, consubstanciaria a afirmação de que “*a única exceção à facultatividade do exercício da competência tributária é o ICMS, pois não poderia um Estado-membro deixar de instituí-lo por constituir imposto de caráter nacional, pondo a perder sua consistência e ensejando a chamada “guerra fiscal”*”.

Contudo, tal relação não obsta a necessidade de que os Estados instituem, cada um, o ICMS internamente.

Segundo Paulo Caliendo (2019), a ausência de uma normativa estadual impossibilitaria a incidência do tributo diretamente do texto constitucional e da legislação federal, fazendo-se, portanto, como de suma importância a edição de legislação interna pelos Estados, considerando-se que o ICMS é um imposto de competência estadual. Como exemplo disso, o autor traz o caso da incidência do

ICMS sobre veículos importados por pessoa física, nos termos da Emenda Constitucional nº 33/2001, no qual muitos Estados não realizaram a edição de normas viabilizando essa tributação.

O ICMS afigura-se verdadeiramente como um instituto único no Sistema Tributário Nacional brasileiro, trazendo consigo características normativas peculiares e, em muitas perspectivas, sem correspondências nos outros tributos instituídos e atualmente em vigência no território nacional. A grande amplitude de sua incidência, cumulados com a diversidade econômica e necessidades extrafiscais existentes em cada uma das vinte e sete unidades federativas, alimentam sua importância como tributo, e na mesma senda, sua complexidade.

2.2.2 Critério material

Em relação ao ICMS, pode-se dizer que a materialidade deste está concentrada em duas hipóteses de incidência bem distintas, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, que vão exigir uma análise sob uma ótica diferenciada, porém, ao mesmo passo, convergente, uma vez que está se discutindo o mesmo tributo.

O conceito de mercadoria, segundo o dicionário Michaelis, é o de “*qualquer bem que pode ser vendido ou comprado; mercancia; veniaga*”.

De um ponto de vista da doutrina jurídica, Costa, (1978, pg. 99) *apud* Schoueri (2021, pg. 443), afirma que:

“O conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, esteve tradicionalmente vinculado ao Direito Privado, notadamente o Direito Comercial, segundo o qual a mercadoria deveria ser algo material, corpóreo. Assim é que Alcides Jorge Costa, ainda na vigência da Constituição anterior, assinalou que, “para efeito do ICM, mercadoria é toda coisa móvel corpórea para ser colocada em circulação, ou recebida para ter curso no processo de circulação.”

Assim, a mercadoria pode ser definida como uma coisa corpórea que pode ser movida e, conseqüentemente, posta em circulação no mercado, podendo ser vendida ou comprada.

Por sua vez, em relação à circulação de mercadorias, Paulo Caliendo (2019) vai destacar que, durante muito tempo, houve um debate doutrinário sobre qual seria

o conceito de circulação de mercadorias, para fins de incidência do ICMS. Por fim, decidiu-se que a circulação tem um conceito de transferência de propriedade do bem entre duas pessoas jurídicas distintas, não se tratando de uma circulação econômica ou física, mas sim a mudança de titularidade. Segundo o autor, tal definição revela-se de grande importância, uma vez que se conceitua que a mera circulação física da mercadoria não pode ser caracterizada como um fato gerador que acarrete a incidência do ICMS.

Regina Helena Costa (2020, pg. 408) também vai afirmar este entendimento, ressaltando que *“a ideia de “circulação de mercadoria” traduz negócio jurídico que tenha por objeto a transferência de propriedade do bem. Não se trata, à evidência, de mera circulação física”*.

Coincidentemente, a jurisprudência auxiliou a esculpir as definições jurídicas atuais que definem a circulação de mercadorias para fins de incidência do ICMS, como, por exemplo, a Súmula 166 do STJ, que definiu que *“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*, e a Súmula 573 do STF, que consagrou o entendimento de que *“não se constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”*.

Também é relevante a decisão proveniente do julgamento do Recurso Extraordinário 158.834, que definiu que a compra bens destinados à integração do ativo fixo da produção do estabelecimento não caracteriza circulação de mercadoria capaz de trazer a incidência do ICMS.

Ressalte-se que a Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 2º, § 1º, III, dispõe que o ICMS vai incidir sobre a entrada de petróleo, assim como de combustíveis e lubrificantes dele derivados, e de energia elétrica decorrentes de operações interestaduais, abrangendo-se o conceito de circulação de mercadoria para esses itens de consumo.

Paralelamente à circulação de mercadorias, existe a prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, bem como de telecomunicações, que atraem para si a incidência do ICMS. A prestação de serviços de transporte abrange todas as espécies de transporte, seja a de bens, pessoas ou valores, podendo ser por via aérea, marítima ou terrestre, nos termos do disposto no art. 2º, II, da Lei Complementar nº 87/1996.

Já em relação aos serviços de telecomunicação, o imposto incide sobre todas as prestações onerosas destes serviços, incluindo-se a geração, a emissão, a recepção, a transmissão ou retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação de qualquer natureza, em respeito ao comando do art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/1996.

2.2.3 Critério temporal

Definidos quais são os fatos geradores que desencadeiam a incidência do ICMS, é preciso se pensar, em seguida, no aspecto temporal, ou seja, em qual momento do fato gerador o imposto irá incidir. Como se verá, a legislação tributária estabeleceu diversas hipóteses distintas, a depender de cada situação.

Pensando-se na circulação de mercadorias, o ICMS irá incidir no momento da saída do bem do estabelecimento, em obediência à norma disposta no art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/1996:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.”

Muito embora a norma supracitada estabeleça que as saídas para outro estabelecimento do mesmo titular atraiam a incidência do ICMS, é importante lembrar que a Súmula 166 do STJ consolidou o entendimento jurisprudencial de que a transferência da mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não pode ser caracterizada como fato gerador do ICMS.

Assim, pode-se dizer que o ICMS incide a partir do momento em que ocorre a saída de uma mercadoria de um estabelecimento com a finalidade da transferência de sua titularidade para um terceiro, ou seja, a saída da mercadoria da esfera de bens de seu vendedor, com a finalidade de entrega da sua posse a um terceiro enseja a incidência do ICMS.

Outrossim, o referido artigo da *Lei Kandir* (Lei Complementar nº 87/1996), em seu inciso II, vai destacar como fato gerador do ICMS o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento. Não obstante, também são caracterizadas como fato gerador do ICMS as transmissões de mercadorias a

terceiros, dentro de armazéns gerais ou em depósitos fechados no Estado do transmitente.

Importante ressaltar que, em decorrência do disposto na *Lei Kandir*, o fato gerador do ICMS se constituirá a partir da transferência da propriedade da mercadoria para um terceiro e não a partir da mera circulação física do objeto. Destarte, a transmissão de propriedade de mercadorias que não tiverem transitado pelo estabelecimento do vendedor também vai atrair a incidência do ICMS sobre si.

Por sua vez, a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais se dará no momento do início da prestação, em decorrência do disposto no art. 12, V, da Lei Complementar nº 87/1996. Em contrapartida, nos casos de importação de serviços de transporte oriundos do Exterior, a incidência do imposto irá ocorrer no final da prestação, em respeito ao art. 155, II, da Constituição Federal.

Concomitantemente, o ICMS incidirá a partir dos momentos da prestação dos serviços onerosos de comunicação, por qualquer meio, incluindo-se a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação, desde que estas operações se caracterizem como contratos individuais e separados, conforme preconiza o autor Paulo Caliendo (2019, pg. 934).

2.2.4 Critérios espacial e pessoal

Tendo se tratado a respeito das operações que se configuram como fatos geradores do ICMS, bem como do momento a partir do qual recai a obrigação tributária, é imperioso se falar a respeito do local da incidência e identificar quem são os contribuintes do imposto.

O aspecto espacial da incidência do ICMS tem grande relevância, uma vez que se faz necessária a identificação do Estado com competência para efetivar a cobrança do tributo, além do local no qual o contribuinte deverá realizar o recolhimento da obrigação tributária. Assim, como no caso dos critérios material e temporal, boa parte das regras que regulam o local da ocorrência do fato gerador encontra-se disposta na Lei Complementar nº 87/1996.

No caso de mercadorias ou bens, o local da operação, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, segundo o art. 11, I, "a", da Lei Complementar nº 87/1996, será aquele onde estes se encontrem, no momento da

ocorrência do fato gerador. O mesmo artigo vai estabelecer que, quando se tratar de mercadoria proveniente do exterior, o local da operação será o estabelecimento no qual ocorrer a entrada física ou, se este não for estabelecido, o domicílio do adquirente.

Em relação às operações interestaduais com energia elétrica ou petróleo e seus derivados, o art. 11, I, “g”, afirma que o local da operação a ser considerado será o do Estado onde estiver localizado o adquirente, incluindo-se os casos em que este se tratar de consumidor final. Tratando-se de operações com ouro, a alínea “h” dispõe que o recolhimento do tributo se dará no Estado de onde o ouro foi extraído, ao passo que, na hipótese de captura de frutos do mar, a alínea “i” comanda que o local será aquele do desembarque do produto.

No tocante aos serviços de transporte, o inciso II do art. 11 dispõe que o local da prestação, para fins de incidência do imposto, será onde se tenha iniciado o serviço. Estando a prestação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada por documentação inidônea, será considerado o local no qual se encontre o transportador, nos termos da alínea “b”. Todavia, caso o contribuinte tenha se utilizado de serviço cuja prestação tenha se iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação subsequente, o local considerado será aquele do estabelecimento destinatário do serviço, nos termos do art. 11, II, “c”, e art. 12, XIII, da Lei Complementar nº 87/1996.

De maneira semelhante, os serviços de comunicação terão como local da prestação, para fins de incidência do ICMS, aquele da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e de imagem; do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados; e, na hipótese do art. 12, XIII, da Lei Complementar 87/1996, do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço. Todas estas disposições encontram-se consagradas no art. 11, III, da LC 87/1996.

Frise-se que os serviços cuja prestação tenha ocorrido ou se iniciado no Exterior, o estabelecimento ou o domicílio do adquirente será considerado como o local da prestação, para fins fiscais, nos termos do art. 11, IV, da LC 87/1996.

Relatadas as características atinentes ao aspecto territorial da incidência do ICMS, faz-se de grande importância tratar acerca aspecto pessoal da incidência deste tributo. Por aspecto pessoal, podemos entender tudo aquilo que se refira à

determinação dos sujeitos que se apresentam nos dois polos da obrigação tributária: o ativo (quem cobra) e o passivo (quem paga).

Quanto ao sujeito ativo, Luciano Amaro (2012, pg. 318), vai destacar que “*sua determinação se faz mediante a identificação da pessoa que pode exigir o cumprimento da obrigação*”. Nos termos do art. 119 do Código Tributário Nacional (CTN), o sujeito ativo da obrigação será a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento. No caso do ICMS, tais entes se afiguram como os Estados e o Distrito Federal.

Outrossim, em relação aos sujeitos passivos da obrigação, pode ser feita uma distinção entre aqueles os contribuintes e os responsáveis pelo tributo. Por contribuinte, entende-se aquele que possui uma relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto. Um exemplo seria o proprietário de um imóvel, que possui relação pessoal e direta, em função disto, com o fato gerador do IPTU.

No tocante ao ICMS, Paulo Caliendo (2019, pg. 942) vai explicitar que os contribuintes são aqueles que praticam as operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, bem como de comunicação, de forma habitual e em volume que caracterize intuito mercantil:

“Considera-se contribuinte aquele que, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, mantém relação pessoal e direta com a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. No caso do ICMS, terá relação pessoal e direta aquele que realize o verbo da hipótese de incidência do imposto, ou seja, que pratique operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. A LC n. 87/96 acrescentará que será considerado contribuinte aquele que atuar com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, de tal modo a excluir as situações em que exista a venda esporádica de bens e em pequenas quantidades de bens, afastando a caracterização como mercadorias.”

Por responsáveis podem ser entendidos aqueles que detêm uma relação indireta com os fatos geradores do ICMS e se afigurem como terceiros na cadeia da obrigação tributária, tendo responsabilidade pelo pagamento do imposto e pelos acréscimos devidos pelo contribuinte (Paulo Caliendo, 2019).

A responsabilidade tributária está prevista no art. 128 do CTN, que estabelece que *“a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”*.

Entre as espécies de terceiros responsáveis, existe o substituto tributário, ao qual será atribuída a relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, subsequentes ou concomitantes. Nesta situação, uma pessoa ficará responsável pelo pagamento do tributo incidente sobre outras etapas da cadeia de circulação da mercadoria.

Em suas lições, Denari (2008) traz como exemplo as saídas sucessivas de gado em pé no Estado de São Paulo, nas quais o ICMS, ao invés de ser recolhido pelo pecuarista, é recolhido pelo frigorífico abatedor, no dia subsequente ao abate, pelo valor fixado em pauta fiscal. Nesse caso, o contribuinte titular do fato gerador é o produtor (pecuarista), porém, por opção do legislador estadual, a obrigação tributária foi atribuída de forma exclusiva ao abatedor, que se afigura como substituto na relação.

Quanto ao aspecto quantitativo do ICMS, que se refere à relação entre a base de cálculo e as alíquotas do imposto, este será abordado de maneira mais profunda e detalhada ao longo da próxima parte do trabalho, na qual será examinada a natureza regressiva da incidência do ICMS sobre o consumo, bem como os efeitos por esta gerados, numa tentativa de se entender o impacto que é observado em especial pelos cidadãos de baixa renda.

3 A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO E A SUA NATUREZA REGRESSIVA

3.1 A importância econômica do ICMS

De um ponto de vista de mercado e de integração econômica nacional, o ICMS se revela como um dos tributos de maior importância dentro do Sistema Tributário Nacional brasileiro. Em razão da incidência sobre todas as etapas de comercialização nas quais ocorrem a circulação dos bens e mercadorias, bem como as prestações de

serviços, se agrega ao ICMS um caráter de alta produtividade de receitas e de intensa penetração na cadeia produtiva e consumerista do país.

Caso os legisladores tivessem optado pela criação de um tributo mais simples, cuja limitação de sua incidência fosse nas saídas das fábricas ou até as vendas aos atacados, conforme assevera Navarro (2019), em seus ensinamentos, haveria uma facilitação na fiscalização contra evasão, mas impossibilitaria o Estado de colher os tributos sobre a mercadoria sem agregação de valores subsequentes, de forma que a incidência não alcançaria o preço mais alto ou o maior valor de mercado daquele bem.

Assim, ao eleger o estabelecimento de um imposto cuja incidência percorre todo o caminho de criação da mercadoria até sua venda para os consumidores finais, o legislador obteve um microsistema de tributação de alta complexibilidade, altamente rentável e que faculta aos entes federativos estaduais a possibilidade de favorecimento de determinadas mercadorias e operações, servindo, portanto, como excelente mecanismo de promoção da extrafiscalidade ou, até mesmo, de guerras fiscais.

3.1.1 A participação do ICMS nas receitas estaduais e a falta do direcionamento destas receitas às políticas públicas de nível básico

O ICMS possui a característica de ser um tributo cuja arrecadação está completamente vinculada às operações privadas de circulação de bens e mercadorias, bem como de prestações de serviços. Destarte, depreende-se que o referido tributo possui uma participação significativa no total das receitas públicas auferidas pelos estados membros da União.

Ellery e Nascimento (2017, pg. 1), em seus ensinamentos, frisam que o ICMS é “a principal fonte de financiamento dos estados brasileiros” e que “nos últimos dez anos, a arrecadação do ICMS foi de aproximadamente 7% do produto interno bruto (PIB) brasileiro”. Pode-se dizer que o ICMS tem a função objetiva de arrecadar recursos financeiros aos Estados, para que possam desempenhar suas atividades de manutenção de serviços públicos e de patrocínio de direitos.

Com a intenção de efetuar uma análise dos efeitos gerados pelo ICMS nas economias estaduais e na promoção de serviços de caráter público, foram extraídos dados do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), que realiza o cálculo do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), e dos Boletins de Arrecadação

dos Tributos Estaduais editados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

A partir destes dados, foi traçada a comparação abaixo, composta pelo valor de ICMS recolhido, o ICMS recolhido *per capita*, o valor do produto interno bruto (PIB), a proporção da participação do ICMS no PIB estadual e o IDH de cada um dos Estados brasileiros e o Distrito Federal. Os dados utilizados são do ano de 2017.

Figura 4 - Comparativo dos dados de valor arrecadado de ICMS, Produto Interno Bruto (PIB) e Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) das unidades federativas brasileiras.

UF	ICMS Recolhido (x1.000)	ICMS per capita	PIB (x1.000.000)	Participação do ICMS no PIB	IDH
AC	3.133.881,87	3.777,50	14.271	22%	0,719
AL	9.754.419,18	2.889,49	52.843	18%	0,683
AM	21.431.585,60	5.274,02	93.204	23%	0,733
AP	2.131.312,09	2.671,75	15.480	14%	0,740
BA	57.565.424,19	3.751,55	268.661	21%	0,714
CE	31.389.348,09	3.479,79	147.890	21%	0,735
DF	22.156.395,94	7.289,62	244.683	9%	0,850
ES	24.696.151,71	6.148,90	113.352	22%	0,772
GO	41.263.085,28	6.087,10	191.899	22%	0,769
MA	17.298.778,41	2.471,17	89.524	19%	0,687
MG	125.883.877,89	5.960,54	576.199	22%	0,787
MS	24.501.628,45	9.030,70	96.372	25%	0,766
MT	29.676.927,48	8.873,24	126.805	23%	0,774
PA	28.036.787,33	3.351,03	155.195	18%	0,698
PB	14.587.297,65	3.623,67	62.387	23%	0,722
PE	41.000.568,12	4.328,03	181.551	23%	0,727
PI	10.583.719,05	3.287,63	45.359	23%	0,697
PR	76.478.840,91	6.755,55	421.375	18%	0,792
RJ	90.059.100,75	5.386,65	671.362	13%	0,796
RN	14.605.268,60	4.164,60	64.295	23%	0,731
RO	9.489.412,15	5.255,00	43.506	22%	0,725
RR	1.938.252,03	3.708,61	12.103	16%	0,752
RS	83.971.346,76	7.416,07	423.151	20%	0,787
SC	51.919.945,57	7.415,91	277.192	19%	0,808
SE	8.632.533,04	3.772,77	40.704	21%	0,702
SP	345.052.946,82	7.651,71	2.119.854	16%	0,826
TO	7.143.821,96	4.608,34	34.102	21%	0,743
TOTAL	1.194.382.656,93	5.127,07	6.583.319,00		

Fonte: Boletim de arrecadação do Conselho Nacional de Política Fazendária (2017), Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD (2017) e dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2017).

A partir da planilha acima, pode se perceber que, para a maioria esmagadora dos Estados brasileiros, o ICMS arrecadado representa um valor que equivale a praticamente um quarto do PIB do período em questão. Por um outro lado, nota-se que o Índice de Desenvolvimento Humano, que leva em consideração no seu cálculo os dados da taxa de alfabetização, expectativa de vida ao nascer e PIB *per capita* (PNUD, 2017), não se revela mais elevado naqueles estados que possuem uma proporção de participação do ICMS no PIB maior ou um recolhimento de ICMS maior *per capita*.

O Estado do Amazonas, por sua vez, possui uma das maiores participações do ICMS no PIB estadual, de 23%, bem como um valor alto referente ao ICMS recolhido

por habitante, de R\$ 5.274,02, e, mesmo assim, possui um dos Índices de Desenvolvimento Humano com média semelhante a dos outros Estados da Federação, não importando a arrecadação elevada do ICMS em maior Índice de Desenvolvimento Humano.

Merece atenção o fato do Estado do Mato Grosso do Sul possuir o valor mais alto de arrecadação *per capita* do ICMS, com R\$ 9.030,70, exorbitando em praticamente o dobro da média nacional, de R\$ 5.127,07. Todavia, o índice de desenvolvimento do Estado do Mato Grosso do Sul não apresenta muita diferença em relação à média do IDH do país para o ano de 2017, de 0,749.

O Índice de Desenvolvimento Humano mais elevado do país no período analisado era o do Distrito Federal (0,850). No entanto, o Distrito Federal não é a unidade federativa que mais arrecada o ICMS, sendo esta posição ocupada pelo Estado de São Paulo, seguido pelos Estados do Rio de Janeiro e de Minas Gerais, que possuem bons índices de desenvolvimento humano, superiores à média nacional.

Na região sul, os Estados do Paraná, de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul apresentam dados semelhantes entre os três, com arrecadações do ICMS *per capita* elevadas e com grande participação do tributo no PIB estadual, acompanhadas de um IDH elevado em relação ao resto do país. Entretanto, apesar de ser o Estado com a menor arrecadação de ICMS da região e com arrecadação de ICMS *per capita* praticamente equivalente ao Estado do Rio Grande do Sul, Santa Catarina possui o maior IDH da região sul, o que demonstra que não necessariamente a elevação da arrecadação do ICMS reflete no aumento dos Índices de Desenvolvimento Humano.

Sobre estes dados analisados, cabe realizar algumas considerações. Inicialmente, pode-se perceber de maneira marcante o tamanho do poder econômico que o ICMS exerce sobre as receitas estaduais, dado o tamanho de sua arrecadação e o peso que tem nos Produtos Internos Brutos de cada uma das unidades federativas. A partir de outro ponto de vista, também, podemos afirmar que uma arrecadação elevada não necessariamente gera um reflexo no desenvolvimento de políticas públicas básicas, voltadas para a saúde e educação, tomando-se em conta a falta de correlação entre os valores arrecadados a título de ICMS e o Índice de Desenvolvimento Humano de cada um dos Estados.

A partir destas considerações, pode se dizer que o desenvolvimento humano dos Estados não está intrinsecamente ligado com as cifras de ICMS arrecadadas, mas sim com as gestões administrativas e a articulação do setor público para o

direcionamento dessa gama de recursos para ações sociais que possibilitem uma melhor prestação de serviços essenciais à população, especialmente os mais básicos, sem esquecer que o IDH é calculado com base em indicadores essenciais, quais sejam expectativa de vida, taxa de alfabetização e renda *per capita*.

Assim, os dados retratados expõem a grande desigualdade que existe dentro do Brasil e que o ICMS, embora seja um tributo de grande penetração econômica e de grande rentabilidade, ao arrecadar valores proporcionalmente gigantescos a título de receitas para as administrações públicas estaduais, revela-se insuficiente na função de atuar como instrumento facilitador da implementação de políticas públicas de nível básico.

Outrossim, busca-se demonstrar não apenas as diferenças interestaduais a nível de desenvolvimento e arrecadação de receitas, mas como também das enfoque às desigualdades dos contribuintes dentro do país e até mesmo dentro de suas próprias unidades federativas, uma vez que todos arcam com as mesmas alíquotas de ICMS como consumidores finais, situação que se demonstra ainda mais absurda quando pensada em relação aos itens de consumo mais básicos, na qual a população de baixa renda, muitas vezes até abaixo da linha da pobreza, arca com os mesmos preços que aqueles que são considerados ricos, ainda deixando de receber do Estado políticas públicas que visam a redução da desigualdade.

3.1.2 O ICMS como instrumento de extrafiscalidade

Por extrafiscal, entende-se aquela tributação cuja finalidade transcende a da simples arrecadação de receitas para o erário, e, muitas vezes, acaba por objetivar a intervenção econômica ou a regulamentação, por parte do ente estatal, de um determinado setor. Por meio da extrafiscalidade, o Estado pode privilegiar ou menosprezar a tributação de determinados produtos ou setores da economia, de forma a estimular a produção ou o consumo de determinados bens de mercado ou estimular o crescimento de determinadas parcelas produtivas.

O autor Fábio Fanucchi (1976) afirma que se reconhece um tributo como extrafiscal quando são verificados outros interesses em sua cobrança que destoam da simples arrecadação de recursos financeiros.

Nesta linha, Possebom (2015) afirma que a atuação do Estado seria indireta, de modo que o simples resultado da arrecadação de determinado tributo seria

vislumbrado apenas a posterior, no momento do direcionamento das receitas arrecadadas. Ademais, o autor explicita que *“A arrecadação em si não seria finalidade da administração, mas é por meio dessa arrecadação que a atuação estatal é subsidiada – por isso, a função arrecadatória consistiria em uma atuação meramente indireta do Estado”*.

A partir da extrafiscalidade, o tributo em questão poderia objetivar a estabilização de determinado setor da economia, servindo como condução para determinado comportamento socioeconômico, estabilizando preços e reduzindo volatilidades. Como exemplo, uma política estabilizadora através da extrafiscalidade poderia fazer flutuar um tributo sobre determinado produto, de modo a reduzir a inflação ou minimizar preços em razão de calamidade pública (Possebom, 2015).

A extrafiscalidade de um tributo pode se caracterizar pela seletividade de determinados produtos, pela progressividade de suas alíquotas, pela concessão de determinados benefícios fiscais e incentivos, representados pelos créditos presumidos ou por isenções. A simplificação da tributação sobre pequenos empresários e microempreendedores, por exemplo, pode se caracterizar como uma política extrafiscal que visa potencializar o florescimento da atividade empresarial.

Na esfera estadual brasileira, parcialmente em razão da falta de propostas sérias de um desenvolvimento regional a ser participado por todos os Estados da Federação, muitos gestores públicos optassem pela projeção de medidas de concessão de benefícios que levariam ao desencadeamento de verdadeiras guerras fiscais entre os Estados.

De forma inicial, conforme ensinam em sua obra Santos e Santana (2019), tais políticas foram adotadas por Estados cujas economias se encontravam em situação periférica quando tomadas em comparação com o resto do país:

“Inicialmente, tal medida foi adotada pelos estados considerados economicamente mais pobres ou localizados de forma mais remota em relação aos mercados consumidores ou fontes de insumos, bem como desprovidos de infraestrutura de logística. Por isso, ao instituir benefícios fiscais, os estados disponibilizaram vantagens comparativas para que os investimentos fossem deslocados para seus territórios e os produtos/serviços final pudessem ter preços competitivos junto ao mercado nacional ou externo.”

Dentro deste ambiente de guerra fiscal, o ICMS revela-se como de enorme importância econômica para os Estados visto que, conforme já discutido, possui alta penetração arrecadatória e se revela incrivelmente rentável para os cofres públicos, além de se mostrar como um perfeito instrumento de incentivo a determinados comportamentos econômicos pelos sujeitos passivos, uma vez que incide sobre praticamente todas as mercadorias comercializadas em território nacional.

Não obstante, por um outro lado, conforme ensina Hugo de Brito Machado (2002, pg. 69) os tributos com características extrafiscais podem ser adotados para a assumpção, por parte do Estado, de uma postura distinta, que implante políticas fiscais comprometidas com o desenvolvimento da sociedade e possibilitando um crescimento econômico sustentável.

Neste diapasão, Santos e Santana (2019) vão explicar que, em situações nas quais crises econômicas desencadeiam a alta nos preços e a derrubada nas ofertas de empregos, fatores que levam muitas vezes à uma redução drástica na qualidade de vida da população em geral, mas afetando principalmente os mais pobres, cabe ao gestor público utilizar-se dos mecanismos de extrafiscalidade para adequar a incidência dos tributos indiretos para aqueles indivíduos com menor capacidade contributiva. Deste modo, como ressaltam os autores, a extrafiscalidade agiria como medida socialmente protetiva para os mais pobres, podendo propiciar inclusive o incremento na geração de renda e emprego.

Com base nessas considerações, resta claro o grande potencial que o ICMS tem como meio de se balancear as economias estaduais e propiciar o desenvolvimento de determinadas regiões, a partir da vontade dos gestores. A alta rentabilidade e grande amplitude de incidência do ICMS possibilitam com que praticamente todos os consumidores e setores econômicos, por mais distintos que sejam, acabem por ser afetados pelas políticas econômicas eleitas pelas administrações dos Estados e do Distrito Federal.

Entretanto, da mesma forma com que a alocação inteligente e ordenada do ICMS nos sistemas tributários estaduais pode gerar resultados que propiciem uma maior justiça fiscal e desenvolvimento social, a falta de planejamento a inobservância às condições dos setores econômicos e, principalmente, dos sujeitos passivos da obrigação tributária pode levar a resultados que onerem excessivamente os contribuintes, principalmente aqueles que se encontram no final das cadeias

produtivas, quais sejam os consumidores finais, tendo se em vista o caráter indireto do ICMS.

Isto, de forma infortuna, é o que acaba por ocorrer em praticamente todas as unidades federativas brasileiras, nas quais a desorganização e o intento dos gestores públicos de potencializarem as arrecadações acaba por tornar o ICMS em um elemento de oneração dos mais pobres, que, ao final, serve de instrumento à promoção da concentração de riquezas, e, como consequência, um desserviço ao combate às desigualdades econômica e social existentes no Brasil.

3.1.3 A predileção estatal pela tributação dos itens de consumo mais básicos

Conforme tratado no tópico anterior, ficou destacado que, pelo intuito de muitos administradores públicos de elevarem o potencial arrecadatário estadual, o ICMS, em muitas situações, acaba por onerar excessivamente os consumidores finais, fator que, dada a ausência de progressividade nas alíquotas deste imposto, acaba por onerar de forma mais forte aqueles que menos possuem.

Isto se dá, entre outros fatores que serão estudados no decorrer deste trabalho, pelo fato de que os governos estaduais optam por tributar de forma mais elevada os itens de consumo mais básico, quais sejam aqueles que são consumidos, por razão de necessidade, por toda a população, seja ela mais rica ou mais pobre. Entre estes itens, um grande exemplo seria os produtos componentes da cesta básica.

Segundo o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIESE (2009), treze são os produtos que compõem a cesta básica: carne, leite, feijão, arroz, farinha, batata, tomate, pão francês, café em pó, banana, açúcar, banha ou óleo e manteiga. Tais produtos poderiam ser considerados como a ração básica que todo indivíduo deveria consumir. Frise-se que, devido as peculiaridades de cada uma das regiões brasileiras, nem sempre os produtos considerados para uma região serão os mesmos da outra. Neste mesmo sentido, um produto considerado de primeira necessidade não será o mesmo em todos os estados, havendo variação nas alíquotas de ICMS aplicadas em cada caso.

Em relação ao Estado do Rio Grande do Sul, os itens componentes da cesta básica divergem um pouco daqueles elencados pelo DIESE, possuindo, em adição, cebola, peixes, frutas em conserva, massas alimentícias (macarrão, por exemplo), sal e margarina, conforme o disposto no Apêndice IV, do Regulamento do ICMS do

Estado do Rio Grande do Sul (RICMS/RS). Essa diferença existe tanto por fatores culturais quanto por uma preocupação do ente estatal gaúcho de priorizar alimentos não apenas pelo seu caráter de promoção da subsistência da população, mas como também pela valorização da saúde.

As alíquotas internas estabelecidas no Rio Grande do Sul para os produtos presentes na cesta básica variam entre 12% e 17%. De acordo com o Apêndice I, do RICMS/RS, em consonância com o art. 27, V, do Livro I, do mesmo diploma legal, produtos como o arroz, a batata, a cebola, a farinha de trigo, o feijão, as frutas frescas, verduras e hortaliças, o leite, as massas alimentícias, os ovos, os peixes, carnes e café em pó estão sujeitos à alíquota interna do ICMS de 12%, considerada a básica do Estado.

Levando-se em consideração que as alíquotas são demasiadamente altas para os produtos em questão, o Estado do Rio Grande do Sul efetuou a implantação de um benefício de redução da base de cálculo para os referidos produtos, previsto no art. 23, do Livro I, do RICMS/RS, de maneira com que a carga tributária corresponda a 7% do valor da operação. Essa medida, indubitavelmente, é um alívio para os bolsos dos consumidores, mas, por si só, não é suficiente para afastar a onerosidade excessiva desencadeada pelo imposto.

Conforme dados coletados pelo DIESE, no ano de 2021, o custo da cesta básica na cidade de Porto Alegre cresceu de uma média de R\$ 626,25, no mês de janeiro de 2021, para R\$ 672,39, no mês de setembro de 2021. Levando em conta que o salário-mínimo nacional para o ano de 2021 é de R\$ 1.100, o custo da cesta básica para uma pessoa que recebe mensalmente um salário-mínimo equivale a praticamente 60% de seus rendimentos mensais. Tomando-se a carga tributária de 7% como referência, pode-se dizer que aproximadamente 4% do salário-mínimo de um indivíduo seria gasto apenas com o ICMS.

A partir da análise da legislação tributária gaúcha, pode-se visualizar que diversos benefícios são concedidos para determinados produtos ou para determinadas operações tributárias, como forma de estímulo a determinados setores econômicos, ou seja, formas de utilização extrafiscais do ICMS, conforme já foi destacado no presente trabalho.

Alguns exemplos emblemáticos seriam a isenção do imposto sobre as saídas de inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematicidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos,

estimuladores e inibidores de crescimento, constantes no art. 9º, VIII, “a”, do Livro I, do RICMS/RS, ou a isenção sobre as saídas de chapas de aço, anéis de modelagem, fios de cobre, pás de motor ou turbinas eólicas etc., previstas no art. 9º, LXXXV, do Livro I, do mesmo diploma legal.

Questiona-se, a partir disto, qual a razão do Estado de efetuar a isenção de algumas operações onerosas para determinados setores da economia, que, na maioria dos casos, possuem condições financeiras de arcar com o imposto em suas alíquotas básicas, mas, ao mesmo tempo, segue tributando produtos da cesta básica com cargas tributárias que acabam por ser pagas conjuntamente pelos membros mais pobres da sociedade.

Isto ocorre porque, uma vez que todos os indivíduos membros da sociedade gaúcha tem de alguma forma consumir estes produtos, a penetrabilidade social destes impostos sobre estas operações é absoluta. Deixar de tributar itens de consumos básicos revelar-se-ia desastroso para as finanças estatais, uma vez que a receita obtida sobre estas operações é altamente rentável e garantida, pois não há o risco de o consumidor deixar de comprar. Por um outro lado, se o Estado começar a tributar setores industriais, este acaba por correr o risco de gerar uma debandada de empresas e corporações para outros territórios que propiciem melhores condições fiscais.

Outro exemplo marcante de como a tributação do ICMS é elevada sobre itens de consumo básicos, seria o caso da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação. A alíquota do ICMS no Rio Grande do Sul, para operações envolvendo energia elétrica e serviços de telecomunicação é de 30%, para uso residencial, conforme dispõe a Lei Estadual nº 14.743/2015, que alterou o RICMS/RS, verificando-se extremamente elevada quando comparada as demais alíquotas aplicadas no Estado. Frise-se que a alíquota aplicável ao setor agroindustrial é de 17,5% sobre o consumo faturado.

Assim, a partir das informações dispostas, percebe-se que os entes estatais não levam muito em consideração as reais necessidades de suas populações na definição das alíquotas aplicáveis sobre os bens de consumo, nem mesmo sobre aqueles de consumo mais básico, conforme demonstrado a partir dos exemplos dos itens da cesta básica e da energia elétrica. Embora existam tentativas de desoneração dos itens de consumo, como no caso da eleição de itens de preferência regionais na elaboração da cesta básica ou da redução da base de cálculo, estas se revelam

insuficientes num panorama geral, uma vez que a tributação destes produtos continua a se demonstrar como excessiva.

Destarte, demonstrados os meios de instrumentalização extrafiscal do ICMS como meio de incentivo de determinados comportamentos pelos contribuintes, bem como seu potencial de estímulo do desenvolvimento de determinados setores econômicos, coadunado com a sua capacidade de desonerar os indivíduos mais carentes, em especial durante momentos de crises, que acaba por ser obstado pelas decisões das Administrações Públicas estaduais de muitas vezes ignorar as reais necessidades de seus Estados, resta delinear o caráter regressivo da incidência do ICMS sobre o consumo, bem como os efetivos efeitos socioeconômicos gerados por tal natureza.

3.2 A regressividade tributária do ICMS

3.2.1 A regressividade da tributação sobre o consumo

A partir do que já foi destacado, pode-se dizer que alguns dos tributos presentes no Sistema Tributário Nacional possuem um viés progressivo, como é o caso do Imposto de Renda, cujas alíquotas vão progressivamente se elevando ao passo que a base de cálculo, qual seja a renda, se eleva, enquanto outros tributos, como é o caso, em especial, daqueles que possuem uma natureza indireta, têm um viés regressivo, na medida em que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte, fato que acaba por prejudicar as pessoas que possuem um menor poder aquisitivo.

Neste sentido, Hugo de Machado Segundo (2011, pg. 212) vai explicitar em seus ensinamentos:

“Ao onerar produtos e serviços, tornando mais elevados seus preços, tais tributos atingem, do ponto de vista econômico, os consumidores, e toda tributação do consumo é regressiva, ou implica maneira regressiva de se tributar, indiretamente a renda. Isso porque quanto menor a renda, maior a porção dela aplicada no consumo e, nessa condição, indireta ou economicamente alcançada pela forma de tributação em análise”

Tomando a lógica de que todos os indivíduos devem efetuar a compra de certos produtos, independentemente de serem mais ricos ou mais pobres, para promover a

sua subsistência, muito além disso, sua saúde e qualidade de vida, aqueles que são mais pobres efetivamente vão acabar gastando uma parcela maior do total de sua renda para a compra de certos produtos, ao passo que aqueles que são mais ricos terão uma parte menor afetada. Ou seja, todos serão tributados na mesma proporção por simplesmente consumir, independentemente de quais sejam suas rendas.

Destarte, inexistente uma progressão dos impostos incidentes sobre o consumo no sentido de quanto maior a renda maior a proporção dos valores pagos. Isto, conforme destacam em seus ensinamentos Pinto, Santos e Freitas (2020), gera uma situação na qual existe uma prevalência da regressividade sobre um campo em que o contribuinte de fato, ou seja, o contribuinte final recebe o ônus da incidência através do preço do produto que está comprando, numa clara violação ao princípio da capacidade contributiva, acarretando, no final das contas, numa elevação do grau de pobreza.

Neste mesmo sentido, vai afirmar Veloso (2012, pg. 68) *apud* Krieger (2018, pg. 8):

“Na CF/88, a tributação deixa de ser vista como confronto entre contribuinte e fisco, para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Nesse contexto, a capacidade contributiva tornou-se princípio geral do sistema tributário, prevista no artigo 145, §1º da CR/88, bem como expressão tributária dos valores de justiça e de solidariedade. Além disso, Andrei Pitten Veloso muito bem esclarece que para a tributação respeitar a capacidade contributiva não basta uma mera disponibilidade econômica, pois é necessário também o que o autor chama de um “plus”, que pode ser identificado como sua capacidade econômica de suportar a tributação, após arcar com o pagamento dos custos com o seu mínimo existencial vital.”

Visto isso, importante afirmar que, complementarmente, os autores afirmam que o princípio da capacidade contributiva deveria ser aplicado a todos os tributos existentes no Sistema Tributário Nacional, sem exceções.

Contudo, conforme destaca Krieger (2018), a forma com a qual ocorreu a estruturação do Sistema Tributário Brasileiro, muito embora houvesse um objetivo deste ser progressivo, em especial naquilo que é relativo ao Imposto de Renda, acabou por torná-lo predominantemente regressivo face à expressiva incidência de

impostos sobre o consumo, onerando, como consequência, a cadeia produtiva e elevando os preços dos produtos.

Ainda, a autora complementa (2018, pg. 9): “*em razão desta incidência tributária com alíquotas altas sobre o consumo, o grande contribuinte na sistemática tributária brasileira é o consumidor final, que paga os impostos embutidos nos preços dos produtos, independente da sua capacidade contributiva*”.

Tais fatores maléficos da regressividade, característica dos tributos indiretos, porém mais explícita em relação ao ICMS, tendo se em vista que a amplitude de sua incidência é maior que a de outros tributos de mesma natureza, como o IPI, o ISS, a Contribuição ao PIS e a COFINS, deveriam ser aliviados com a aplicação correta e justa do princípio da essencialidade pelos administradores públicos, coisa que, conforme já destacado, não ocorre, uma vez que itens de primeira necessidade ainda são onerados ao passo que deveriam ser completamente desprovidos de tributação.

Ainda, por um outro lado, a tributação direta, por mais que progressiva no atual Sistema Tributário brasileiro, não é suficiente para garantir aos cofres estatais uma maior arrecadação face à gama de receitas trazidas pelos tributos indiretos incidentes sobre as operações relativas ao consumo. Ressalte-se que no Brasil já foram realizadas inúmeras tentativas de reformas sobre o atual modelo de Imposto de Renda, por exemplo, numa tentativa de desonerar os mais pobres e possibilitar uma maior tributação sobre aqueles indivíduos possuidores de maior renda, mas que fracassaram ou ficaram estagnadas no Congresso Nacional.

Uma amostra recente seria o do Projeto de Lei nº 2337/2021, que, entre outras mudanças, alteraria a faixa mínima de tributação pelo Imposto de Renda de R\$1.903,98 mensais para R\$ 2.500 mensais, enquanto elevarias as rendas mínimas para as demais faixas de alíquotas. Embora tal projeto se revele insuficiente para uma efetiva melhora no sentido de desonar a tributação sobre os mais pobres, a própria resistência dos legisladores às alterações no atual sistema de tributação já revela a ausência de uma real postura de vontade de mudar o cenário atual.

Ademais, além do fato de a arrecadação sobre o consumo estar onerando os entes mais pobres da sociedade, o retorno em forma de investimentos nos setores mais básicos, como saúde, educação e saneamento básico pode ser considerado vil, uma vez que existe uma clara e notória falta de serviços públicos adequados e de qualidade, em especial aqueles voltados para as populações e comunidades de baixa

renda. Deste modo, resta uma situação em que os brasileiros mais pobres pagam muito e deixam de receber aquilo que precisam dos órgãos governamentais.

3.2.2 O ônus suportado pelos indivíduos de menor renda

Segundo o Relatório dos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (2009), órgão ligado à Secretaria de Relações Institucionais da Presidência da República, *“no Brasil, a distribuição do ônus tributário entre as famílias não respeita o princípio da justiça fiscal que recomenda que aqueles com maior nível de rendimento sejam proporcionalmente”*.

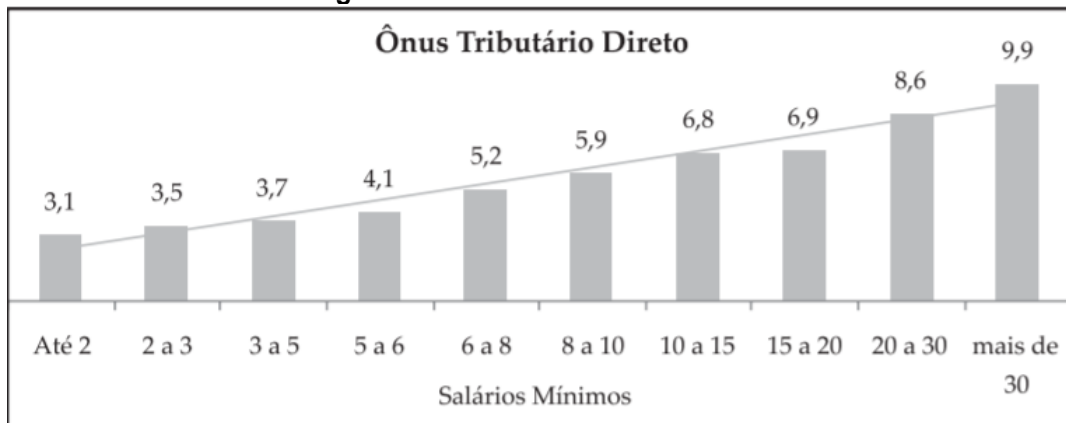
Ainda, segundo dados do relatório, extraídos de uma análise realizada por Zockun (2007), referente a dados de 2004, revelaram que ganhava até dois salários-mínimos gastava até 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, enquanto o peso da carga tributária incidente sobre famílias que possuíam uma renda superior a trinta salários-mínimos correspondia a 26,3%.

Outrossim, o relatório do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social destaca as diferenças obtidas a partir da decomposição da carga tributária em tributos diretos e indiretos, destacando que, muito embora a carga tributária relativa aos tributos diretos se eleva à medida que a renda familiar aumenta, ainda ressalta que *“esse efeito é insuficiente para compensar o alto peso das incidências indiretas no orçamento das famílias de menor nível de rendimento”*.

Em dados oferecidos por Silveira (2008) e analisados no relatório, pode-se ver claramente a diferença entre os ônus direto e indireto incidentes sobre famílias com diferentes faixas de renda. Segundo esse estudo, realizado a partir da coleta de dados dos anos de 2002 e 2003, os 10% mais pobres da população comprometiam aproximadamente 32,8% de sua renda com tributos, enquanto os 10% mais ricos despendiam apenas aproximadamente 22,7% de suas rendas com a carga tributária.

Nesta linha, os dados detalhados nas tabelas utilizadas no estudo mostram claramente a diferença entre como se dá a incidência do ônus tributário direto e indireto sobre a renda total das famílias, com base em suas faixas de renda:

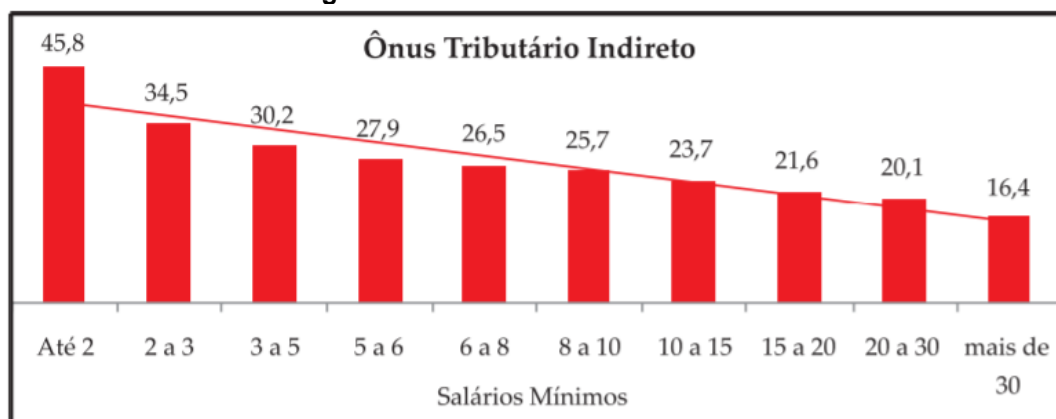
Figura 5 - Ônus Tributário Direto



Fonte: Zockun (2007) *apud* Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Relatório dos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional (2009). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Conforme pode se visualizar, no caso do ônus tributário direto, em virtude da progressividade, tem-se uma situação na qual, conforme se eleva a renda familiar, a carga tributária correspondente também aumenta. Com base nos dados analisados, somente em relação aos tributos diretos, a carga tributária consumia aproximadamente 3,1% da renda das famílias com ganhos de até dois salários-mínimos, ao passo que as famílias com rendimentos acima de trinta salários-mínimos, tinham 9,9% dos seus rendimentos gastos com tributos diretos.

Figura 6 - Ônus Tributário Indireto



Fonte: Zockun (2007) *apud* Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Relatório dos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional (2009). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Já em relação ao caso do ônus tributário indireto, pode-se ver uma situação completamente inversa, na qual aproximadamente 45,8% da renda de famílias que ganham até 2 salários-mínimos é gasto no pagamento de tributos, enquanto somente

16,4% da renda de famílias que ganham mais de 30 salários-mínimos era despendida da mesma forma.

Outrossim, segundo o relatório, a partir da análise de dados do IBGE (2009), dos 33,8% do PIB auferidos em 2005, somente 9,5% retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos na educação (4,4%), na saúde (3,5%), na segurança pública (1,2%) e na habitação e no saneamento básico (0,4%).

Ressalte-se que, conforme apontado nos dados do relatório, ao se distribuir a carga tributária por bases de incidência, pode-se perceber que o ICMS se revela como um dos principais tributos que compõem a carga tributária total que existe no Sistema Tributário Brasileiro, com 21% de participação, perdendo apenas para as contribuições sociais e para as contribuições feitas ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, que, no ano de 2009, constituíam aproximadamente 26% da carga tributária total incidente.

A partir disto, podem ser feitas as seguintes considerações: primeiramente, caracteriza-se de forma clara e robusta que o Sistema Tributário Nacional brasileiro possui uma carga tributária desigual, que sobrecarrega o mais pobre, que deve ser corrigida a partir de medida que propiciem uma maior equidade fiscal, proporcionalidade e respeito ao princípio da capacidade contributiva, consagrado na Constituição Federal. Nesta senda, o custeio dos serviços públicos deve estar em acordo com a capacidade que cada indivíduo tem de contribuir, não devendo o contribuinte ser obrigado a pagar mais do que é capaz, sob pena de fomento à maiores desigualdade e pobreza.

Por outro lado, de maneira infeliz, resta estabelecido que, por mais que o Estado decida por tributar a população mais carente de maneira demasiada, este deixa de direcionar os tributos recolhidos a muito custo pela população para medidas que propiciem uma melhoria na qualidade de vida dos brasileiros. Neste diapasão, ao deixar de investir na educação, por exemplo, o Estado deixa de investir em instrumentos que poderiam possibilitar uma melhoria nas condições dos brasileiros das classes sociais mais baixas, impossibilitando uma elevação significativa da renda destes grupos sociais.

Ressalte-se que os impostos de caráter meramente fiscais, como é o caso do ICMS, deveriam incidir primariamente sobre bases de cálculo que efetivamente demonstrem riqueza, como é o caso da renda e do patrimônio, de maneira a reduzir a tributação do consumo, possivelmente até mesmo isentando os itens e alimentos de

primeira necessidade, podendo ser tomados como exemplo os produtos componentes da cesta básica, medicamentos e certos produtos de higiene. Deste modo, ao se mitigar a tributação sobre estes itens que não indiquem qualquer perfil de riqueza ou de capacidade contributiva, uma vez que se tratam de produtos de primeira necessidade para todos os cidadãos.

Imperioso afirmar que a questão referente à excessividade da tributação sobre o consumo não é nova, tendo sido debatida pela doutrina e objeto de diversos estudos e análise de dados a respeito. Nesta mesma linha, inúmeras vezes foi ressaltada a necessidade de elaboração de uma reforma tributária que reformule a incidência do ICMS como existe hoje, para um modelo mais equânime e justo no qual recaia de maneira mais pesada sobre situações em que de fato se verifique uma demonstração de um perfil econômico mais abastado por parte do sujeito passivo.

Nesta linha, Almeida (1995), ainda na década dos anos 1990, destacou a persistência do problema gerado pela oneração excessiva sobre o consumo:

“A tributação sobre o consumo no Brasil tem sido considerada excessiva. A imprensa divulgou, em agosto de 1994, o estudo desenvolvido pela Receita Federal comparando a estrutura tributária brasileira com a de sete países industrializados. Segundo o estudo, a tributação sobre o consumo em nosso país corresponde a 16,8 do PIB, significativamente superior às do EUA (5,5%), do Japão (5,3%) e da Alemanha (14,7%).”

Visto isso, o problema da carga tributária excessiva sobre o consumo, que acaba por onerar os mais pobres, pode ser caracterizada como um problema crônico no Brasil, que necessita de alterações estruturais significativas no Sistema Tributário Nacional, de modo com que sejam priorizadas as bases de cálculo que de fato indiquem a presença de capacidade contributiva por parte do cidadão e, com isso, objetivar uma maior progressividade da matriz tributária brasileira.

3.3 O custo social da oneração excessiva sobre o consumo

3.3.1 Histórico da tributação estadual sobre o consumo no Brasil

Ao se falar sobre o histórico da tributação estadual sobre o consumo no Brasil, cabem ser realizadas algumas notas sobre a dinâmica tributária existente nos

períodos colonial e imperial brasileiros, anteriores à própria existência da Federação brasileira e, concidentemente, de seus Estados. Traçar este fio condutor se revela importante para se entender como se chegou à estrutura arrecadatória atual, bem como para se avaliar eventuais pontos de ruptura e manutenção dos modelos tributários adotados de forma inicial no território brasileiro.

Em um período inicial da colonização, voltado principalmente às atividades econômicas e extração do pau-brasil e da exploração canavieira, que durou entre os séculos XVI e XVII, havia ao erário português a oportunidade de arrecadar um percentual de toda a produção oriunda da colônia brasileira, assim como tributar as mercadorias importadas e extraídas do território. Contudo, a fiscalização era demasiadamente difícil para a coroa portuguesa e a evasão fiscal era muito grande, conforme destaca Scacchetti (2019, pg. 62):

“Ademais, dada a dificuldade que havia no Brasil Colônia referente à arrecadação em si, o que se observou nesse período foi a arrematação de contratos por meio de agentes particulares, prática esta largamente utilizada em todo o período colonial. Em síntese, a Coroa terceirizava àqueles que oferecessem o melhor lance de arrematação, tal qual um leilão, o direito de arrecadar os tributos, fazendo o Juízo de Conservatória dos vários contratos um dos principais órgãos fazendários do período.

(...)

Aos agentes particulares que arrematavam os contratos dava-se o nome de Rendeiros ou Contratadores. Uma vez firmado o contrato, cabia a estes cidadãos a incumbência em efetuar a cobrança e arrecadação dos tributos estipulados no contrato, bem como repassar ao Erário a parte que lhe era devida.”

Assim, como destaca a autora (2019) o início da estrutura fiscal brasileira foi pensado com base na figura do *Rendeiro* ou *Contratador*, caracterizando-se muito por priorizar a facilidade da arrecadação em detrimento da eficiência, importando à Coroa tomar o mínimo de esforço necessário na arrecadação de tributos, mesmo que isso lhe significasse uma receita menor aos cofres lusitanos. Tal arrecadação vinha acompanhada muitas vezes pelo uso da violência, sendo também rotineira a cobrança, em uma única vez, dos valores referentes a todo o período do contrato, para que os *Contratadores* se poupassem a ir a mesma localidade mais de uma vez.

Outrossim, conforme destaca Vieira (1973, pg. 343):

“Os impostos não devem ser pagos só em espécie, porque a moeda pode tornar-se escassa para uso comercial e bancário, se o seu maior volume for desviado para o pagamento de impostos. Considerando-se que a Colônia já possuía menos moeda que a Metrópole, tanto assim que não raro havia

necessidade de recorrer a mercadorias que servissem de moeda, o pagamento anual dos tributos em espécie poderia causar graves danos à economia colonial. Ademais, o Estado utilizava mercadorias para o seu próprio consumo. Mas como último e decisivo argumento, aparecia o verdadeiro interesse no recolhimento dos impostos in natura: o Estado vendendo os tributos recebidos podia ser beneficiado por melhoria de preços nos mercados consumidores e desta forma ganhar mais.”

Frise-se que, para o contribuinte, este cenário era terrível, uma vez que a arrecadação à coroa portuguesa não significaria em melhorias nas estruturas ou na qualidade de vida do Brasil colonial, ou seja, não haveria um retorno para o contribuinte, princípio pelo qual se rege a arrecadação tributária atual. Conforme ressalta Scacchetti (2019, pg. 65):

“As extorsões sofridas implicavam, tão somente, em lucro para os representantes particulares da Coroa, representantes esses que por meio do seu direito de arrecadar tributos não mediam esforços, muito menos as consequências de seus atos.”

Os principais tributos incidentes sobre a produção no Brasil durante o período colonial eram o *dízimo* e o *quinto*. Scacchetti (2019), em seus ensinamentos, destaca que o *dízimo* era caracterizado pela incidência de 10% sobre a mercadoria produzida, ao passo que o *quinto* tributava a produção em 20%. Em relação ao *dízimo*, houve uma transferência dele das mãos da Igreja Católica para a Coroa Portuguesa, como resultado de um processo no qual a Coroa Portuguesa arcaria com as despesas da Igreja Católica, ao passo que os rendimentos dos referidos tributos seriam transferidos à Ordem de Cristo, a mais importante ordem militar portuguesa, oriunda do período das cruzadas.

Outro imposto importante do período colonial, principalmente no que tange à extração de minérios, era a *dízima da alfândega*, que incidia em uma alíquota de 10%, de forma semelhante ao *dízimo*, sobre as mercadorias que estavam saindo do território brasileiro em direção à metrópole. No entanto havia divergências em relação à aplicação deste tributo *“devido à falta de legislação uniforme e práticas tributárias divergentes existentes entre as Capitânicas”*, conforme ensina Scacchetti (2019, pg. 75).

Durante o período que ocorreu no final do século XVII e o início do Século XVIII, profundas modificações tomaram forma na colônia brasileira, muito em função do desenvolvimento econômico interno desencadeado pela exploração dos minérios nas jazidas descobertas nas regiões dos atuais Estados de Minas Gerais, Goiás, Bahia e

Mato Grosso. Além dos impostos sobre a produção, surgiram também tributos incidentes sobre a circulação de pessoas, animais e mercadorias destinadas ao consumo dos povoados que se desenvolviam nas regiões extrativistas do ouro e dos diamantes, como, por exemplo, as taxas sobre as pessoas e animais que passavam pelas passagens das estradas (Schacchetti, 2019).

Com a vinda da família real para o Rio de Janeiro em 1808 e a abertura dos portos às nações amigas, houve uma completa reestruturação do sistema arrecadatório existente no Brasil até então. Findado o pacto colonial e possibilitada a importação de produtos estrangeiros, sob a exigência de pagamento de um direito de importação, cuja alíquota geral era de 24% para a maior parte das nações, excetuando-se o Reino Unido e Portugal, que eram beneficiados com as alíquotas de 15% e 16%, respectivamente, conforme relatada Prado Júnior (1995).

Instaladas grandes repartições e serviços no território brasileiro, vieram aumentos expressivos de gastos que ensejaram a alteração nas características do *dízimo* e o distanciamento da figura do contratador, que ficava com uma parcela importante do montante que era arrecadado a título de impostos, conforme relata Scacchetti (2019, pg. 109):

*“Dentre os passos que assinalam esta etapa, devemos destacar a deliberação acerca da arrecadação do *dízimo* deixar de ser efetuada na localidade produtora dos gêneros e passar a ser promovida nos postos de recolhimento tributário situados na entrada das vilas, nas regiões limítrofes entre as Províncias e nas Alfândegas. Tais disposições seriam válidas por três anos, a contar da data do Decreto.*

(...)

*Por meio desta sistemática o *dízimo*, com o decorrer do tempo, deixou de ser um imposto incidente sobre a produção e foi se transformando em um imposto civil alfandegário. A base tributária passou a ser a circulação interna provincial, a exportação entre as Províncias e a exportação para fora do Brasil. Todavia, em essência, nunca deixou de ser um tributo que incidia sobre o consumo.*

*Sendo assim, ledo engano supor que com o fim do Período Colonial ocorreu a extinção do *dízimo*. O que observamos, em realidade, é a alteração na maneira como o seu recolhimento fora efetuado e, conseqüentemente, uma nova roupagem dada um velho tributo. De imposto sobre a produção o *dízimo* passou a incidir sobre a circulação de mercadorias e, no Período Imperial, representou a principal fonte de arrecadação das Províncias exportadoras de gêneros primários, sob a nomenclatura direitos de saída.”*

Com a independência do Brasil em 1822, ocorreu a criação de uma gama de novos impostos, ao passo que, em 1828, existiam 125 fontes tributárias no novo Estado brasileiros, entre os quais havia, principalmente, impostos sobre a produção, venda, consumo e circulação (Scacchetti, 2019). Mesmo com a criação de impostos

que incidiam sobre a propriedade e a renda, o modelo de tributação da nova nação seguiu de certa forma os mesmos contornos deixados pelo passado colonial. Nesta mesma senda, o *dízimo* continuou a ser o tributo mais importante do país em termos de arrecadação de receitas.

Em seus ensinamentos, Scacchetti (2019, pg. 138-139) destaca os motivos pelos quais a Coroa brasileira elegeu a manutenção desta mesma sistemática fiscal:

“Dentre as justificativas para a manutenção desta sistemática fiscal é possível enaltecer o fato de a população, grosso modo, não sentir com tanta nitidez o peso das mãos do fisco.

Tal peso não podia ser ignorado quando tratamos da tributação que incidia diretamente sobre a propriedade e a renda. Além disso, havia no período um intenso conflito político no Brasil, inúmeras revoltas populares eclodiram em todas as regiões do país. Optar por um modelo tributário facilmente percebido pela população não seria uma estratégia assertiva e segura. Era mais prudente dar continuidade à sistemática adotada desde o início da colonização, a tributação indireta incidente sobre o consumo.”

Em 1934, houve o advento do imposto conhecido como IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, que surgiu a partir de uma evolução do antigo *dízimo* – que, a partir do segundo reinado, havia passado a se chamar de *direitos de saída*. Na década de 1960, com a redação da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, ocorreu a criação do ICM – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, após uma alteração na base de cálculo do antigo IVC, que possuía a característica de ser cumulativo, enquanto o ICM se pautava pela não-cumulatividade.

Com o passar dos anos o ICM evoluiu para o atual ICMS, objeto deste trabalho, e com base nesta análise histórica, pode-se afirmar com clareza que o ICMS é uma herança do antigo *dízimo* colonial. Assim, como afirma Scacchetti (2019, pg. 204), “*um dos principais impostos de toda a história fiscal brasileira está presente nos dias atuais com uma nova nomenclatura*”.

Ainda, a autora afirma (2019, pg. 205-206):

“Em essência, procuramos demonstrar que o principal imposto do Período Colonial continua presente e atuante até o século XXI. É bem de se ver que sua base de tributação foi se adaptando de acordo com a realidade econômica que se fazia presente no decorrer dos séculos. Entretanto, seu cerne não foi alterado, sempre incidiu e continuou a incidir sobre o consumo. Seja por meio da tributação sobre a produção ou sobre a circulação externa ou interna de mercadorias, o *dízimo* não foi extinto, atualmente o conhecemos sob o título ICMS.”

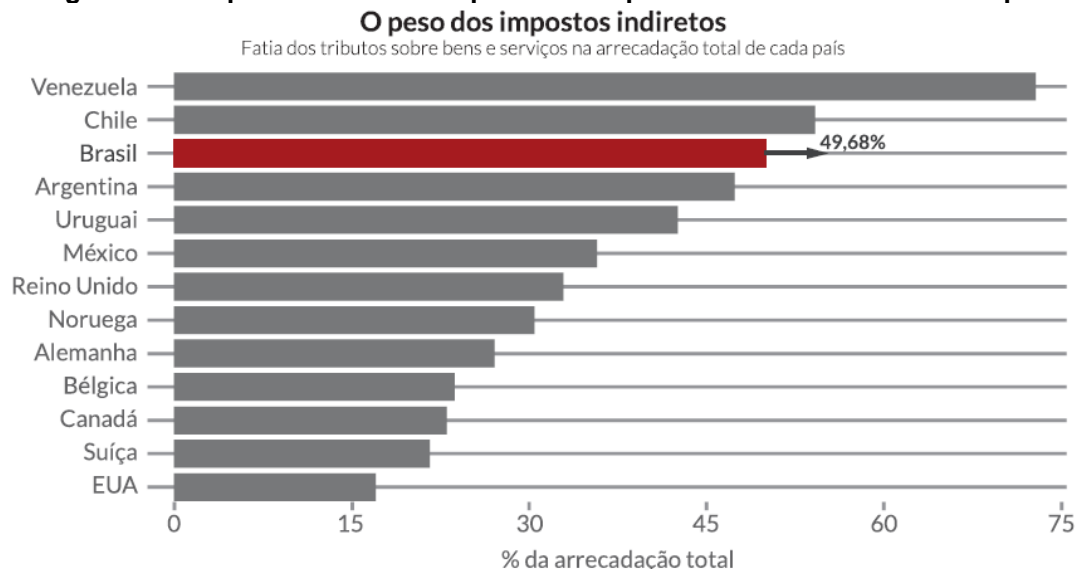
Com base na análise histórica efetuada, pode se chegar à conclusão de que o modelo de tributação existente hoje no Brasil não se difere na sua essência daquele que foi criado a partir da chegada dos portugueses ao território: voltado à produção e circulação de mercadorias e pautado num intuito de favorecimento a determinados grupos sociais.

3.3.2 Experiência norte-americana em relação à tributação sobre o consumo

Além da análise do histórico da tributação sobre o consumo no Brasil, é de grande importância se realizar uma avaliação acerca dos sistemas tributários existentes em outros países, bem como sobre a forma com o qual estes sistemas estrangeiros lidam com as questões referentes à tributação sobre bens e serviços e à regressividade. A partir desta análise, podem ser traçadas comparações com o cenário brasileiro, possibilitando-se o desenvolvimento de eventuais soluções e medidas para uma melhor distribuição da carga tributária no país.

Segundos dados coletados pela Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), em comparação com dados obtidos a partir da Receita Federal do Brasil (RFB), o percentual arrecadatório com participação de tributos regressivos sobre bens e consumo no Brasil se revelam muitos mais expressivos quando postos lado a lado com os de muitos países europeus e americanos:

Figura 7 - Comparativo acerca do peso dos impostos indiretos em diversos países



Fonte: OCDE e Receita Federal do Brasil *apud* Coelho e Peixe (2019).

Tomando-se como base de comparação os Estados Unidos da América, que, no gráfico acima, aparece como um dos países cujos tributos indiretos têm o menor peso na arrecadação fiscal total, valiosa é a análise do sistema tributário norte-americano, em especial da dinâmica estabelecida em relação à tributação sobre os bens de consumo.

O sistema tributário norte-americano está disposto na Constituição do país, mais especificamente na 16ª Emenda, que, no ano de 1913, autorizou o estabelecimento do Imposto de Renda por parte do governo federal. Outras fontes normativas são o *Internal Revenue Code*, que é o Código do Imposto de Renda, e as *Treasury Regulations*, que são regulamentações utilizadas para a interpretação do *Internal Revenue Code*. Também, podem ser citados como de extrema relevância os precedentes exarados pelos tribunais americanos, dada a natureza do Direito Norte-Americano (Peixe e Coelho, 2019).

Nos Estados Unidos, uma grande parcela da arrecadação é proveniente do Imposto de Renda, em contraposição ao Brasil, onde as receitas públicas são majoritariamente originárias da tributação de bens e mercadorias, gerando a grande regressividade dentro do sistema, conforme ensinam Peixe e Coelho (2019, pg. 10):

“No país, uma grande parcela da receita é oriunda do imposto de renda, o que a contrário sensu acontece no Brasil, onde as receitas públicas advêm de tributações, referendando a tão temida regressividade tributária. No concernente a hipótese de incidência, para a pessoa física, temos a percepção de rendimentos de capital de remuneração pelo trabalho, já para as pessoas jurídicas tributam-se vendas e serviços, sendo permitidos descontos dos custos e despesas operacionais. Podemos destacar também o imposto federal incidente sobre a folha de pagamento (*payroll tax*) cuja destinação é a seguridade social. Em contraposição às doações (*gift taxes*) tem uma alíquota alta, chegando a alíquotas de 55%.”

Os autores ainda frisam que o imposto que incide sobre o consumidor final, conhecido como *sales tax*, é de competência estadual e os valores são destacados do preço final do produto. Muito embora seja a maior fonte de renda dos Estados norte-americanos, sua regressividade é minimizada em função dos diversos selos de isenção que são distribuídos aos menos favorecidos.

Ademais, de competência estadual existem os impostos sobre a venda de propriedade (*transfer tax on the sale of property*). Sobre a titularidade da propriedade existe um imposto que é cobrado por alguns municípios conhecido como (*property tax on ownership of real property*). Outro imposto cobrado em alguns Estados são as

franchise taxes que, segundo Godoy (2005, pg. 59) *apud* Peixe e Coelho (2019, pg. 10), são “*impostos de franquia, relativos à concessão de privilégios para que o contribuinte realize negócios, em alguns estados da federação*”. Os autores citam que, a âmbito municipal também pode ser instituído o Imposto de Renda, que pode ser deduzido a nível federal.

Feita a análise do sistema tributário norte-americano, pode-se concluir que este encontra-se numa posição muito mais evoluída no sentido de minimizar a incidência onerosamente excessiva da carga tributária sobre os indivíduos mais pobres de sua sociedade, principalmente pelo foco arrecadatório muito mais voltado a outras fontes de tributação, como a renda e o patrimônio, do que ao consumo, que, como já visto de forma clara neste trabalho, acaba por gerar uma distribuição desigual da carga tributária, favorecendo os mais ricos e fomentando a desigualdade.

Como exemplo da experiência norte americana, que pode auxiliar na proposta de soluções para o enfrentamento da regressividade tributária forte existente no Brasil, podem ser citados os selos de isenção, dados pelos Estados norte-americanos como forma de se evitar a incidência do *sales tax* sobre indivíduos de baixa renda. Caso a mesma ideia fosse aplicada no contexto brasileiro, haveria um grande alívio às famílias que sofrem diariamente com suas rendas sendo consumidas no pagamento de tributos indiretos.

3.4 Possíveis soluções para a promoção da Justiça Fiscal

Muito embora a proposta norte-americana de disponibilizar cupons de isenção aos mais carentes não seja ainda uma realidade no Brasil, existem outras forma de se minimizar os impactos gerados pela regressividade sobre os indivíduos de mais baixa renda.

3.4.1 O fomento da equidade fiscal: a compensação da regressividade do sistema tributário com a progressividade do gasto social

Uma das formas de se compensar a alta carga tributária regressiva composta pelos impostos indiretos, em especial o ICMS, é através do aumento do gasto social, por parte da Administração Pública, com as receitas arrecadadas, canalizando e afunilando, deste modo, recursos que promovam um aumento na qualidade de vida

dos brasileiros menos abastados e disponibilizem um maior número de oportunidades a esses indivíduos. Tais medidas poderiam ser capazes de combater a desigualdade social, que acaba por ser acentuada pelo próprio Sistema Tributário Nacional.

Neste sentido assevera um estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, do ano de 2011:

“O estudo apresenta as tendências recentes da intervenção redistributiva do Estado brasileiro, na qual a regressividade do sistema tributário (gerador de desigualdades) tem sido compensada pela progressividade do gasto social, notadamente os com educação e saúde públicas e as despesas previdenciária e assistencial. O redirecionamento do gasto social para os extratos de renda mais baixos se aprofundou nos últimos anos.

(...)

Os dados apontam que a ação do Estado na arrecadação e no gasto social tem importante impacto distributivo, em que se destacam positivamente a previdência social do regime geral (INSS), a educação e saúde públicas e a assistência social. Duas “parcelas” da renda, no entanto, apresentam perfis regressivos: de um lado, os tributos indiretos, com grande peso na renda e, de outro, as aposentadorias e pensões do funcionalismo público.”

O estudo do IPEA aponta que, no Brasil, já existe uma tendência de aumento progressivo do gasto social com programas de distribuição de renda, como é o caso do hoje extinto Bolsa Família – rebatizado pelo Governo Federal de Auxílio Brasil – e do Seguro Desemprego. Outrossim, grande parte do gasto social está direcionado à previdência, razão pela qual, segundo os dados analisados, ocorreu um aumento de 12,8%, em 2003, para 17,1%, em 2009, a participação das pensões e aposentadorias previdenciárias nas rendas familiares, muito embora tal número esteja relacionado de maneira expressiva às rendas de famílias com maior potencial aquisitivo.

Outra de caráter assistencial que se revela importante é o Benefício de Prestação Continuada (BPC), instituído pela Lei 8.742/2003, com alterações pela Lei 14.176/2021, que concede um salário-mínimo mensal às pessoas com deficiência que comprovem não possuir meios para a sua manutenção, nem a ter provida por sua própria família, bem como a idosos com mais de 65 anos que se encontrem na mesma situação.

Um ponto muito importante quando se fala em progressividade de gastos sociais, são os investimentos realizados no campo da educação. A partir da análise dos gastos com a educação realizado pelo IPEA, chega-se à conclusão de que a Administração Pública investe muito pouco na educação voltada às camadas mais carentes, em especial em relação ao ensino fundamental, com um gasto mais elevado

no ensino superior, onde se concentram pessoas de estratos econômicos mais elevados da sociedade, mesmo com as medidas de desigualdade paliativas geradas pela instituição de políticas de acesso universitário por cotas aos indivíduos de baixa renda.

Mister afirmar que a progressividade do gasto social é de extrema importância muito em razão do fato que a alteração das estruturas do Sistema Tributário Nacional é realizada a partir de um processo lento e tortuoso, com avanços e retrocessos, que demanda muito esforço político e, até mesmo, uma luta social por um modelo de tributação mais justo. Desta forma, medidas efetivas dos gestores públicos de darem um retorno à sociedade a partir daquilo que foi pago é crucial para minorar os impactos do sistema desigual de tributação hoje presente no país.

Pode-se dizer que trazer equidade ao sistema não se baseia em somente realizar a distribuição justa da carga tributária, mas como também equilibrar a relação existente entre a arrecadação do tributo e o gasto público, introduzindo-se novas perspectivas para a polarização das receitas estatais em programas e agendas que visem a consolidação dos direitos sociais e constitucionais da população como um todo.

3.4.2 A devolução parcial do ICMS às famílias de baixa renda: o caso do Rio Grande do Sul

Entre as ações que podem ser tidas como exemplo de combate aos efeitos da regressividade do ICMS, merece destaque o programa “Devolve ICMS” instituído pelo Estado do Rio Grande do Sul a partir do Decreto nº 56.145, com fundamento na Lei Estadual nº 14.020/2012, que instituiu o Sistema Estadual de Cidadania Fiscal. Frise-se que o programa se encontra entre as propostas previstas no projeto de reforma tributária do Rio Grande do Sul.

O programa “Devolve ICMS” possibilita que famílias com rendas de até três salários-mínimos, beneficiárias do Programa Bolsa Família ou com membro matriculado em instituição de ensino médio público da rede estadual, recebam um valor fixo de 100 reais por trimestre, ou seja 400 reais anuais. O crédito recebido pelas famílias não pode ser sacado, podendo os valores serem abatidos de compras através do cartão de débito disponibilizado pelo programa.

O programa possui os seguintes objetivos, nos termos da legislação que o instituiu:

“Art. 1º Com fundamento no art. 12-A da Lei nº 14.020, de 26 de junho de 2012, fica instituído o Programa DEVOLVE-ICMS, coordenado pela Receita Estadual, órgão da Secretaria da Fazenda, com a finalidade de promover ações de devolução às famílias de baixa renda do Estado do Rio Grande do Sul de valor correspondente a parte do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal – ICMS por elas suportado.

Parágrafo único. São objetivos do Programa:

- I - reduzir os efeitos da regressividade do ICMS sobre as famílias de baixa renda;
- II - promover a redistribuição da renda e do ônus fiscal;
- III - incentivar ações de consumidores, em seu dever cidadão de exigência de emissão de documentos fiscais em suas aquisições, de modo a estimular o controle da sonegação, a concorrência leal e a justiça fiscal; e
- IV - fomentar a cidadania por meio da inclusão social e econômica das famílias de baixa renda e do estímulo à educação fiscal.”

Como se vê, a criação do programa se deu claramente com a intenção de ser minimizar os impactos que os impostos sobre o consumo trazem às famílias de baixa renda gaúchas e de realizar uma redistribuição mais justa e equitativa da carga tributária. A partir disso também pode ser percebido que existe uma ciência por parte do Poder Público acerca da desigualdade decorrente da tributação indireta. Ainda, este programa se mostra interessante, por uma outra perspectiva, uma vez que serve de instrumento para o combate à sonegação fiscal e à concorrência desleal, pois, ao utilizar os valores dos créditos advindos do programa, exige-se a emissão do documento fiscal pelo estabelecimento.

Através desta medida, a onerosidade excessiva da carga que incide sobre as famílias consideravelmente mais pobres do Estado do Rio Grande do Sul acaba por ser minimizada em função dos valores que são recebidos pelos beneficiários, que são fixos. A fixação de um valor mensal também se revela como outro fator positivo do programa, uma vez que traz uma menor complexidade para a máquina estatal, diferentemente do que seria caso cada uma das famílias tivesse que solicitar, em toda compra, a devolução do ICMS pago.

Por outra senda, o programa traz mecanismos de prevenção de eventuais fraudes, uma vez que apenas as famílias cadastradas no programa social “Bolsa-Família” ou com um dos membros matriculados em instituição de ensino médio da rede estadual do Rio Grande do Sul, sendo direcionado exclusivamente àqueles

membros mais vulneráveis da sociedade gaúcha e restringido eventuais perdas que o programa poderia trazer ao Estado com eventuais ações ilícitas.

Modelos ou similares do programa apresentado poderiam muito bem ser desenvolvidos para aplicação em outras unidades federativas do Brasil, em relação ao ICMS, e, em caráter federal e municipal, para outros impostos indiretos, em especial o ISS, o IPI, a Contribuição ao PIS e a COFINS. Aplicado em escalas maiores, tais programas atenuariam em diferentes frentes o gasto que os mais pobres têm para a realização de suas compras básicas, podendo inclusive ser agregado a outros programas sociais governamentais, como o Bolsa Família ou na criação de vouchers para uso na compra de itens de consumo básico ou descontos nos serviços de fornecimento de energia elétrica, telecomunicações ou saneamento básico.

Outrossim, muito embora o programa está longe de resolver o problema estrutural presente no Sistema Tributário Nacional em relação à regressividade dos impostos incidentes sobre o consumo, este se revela como uma excelente proposta para amenizar os impactos da tributação injusta, deixando de consumir uma parte da renda gasta pelas famílias mais carentes com o pagamento de impostos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inicialmente, o presente trabalho se preocupar em trazer as definições caracterizadoras do Sistema Tributário Nacional, bem como de alguns princípios que o norteiam, como aqueles da Isonomia e da Capacidade Contributiva, a partir dos quais o ordenamento tributário brasileiro fica vinculado à priorizar a justiça fiscal e a equidade frente a todos os contribuintes, sem qualquer forma de discriminação e se comprometendo a cobrar, a título de tributos, dentro da capacidade com a qual cada cidadão poderia arcar, sem o comprometimento de sua subsistência.

Mais adiante, foram estudadas as distinções existentes entre os tributos diretos e indiretos, com um enfoque, em relação aos últimos, nos modelos de tributação cumulativo e não-cumulativo, bem como sobre a progressividade e a regressividade no Sistema Tributário Nacional, onde se averiguou o peso da carga tributária que recai sobre os consumidores finais e a forma com a qual os tributos indiretos se distinguem dos diretos, principalmente naquilo que tange à ausência de vinculação da majoração das alíquotas dos tributos indiretos com um aumento de base de cálculo ou outro fator indicativo de riqueza, como renda ou patrimônio.

Geridos e expostos tais aspectos, passou-se a uma análise específica do ICMS, que pode ser caracterizado como um imposto indireto, de competência dos Estados e do Distrito Federal, instituído e regulado pelo ordenamento jurídico tributário nacional, bem como por uma esparsa legislação estadual e distrital, que incide primariamente sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transportes e de telecomunicações, vinculado constitucionalmente aos Princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia, devendo, ainda, ser não-cumulativo e levar em consideração a essencialidade dos bens de consumo para definição do valor de suas alíquotas.

Ademais, foi estudada a importância e o impacto que o ICMS possui nas finanças estaduais, revelando sua grande participação entre as receitas arrecadadas e a grande penetrabilidade que o imposto possui, uma vez que incide sobre praticamente todas as relações comerciais que envolvem a circulação de mercadorias no país, abrangendo desde a saída das matérias primas de seus locais de origens aos processos de venda dos produtos industrializados e distribuição aos consumidores finais. Em conta disso, revelou-se que o ICMS também apresenta uma

grande função extrafiscal, garantido ao Estado um instrumento de estímulo ou desestímulo a eventuais setores econômicos e comportamentos dos contribuintes.

Muito embora a alocação inteligente e ordenada do ICMS poderia gerar resultados que propiciassem uma maior justiça fiscal e desenvolvimento social, ao levar em conta as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes e suas necessidades básicas, ficou caracterizado que a falta de planejamento e a inobservância aos diversos setores sociais e econômicos pelos gestores estaduais leva a resultados que oneram excessivamente a cadeia de consumo, em especial os sujeitos passivos que se encontram no final desta, quais sejam os consumidores finais, tendo-se em vista o caráter indireto e não-cumulativo do ICMS.

Ainda, revelou-se que, em muitas situações, os Estados não desoneram de maneira adequada os itens de consumo mais básico, como aqueles que são componentes da cesta básica e a energia elétrica, ao passo que concede uma série de benefícios a diversos setores da economia na circulação de bens e mercadorias de caráter não essencial. Outrossim, ficou caracterizado, a partir dos dados analisados, que a elevação do recolhimento do ICMS por parte dos entes estatais não necessariamente revela um maior Índice de Desenvolvimento Humano no Estado, demonstrando a ineficiência dos gestores públicos de darem um efeito retorno à população com os valores recolhidos a título de tributos.

Passou-se, então a análise do desígnio central deste trabalho, que é a natureza regressiva da incidência do ICMS sobre o consumo e os efeitos gerados sobre os indivíduos de menor renda no Brasil. O trabalho pôde demonstrar e comprovar que, frente à fixação das alíquotas do ICMS sobre os bens de consumo, que permanecem às mesmas independentemente da renda da família ou indivíduo que está consumindo, gera-se uma situação na qual as pessoas mais pobres acabam por pagar, proporcionalmente, um valor maior do que aquelas que possuem rendimentos mais elevados.

Asseverou-se, ainda, que a má distribuição do ônus tributário indireto é um instrumento de propagação das desigualdades sociais existentes historicamente no Brasil e se revelam como parte de um processo histórico, no qual se priorizou a tributação sobre o consumo em detrimento de outras fontes arrecadatórias, como é o caso do patrimônio e da renda, e que demonstram a efetiva existência de riqueza daqueles que os possuem.

Foi realizada uma comparação com o modelo de tributação dos Estados Unidos da América, no qual se verificou uma inclinação por uma maior tributação da renda do que o consumo, que se pauta principalmente sobre impostos estaduais, existindo, ainda, programas de distribuição de voucher de isenção fiscal aos cidadãos de baixa renda, numa tentativa de driblar os efeitos lesivos da regressividade sobre estes indivíduos.

No capítulo final do trabalho, foram buscadas soluções para o problema da regressividade da incidência do ICMS sobre o consumo, com base em iniciativas que poderiam minimizar o impacto lesivo da má distribuição da carga tributária sobre os indivíduos de baixa renda.

Primeiramente, tratou-se acerca da progressividade do gasto social como um instrumento de compensação da regressividade da tributação. A partir deste modelo, as desigualdades sociais geradas pela falta de equidade na tributação sobre o consumo seriam compensadas a partir de um incremento dos investimentos realizados pelo Poder Público em programas de assistência, como é o caso do Bolsa Família e do Benefício de Prestação Continuada (BPC), bem como em elementos relacionados à saúde e educação que possibilitem uma maior qualidade de vida aos membros mais pobres da sociedade e facilitem a busca por oportunidades.

Ainda, foi realizada a análise do programa “Devolve ICMS”, desenvolvido pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul, cujo objetivo é realizar a devolução do tributo pago sobre o consumo às famílias de baixa renda do Estado, desde que cadastradas no Programa Bolsa-Família ou que tenham um de seus membros matriculados em uma instituição de ensino médio da rede pública estadual. O programa se revelou uma ótima proposta em relação à minimização dos efeitos danosos gerados pela regressividade. Por um outro lado, o programa se revelou como de baixa complexidade de implementação, podendo servir como modelo para a implementação em relação a outros tributos e em outros Estados do país, bem como a nível federal.

Por fim, pode-se afirmar que o presente trabalho cumpriu com seu objetivo de demonstrar a natureza regressiva presente na incidência do ICMS sobre o consumo, bem como seu caráter lesivo sobre os indivíduos de baixa renda, deixando clara a grande necessidade de implementação de mudanças na estrutura tributária existente no Brasil. Neste mesmo sentido, foram propostas soluções para a suavização dos impactos da regressividade da tributação, de modo com que esse imposto venha se

alinhar aos moldes da Justiça Fiscal e da Equidade pretendidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, consagrados nos princípios enraizados na Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, F.G. de. **A tributação sobre o consumo no Brasil**. Conjuntura Econômica, 1995.
- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 32ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.
- ÁVILA, H. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.
- BRITO, M.S.H. D. **Repetição do tributo indireto: Incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BRITO, M.S.H. D. **Manual de Direito Tributário**, 11ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2019.
- CALIENDO, P. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.
- CARNEIRO, C. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.
- COELHO, L. A. PEIXE, E. P. S. **O Sistema Tributário Brasileiro, a Regressividade e suas Repercussões Socio-Econômicas à Luz do Primado Constitucional da Igualdade Tributária**. Revista Unisul de Fato e de Direito. Ano X nº 20. Janeiro a junho de 2020. Universidade do Sul de Santa Catarina, Tubarão, 2020.
- CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, Relatório nº 1, 2009. Disponível em https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642. Acesso em 7 out. 2021.
- COSTA, R. H. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2020.
- DENARI, Z. **Curso de direito tributário**, 9ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2008.
- DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – DIEESE. **Metodologia da Cesta Básica de Alimentos**. 2009. Disponível em <https://www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica.pdf>. Acesso em 26 out. 2021.
- ELLERY, R. NASCIMENTO, A. **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos**. Brasília: IPEA, 2017.

FANUCCHI, F. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. **Equidade fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Comunicados do IPEA. 2011. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5207>. Acesso em 19 set. 2021.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. Receita Pública. **Quem paga e como se gasta no Brasil**. Comunicado da Presidência n. 22, 29 jun.2009. Disponível em

KIYOSHI, H. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2017.

KRIEGER, A. F. **Regressividade Tributária Brasileira: como viabilizar a redução da desigualdade gerada pelos impostos sobre o consumo?** Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2., set./dez. 2018. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em <https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/index.php/pge/article/view/24>. Acesso em 25 ago. 2021.

MELLO, C. A. B. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, 3ª Edição. 8ª Tiragem, Editora Malheiros, 2000.

NAVARRO, COÊLHO, S. C. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2019.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

PRADO JR., C. **História Econômica do Brasil**. 42ª Edição. São Paulo: Brasiliense, 1995.

SANTOS, C. J. T. SANTANA, M. R. F. **A crise econômica, a extrafiscalidade do ICMS e a justiça social**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 04, Ed. 05, Vol. 08, pp. 88-106, maio de 2019. ISSN: 2448-0959. Disponível em <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/lei/crise-economica>. Acesso em 15 set. 2021.

SCACCHETTI, C. **“Dai a César o que é de César”:** Do Dízimo ao ICMS – Raízes da Tributação sobre o Consumo. 2019. 229 f. Dissertação (Mestrado em História Econômica) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**, 7ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, R. V. P. **A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988**. 2015. 191 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

VIEIRA, D. T. A política financeira. In HOLANDA, S. B. **História Geral da Civilização Brasileira**. Tomo I (A época colonial). Volume 2 (Administração, Economia, Sociedade). São Paulo: Difusão Europeia do Livro, 1973.

ZOCKUN, M. H. (coord.). **Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado**. São Paulo: FIPE, mar. 2007 (Texto para Discussão n. 03). Disponível em https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto_03_2007.pdf. Acesso em 7 out. 2021.