

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

Thécio Braga

ICMS PERSONALIZADO (ICMS-p): BENEFÍCIO FISCAL EM PROL DA ISONOMIA
TRIBUTÁRIA E DO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA.

Porto Alegre
2018

THÉCIO ANTÔNIO SILVEIRA BRAGA

ICMS PERSONALIZADO (ICMS-p): BENEFÍCIO FISCAL EM PROL DA ISONOMIA
TRIBUTÁRIA E DO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre
2018

THÉCIO ANTÔNIO SILVEIRA BRAGA

ICMS PERSONALIZADO (ICMS-p): BENEFÍCIO FISCAL EM PROL DA ISONOMIA
TRIBUTÁRIA E DO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA.

Aprovado em __/__/__

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso
UFRGS

Prof. Dr. Prof. Adão Sergio do Nascimento Cassiano
UFRGS

Prof. Dr. Igor Danilevicz
UFRGS

A dedicatória é para os meus pais Gaúchos, Conceição Kronbauer e o seu Peludão (Paulo Velton Kronbauer) pela dedicação, gratidão e incondicionalidade.

A Minerada do meu coração, Pais e irmãs e Luiza (au-au), pelo amor e o sentido da vida;

Aos amigos do Direito, casal Lívia Müller e Antônio Carlos, Fernanda Vargas, Leonardo Queruz, Thielis Martinelli e Karoline Buffon, pela assistência acadêmica e bons momentos.

Às grandes amizades da SEFAZ/RS.

Aos Pilotos Gaúchos (todos meia roda) Rogerio Loureiro 169, Thiago Daniel 81 e Sérgio Motomania 18 e Bob Rogowski 64 pelo aprendizado e amizade.

Na dúvida, acelere sempre!
Mineiro 85

RESUMO

Pretende-se demonstrar que a proposta de personalização do ICMS (ICMS-p) apresenta-se como benefício fiscal, em prol da isonomia tributária e do livre exercício de atividade econômica. Para efetivar esta proposta, o meio jurídico é a pessoalização do ICMS, isto é, atribuir caráter pessoal ao imposto. A pessoalização do ICMS resulta no ICMS-p, que é a proposta de benefício fiscal defendida. Assim, o objetivo deste trabalho é a correção dos óbices apontados pela doutrina quanto à atribuição de caráter pessoal ao ICMS: dificuldade de graduação subjetiva do imposto e estranheza do contribuinte de fato na relação jurídico-tributária. Para tanto, primeiramente o ICMS-p é contextualizado: a exploração da capacidade contributiva, como norma guia de isonomia tributária e *discrímen* para benefícios fiscais isonômicos; a igualdade no livre exercício de atividade econômica; o devaneio da seletividade; a sistemática do ICMS-p e as três antinomias da tributação do ICMS - liberdade do consumidor final, do mínimo existencial e da livre concorrência. Na sequência, é demonstrada a viabilidade fática da pessoalização do ICMS com o ICMS-p, ressaltando a ideia de renda mínima como mínimo existencial; a viabilidade do ICMS-p; as experiências canadense e japonesa; e a efetividade e eficácia máxima da capacidade contributiva. Avante, é discutido o processo da regressividade à progressividade, que é o efeito sobre a renda de se personalizar o ICMS. Ressalta-se a progressividade do caráter pessoal; a quebra do paradigma da regressividade dos impostos indiretos; e a correção dos óbices apresentados pela doutrina. Em seguida, tem-se uma explanação sobre o Estado de Direito e o ICMS-p, permitindo inferir que o ideal de justiça tributária é interconectado com os ideais de Justiça social e Econômica pelo sobreprincípio do Estado de Direito, em sua função rearticuladora. Aponta-se, também, as soluções do ICMS-p para as três antinomias patenteadas e o senso de justiça tributária do ICMS-p. Por fim, são reunidas as ideias que permitem concluir que os óbices apontados pela doutrina não se sustentam e, ainda, que o ICMS-p, além de apresentar-se como um benefício fiscal em prol da isonomia tributária e do livre exercício de atividade econômica, é em proveito também da liberdade do consumidor final.

Palavras-chave: Isonomia tributária. Benefício fiscal. Livre exercício da atividade econômica. ICMS. ICMS-p. Capacidade contributiva. Liberdade. Justiça tributária. Justiça social.

ABSTRACT

The objective of this study is to demonstrate that the proposal of customization of the ICMS (ICMS-p) _ Tax on the Circulation of Goods and Services _ presents itself as a fiscal benefit in favor of tributary isonomy and of the free exercise of economic activity. In order to materialize this proposition, the legal environment is the personalization of the ICMS, that is, to assign personal character to the tax. The personalization of the ICMS has, as a result, the ICMS-p, which is the defended tax benefit proposal. Therefore, the object of this work is the correction of the obstacles pointed out by the doctrine in regards to the attribution of personal character to the ICMS: the difficulty of subjective grading of the tax and the taxpayer's de facto strangeness in the legal-tributary relation. Therefore, first of all, the ICMS-p is contextualized: the exploitation of the contributory capacity as a standard guide of tributary isonomy and discord for isonomic fiscal benefits; the equality in the free exercise of the economic activity; the abstractedness of selectivity; the systematic of the ICMS-p and the three antinomies of the ICMS taxation _ the freedom of the final consumer, the one of the existential minimum, and that of free competition. Subsequently demonstrated is the phatic viability of the personalization of the ICMS with the ICMS-p, emphasizing the idea of minimum income as existential minimum; the viability of ICMS-p; the Canadian and the Japanese experiences; and the maximum efficiency and effectiveness of contributory capacity. More forward is discussed the process from regressivity to progressivity, which is the effect on income of personalizing ICMS. It is important to point out the progressivity of the personal character; the breaking of the paradigm of regressivity of indirect taxes; and the correction of the obstacles presented by the doctrine. Next, there is an explanation regarding the rule of law and the ICMS-p, allowing to infer that the ideal of tributary righteousness is intertwined with the ideals of social and economic righteousness by the overprinciple of the rule of law, in its rearticulating role. Also pointed out are the resorts of the ICMS-p for the three antinomies patented and the sense of tributary justice of the ICMS-p. Lastly, reunited are the ideas which allow one to conclude that the obstacles pointed out by the doctrine are not sustainable, and yet, that the ICMS-p, apart from representing a fiscal advantage in favor of tributary isonomy and of the free exercise of economic activity, is also for the benefit of the freedom of the final consumer.

Key words: Tributary Isonomy. Fiscal Benefit. Free Exercise of Economic Activity. ICMS. ICMS-p. Contributory Capacity. Liberty. Fiscal Justice. Social Justice.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1 ICMS-P.....	11
1.1 ISONOMIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	11
1.2 BENEFÍCIOS FISCAIS ISONÔMICOS.....	13
1.3 IGUALDADE NO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA.....	15
1.4 O DEVANEIO DA SELETIVIDADE.....	17
1.5. PROPOSTA ICMS-P	19
2 POSSIBILIDADE FÁTICA DE PESSOALIZAÇÃO DO ICMS.....	23
2.1 RENDA MÍNIMA COMO MÍNIMO EXISTENCIAL.....	23
2.2 VIABILIDADE DA PROPOSTA ICMS-p.....	25
2.3 EXPERIÊNCIAS CANADENSE E JAPONESA DE PERSONALIZAÇÃO	27
2.4 EFETIVIDADE E EFICÁCIA MÁXIMA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	29
3 DA REGRESSIVIDADE À PROGRESSIVIDADE	33
3.1 PROGRESSIVIDADE DO CARÁTER PESSOAL	33
3.2 QUEBRA DO PARADIGMA DA REGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS INDIRETOS.....	35
3.3 SUPERAÇÃO DO ÓBICE DA DIFICULDADE DE GRADUAÇÃO SUBJETIVA DO ICMS	36
3.4 APARÊNCIA DO ÓBICE DA ESTRANHEZA DO CONTRIBUINTE DE FATO NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	37
4 O ESTADO DE DIREITO E O ICMS-p.....	43
4.1 SOBREPRINCÍPIO DO ESTADO DE DIREITO E LIBERDADE DO CONSUMIDOR FINAL.....	43
4.2 JUSTIÇA SOCIAL E MÍNIMO EXISTENCIAL RENDA MÍNIMA	48
4.3 JUSTIÇA ECONÔMICA E LIVRE CONCORRÊNCIA	50
4.4 SENSO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA DO ICMS-p.....	51
CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS	56

SIGLAS

Art – Artigo;

AT - Administração Tributária;

CadÚnico - Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal;

CEPAL - Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe;

CF - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988;

CTN - Código Tributário Nacional;

FG - Fato Gerador;

ICMS-p - Proposta de benefício fiscal de Personalização do ICMS de Giovanni Padilha;

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística;

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada;

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado;

NF-e - Nota Fiscal Eletrônica;

NFC-e - Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica;

PNAD - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2016);

POF - Pesquisa de orçamentos familiares. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2009);

RS - Estado do Rio Grande do Sul;

SIS - Síntese de Indicadores Sociais. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2016);

STF - Supremo Tribunal Federal;

STN - Sistema Tributário Nacional;

UFs - Unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional (STN) é baseado principalmente na tributação sobre o consumo, tendo como característica a regressão fiscal para o contribuinte de fato, na forma de um “custo adicional”, sem considerar qualquer aspecto subjetivo. Com destaque para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), que, além de tributar o mínimo vital, em, pelo menos, 7%, de acordo com convênio 128/94 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ); viola a liberdade do consumidor final. E o maior impacto disso é absorvido pelas famílias de menor renda, agravando as desigualdades sociais.

O modelo nacional de tributação adotado para o ICMS nasceu na década de 60, visando o equilíbrio federativo. De inspiração Francesa, mas com particularidades que já de início o desconfigurou da tributação sobre o valor agregado. A competência regional, por exemplo, impede a uniformidade do imposto e ainda gera guerra fiscal. Situação que se agravou devido às múltiplas alterações pontuais, afastando o ICMS de um imposto sobre o valor adicionado (IVA) moderno, eficiente e equitativo. E que atenda ao anseio de liberdade no consumo.

Neste contexto, as isenções parciais objetivas que visam à proteção do mínimo existencial, sob o fundamento social da dignidade da pessoa humana, são implementadas pela técnica da seletividade. Sem observar o aspecto subjetivo da capacidade contributiva dos consumidores finais, que são quem de fato pagam o ICMS e beneficiários da proteção constitucional, implicando em tratamento igual para contribuintes em situações desiguais. Além de fadar a população hipossuficiente a pão e água, violando, portanto, a sua liberdade de consumo; visto que, no Estado de Direito, as necessidades essenciais não se resumem somente ao alimento.

Assim, todos cidadãos são beneficiados pela seletividade, indiferentemente da sua condição pessoal, isto é, os ricos e os pobres são tributados (ou não tributados) igualmente. Considerando que quase 1/8 dos brasileiros vive na miséria, segundo a Síntese de Indicadores Sociais (SIS/IBGE) de 2016 e que 50% dos trabalhadores ganham 15% a menos que o salário mínimo, conforme a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD/IBGE) de 2016, visualiza-se, portanto, traços de anti-isonomia nestas isenções. Afastando-se do ideal de justiça social e efluindo, por conseguinte, a primeira antinomia a ser estudada: a do mínimo existencial na tributação do ICMS.

O salário mínimo oferecido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1888 (CF) à luz da dignidade humana, suficiente, em tese, para as necessidades básicas do trabalhador e de sua família, deveria, ao menos, corresponder a uma renda mínima livre da tributação do ICMS. Para que, com isso, o consumidor final tenha um mínimo de liberdade econômica, ou seja, ele possa escolher o que consumir de acordo com a sua capacidade econômica. O que denota a segunda antinomia a ser trabalhada: a liberdade do consumidor final na tributação do ICMS.

As isenções objetivas do ICMS impactam, igualmente, o livre exercício da atividade econômica, devido à anulação do tratamento favorecido para as pequenas empresas. Uma vez que todas as empresas sejam dispensadas do pagamento do imposto, independentemente da sua capacidade contributiva. Tal tratamento desfavorece a livre concorrência, pois elimina o fator de igualação da pequena empresa. Logo, viola o livre exercício de atividade econômica, ao tratar os desiguais igualmente - em oposição à Justiça Econômica, apontando, assim, a terceira antinomia a ser explorada: a da livre concorrência na tributação do ICMS.

Em 2007, foi consolidado pelo decreto Nº 6135, de 26/02/07, o Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), o qual se tornou o principal instrumento estatal para a seleção de beneficiários de programas sociais. Como é de compartilhamento entre todos os entes políticos, significa que a Administração Tributária Estadual (AT) já pode identificar, com precisão, a capacidade econômica dos contribuintes do ICMS de baixa renda (até três salários mínimos), sem nova estrutura estatal. Panorama que a Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL) já visualizou e destaca o feito Brasileiro, dado o desafio que é – até para os países desenvolvidos – identificar os beneficiários para os programas sociais. E que a doutrina afirma tratar-se de ser um instrumento estatal capaz de desmistificar o argumento da dificuldade de identificação da capacidade econômica dos contribuintes de impostos sobre o consumo.

Com o surgimento da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e), em setembro de 2012, inaugurou-se uma nova era quanto ao desenvolvimento tecnológico da AT e, também, em relação à possibilidade de atribuição de caráter pessoal ao ICMS. A NFC-e possibilitou, operacionalmente, a identificação do consumidor final, simultaneamente com o fato gerador do imposto, já que ela é emitida mediante autorização prévia. Esse fato conjugado com a identificação da capacidade econômica oferecida pelo CadÚnico possibilitou a base para a tributação subjetiva do ICMS.

Em 2017, Giovanni Padilha defendeu a tese na Universidade de Alcalá: “ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UM IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO”, demonstrando a viabilidade da pessoalização do ICMS. Suas simulações, em termos equitativos, evidenciaram a transformação de um imposto regressivo em progressivo, mantendo os mesmos níveis gerais de tributação, isto é, sem se falar em majoração do tributo.

Incumbe-se a distinção do ICMS-p (ICMS personalizado) da pessoalização do ICMS. Aquele é o fim, isto é, a proposta de um benefício fiscal; este é o meio jurídico constitucional para aquele fim, ou seja, é a aplicação do aspecto subjetivo da capacidade contributiva na tributação do ICMS (atribuir carácter pessoal para o imposto). É sutil essa diferença e mister para o correto entendimento deste trabalho

Assim, a finalidade desse trabalho é demonstrar que o ICMS-p apresenta-se como uma proposta de benefício fiscal em prol da isonomia tributária e do livre exercício de atividade econômica. Tendo como objetivo a correção dos óbices quanto à atribuição de carácter pessoal para o ICMS apontados pela doutrina: dificuldade de graduação subjetiva do imposto e estranheza do contribuinte de fato na relação jurídico-tributária. Para isso, utiliza-se método analítico direcionado no texto da CF e nas decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), à luz da doutrina.

Para tanto, no primeiro capítulo é feita a contextualização do ICMS-p. Abordando a capacidade contributiva como norma guia de isonomia tributária e *discrímen* de benefícios fiscais isonômicos; a igualdade no livre exercício da atividade econômica; e o devaneio da seletividade. Conjecturando as três antinomias na tributação do ICMS a serem exploradas: da liberdade do consumidor final, do mínimo existencial e da livre concorrência.

No segundo capítulo, é feita a demonstração da possibilidade fática da pessoalização do ICMS com ICMS-p. Ressalta-se a ideia de renda mínima como mínimo existencial; a viabilidade do ICMS-p; as experiências Canadense e Japonesa de personalização de seus respectivos IVA; e a efetividade e eficácia máxima da capacidade contributiva.

Já no terceiro capítulo, é debatido o processo da regressividade à progressividade, que é a consequência de se personalizar o ICMS; destacando o efeito da progressividade do carácter pessoal; a quebra do paradigma da regressividade na tributação dos impostos indiretos; a superação do óbice da dificuldade subjetiva de graduação subjetiva do imposto; e, ainda, aparência do óbice da estranheza do contribuinte de fato na relação jurídico-tributária do fato gerador (FG) do ICMS.

No quarto e último capítulo, explana-se sobre o ICMS-p e o Estado de Direito, explorando o sobreprincípio do Estado de Direito em sua função rearticuladora. Para, assim,

indicar a correlação da Justiça Tributária com a Justiça Social e Econômica em seu sentido único e próprio. Ressalta-se, também, as soluções do ICMS-p para as antinomias colecionadas no primeiro capítulo e o seu senso de justiça tributária.

Dessa forma, este trabalho justifica-se pela necessidade de reforma do STN, principalmente quanto à equidade na tributação sobre o consumo, que empreende 28% da renda das famílias mais pobres do Brasil, segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em 2016. Com destaque para o ICMS, visto que estas famílias consomem, aproximadamente, 57% da sua renda em produtos e serviços tributados pelo imposto, de acordo com Giovanni Padilha. Destaca-se, por fim, a questão pouco explorada pela doutrina, qual seja o devaneio da seletividade, face, tanto aos fins isonômicos, quanto à violação da liberdade do consumidor final.

1. ICMS-P

1.1. ISONOMIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

“O princípio da igualdade figura no cerne do sistema axiológico da Constituição, o que faz que se erradie a todos os âmbitos do Direito”.¹

Para Andrei Velloso “a igualdade deverá refletir-se de forma plena na estática jurídica, de modo a concretizar um sistema normativo isonômico, que trate os iguais de forma paritária e os desiguais de modo díspar, na exata media da desigualdade existente”.²

Leandro Paulsen alerta que as distinções são presentes no Direito Tributário, assim como em todo o Direito, e devem observar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade face ao fim pretendido, para justificar tanto a sua existência como a sua medida. Sem que haja privilégios em favor de um ou outro contribuinte, pois é vedado as diferenciações arbitrárias.³

Assim, a isonomia em direito tributário, art. 150, II, CF, veda a instituição e a cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontram em condições de igualdade. É o corolário da igualdade, art. 5º, *caput*, CF, sendo o contraponto fiscal, sob forma negativa (proibição de discriminar entre os iguais), já o seu aspecto positivo (dever de discriminar os desiguais) segundo a Justiça Tributária. Segundo Ricardo Torres o “[...] Princípio da Isonomia é vazio, pois recebe o conteúdo de outros valores, como a justiça, a utilidade e a liberdade [...]”.⁴

Por conseguinte, a Justiça Tributária desenvolveu os fatores de diferenciação e repartição do ônus fiscal entre os contribuintes às vistas da equidade, prevalecendo a teoria da capacidade contributiva. Conforme destaca Andrei Velloso, é consensual a necessidade de orientação dos impostos pelo princípio da capacidade contributiva. E a justificativa para isso são as razões de ordem ético-sociais, ético filosóficas e ético-jurídicas.⁵

A CF garante que o cidadão não deve ser tributado além de sua capacidade contributiva (art. 145, § 1º), face a eleição do valor de justiça na instituição dos impostos. Sendo que o princípio da capacidade contributiva está para todos os objetivos fundamentais do Estado de Direito, como destaque para construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Logo, a

¹ SACHS, Michael *apud* VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 117.

² VELLOSO, *loc. Cit.*

³ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 165.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributária**. 12º ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

⁵ VELLOSO, *op. Cit.*, p. 165.

capacidade contributiva liga-se ao princípio da solidariedade, de modo que a tributação, ajustada à capacidade contributiva, permite que os contribuintes cumpram com seu dever de solidariedade econômica, política e social.

Paulo Caliendo ensina que o princípio da capacidade contributiva é atrelado ao princípio da igualdade, sendo que o sentido deriva do preceito de tratamento igualitário e não discriminatório na distribuição de encargos públicos.⁶ O autor também adere à doutrina da extensão desse princípio às pessoas jurídicas, uma vez que a própria CF prevê tratamento favorecido para as pequenas empresas.⁷ Leandro Paulsen e Andrei Velloso ensinam que a capacidade contributiva é a norma guia para a efetivação da isonomia tributária.⁸

De maneira consensual, a doutrina entende que capacidade contributiva é bipartida em dois aspectos: Um, absoluto ou objetivo, que determina a escolha como hipóteses de incidências, fatos que sejam presuntivos de riqueza, ou seja, é a aptidão genérica para pagar impostos. O outro aspecto, relativo ou subjetivo, que preceitua que a tributação deve considerar ao máximo possível a situação pessoal de quem paga o imposto, isto é, a efetiva e concreta capacidade pessoal de pagar impostos.

Desse modo, em seu aspecto objetivo, a capacidade contributiva impediria, em tese, a tributação do ICMS sobre os bens e serviços indispensáveis à vida em sociedade, já que não é uma manifestação de riqueza perante o Estado de Direito. Para tanto, a CF previu o instituto da seletividade, que é efetivado pelo benefício da redução da base de cálculo do ICMS (isenção parcial), tendo como *discrímen* a essencialidade, que é definida pelos produtos da cesta básica de alimentos. No entanto, na prática, o modelo apresenta contradições isonômicas, que serão exploradas neste trabalho.

Quanto ao aspecto subjetivo - objeto deste trabalho - o princípio da capacidade contributiva não é aplicado na tributação do ICMS, devido a dois óbices que são apontados pela doutrina: dificuldade operacional de graduação subjetiva do imposto e estranheza do contribuinte de fato na relação jurídico-tributaria. Sendo o objetivo desse trabalho apreciação da correção desses óbices.

⁶ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 280 e p. 291.

⁷ *Idem*. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. **Revista de Interesse Público**. Sapucaia do Sul, RS, 2005, Ano 6, n. 29, p. 159-196.

⁸ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 83.

1.2. BENEFÍCIOS FISCAIS ISONÔMICOS

Um dos meios para alcançar o devido tratamento desigual é pela implementação de benefícios fiscais isonômicos, de modo a excluir da tributação aqueles que não detêm capacidade contributiva. Todavia, independente da natureza do benefício fiscal, sempre implicará renúncia fiscal para o Estado, sendo, portanto, uma exceção à regra da universalidade da tributação.

Desse modo, se não for sólido o fundamento da desigualação, isto é, de nível constitucional e na forma e medida do fim desejado, todos os demais contribuintes serão discriminados, violando, assim, os imperativos de igualdade tributária. Uma vez que o ônus do imposto desonerado é assumido pelo restante da sociedade, implicando, por consequência, em impostos mais elevados para os demais contribuintes a fim de compensar o favor tributário concedido injustamente.

Por conseguinte, necessariamente as desigualações fundadas na isonomia tributária impõem a adoção da capacidade econômica como elemento de *discrímen*. No entanto, caso o benefício fiscal seja fruto da interseção de outros valores constitucionais, poderá ser aceita a ponderação da capacidade contributiva, desde que o tratamento diferenciado limite-se imprescindivelmente ao fim aspirado. Por fim, que não haja, logicamente, transgressão à igualdade, visto que este princípio não pode ser neutralizado ou reduzido ao passo de criar benefícios fiscais não isonômicos, pois é vedado pelo critério de justiça tributária.

Clovis Ceretta destaca a fragilidade dos benefícios fiscais em que a discriminação se dá em ponderação da capacidade contributiva em face de outro valor da CF: “a grande desvantagem dos benefícios é que não se tem uma projeção segura de sua eficácia para a finalidade a ser perseguida, além do que o seu controle pode vir muito tarde, ou até não chegar”.⁹

Dessa forma, fora o contexto do elemento de discriminação sendo a capacidade contributiva, o benefício fiscal poderá ser odioso, conforme ensina Ricardo Torres: “O Estado ofende a liberdade relativa do cidadão e o princípio da isonomia quando cria, na via legislativa, administrativa ou judicial, desigualdades fiscais infundadas, através dos privilégios odiosos ou das discriminações”.¹⁰

⁹ CERETTA, Clóvis José. **Princípio da capacidade contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). PUC-RS. Porto Alegre, 2017, p. 203.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributária**. 12º ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 165.

Para Hugo Machado, o benefício fiscal será válido ou inválido, dependendo se atende, ou não, o princípio da isonomia. Assim, a isenção poderá ser odiosa, mesmo que formalmente válida, se desigual indevidamente, criando privilégios entre contribuintes em situação equivalente.¹¹

Leandro Paulsen considera natural do direito a diferença de tratamento, dado às “vocacionadas à diferenciação” como, por exemplo, das normas de isenção, sendo a grande indagação o *discrímen*. Já que o tratamento diferenciado é possível quando há, materialmente, diferenças, desde que restritas ao fim cobiçado, no meio e na proporção compatíveis com o fim.¹²

Na mesma direção é o entendimento de Luciano Amaro, o qual ressalta que o fim desejado deve ser de ordem constitucional, além de sua correlação lógica com o fato de discriminação, sob pena de ser tormentosa a legitimidade da norma diferenciadora.¹³

Dentre os valores constitucionalmente consagrados, no plano social, destaca-se a proteção ao mínimo existencial, cujo fundamento é a dignidade da pessoa humana, que é o piso da capacidade contributiva, ou deveria ser. Sendo que tal proteção, quanto à tributação do ICMS, é sustentada no instituto constitucional da seletividade e implementado por meio do benefício fiscal da redução da base de cálculo do imposto (isenção parcial). De modo que a carga tributária não seja inferior a 7% (convênio CONFAZ 128/94) para gêneros alimentícios da cesta básica de alimentos, sob o critério da essencialidade.

Porém, a seletividade não é mais suficiente para o ideal de isonomia tributária, pois o seu critério de *discrímen* é puramente objetivo, não considerando a subjetividade de quem realmente paga o ICMS, quem seja o consumidor final. Sendo assim, beneficia a todos os contribuintes, inclusive os de capacidade contributiva elevada. Discriminando, por conseguinte, todos aqueles contribuintes que vivem abaixo do piso da capacidade contributiva, não concretizando efetivamente o ideal de justiça social.

Logo, visualiza-se os efeitos anti-isonômicos das isenções parciais do ICMS derivadas da técnica da seletividade. Efluindo, assim, a primeira antinomia que será explorada neste estudo: a da proteção do mínimo existencial.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 51.

¹² PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 194.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 136.

1.3. IGUALDADE NO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA

“Recordamos o que certa vez escrevemos: ‘A justiça tributária é ainda um ideal a ser alcançado, não por si só, mas em conexão com um sistema de justiça econômica e social’”.¹⁴

Para o professor Paulo Caliendo, o grande desafio do direito tributário é a busca por um sistema tributário ótimo, isto é, aquele que mais se aproxima dos preceitos do Estado de Direito, atendendo aos fundamentos de igualdade, justiça social e economia. Para ele, o princípio da livre concorrência é o mais importante princípio a orientar as relações entre o STN e a Ordem Constitucional Econômica¹⁵.

Nessa linha, entende João Bosco Fonseca que a configuração contemporânea do princípio da livre concorrência não observa mais a questão sob o prisma atomístico, mas pretende estabelecer o equilíbrio nos mercados e coibir abusos na competição entre grandes corporações e as demais empresas.¹⁶ Por consequência, proteger aquelas mais vulneráveis devido à sua pouca capacidade econômica, quais sejam as pequenas empresas.

Assim, a CF, ao adotar como seus postulados de ordem econômica a livre concorrência e o tratamento favorecido para pequenas empresas, consagrou o livre exercício das atividades econômicas, sob a ótica do Estado de Direito. Sendo a manifestação do valor da igualdade na ordem econômica, como um dos objetivos da intervenção estatal no domínio econômico. Nesse sentido, Marlene Bassoli e Cesar Zanluchi discorrem que para que haja igualdade material, na ótica da ordem econômica, é preciso considerar as desigualdades entre os agentes econômicos, ou seja, é fundamental admitir que existem diferenças entre grandes e pequenos empresários.¹⁷

Isso reflete a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o tratamento favorecido para pequenas empresas, sendo fundamental para afirmação do valor da igualdade na busca da justiça econômica em conexão com a Justiça tributária; afinal, como destaca Regina Costa, é imprescindível a conservação das condições econômicas de sobrevivência das

¹⁴ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. P. 158

¹⁵ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Princípio da Livre Concorrência em Matéria Tributária – Conceito e Aplicação**. DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO – Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – Número 7 – Porto Alegre: FESDT, 2011, p. 131.

¹⁶ FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 65.

¹⁷ BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006, p. 13.

pequenas empresas, impedindo, assim, o seu fim e, por consequência, a concentração do domínio dos mercados.¹⁸

Ao tratar a relação das isenções com o princípio da capacidade contributiva, Hugo de Machado destaca que caso a isenção seja concedida para o favorecimento das pequenas empresas, em face da sua capacidade econômica, ou para preservar o mínimo existencial, então não afronta a capacidade contributiva, pelo contrário, a concretiza.¹⁹

Leandro Paulsen evidencia um propósito extrafiscal do tratamento favorecido às pequenas empresas dado pela CF, portanto, relaciona-se zelosamente com a isonomia tributária e a capacidade contributiva²⁰ - ou seja, o tratamento favorecido promove a isonomia tributária, já que o seu *discrímen* é capacidade contributiva medida pelo faturamento.

Assim, a livre concorrência convive harmonicamente com o tratamento favorecido às pequenas empresas. Conforme explica Celso Bastos, visando ao pleno emprego, a CF reconhece a discrepância entre as pequenas e grandes empresas. Já que os impérios liberal-capitalistas, sozinhos, não capazes de garantir a sobrevivência das pequenas empresas. Logo, o princípio opera no sentido de igualar, materialmente, as pequenas empresas em face às demais e para assegurar a efetiva igualdade de concorrência.²¹

Por conseguinte, o princípio da livre concorrência é dirigido à tributação do ICMS, de modo que a sua imposição não pode prejudicar o tratamento favorecido destinado constitucionalmente às pequenas empresas. Contudo, as isenções parciais objetivas do ICMS, baseadas na técnica da seletividade, colidem com o valor da livre concorrência. Na medida que beneficia todas as empresas pela dispensa do imposto, independentemente da capacidade contributiva, desigualando o tratamento favorecido das pequenas empresas. Uma vez que a referência para o *discrímen* do tratamento favorecido é a grande empresa recolhendo integralmente o ICMS.

Logo, a desigualdade concorrencial decorrente do benefício fiscal das isenções objetivas do ICMS viola o livre exercício da atividade econômica e, por consequência, afasta o ideal de justiça econômica. Emergindo, assim, a segunda antinomia da tributação desse imposto a ser explorada neste trabalho: a da livre concorrência.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 97.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 75.

²⁰ PAULSEN, op. cit., p. 195.

²¹ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 361.

1.4. O DEVANEIO DA SELETIVIDADE

Através da seletividade, a carga tributária do ICMS será menor quanto maior a essencialidade do produto, de modo que os bens necessários à sobrevivência serão tributados com alíquotas menores, enquanto que, sobre aqueles bens supérfluos, incidirão alíquotas maiores. No caso dos bens considerados de luxo, o consumo é exclusivo do estrato da população mais abastado, portanto, atende satisfatoriamente ao mandamento da capacidade contributiva. Logo, isoladamente, essa tributação tem efeitos progressivos em relação à renda da população, ou seja, é equitativa.

Todavia, quando a tributação é sobre os bens essenciais, a seletividade afronta a isonomia tributária. Uma vez que o seu benefício discrimina toda a população hipossuficiente em favor dos estratos mais abastados da sociedade – uma vez que o consumo de bens essenciais não é exclusivo dos “pobres”. E não existe nenhum tipo de controle estatal de quem se beneficia da seletividade. Elisangêla Caureo destaca que: “[...] qualquer pessoa adquirente de uma determinada mercadoria pagará o mesmíssimo valor de tributo”.²²

Prova disso, conforme Giovanni Padilha, é que 30% das famílias do RS com as maiores rendas no Estado beneficiam-se de 48% do total das atuais desonerações objetivas do ICMS (R\$3,6 bilhões); enquanto que as famílias com as 30% menores rendas, beneficiam-se de, apenas, 14% deste montante.²³

Como consequência disso, além das famílias mais pobres gozarem somente de parte do incentivo a elas destinadas, elas também recebem o ônus da desoneração fiscal odiosa das famílias ricas, uma vez que o Estado divide para a sociedade a conta do recurso público empreendido. Como essencialmente a tributação é sobre o consumo no Brasil, ciclicamente a renda das famílias mais pobres continuam mais oneradas relativamente.

Isso ocorre porque o Estado, através da própria seletividade, onera a tributação de bens de consumo não exclusivos aos ricos (combustíveis, serviços de telecomunicações, energia elétrica, etc.) com alíquotas superiores com fins arrecadatórios. O que nefasta ainda mais a renda das famílias pobres, já que estes produtos e serviços são essenciais, sob a ótica social, no Estado de Direito e de consumo de toda a população. Conforme destaca Rosane Danilevicz, “O que ocorre através da aplicação da seletividade é uma presunção de existência de riqueza, reveladora de potencial capacidade contributiva do consumidor”.²⁴

²² CAUREO, Elisangêla. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 132

²³ Ibidem, p. 162.

²⁴ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da Essencialidade na Tributação**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, n. 28, p. 135 – 154, Porto Alegre: UFRGS, 2011, p. 148.

É justamente nesta questão que se encontra a fragilidade da seletividade, pois o seu critério de essencialidade é político, dependente de discricionariedade, conforme destaca Elisângela Caureo: “Quanto à tributação indireta, como já mencionado, a discussão limita-se à seletividade e ao intrincado problema da discricionariedade na aplicação da essencialidade”.²⁵ E completa com a crítica: “[...] o legislador é apto, tem obrigação e realiza a obrigação de nomear, identificar e isentar os produtos essenciais a cada momento histórico”.²⁶

Professor Paulo Caliendo faz interessante questionamento sobre determinar a essencialidade: “O Grande problema está em categorizar o que é supérfluo e o que é essencial, assim poderíamos perguntar: o lazer é supérfluo? E os bens culturais? Não se trata de uma questão simples de responder de imediato e depende da situação econômica e social de cada nação”.²⁷

Portanto, é notório que a seletividade faz presumir a capacidade contributiva na aquisição de determinados bens de consumo não exclusivos dos ricos, onde deveria haver uma relativização. Uma vez que, no Estado de Direito, o consumo tem por fundamento o direito à liberdade, à liberdade econômica e à redução das desigualdades, e não prognosticar a vontade humana da população fragilizada ao consumo de pão e água. Isso é contrário à ideia de igualdade material, ou seja, igualdade perante à lei.

A liberdade do consumidor final não pode ficar refém da seletividade, sendo que o Estado de Direito não se coaduna a necessidade do destinatário da garantia constitucional do mínimo existencial com a vontade política, que se opera pelo estorvamento da vontade humana da população de menor renda. Entendimento que adere à doutrina de Elisângela Caureo: “A questão toda não está no aspecto ‘estímulo’ da seletividade e na obstaculização imposta pela tributação”.²⁸

Essa autora entende, também, que a doutrina é apática em limitar a seletividade como único meio de instrumentalizar o princípio da capacidade contributiva na tributação do ICMS.²⁹ E, ainda, ela vai além e afirma que esse afável tratamento obscurece graves problemas da tributação sobre o consumo no Brasil.³⁰ Tanto é, que o convenio CONFAZ 128/94 estabelece

²⁵ CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 132.

²⁶ *Ibidem*, p. 133.

²⁷ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Princípio da Livre Concorrência em Matéria Tributária – Conceito e Aplicação**. DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO – Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – Número 7 – Porto Alegre: FESDT, 2011, p. 127.

²⁸ *Ibidem*, p. 138.

²⁹ CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 127.

³⁰ *Ibidem*, p. 133.

uma carga tributária mínima de 7% sobre a cesta básica de alimento, sendo evidente que essa tributação atinge o mínimo existencial daquelas famílias consideradas de baixa renda pelo decreto Nº 6135, de 26/062007 (CadÚnico), que tenham renda per capita de até meio salário mínimo.

Além de a seletividade ser insuficiente na proteção do mínimo existencial, recalitrando a isonomia tributária e a capacidade contributiva, viola a liberdade do consumidor final, quando lhe prende ao consumo de pão e água. O que é vedado no Estado de direito, visto que, conforme Ricardo lobo Torres, a proteção do mínimo existencial, está fundada na garantia do exercício da liberdade e da igualdade, em seus aspectos materiais, para prover a felicidade, dignidade e os direitos humanos³¹. Valores que estão no cerne do Estado de Direito Brasileiro.

Isso dito, o mínimo existencial exige que o Estado implemente os meios constitucionais previstos, a fim da preservação da liberdade do contribuinte, do consumidor final; que vai ao encontro com que afirma Amartya Sen (vencedor do prêmio Nobel de Economia de 1999): “O desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer preponderantemente sua condição de agente. A eliminação de privações de liberdades substanciais [...] é constitutiva do desenvolvimento”.³²

Portanto, pelo todo exposto, inflama o devaneio da seletividade, pois a sua obscuridade viola simultaneamente dois fundamentos do Estado de Direito, quais sejam a igualdade e a liberdade. E especialmente quanto ao segundo, desponta a terceira e última antinomia da tributação do ICMS que será explorada neste trabalho: a da liberdade do consumidor final.

1.5. PROPOSTA ICMS-P

A pessoalização do ICMS é a aplicação do aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva, ou seja, é o instituto jurídico para dar fins à isonomia tributária na tributação deste imposto. Não se tratando, necessariamente, de um favor estatal, e sim de uma norma constitucional (art. 145, §1º).

³¹ SCAFF, Fernando Facury *apud* CAUREO, Elisângela. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 136.

³² SEN, Amartya *apud* CAUREO, Elisângela. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 137.

Já a proposta ICMS-p é mais ampla, pois é o resultado da aplicação do caráter pessoal para tributação do ICMS. A qual, para a sua implantação, necessita de concessões, que passam pelo crivo político e geram renúncia fiscal, ou seja, demanda favores estatais, tal como a seletividade. Logo, caso seja implantado o ICMS-p, será um benefício fiscal.

Giovanni Padilha é enfático em destacar o caráter tributário e não subvencional (assistencial) do ICMS-p, com vistas ao objetivo perseguido.³³ A preocupação do autor é devido à viabilidade financeira de se pessoalizar o ICMS ser somente pela via tributária (benefício fiscal). Uma vez que a repartição de 25% da arrecadação do Estado entre os municípios, as vinculações constitucionais de investir (saúde, educação, etc) e as obrigacionais (pagamento da dívida com a União, por exemplo) consomem 80% da arrecadação do imposto.

34

Assim, caso o ICMS-p fosse um benefício assistencialista, financeiramente não seria viável. Uma vez que, além de não poder abater o gasto do benefício antes das destinações da arrecadação, ainda teria que incluir o benefício no orçamento do Estado; isto é, o Estado iria distribuir a arrecadação do ICMS e, sobre os míseros 20% que sobram, ainda haveria a oneração com a despesa de um benefício assistencial. Sendo que, hoje, o benefício fiscal decorrente da seletividade é descontado antes da destinação da arrecadação do Imposto.

Avante, Giovanni Padilha defende reformas autônomas para minimizar as diferenças entre os elementos estruturais do ICMS, daqueles que caracterizam um IVA moderno, eficiente e equitativo. Para tanto, o autor reúne as reformas ligadas à eficiência econômica do imposto em quatro medidas de modernização: 1) Adoção do “critério financeiro” quanto ao regime de compensação; 2) Restituição integral em prazo curto e definido dos saldos credores formados, especialmente os decorrentes de exportação; 3) Unificação das alíquotas internas; 4) Eliminação de todas as isenções, inclusive as parciais (redução da base de cálculo).³⁵

É mister destacar que estas medidas de modernização estão dentro da competência tributária das UFs, ou seja, não há necessidade de emenda à CF e de reforma à Lei Nº 87/96 (Lei Kandir), a qual estabelece normas gerais para a tributação do ICMS. Inclusive, a adoção do critério financeiro, que é a possibilidade de aproveitamento amplo dos créditos de

³³PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado em Economia) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 97

³⁴ *Ibidin*, p. 100.

³⁵ PADILHA, Giovanni da Sila. **ICMS Personalizado (ICMS-p): por que escolher entre eficiência e qualidade se é possível ter ambas?** Enfoque Fiscal – Revista da AFISVEC e do SINDIFISCO-RS, n. 13, Out/2017, p. 70 – 73, Porto Alegre: AFISVEC/SINDIFISCO-RS. 2017, p.72.

uso e consumo, energia elétrica e comunicação, está autorizada para janeiro de 2020 pela referida lei.

A formação de saldos credores de ICMS pelos exportadores é decorrente do duplo benefício previsto pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, que, além de imunizar as operações de exportação, garante a manutenção e aproveitamento dos créditos do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Todavia, as UFs não devolvem os créditos acumulados e, ainda, dificultam a transferência por entraves na legislação do imposto. O mesmo acontece com outros créditos de ICMS por ventura acumuláveis.

Unificar as alíquotas seria, por exemplo, no RS, onde há várias atribuições internas para o ICMS (30% gasolina, álcool, energia elétrica e serviços telecomunicações, 27% bebidas alcoólicas, cigarros e cosméticos, 20% refrigerantes, 18% geral, 12% óleo diesel e gás de cozinha) adotar somente uma alíquota interna. Giovanni Padilha não visualiza que as UFs adoraram essa medida no médio prazo por questões políticas, todavia, acredita que a adesão de alíquota interna sem exceções de valores inferiores é plausível.³⁶

Eliminar as isenções significa que todas as mercadorias e serviços serão tributados integralmente. Por exemplo, no caso da seletividade, com já explicado, que resulta numa carga tributária mínima de 7% para gêneros da cesta básica de alimentos, com a medida de modernização, todos os gêneros alimentícios serão tributados pela alíquota de 18% (alíquota interna no caso do RS). Logicamente, os casos de imunidade e não incidência prevista na CF mantêm-se protegidos, a exemplo do tratamento favorecido para pequenas empresas.

Essa medida de modernização é a sustentação financeira da proposta ICMS-p. Isto é, para criação de qualquer despesa (benefício fiscal), a legislação de responsabilidade fiscal exige que haja uma receita correspondente. Logo, a receita para implementar o ICMS-p será decorrente do “fim” da seletividade, ou seja, todos os consumidores finais sofrerão a regressão da carga tributária de 18% (RS), enquanto que atualmente é no mínimo de 7%.

Do ponto de vista da eficiência econômica, estas medidas modernizantes visam a eficiência econômica da tributação, que provocam efeitos negativos sobre a equidade e a redistribuição da renda. Uma vez que não permite distinguir subjetivamente os consumidores

³⁶ PADILHA, Giovanni da Sila. **ICMS Personalizado (ICMS-p): por que escolher entre eficiência e qualidade se é possível ter ambas?** Enfoque Fiscal – Revista da AFISVEC e do SINDIFISCO-RS, n. 13, Out/2017, p. 70 – 73, Porto Alegre: AFISVEC/SINDIFISCO-RS. 2017, p.72.

finais. Ou seja, equivale a dizer que a modernização tem efeitos negativos sobre a distribuição interpessoal da carga do ICMS.³⁷

Neste contexto, o caminho encontrado por Giovanni Padilha para contornar o *trade-off* entre eficiência e equidade é o da modernização do ICMS em combinação com a pessoalização do imposto, face a objetivos equitativos. Essa é a solução encontrada por países como Japão e Canadá e recomendada por economistas da CEPAL³⁸.

Dessa forma, a pessoalização do ICMS, conforme a proposta ICMS-p, consiste em conceder reduções no imposto suportado por determinadas famílias, para as quais a carga fiscal decorrente da homogeneização impositiva é demasiada. Pode ser por meio de devolução do gravame suportado estimado (caso do Canadá), ou redução/isenção do IVA, na hora da compra (caso do Japão).³⁹ O que permite, assim, maximizar a eficiência econômica e, simultaneamente, dotar a tributação de efeitos mais equitativos.⁴⁰

Para tanto, Giovanni Padilha destaca que são necessários dois passos: primeiro - acesso ao CadÚnico; e segundo - identificar a estrutura de gastos dessas famílias, ou seja, diferenciar subjetivamente o gravame suportado pelas famílias, através da NFC-e. Uma vez identificados os beneficiários e quantificado o consumo individual agravado pelo ICMS, bastará à AT calcular o valor das desonerações associadas ao consumo agregado em determinado período (um mês, por exemplo), para cada família, com base nos parâmetros definidos de acordo com a renda mensal, e fazer a restituição do crédito devido, via rede bancária para os beneficiários.

Logo, as famílias não beneficiadas pelo ICMS-p sofrerão uma carga tributária maior conforme a sua capacidade contributiva. Enquanto que as famílias beneficiadas serão restituídas do ICMS sobre o mínimo existencial. Vale destacar: não haverá majoração do Imposto, porém, a redistribuição equânime da sua tributação importuna em carga tributária maior para aqueles injustamente beneficiados, atualmente, pela seletividade em termos isonômicos.

³⁷ PADILHA, Giovanni da Sila. **ICMS Personalizado (ICMS-p): por que escolher entre eficiência e qualidade se é possível ter ambas?** Enfoque Fiscal – Revista da AFISVEC e do SINDIFISCO-RS, n. 13, Out/2017, p. 70 – 73, Porto Alegre: AFISVEC/SINDIFISCO-RS. 2017, p.72.

³⁸ BARREIX *et al apud*, PADILHA, *loc. Cit.*

³⁹ PADILHA, *loc. Cit.*

⁴⁰ PADILHA, Giovanni da Sila. **ICMS Personalizado (ICMS-p): por que escolher entre eficiência e qualidade se é possível ter ambas?** Enfoque Fiscal – Revista da AFISVEC e do SINDIFISCO-RS, n. 13, Out/2017, p. 70 – 73, Porto Alegre: AFISVEC/SINDIFISCO-RS. P.72.

2. POSSIBILIDADE FÁTICA DE PESSOALIZAÇÃO DO ICMS

2.1. RENDA MÍNIMA COMO MÍNIMO EXISTENCIAL

O ônus da tributação do ICMS atinge igualmente todas as pessoas, sem fazer distinção subjetiva entre aqueles que assumem o ônus por regressão. A consequência disso é a cruel oneração da pacata renda dos cidadãos hipossuficientes, sobretudo aqueles que vivem a baixo da linda pobreza, os quais somam mais de mais de 52 milhões de Brasileiros⁴¹ (um quarto da população). Como destaca Elisângela Caureo, “em que pese a seletividade, não há como afastar o raciocínio de que essa tributação fere a capacidade contributiva e não pode ser ignorada em um sistema tributário por ela reagido”.⁴²

A CF não define expressamente o conceito de mínimo existencial, depreendendo o seu sentido de uma interpretação sistemática do seu texto, à luz da dignidade da pessoa humana e dos outros impérios do Estado de Direito. Assim, o mínimo existencial é, para Pedro Souza, “O conjunto de condições materiais indispensáveis à existência humana, embora seu alcance seja variável no espaço e no tempo”.⁴³ Ou seja, o mínimo existencial deve ser suficiente para concretizar as exigências mínimas de uma vida digna em sociedade no Estado de Direito.

Para Ricardo Lobo Torres, o mínimo existencial não é passível de intervenção do Estado e exige dele, ainda, prestações positivas, pois representa um direito indisponível de condições mínimas de existência humana digna. Sendo que a sua extensão deve ser extraída da sistematização dos valores de liberdade, igualdade, devido processo legal, livre iniciativa, direitos humanos e nas imunidades e privilégios dos cidadãos. Carecendo de qualquer sentido restrito, ou seja, é abrangente a qualquer direito que seja essencial e inalienável, ainda que não seja dito fundamental.⁴⁴

Relativamente à questão na jurisprudência, Elisângela Caureo destaca que STF “*in obter dictum*” reconheceu o teto de isenção de contribuição previdenciária do Regime Geral de Previdência Social como uma aplicação do direito à proteção do mínimo existencial”.⁴⁵

Por imposição do convênio CONFAZ 128/94, não existe na tributação do ICMS plena proteção ao mínimo existencial. Visto que, pelo mecanismo de proteção constitucional

⁴¹ SIS IBGE 2016.

⁴² CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 133..

⁴³ SOUZA, Pedro Bastos. Benefícios de renda mínima como um direito fundamental: acesso à justiça e inclusão social. Revista Brasileira de Políticas Públicas, v.6, n. 1, jan-jul, Brasília: UNICEUB, 2016. p.158.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Ediora Renovar, 1999. p. 144.

⁴⁵ CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS. 2015, p. 119.

da seletividade, o supramencionado convênio autoriza somente redução da carga tributária até o mínimo de 7% do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

De forma mais enfática, ao menos, o mínimo existencial, contando que o indispensável à vida seja só alimentação, sofre uma carga tributária mínima de 7% de ICMS. O que vai de encontro à lição de Luiz Difini, “a proteção do mínimo existencial significa a sua não tributação.”⁴⁶

Assim, para tornar a proteção do mínimo existencial uma realidade, é necessária a efetivação de garantia de uma renda mínima. Sem que, de forma indireta, seja manuseada pela tributação do ICMS. Já que, conforme cita Clovis Ceretta “alguns doutrinadores afirmam que toda a relação tributária é sempre pessoal, ou seja, sempre haverá uma pessoa como sujeito passivo da obrigação”.⁴⁷ Isto é, mesmo que o imposto seja real, como o ICMS, o ônus vai repercutir em uma pessoa, ou melhor, exatamente na renda do consumidor final.

No entendimento desse autor, a renda é o melhor critério para a capacidade contributiva: “Embora existam opiniões contrárias, há um certo consenso hoje de ser, a renda, a melhor forma de expressão da capacidade contributiva”⁴⁸. Indica, ainda, o que seria renda mínima: “Constitui renda abaixo do mínimo indispensável; aquela que as leis trabalhistas definem como salário mínimo, ou que seja apenas suficiente para a aquisição dos bens indispensáveis à sobrevivência.”⁴⁹

Paulo Branco entende que a CF elegeu o mínimo existencial como o salário mínimo. “A Constituição pátria acolheu essa garantia expressamente, no art 205, § 2º, que estabelece o salário-mínimo como piso dos benefícios previdenciários”.⁵⁰ O que se entende que seja direito à prestação material, que gera imediato direito subjetivo para os seus titulares.

No Direito Tributário Alemão, conforme ensina Clovis Ceretta, a renda mínima é denominada teoria da *renda indisponível* ou princípio de *liquidez privada*, já que ela não está disponível para tributação. Devendo ser excluída da imposição tributária a renda utilizada para o mínimo indispensável à existência, ajustada à realidade, de acordo com o Direito da Assistência Social (Princípio Geral da Liquidez Privada).⁵¹ O que vai ao encontro do entendimento dos doutrinadores Klaus Tipke e Douglas Yamashita, segundo os quais a

⁴⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p.136.

⁴⁷ CERETTA, Clóvis José. **Princípio da capacidade contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias. Dissertação** (Mestrado em Direito Tributário). PUC-RS. Porto Alegre, 2017. p. 40.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 63.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 75.

⁵⁰ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Aspectos de Teoria Geral dos Direitos Fundamentais in Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**, 1ª ed, Brasília, Editora Brasília, 2002. p. 105.

⁵¹ *Ibidem*, p. 59

capacidade contributiva declara que todos devem pagar impostos segundo a sua renda disponível para tal.⁵²

Na tributação do IVA canadense, é muito claro esse conceito de renda mínima. A Canda Revenue Agency (AT canadense) fixa o mínimo existencial de forma proporcional à renda do contribuinte; considerando, também, o estado civil e quantidade de filhos. Ao final de um trimestre, devolve o imposto incidente até o valor da renda mínima presumida para aquele contribuinte. Isto é, a renda mínima para aquele país, entre julho de 2010 e junho de 2011, para uma pessoa solteira e sem filhos, correspondia a 250 dólares canadenses mensais líquidos de tributação, conforme enfatiza BARREIX.⁵³

No Brasil, a lei 10.836, de 09/01/2004, que cria o Programa Bolsa família, utiliza-se do conceito de renda mínima, mas para famílias que se encontrem em situação de extrema pobreza, fixando esse valor em R\$ 170,00 por pessoa ao mês, no ano 2018.

Clovis Ceretta entende que o ICMS tem que ser devolvido, no mínimo, quando incide no indispensável à vida: “ele incide, pelo menos, em um indicador de capacidade econômica: ele precisa ser devolvido, quando onerar o mínimo vital necessário à sobrevivência”.⁵⁴ Portanto, o ICMS-p vai ao encontro do conceito de renda mínima; uma vez que as simulações econômicas feitas por Giovanni Padilha são baseadas por medidas separatrizes, tendo a renda como referência. Sem, contudo, definir um valor de renda mínima, que, obviamente, é de competência legislativa e envolve uma série de outros fatores. Mas é um grande legado para a discussão de renda mínima como tutela do mínimo existencial na tributação do ICMS. Que se mostra mais isonômico que o atual critério de essencialidade da seletividade.

2.2. VIABILIDADE DA PROPOSTA ICMS-p

A doutrina é pacífica, entende não ser possível atribuição de caráter pessoal para o ICMS por questões instrumentais, conforme destaca Clovis Ceretta, pois é monumental o número de operações (na ordem de bilhões) e consumidores finais (na casa de milhões), impossibilitando, assim, auferir com segurança a capacidade contributiva⁵⁵. Muito disso se dá

⁵² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002 p. 31.

⁵³ BARREIX, Alberto, BÈS, Martín, ROCA, Jerónimo. **Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres**. CEPAL. 2010. p. 26.

⁵⁴ CERETTA, Clóvis **José. Princípio da capacidade contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias. Dissertação** (Mestrado em Direito Tributário). PUC-RS. Porto Alegre, 2017. p. 59.

⁵⁵ CERETTA, Clóvis **José. Princípio da capacidade contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias. Dissertação** (Mestrado em Direito Tributário). PUC-RS. Porto Alegre, 2017. p. 59.

pelo fato que os doutrinadores clássicos do Direito Tributário são anteriores à revolução do documento fiscal eletrônico, sobretudo a NFC-e.

Parte disso deve-se, igualmente, pelo desconhecimento da evolução tecnológica da AT, no momento que a doutrina ocupa-se por questões em debate nos Tribunais, os tem um lapso temporal de, pelo menos, três anos em relação ao presente. Como o início da NFC-e foi em 2012, não houve grandes discussões sobre as suas potencialidades. Entretanto, logo chegará ao crivo do Judiciário, principalmente quanto à questão da base de cálculo presumida da Substituição Tributária, uma vez que é possível provar que essa base de cálculo, na maioria das vezes, realiza-se em valor inferior àquele presumido.

Com a NFC-e a AT em tempo real com a ocorrência do FG do ICMS identifica o contribuinte de fato do ICMS, uma vez que todos os documentos fiscais eletrônicos são autorizados previamente por ela mesma. Prova disso é que o consumidor final cadastrado no Portal da Nota Fiscal Gaúcha⁵⁶ pode consultar os documentos nos quais solicitou a inserção do CPF segundos depois da emissão do documento fiscal eletrônico.

Apesar de, sim, já ser possível a identificação do contribuinte de fato com o cupom fiscal, mas não de maneira tão eficiente. Tanto é que, há mais de uma década, o programa “Nota fiscal Paulista” da SEFAZ-SP, lei N° 12.685/07 de 28/08/2007, devolve até 30% do ICMS efetivamente recolhido pelo estabelecimento a seus consumidores, pela via bancária, na proporção do valor de suas aquisições em relação ao valor total das operações mediante o CPF na nota. Pode, igualmente, compensar esses créditos com o IPVA. O Distrito Federal também implantou, em 2008, por meio da Lei N° 4.159, de 13/07/2008, programa similar, contemplando, inclusive, o ISS, que é outro dos impostos indiretos.

Hoje, os documentos fiscais eletrônicos são baseados em “tabelas”, podendo manipular os dados sobre o consumo atrelado ao CPF, tais como, quantidade, tipo, nome, alíquota, preço, base de cálculo, tipo da operação etc. Ou seja, todos os elementos para quantificar e qualificar as operações econômicas do consumidor final. Giovanni Padilha afirma que o RS já tem capacidade técnica e tecnologia para monitor o consumo e pessoalizar o ICMS conforme a sua metodologia ICMS-p.⁵⁷

Situação que não é diferente nas outras UFs, uma vez que, conforme o portal nacional da NFC-e⁵⁸, somente o Estado de Minas Gerais não aderiu à metodologia desenvolvida

⁵⁶ <https://nfg.sefaz.rs.gov.br/site/index.aspx> Acesso em 20/06/2018.

⁵⁷ PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado em Economia) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 115.

⁵⁸ <http://nfce.enca.org/institucional/nfc-e-nas-ufs/> Acesso em 20/06/2018.

pela Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. Mesmo assim, os Mineiros desenvolveram um documento fiscal eletrônico de venda ao consumidor final próprio. Logo, pode-se afirmar que não demanda estrutura Estatal nova para identificar o consumidor final pelo “CPF na nota”.

Quanto à capacidade técnica e tecnológica, não faltam recursos para tal, conforme linha de crédito condicional do Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, aos Estados e ao Distrito Federal, denominada “Programa de Apoio à Gestão e Integração dos Fiscos no Brasil” (PROFISCO), para financiamentos de projetos de melhoria da administração das receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial dos Estados brasileiros⁵⁹.

No que tange à identificação da capacidade econômica dos consumidores finais, é fato a vanguarda do CadÚnico no plano internacional, dado o desafio que é, até mesmo para as nações desenvolvidas, identificar quais os cidadãos necessitam de amparo do social do Estado, ou seja, aquelas em situação de pobreza e extrema pobreza. Fato que confirma isso é que a CEPAL considera este cadastro como o maior instrumento público para programas de transferência condicional de renda do mundo⁶⁰.

Conforme o decreto federal Nº 6.135, Art. 4º, IV, “F”, de 26 de julho de 2007, o CadÚnico é de compartilhamento entre todos os entes federados, não havendo nenhuma restrição para o uso em programas de benefícios fiscais. Ainda, há a possibilidade, no Art. 6º, §1º, de qualquer ente aumentar a faixa de enquadramento no cadastro, para atender as particularidades de seus programas.

Portanto, sem desprezar a doutrina que entende não ser possível a pessoalização do ICMS pela impossibilidade de identificação do consumidor final e de suas operações econômicas de consumo com segurança, a conjugação da NFC-e e CadÚnico desmitifica qualquer argumento contrário a essa possibilidade fática. Prova disso é a obra de Giovanni Padilha.

2.3. EXPERIÊNCIAS CANADENSE E JAPONESA DE PERSONALIZAÇÃO

Elisângela Caureo, ao discorrer sobre os mecanismos de otimização da capacidade contributiva na tributação indireta, aponta, como exemplo, que alguns Estados Americanos, os quais tributam alimentos e medicamentos, preveem uma espécie de crédito assistencialista para compensar a tributação incidente sobre o orçamento dos contribuintes de baixa renda⁶¹.

⁵⁹ <http://ucp.fazenda.gov.br/outros-programas/profisco-estados-1> Acesso em 20/06/2018.

⁶⁰ <https://dds.cepal.org/bdptc/en/program/?id=6> Acesso em 20.06/2018.

⁶¹ CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS. 2015, p. 143.

De fato, visualiza-se maximização da aplicação da capacidade contributiva. No entanto, a aplicação dessa solução para a tributação do ICMS não é viável, devido ao fato do benefício americano não ser tributário, e sim um benefício de assistência social para compensação da tributação - o que tem impacto direto nas vinculações da arrecadação do imposto arrolas no tópico 1.5.

De igual forma, a pessoalização do ICMS nos moldes do ICMS-p é integrada com as medidas de modernização do imposto para assemelhar a um IVA moderno e eficiente, o que não se aplica, essencialmente, para o caso dos Estados Americanos, sendo que não existe, por lá, um imposto o qual incida, propriamente, sobre o valor agregado.

Neste contexto, Giovanni Padilha destaca que o Japão e o Canadá, de veras, implementaram soluções para reduzir o fenômeno da regressividade da tributação sobre o consumo, com a personalização do seus respectivos IVAs para fins equitativos⁶². “A solução encontrada por alguns países, como Japão e Canadá, e também recomendada por alguns economistas, para contornar o mencionado *trade-off* entre a eficiência e equidade, é o da “modernização” do IVA em combinação com a “personalização” dos benefícios fiscais”⁶³.

Quanto à experiência japonesa, o benefício fiscal é resultado da combinação de produtos essenciais, inclusive os para tratamento médico, com consumidores categorizados, é diferenciado até o grau de escolaridade dos estudantes; sendo que o benefício é concedido no momento da operação, reduzindo o valor da compra. Isso impõe uma complexidade, pois a redução fiscal se materializa em cada operação; implicando, para as empresas, controles adicionais e outras obrigações tributárias.

Apesar da NFC-e oferecer recurso para implementar o benefício fiscal da personalização do ICMS, de acordo como sistemática japonesa de redução do valor da operação, que a NFC-e é previamente autorizada pela AT. Não se visualiza essa solução no Brasil, pois tanto é necessário a reforma da tributação do ICMS por motivos equitativos, quanto é necessária a simplificação da tributação do imposto.

Alberto Barreix destaca que a experiência canadense é mais interessante, dada a sua simplicidade conceitual de implantação, mas exige um mecanismo complexo de

⁶² PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado em Economia) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 60.

⁶³ *Idem*. Giovanni da Sila. **ICMS Personalizado (ICMS-p): por que escolher entre eficiência e qualidade se é possível ter ambas?** Enfoque Fiscal – Revista da AFISVEC e do SINDIFISCO-RS, n. 13, Out/2017, p. 70 – 73, Porto Alegre: AFISVEC/SINDIFISCO-RS. P.72.

identificação de cada consumidor final, que é feito por meio de um cadastro de famílias de baixa renda, da mesma forma do CadÚnico no Brasil.⁶⁴

Giovanni Padilha ressalta que o monitoramento do consumo dos beneficiários canadenses não exige nenhuma obrigação adicional para as empresas, no momento que o faz eletronicamente, tal como o conceito da NFC-e. Além do mais, faz-se a apuração de todas as operações no trimestre e devolve-se o crédito em uma única operação de transferência.⁶⁵

Elisângela Caureo aponta, no mesmo sentido, a experiência canadense (Sales Tax Credit) de restituição de tributo sobre o consumo, como exemplo de sucesso. Destaca que nunca houve no Brasil uma sistemática tão efetiva quanto à canadense. “Um mecanismo desse tipo, ou, pelo menos, com essa transparência, jamais foi executado em nenhum governo brasileiro”.⁶⁶

2.4. EFETIVIDADE E EFICÁCIA MÁXIMA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A doutrina discute, exaustivamente, a extensão da expressão “sempre que possível” da previsão do princípio da capacidade contributiva do art 145, §1º da CF, e o centro do debate, conforme destaca Clovis Cereta, é se “ela se refere apenas à pessoalidade dos impostos, ou, também, à capacidade contributiva.”⁶⁷ Isto é, se seria ou não uma faculdade para o legislador atribuir caráter pessoal e graduá-lo conforme a capacidade contributiva.

Neste estudo, contudo, não é necessário desenvolver essa discussão, pois, com o advento do CadÚnico e da NFC-e, ela é inócua. Uma vez que foi implementado a reserva do possível princípio da capacidade contributiva, o qual possibilitou verificar, com segurança, a real capacidade individual do consumidor final de suportar a carga tributária do ICMS. Assim, o entendimento para a expressão “sempre que possível”, na tributação do imposto, é aquele que maximiza a efetividade da capacidade contributiva materialmente à luz da isonomia tributária e do Estado de Direito - filiando-se à teoria dos princípios de Robert Alexy⁶⁸.

Para este autor, se incontestado o sentido da norma e de pronta aplicação, a solução é imediata pela subsunção do fato à norma, isto é, processa-se muita abstração. Todavia, quando

⁶⁴ BARREIX, Alberto, BÈS, Martín, ROCA, Jerónimo. **Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres**. CEPAL. 2010. p. 25.

⁶⁵ PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado em Economia) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 61.

⁶⁶ CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS. 2015, p. 144.

⁶⁷ CERETTA, Clóvis José. **Princípio da capacidade contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). PUC-RS. Porto Alegre, 2017. p. 32.

⁶⁸ DWORKIN, R. M. **É o direito um sistema de regras?**. *Estudos Jurídicos*, São Leopoldo, RS, v.34, n.92, p. 119-158, set./dez. 2001.

é complexo o sentido da norma, em que somente a sua aplicação não conclui, será indispensável sopesar o princípio que justifica ao princípio que defronta a justiça concreta. Ora, qual seria o princípio que contradiz a aplicação do princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto subjetivo, para a tributação do ICMS? O princípio da reserva do possível, tal como expressamente prevê o art. 145, §1º, da CF.

O citado entendimento vai ao encontro da lição de Elisangêla Caureo, a qual entende, conforme a teoria de otimização de princípios de Robert Alexy, que o princípio da capacidade contributiva caracteriza-se como um império a ser otimizado; ou seja, quanto à tributação do ICMS, deve-se extirpar comandos normativos os quais realmente protejam o mínimo existencial.⁶⁹

Para Robert Alexy, os princípios são mandamentos de otimização, os quais, dentro da reserva do possível, deverão ser empreendidos na sua extensão máxima. Dessa forma, diante da possibilidade fática de pessoalização do ICMS com o ICMS-p, não resta dúvidas de que o princípio da reserva do possível foi superado pelo princípio da capacidade da contributiva.⁷⁰

Sendo assim, o sentido da expressão “sempre que possível” para a tributação do ICMS, segundo Elisangêla Caureo é que, face à efetividade máxima da capacidade contributiva, “[...] a observância do princípio da capacidade contributiva em relação ao contribuinte de fato dar-se-á na maior medida do possível. Essa maior medida, certamente, não se limita à seletividade, também porque os efeitos normativos dos princípios não é algo dado, definitivo”.⁷¹

De igual forma, há de se considerar, conforme ensina Matheus Bezerra, o fim transformador dos princípios constitucionais sob a ótica material da sociedade. Assim, a busca da aproximação do cidadão aos seus direitos e garantias não deve ser atrelada a construções meramente literais; é necessário que a interpretação constitucional tenha tenacidade para mudar a realidade efetivamente, com fins à promoção de uma sociedade consensual aos preceitos sociais do Estado de Direito.⁷²

Todo o dito corrobora com a efetividade máxima da capacidade contributiva na tributação do ICMS, uma vez que a sociedade aclama por mais isonomia tributária e justiça

⁶⁹ CAUREO, Elisangêla. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS. 2015, p. 134.

⁷⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.669.

⁷¹ CAUREO, Elisangêla. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS. 2015, p. 135.

⁷² BEZERRA, Matheus Ferreira. **A utilização dos instrumentos jurídicos brasileiros para diminuição da desigualdade social e promoção dos direitos fundamentais**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, Salvador, ano 2, n. 17, 2008, p.135.

social. A função do princípio é transformar a vontade do povo, materializando-a. De acordo com Elisângela Cauero, a “Aplicação efetiva de princípios exige um contexto jurídico e fático apropriado, que é normalmente marcado pela presença de outros direitos e garantias fundamentais”.⁷³

Quanto à eficácia do princípio da capacidade contributiva, Clovis Ceretta destaca que a doutrina é dividida em duas correntes: “Uma, que sustenta a natureza meramente programática do princípio, e a outra, que reconhece no mesmo sua aplicabilidade imediata e eficácia plena, tendo caráter preceptivo, vinculando tanto o legislador ordinário como o magistrado”.⁷⁴

Para Regina Costa, é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, aplicável tal como o princípio da igualdade, visto que a capacidade contributiva é a expressão da igualdade na tributação, portanto, tem força equivalente aos direitos constitucionais fundamentais.⁷⁵ É na mesma linha da autora, o entendimento de Klaus Tipke e Douglas Yamashita: materialização da igualdade é dada pela capacidade contributiva na tributação. Como igualdade é um direito fundamental, por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva também tem a mesma eficácia e aplicabilidade: plena e imediata.⁷⁶

João Paulo Fanucchi vai além, ao tratar da eficácia e aplicabilidade da capacidade contributiva e entende, numa interpretação sistemática da constituição, que o princípio da capacidade tem o status de cláusula pétrea, visto que é o parâmetro de tributação que compara e justifica o princípio da igualdade⁷⁷.

Há, também, as naturais e fundamentais correlações entre a capacidade contributiva e o princípio do mínimo existencial e do não confisco. Pelo primeiro, a tributação só é possível quando há exibição de riqueza; logo, o bem “vida” não presume riqueza. Portanto, o indispensável à subsistência não pode, ou melhor, não deveria, ser tributado. Quanto ao segundo, a tributação será confiscatória toda vez incidir além da capacidade contributiva, violando a propriedade da riqueza. Assim, tributar o mínimo existencial, equivale a confiscar o bem “vida”. Não que isso significa a morte biológica, mas a morte “social”.

⁷³ CAUREO, *loc. cit.*

⁷⁴ CERETTA, Clóvis José. **Princípio da capacidade contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias. Dissertação** (Mestrado em Direito Tributário). PUC-RS. Porto Alegre, 2017. p. 67.

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 97.

⁷⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 55.

⁷⁷ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. P. 123.

Para evitar citado cenário, a CF previu atribuição de caráter pessoal aos impostos; uma vez que somente a subjetividade de quem realmente paga o imposto pode mediar os extremos do mínimo existencial e do não confisco na tributação indireta. Justificando a efetividade e eficácia máxima do princípio da capacidade contributiva sempre que possível. Celso Antônio Bandeira de Melo conclui que a capacidade contributiva é um mandamento axiológico do sistema tributário, sendo, portanto, mais nefasta a sua violação que de qualquer outra norma, uma vez que o seu império é o eixo de todas as demais normas⁷⁸.

Ainda, Marcelo Rohenkhol adverte que a capacidade contributiva não é aplicável quando realmente for impossível de aplicá-la, e, ainda, caso seja provado que era possível e não foi aplicado, importuna na violação do princípio.

Logo, pelo todo exposto, conclui-se que a atribuição de caráter pessoal para o ICMS é uma obrigação constitucional, o que caracteriza uma garantia para o consumidor final. Todavia, apesar de ser lastimável, no constitucionalismo Brasileiro, o princípio da capacidade contributiva trata-se, apenas, de uma promessa do constituinte para que seja implantada essa garantia de acordo com a vontade política do legislador ordinário.

⁷⁸ MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 409.

3. DA REGRESSIVIDADE À PROGRESSIVIDADE

3.1. PROGRESSIVIDADE DO CARÁTER PESSOAL

“Não há maior desigualdade que dois contribuintes pagarem diferentes cargas tributárias na aquisição de um produto”.⁷⁹

Para este trabalho, a progressividade que interessa é aquela de origem nas ciências econômicas, que mede o efeito da tributação sobre a renda. Assim, dizer que um imposto é progressivo, significa que sua carga tributária é maior para aqueles contribuintes de maior renda. Por conseguinte, regressividade é quanto a carga tributária é maior quanto menor a renda, tal como ocorre atualmente na tributação do ICMS.

Faz-se necessário enfatizar, conforme ensinam Fellipe Fortes e Marlene Bassoli, que a análise econômica do Direito Tributário vem ganhando relevância, pois depreender o fenômeno jurídico, a partir de instrumentos econômicos, implica em sedimentar os ideais de justiça econômica e de justiça tributária. Uma vez que aquela é atingida na proporção da alocação ótima dos bens da sociedade; enquanto esta é para a materialização dos princípios constitucionais tributários.⁸⁰

É imprescindível, assim, mensurar os efeitos tributários a partir de instrumentos econômicos para se ponderar a política tributária e, por consequência, avaliar a Justiça Tributária, em correlação com a Justiça Econômica e Social. Para tanto, a progressividade deve levar em consideração a carga tributária e a renda, ou seja, a progressividade deve ser vista como o meio econômico que gera efeitos distributivos na renda. Importante destacar que esta progressividade, sob a ótica econômica, não se mistura com a progressividade constitucional do IPTU e IR, a qual é dada por meio jurídico: alíquotas maiores apresentam, por consequência, maior base de cálculo (não sendo objeto de estudo desse trabalho).

Por conseguinte, indaga-se como poderia o ICMS ser progressivo? A resposta é direta, porém não é simples: atribuindo-lhe caráter pessoal, conforme impera a previsão do princípio da capacidade contributiva na CF; uma vez que, com o ICMS-p, como já demonstrado, é possível faticamente pessoalizar o imposto. Neste trabalho, ousa-se denominar por “progressividade do caráter pessoal”, porque é o único instituto jurídico constitucional que permite tal efeito econômico na tributação do ICMS.

⁷⁹ GUIMARÃES, Vasco *Aput* CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 130.

⁸⁰ FORTES, Fellipe, BASSOLI, Marlene. **Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa. Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal**. Revista SCIENIA IURIS, v. 14. Londrina: UEL, 2010. p. 251.

Neste contexto, uma das conclusões de Giovanni Padilha sobre o ICMS-p, é que, em relação aos objetivos equitativos, a pessoalização do ICMS exerce efeitos redistributivos e, de forma agregada, transforma o imposto regressivo em progressivo, o que representa um avanço muito significativo, pois se trata de um imposto indireto e sobre o consumo.⁸¹

Isso porque, na proposta ICMS-p; a graduação tributária dá-se pela subjetividade de quem realmente entregou a sua renda para satisfazer o imposto, quem seja o consumidor final. Dessa forma, quando não houver renda tributável (abaixo do mínimo existencial) haverá devolução do ICMS. Portanto, o sacrifício da tributação do imposto para as famílias de menor renda será neutralizado, mitigando, em consequência, a regressividade.

Pode-se afirmar, assim, que o caráter pessoal implica diretamente em progressividade, em decorrência da Justiça Tributária; do contrário, dificilmente a progressividade seria alcançada para o ICMS. Devido a isso, a importância de se atribuir caráter pessoal para o imposto, pois, assim tem-se uma correlação que permite auferir em que grau a capacidade contributiva foi observada, através da verificação dos efeitos distributivos.

Para Leandro Paulsen, “Os impostos pessoais e que consideram a situação do contribuinte como um todo é que se vocacionam para a progressividade”.⁸² É a progressividade do caráter pessoal que o autor está se referindo. Também, quando cita “a situação do contribuinte como um todo”,⁸³ é sobre a renda que o autor refere-se. Isso faz muito sentido para a ideia de uma renda mínima sem tributação, já discutida neste trabalho.

Ora, se não é a progressividade do caráter pessoal referida por este doutrinador, não faria muito sentido para o STN, visto que único imposto essencialmente pessoal é o IR. Nenhum outro imposto previsto na CF é graduado, de fato, subjetivamente. Portanto, não faria sentido semântico a afirmação do autor, uma vez que a frase está no plural. É verdade que o IPTU se mostra como um imposto progressivo, porém, é por um meio jurídico constitucional e a sua graduação não é dada pela pessoalidade. Prova disso é o fenômeno social da miscigenação urbana.

Em suma, qualquer imposto indireto, após ser pessoalizado, apresentará efeitos redistributivos sobre a renda. Resultando no processo da regressividade à progressividade. Tal como ocorreu nas simulações do ICMS-p.

⁸¹ PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado em Economia) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 194.

⁸² PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 50.

⁸³ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 50.

3.2. QUEBRA DO PARADIGMA DA REGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS INDIRETOS

A grande característica do STN é a tributação sobre o consumo, que tem como consequência a regressividade. Segundo Alberto Baurreix, os impostos indiretos não consideram a capacidade contributiva de quem realmente os paga, resultando em um sacrifício maior por parte dos mais pobres⁸⁴. Prova disso, a exemplo do RS, conforme Giovanni Padilha, o consumo das 30 % das famílias mais pobres representa 58,21% da renda delas⁸⁵. É em consequência disso que a doutrina destaca que o ICMS é um imposto extremamente regressivo. As famílias mais pobres gastam a maior parte de sua renda no consumo, o que representa, praticamente, um gasto fixo para elas, visto que quase todo o consumo é para bens e serviços de primeira necessidade.

Neste contexto, a regressividade representava um paradigma na tributação do ICMS, mas quando Giovanni Padilha provou ser viável a pessoalização do ICMS com o ICMS-p, houve quebra desse paradigma e uma nova era envolvendo tal imposto pode ser visualizada. Esse rompimento é tão somente pela aplicação do caráter pessoal sobre o ICMS, conforme previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva, por consequência, pode ser aplicado para os demais impostos indiretos, salvo as particularidades,

Por conseguinte, foi quebrado também o paradigma da regressividade na tributação dos impostos indiretos sobre o consumo de modo geral, pois o Art. 145, § 1º, da CF, não faz nenhuma distinção entre os impostos, somente condiciona o caráter pessoal ao princípio da reserva do possível. Como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ISS são suportados por documentos fiscais eletrônicos, e o CadÚnico é de compartilhamento entre todos os entes federativos, o conceito de pessoalização do ICMS-p pode ser aplicado amplamente.

Logicamente, para o IPI, será mais complexo, pois não incide nas operações de varejo, contudo, já é possível a conexão da NFC-e com NF-e, rastreando todo o ciclo econômico do produto. Já quanto ao ISS, existe a nota fiscal eletrônica de serviços. Inclusive vários Municípios já criam os seus programas de fomento do “CPF na nota fiscal”, como programa “Nota Legal”, do município de Porto Alegre, instituído pela lei 687/2012, de 1º/02/2012.

Logo, pode-se afirmar que a proposta ICMS-p representa uma quebra de paradigma da regressividade dos impostos indireto sobre o consumo no Brasil.

⁸⁴ BARREIX, Alberto, BÈS, Martín, ROCA, Jerónimo. **Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres**. CEPAL. 2010. p. 19.

⁸⁵ PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado em Economia) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 194.

3.3. SUPERACÃO DO ÓBICE DA DIFICULDADE DE GRADUAÇÃO SUBJETIVA DO ICMS

Quanto ao ICMS, a pessoalização era tida como impossível pela doutrina, principalmente pela dificuldade operacional de se identificar milhões de contribuintes de fato (consumidores finais), quantificar individualmente a capacidade econômica com segurança e monitorar bilhões de operações econômicas (compra de mercadorias e serviços). Realmente, antes da era dos documentos fiscais eletrônicos, seria monumental empreitada para AT. Para Aliomar Baleeiro, atualizado por Mizabeu Abreu Machado Derz, seria uma tarefa impossível: “Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadoria de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo.”⁸⁶

Porém, conforme Davi Robalho, o conhecimento na área de informática dobra a cada um ano e meio⁸⁷. Com a informatização da AT, não foi diferente: o progresso tecnológico da última década foi exponencial. Hoje, é fato que AT tem todas as condições técnicas e tecnológicas para identificar o consumidor final e monitorar o seu consumo. Prova disso são os programas “CPF na nota” presente em todas as UFs, por meio do qual é possível monitorar o consumo instantaneamente pela NFC-e, bastando apenas fazer o cadastro nos respectivos portais e exigir a inclusão do CPF na nota eletrônica no ato da compra.

Quanto ao aferimento da capacidade econômica, também já é fato, inclusive mundialmente, o vanguardismo Brasileiro em identificar os beneficiários de programa sociais que se enquadram na condição de “pobreza” e “extrema pobreza”, com o CadÚnico. Elisângela Caureo destaca que esse cadastro é um sistema a serviço do Poder Público, por meio do qual é possível identificar o contribuinte de baixa renda. Portanto, “desmitificando o argumento de que o contribuinte de fato é de difícil identificação”.⁸⁸

Portanto, Giovanni Padilha, com a sua tese de doutorado – ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UM IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO – demonstrou que é viável a fusão dos dois instrumentos estatais supracitados para atribuir caráter pessoal ao ICMS, superando, portanto, o óbice apontado pela doutrina quanto à dificuldade de graduação subjetiva do ICMS.

⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributário**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.695.

⁸⁷ ROBALLO, Davi. *Ensaio e outros escritos*. São Paulo: Baraúna, 2015. P. 111.

⁸⁸ CAUREO; *loc cit.*

3.4. APARÊNCIA DO ÓBICE DA ESTRANHEZA DO CONTRIBUINTE DE FATO NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O professor Andrei Pitten Velloso entende que há óbice à atribuição de caráter pessoal para os impostos indiretos, entre eles o ICMS, devido ao fato que a pessoalidade do contribuinte de direito, em tese, é irrelevante, em função da translação do ônus econômico; e a do contribuinte de fato não pode ser considerada, por ser ele estranho à relação jurídico-tributária.⁸⁹

Em que pese a opinião deste autor, a estranheza do consumidor final na relação jurídico-tributário do FG do ICMS é apenas aparente, já que ela é materializada pelo fenômeno da repercussão. Conforme destaca Hugo de Brito Machado: “E neste ponto revela-se da maior importância o fenômeno da repercussão, a nos dizer que esse imposto deve ter o seu valor estabelecido em razão da capacidade contributiva daquele que suporta o ônus correspondente, e não a capacidade contributiva do seu contribuinte”.⁹⁰

Na mesma linha, anotou o Ministro do STF Ilmar Galvão, no seu voto em relatoria do recurso extraordinário Nº 213.396-5 SP sobre a constitucionalidade da substituição tributária:

Não há falar-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada”.⁹¹

Esse recurso, por maioria, foi julgado improcedente, limitou-se a afirmar que para impedir a sonegação e facilitar a arrecadação não haveria que se falar em inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva. Para Douglas Yamashita neste julgamento “o STF nesse recurso reconheceu a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos”.⁹²

Paulo Coimbra vai além, entende que o contribuinte de direito é mero recolhedor de tributos e afirma que a capacidade contributiva a ser observada é do consumidor final.⁹³

⁸⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3º ed, ver e atual, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 78.

⁹⁰ Machado, Hugo de Brito *apud* PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 51.

⁹¹ RE213.396-5/SP, Rel Min. Ilmar Galvão, Pleno, j. 02/08/1999.

⁹² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. P.107.

⁹³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 23.

Também não há como negar, materialmente, a relação jurídico-tributária do FG do ICMS com o consumidor final. Dado que algumas UFs, calçados em sua competência plena (art. 24, §3º, CF), já estabeleceram essa relação ao vincular o imposto regredido ao CPF do consumidor final. Restituindo-lhe parte do ICMS recolhido naquela operação, em que a sua ação deu causa ao FG do imposto regredido, a exemplo da lei paulista Nº 12.685, de 28/08/2007.⁹⁴

Se o consumidor final tem direito a parte do ICMS recolhido nas operações em que a sua ação dá causa ao FG do ICMS, não há como negar a existência de uma relação jurídico tributária. No caso do Distrito Federal, essa relação já é explicitada no preâmbulo da lei nº 4.159, de 13/06/2008 que “Dispõe sobre a criação do programa de concessão de créditos para adquirentes de mercadorias ou bens e tomadores de serviços”.⁹⁵

Portanto, é inconteste materialmente a existência da relação jurídica tributária do FG do ICMS com o consumidor final, pois os detentores de competência constitucional do imposto já estabeleceram por lei esta relação, quem sejam os Estados e o Distrito Federal.

É verdade que a origem desses programas de “CPF na nota” foi o fomento à eficiência da arrecadação mediante a premiação para o consumidor final que exigir o documento fiscal. Sendo louvável à justiça tributária, já que, ao evitar a sonegação, melhor

⁹⁴ Artigo 2º - A pessoa natural ou jurídica que adquirir mercadorias, bens ou serviços de transporte interestadual e intermunicipal de estabelecimento fornecedor localizado no Estado de São Paulo, que seja contribuinte do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, fará jus ao recebimento de créditos do Tesouro do Estado.

Artigo 3º - O valor correspondente a até 30% (trinta por cento) do ICMS que cada estabelecimento tenha efetivamente recolhido será distribuído como crédito entre os respectivos adquirentes de mercadorias, bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal, favorecidos na forma do artigo 2º e do inciso IV do artigo 4º desta lei, na proporção do valor de suas aquisições.

⁹⁵ Art. 2º A pessoa física ou jurídica adquirente de mercadoria, bem ou serviço de transporte interestadual de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS ou tomadora de serviço de contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS fará jus ao recebimento de créditos do Tesouro do Distrito Federal.

Art. 3º O beneficiário do programa, adquirente ou tomador, incluído o condomínio edilício inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, faz jus ao valor de até 30% do ICMS ou do ISS efetivamente recolhido pelo estabelecimento fornecedor ou prestador.

§ 1º Para fins de apuração do crédito a ser concedido aos beneficiários, serão observados:

I – a proporcionalidade entre o valor do documento fiscal referente à aquisição e o valor total dos documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento fornecedor ou prestador, no respectivo mês, considerados os documentos não cancelados e os com indicação do CPF ou do CNPJ do adquirente;

II – em relação a cada documento fiscal, o limite de 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) para ICMS e 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) para ISS;

III – o total dos recolhimentos efetuados para o mês das respectivas aquisições;

IV – as correções efetuadas pelo contribuinte pelo meio de reenvio do Livro Fiscal Eletrônico para o respectivo mês.

equitativamente distribui a carga tributária. E também que, muitos dos Estados não estabelecem a relação jurídica do FG do ICMS com o consumidor final, a exemplo do Rio Grande do Sul. Que em seu programa Nota Fiscal Gaúcha, lei N° 14.020, de 25/06/2012, somente atribui bilhetes aos documentos fiscais que o consumidor final exigir o CPF na nota para sorteio de prêmios.

Contudo, como demonstrado, São Paulo e Distrito Federal estabeleceram expressamente a relação jurídico-tributária do fato gerador do ICMS com o consumidor final, devolvendo parte do imposto recolhido pelos FGs de causa da sua ação e lhe regredindo o ônus. O que, sem sombra de dúvidas, oportunizou a abertura do caminho para a pessoalização do ICMS.

Isso faz indagar, qual a importância do óbice apresentado pelo Doutrinador Andrei Velloso para a implantação da pessoalização do ICMS? E principalmente para o ICMS-p?

Em relação à primeira, provavelmente pouca importância. Pois, para a implantação de qualquer benefício fiscal a CF exige lei específica. Portanto, caso haja interesse do legislador pessoalizar o ICMS, a lei que instituir o benefício fiscal estabelecerá a relação jurídico-tributária do consumidor final com o FG do ICMS, tal como fizeram São Paulo e o Distrito Federal.

Já quanto ao questionamento sobre o ICMS-p, tem muita importância. Uma vez que o seu propósito é levar à sociedade a possibilidade de pessoalização do ICMS e construir as bases para o poder político decidir sobre a conveniência de um benefício fiscal nos moldes propostos. E, caso decida pela implantação, já saberá da necessidade de estabelecer formalmente a relação jurídico-tributária do consumidor final com o FG do ICMS.

Isso não significa que a discussão jurídica sobre esse óbice seja irrelevante. Ao contrário, quanto melhor explorado, melhor será para o legislador estabelecer a relação jurídico-tributária. Logo, mais segurança jurídica para a sociedade e para o Estado. Também é importante o debate para fins jurisdicionais. Por exemplo, no caso de um consumidor final empreender uma contenta judicial solicitando a graduação do ICMS conforme a sua subjetiva, já que o Estado está monitorando o seu consumo com a NFC-e. Poderia gerar uma grande polêmica.

Pela lógica do óbice apresentado pelo Professor Andrei Velloso a demanda seria negada pela inexistência da relação jurídica tributária do consumidor final com o FG do ICMS,

no caso do RS. Mas a CF autoriza, pelo Art. 145, §1º, somente o monitoramento do consumo para fins de graduar o subjetivamente o imposto. Logo, implicaria em somente duas soluções: a negação da relação jurídico-tributária, e conseqüentemente a inconstitucionalidade do uso dos dados da NFC-e; ou o reconhecimento da relação jurídico-tributária da regressão.

Assim, visualiza-se um erro lógico jurídico na negativa de relação jurídico-tributária do consumidor final com o FG do ICMS. Já que, ao negar o mínimo relacional de modo a anular a atribuição de caráter pessoal, obviamente, por consequência ter-se-ia a anulação da relação jurídico-tributária máxima do consumidor final com o FG do ICMS: a restrição da liberdade do consumidor final ao lhe impor o estatuto tributário de contribuinte e monitorar o seu consumo para outros fins, senão graduar subjetivamente o ICMS.

Ora, se somente o Estado pode utilizar da faculdade do princípio da capacidade contributiva para identificar as atividades econômicas do consumidor final a fim de lhe graduar o imposto pessoalmente, qual a relação jurídico-tributária que autoriza o Estado a monitorar o consumo pela NFC-e e utilizar os dados em suas políticas públicas? Só há uma única resposta: o Estado considera o consumidor final como contribuinte.

O Estado conceitua contribuinte de forma ampla. Já que, para ocorrer a restituição de tributos que comportem a transferência do respectivo encargo financeiro, o CTN, em seu art. 166, exige a autorização do onerado, quem seja o contribuinte de fato. Caso o contribuinte de direito não provar que assumiu esse ônus. O que comprova que a regressão é uma relação jurídico-tributária, pois ela assegura o direito material do consumidor final de haver o imposto a ele regressado, caso não ocorra aquele fator gerador do ICMS atrelado a sua causa.

Logo, o consumidor final tem o direito subjetivo sequente do fato gerador do ICMS que ele dá causa, visto que a relação jurídico-tributária da regressão é reconhecida pelo art. 166 do CTN.

A questão que ganhou muita relevância depois do julgado do recurso extraordinário Nº 593.849, com repercussão geral, pelo STF em 19/10/2016, quando por decisão da maioria dos votos (7 a 3), o plenário acompanhou o voto do relator, ministro Edison Fachin que estatuiu a tese: “É devida a restituição do ICMS pago no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”

Uma vez que maior valor se dá ao direito subjetivo do consumidor final ao reconhecer a restituição do ICMS a maior regressado-lhe pela técnica da substituição tributária. Também, por outro lado, satisfaz o interesse da AT no assunto, pois abriu caminho para

cobrança a diferença a maior do fato gerador presumido do ICMS e o real ocorrido no final da cadeia de tributação, isto é, na atividade econômica do consumidor final. Sendo que só há um meio jurídico e operacional para isso: monitorar o consumo pela NFC-e.

Tanto é que, as UFs correram para editar as suas respectivas leis regulamentando a sistemática de restituição e implementando, também, o mecanismo de cobrança a maior da base de cálculo presumida pela substituição tributária e preço o praticado na operação final. Como fez o RS com a lei nº 15.056/2017, em seu o Art. 1º, II.⁹⁶ .

Ainda, vale destacar a fragilidade de sustentação do óbice em discussão, já que apenas restou a afirmação que contribuinte de fato é alheio a relação jurídico-tributária. Ora, conforme ensina Elisângela Caureo “As restrições ao princípio da capacidade contributiva implicam em ônus argumentativo. Elas precisam ser justificadas qualitativamente, ou seja, não podem representar a violação do núcleo de direitos com valor maior que aqueles que a restrição prioriza”.⁹⁷

Se o princípio da capacidade contributiva deve ser interpretado em sua abrangência máxima, como provoca Elisângela Caureo: “Se o princípio da capacidade contributiva deve efetivamente ser considerado e, assim o sendo, deve ser compreendido como um princípio cuja normatividade aberta deve ser extraída, otimizada, realizada no seu máximo, não se pode por obstáculos à sua implementação, desde que possível fática e juridicamente”.⁹⁸ Então a força normativa da capacidade contributiva transcende a possibilidade de óbice quanto à ausência de relação jurídico-tributária do FG do ICMS com o consumidor final.

E, ainda, conclui a mesma autora: “Isso demanda considerar que a observância do Princípio da Capacidade Contributiva em relação ao contribuinte de fato dar-se-à na maior medida do possível. Essa maior medida, certamente, não se limita à seletividade, também porque os efeitos normativos dos princípios não é algo dado, definitivo.”⁹⁹

⁹⁶ II - fica acrescentado o art. 36-A à Subseção II da Seção III do Capítulo VII do Título I, conforme segue:

"Art. 36-A Para fins da complementação do imposto decorrente da hipótese prevista na alínea "h" do § 1.º do art. 33 ou da restituição do imposto prevista no § 5.º do art. 37, o regulamento definirá a forma, o prazo e as condições para o cálculo do imposto decorrente da diferença entre o preço praticado na operação a consumidor final e a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária.

⁹⁷ CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS. 2015, p. 146.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 134.

⁹⁹ CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS. 2015, p. 135.

Logo, por todo o exposto, o óbice da estranheza do contribuinte de fato na relação jurídico-tributária, quanto ao ICMS, é apenas aparente, pois não é sustentando materialmente, legalmente e nem constitucionalmente.

Claro que a revide da lição do Mestre Andrei Veloso não se opera tão somente pelos argumentos supra expostos. O debate vai ao cerne do direito tributário: o Estado de Direito.

Éderson Porto destaca que “[...] é lícito afirmar que o princípio do Estado de Direito contribui na escolha dos argumentos utilizados no discurso jurídico”. E continua: “O princípio do Estado de Direito, assim como qualquer outro, pode ser aplicado em maior ou menor grau, segundo as particularidades do caso concreto. No entanto, a superação das razões oferecidas pelo Estado de Direito exigirão do intérprete um esforço argumentativo muito maior”.¹⁰⁰

Logo, negar a relação jurídico-tributária da regressão do consumidor final com o FG do ICMS está de acordo com o Estado de Direito?

¹⁰⁰ PORTO, Éderson Garin. **Interpretação dos Conceitos de Direito Privado na Formação da Obrigação Tributária: Relações entre Normas do Sistema Jurídico. Uma Visita à Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** RDEMP – Revista Jurídico Empresarial, n. 7, Belo Horizonte: Fórum. 2009, p. 136.

4. O ESTADO DE DIREITO E O ICMS-p

4.1. SOBREPRINCÍPIO DO ESTADO DE DIREITO E LIBERDADE DO CONSUMIDOR FINAL

O conceito de liberdade advém da filosofia, para Baruch Espinoza (1632-1677), “ser livre significa agir de acordo com sua natureza”. Assim, para escola desse filósofo, é em liberdade que o homem representa a sua plenitude, concretizando os seus esforços para a sua realização e tendo a cargo da sua vontade o seu poder de deliberação.¹⁰¹

Assim, a liberdade é expressa pelo desejo, pela vontade humana. No consumo não é diferente: a sociedade tem o desejo de adquirir produtos e serviços que não se resumam a pão e água. Em alusão à essencialidade da seletividade, conforme destaca Elisângela Caureo: “A população de baixa renda pode ter interesse legítimo em adquirir produtos que não sejam para a sua faixa de poder aquisitivo”.¹⁰² No atual Estado de Direito, baseado na sociedade de consumo, o conceito de liberdade abrange a liberdade do consumidor final, decorrente do seu natural e legítimo desejo de consumir. Jacques Lacan melhor define a importância do desejo na sociedade de consumo: “O desejo é a essência da realidade”.¹⁰³

Para prosseguir na discussão, tem que se falar de igualdade, também, já que ela concretiza o sentido material da liberdade do consumidor final. Vale salientar que a análise deve, de igual forma, adentrar à ótica Econômica e Social do Direito Tributário, uma vez que não tem como entender o sentido de igualdade material, sem considerar o fenômeno jurídico sobre essas perspectivas.

Igualdade é um conceito mutante, dada a complexidade da evolução da sociedade. Na época em que Aristóteles abstraiu o seu conceito de igualdade como “Se o injusto é desigual, o justo é igual, coisa que, sem necessidade de argumentação, todos admitem”¹⁰⁴, certamente na Grécia, não havia um problema tal como: sou pobre, ganho menos de um salário mínimo (situação de mais da metade dos trabalhadores brasileiros), mas desejo dar de presente de quinze anos para a minha filha um *smartphone*, é justa esta minha liberdade? Todos admitem?

¹⁰¹ <http://www.consciencia.org/resumo-sobre-a-filosofia-de-spinoza> Acesso em 21/06/2018.

¹⁰² CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 137.

¹⁰³ Blog Psicossaber: <https://psicosaber.wordpress.com/2009/07/07/o-desejo-e-a-essencia-da-realidade/>. Acesso em 19/04/2018.

¹⁰⁴ GRAMSTRUP, Erick. O Princípio da Igualdade. Disponível em: <http://www.hottopos.com/videtur17/erik.htm>. Acesso em 19/04/2018.

É natural, face ao individualismo característico da sociedade moderna, que se faça a seguinte indagação: mas precisa ser o *smartphone* de última geração? Claro que não. O Estado de Direito Brasileiro é capitalista, sendo o seu objetivo somente reduzir as desigualdades sociais. Assim, o contexto será daquele *smartphone* mais barato do mercado - de R\$ 319,90, que vai ser pago em 12 parcelas R\$ 49,90, no boleto bancário¹⁰⁵. Ou seja, só a parcela mensal equivale a mais 5% da renda da família, o que representa o sacrifício material para realiza o desejo da família.

Para que se possa mensurar a igualdade material, é necessária uma referência de comparação. No caso, toma-se uma família com renda equivalente ao maior salário do funcionalismo público no RS: R\$ 33.763,00. Para essa família oferecer para a filha, de aniversário de 15 anos, um *smartphone* de última geração, no valor de R\$3.799,00, pago em doze parcelas sem juros no cartão de crédito de R\$ 314,92¹⁰⁶, representa pouco menos de 1% da renda mensal.

Assim, quanto o ICMS-p propõe a devolução do ICMS até o limite de uma renda mínima, está se falando desse *smartphone* de R\$319,00, que os R\$ 57,42 referente ao ICMS da compra do aparelho representa 6% da renda da família.

Por conseguinte, somente após a análise econômica que se evidencia a necessidade de igualdade material do caso concreto. Ainda, contextualizando a análise social, mais evidente ficará necessidade de igualdade material. Pois, qual seria a racionalidade que leva esse pai de família a comprar um aparelho muito superior por R\$100,00 no “mercado paralelo”? Aqui vale mencionar Amartya Sen: “a privação de liberdade econômica, na forma de pobreza extrema, pode tornar a pessoa uma presa indefesa na violação de outros tipos de liberdade”.¹⁰⁷

Retornando às indagações sobre a justiça da liberdade deste Pai da família pobre: Claro que é justa, como também é louvável. No Estado de Direito do século XXI, certamente a sua filha será excluída socialmente caso ele não consiga oferecer um *smartphone* a ela. Também há o reflexo social da frustração deste chefe de família, em não prover o seu desejo e o da filha. Neste ponto, cabe alusão ao direito de felicidade, esculpido no Art.3º, IV, da CF, e a seguinte reflexão: porque os problemas sociais são mais acentuados nas classes mais pobres? Ora, porque se vive numa sociedade capitalista, na qual o consumo é a base econômica, social e moral, ou seja, o consumo está diretamente relacionado ao nível de felicidade.

¹⁰⁵ Pesquisa de preços realizada no site www.buscapé.com.br. Acesso em 16/04/2018.

¹⁰⁶ Pesquisa de preços realizada no site www.buscapé.com.br. Acesso em 16/04/2018.

¹⁰⁷ SEN, Amartya *apud* CAUREO, Elisangêla. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS. 2015, p. 139.

Amartya Sen, alerta para as consequências das privações da liberdade econômica, a qual inclui a liberdade de consumo:

A privação de liberdade econômica, na forma de pobreza extrema, pode tornar a pessoa uma presa indefesa na violação de outros tipos de liberdade. A privação de liberdade econômica pode gerar a privação de liberdade social, assim como a privação de liberdade social ou política pode, da mesma forma, gerar a privação de liberdade econômica.¹⁰⁸

Diante, mesmo que esse pai de família faça um enorme sacrifício para adquirir o bem, ele terá que oferecer o serviço de telecomunicação mensal a fim de manter a filha conectada, pois é inútil um *smartphone* sem internet. Cabe questionar se o serviço de telecomunicação é essencial no Estado de Direito do século XXI, o que faz por retornar a discussão já havida, sobre o critério de essencialidade da seletividade, o qual resume-se em: dinâmico é o Estado de Direito, e não o legislador.

No entanto, quanto a pergunta da retórica de Aristóteles, “se todos admitem?”, a resposta é não, pois, o primeiro e mais veemente negador é o próprio Estado. Primeiro, ele fada os pobres ao devaneio da seletividade, que não deixa de lembrar o pós-escravidão: formalmente livres, mas materialmente presos a pão e água. Além do mais, o meso Estado tributa em 18% de ICMS (RS) a aquisição do *smartphone*, o que já representa boa parte da renda da família em questão, dada a regressão fiscal. Ainda, não satisfeito, tributa a prestação do serviço de telecomunicação em 30% (RS) de ICMS.

E a sociedade admite? É difícil responder essa indagação, já que seria necessária uma análise delicada sobre até que ponto é interessante, para as classes dominantes, a filha, por exemplo, de um porteiro, ter um *smartphone*, senão aquele aparelho descartado pelo filho da “patroa” e gentilmente doado a ela? Como lembra Jose Afonso da Silva, sobre a época da Revolução Francesa: “A burguesia, cônica de seu privilégio de classe, jamais postulou um regime de igualdade quanto reivindicara o de liberdade. É que um regime de igualdade contraria seus interesses e dá a liberdade no sentido material que não se harmoniza com o domínio de classe em que se assenta a democracia liberal burguesa.”¹⁰⁹

A qual liberdade o Nobre Doutrinador se refere? Justamente àquela liberdade material que permite ao cidadão ascender socialmente. Aquela que, no atual Estado de Direito Brasileiro, é violada pela tributação do ICMS, pois, sem atribuir caráter pessoal a esse imposto, não há igualdade material nessa tributação, visto que a norma guia de efetivação da isonomia tributária é a capacidade contributiva.

¹⁰⁸ SEN, Amartya *apud* CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS. 2015, p. 138.

¹⁰⁹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional. Positivo. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 139.

Na ocasião da tomada da torre de Bastilha, a igualdade já incorporava a ótica tributária, em atendimento aos anseios sociais daquela época e como consequência às ideias iluministas - foi inserido no art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1.789) o que se tem hoje como o seu principal instrumento de efetivação: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum; esta deve ser repartida por igual entre todos os cidadãos, tendo em conta as possibilidades”.

Já no final do século XX, à luz da igualdade e materializando a liberdade, o constituinte brasileiro previu expressamente o princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo para os impostos, sem fazer qualquer distinção, apenas submetendo ao princípio da reserva do possível, em sua efetividade e eficácia máxima. Dito de outra forma, a capacidade contributiva é o instrumento do Estado de Direito para implantar a liberdade material do consumidor final.

Para chegar-se a essa conclusão, foi necessário sair da liberdade, passar pela igualdade, para, então, chegar na capacidade contributiva. Portanto, nota-se que há um princípio maior em direito tributário, o qual fornece toda a conexão argumentativa, qual seja, o sobreprincípio do Estado de Direito.

O sentido do sobreprincípio Estado de Direito também é mutante. Em 1789, momento da sua concepção na Alemanha, o Estado de Direito (Rechtsstaat) espelhava a oposição às monarquias absolutistas da época (Obrigkeitsstaat), numa concepção formalista de limitação do poder do soberano. Hoje, o sobreprincípio do Estado de Direito não é mais só meramente formal, conforme destaca Éderson Porto: “Já que sabidamente a Constituição Federal gravou o princípio com maior relevo e importância do que simplesmente a aferição de atendimento da legalidade”.¹¹⁰ Pois, exige-se a promoção dos objetivos, valores, fundamentos e metas estabelecidos pela Constituição, em garantia da legítima organização dos poderes, das competências e dos limites estatais.

Para esse mesmo autor, a partir dos Julgados do STF pode-se extrair um sentido próprio de Estado de Direito, o qual não depreende-se isoladamente de cada subprincípio que o constitui. “O estado ideal de coisas representado pelo Estado de Direito é, portanto, a soma das ideias de cada subprincípio e fundamento, adquirindo, por certo, uma dimensão maior com conteúdo próprio e único”.¹¹¹

¹¹⁰ PORTO, Éderson Garin. **Estado de Direito e Direito Tributário: Norma Limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 89.

¹¹¹ PORTO, Éderson Garin. **Estado de Direito e Direito Tributário: Norma Limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 90.

Nesse sentido, o sobreprincípio do Estado de Direito assumi a função de rearticular os demais princípios que lhe integram para atribuir coerência e unidade em sua materialidade e no seu sentido jurídico. Isso vai ao encontro da tese *alexynana*, na qual há uma pretensão de correção no discurso jurídico. “Alexy pretende sustentar que, levando-se em conta os limites e condições impostos pela Lei e pelo Direito, a busca pela correção exigida pelo sobreprincípio do Estado de Direito torna o discurso racionalmente justificável”.¹¹² Sendo que a própria CF aponta a função rearticuladora do sobreprincípio do Estado de Direito, ao preferi-lo como fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, CF).

Assim, chega-se ao ponto desejado quando se chamou o Estado de Direito para vencer o óbice de estranheza do consumidor final na relação jurídica do FG do ICMS apontado pelo professor Andrei Velloso: o sobreprincípio do Estado de Direito numa visão de norma máxima limitadora do poder de tributar, que vai ao encontro do entendimento do STF, valendo destacar o voto do ministro relator Celso de Mello, na ADC-MC 712:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

Logo, fica descrita a percepção do sobreprincípio do Estado de Direito como máxima limitação jurídica ao poder de tributar em proveito dos direitos fundamentais aplicados ao direito tributário. Conforme destaca Éderson Porto: “Isso porque, por essência, o Direito Tributário foi constituído no sentido de restringir o arbítrio na competência tributária, bem como proteger inicialmente os direitos de primeira geração, vale dizer, propriedade, liberdade e segurança jurídica”. Portanto, a proteção à liberdade do consumidor final é decorrente da essência do Estado de Direito.

Respondendo à pergunta lançada ao final do terceiro capítulo - negar a relação jurídico-tributária da regressão do consumidor final com o fato gerador do ICMS está de acordo com o Estado de Direito? A resposta é não. Pelo contrário, essa relação jurídico-tributária é dada pelo próprio sobreprincípio do Estado de Direito, pois limita o poder estatal de tributar o

¹¹² *Ibidem*, p.106.

mínimo existencial, concretizando a justiça tributária. Conforme destaca Klaus Tipke: “Estados de Direito, são obrigados a criar um Direito justo, inclusive um Direito Tributário justo”.¹¹³

Dessa forma, a solução para a antinomia da liberdade do consumidor final do ICMS é o reconhecimento da regressão fiscal como relação Jurídico-tributária e adoção de uma renda mínima livre de tributação desse imposto, tal como propõe Giovanni Padilha, com o ICMS-p. Sendo imperativo que essa renda mínima não compreenda tão somente alimentos de primeira necessidade, mas também um mínimo que o consumidor possa saciar o seu desejo social de consumir, claro, na sua capacidade econômica; para, desta forma, assegurar o mínimo de igualdade material na tributação do ICMS.

4.2. JUSTIÇA SOCIAL E MÍNIMO EXISTENCIAL RENDA MÍNIMA

Os direitos sociais previstos na CF, dentre eles um salário mínimo capaz de atender às necessidades vitais básicas do trabalhador e sua família, têm a destinação de nivelar as desigualdades da sociedade, por isso, a igualdade material é a base da Justiça Social. Segundo Maria Zanetti, “Os direitos sociais são os que mais se aproximam do princípio da dignidade da pessoa humana e da cidadania, pois visam a reduzir as desigualdades entre as pessoas, ajustando os indivíduos às mais completas e dignas condições de vida”.¹¹⁴

É fato que o grande problema social é a pobreza. E a tributação de 7% do ICMS sobre os itens da cesta básica de alimentos vai de encontro ao objetivo do Estado de Direito de erradicação da pobreza. Por isso que a Justiça Social precisa ser promovida em junção com a Justiça Tributária. Esta ligação é determinada pelo sobreprincípio do Estado de direito, que estabelece a materialidade da constituição em um sentido único e próprio.

Nesse sentido, a tributação não pode se abster dos impactos de sua atividade na Justiça Social. Sendo um contra senso a União isentar, do IR, um renda mínima de R\$ 1.903,98¹¹⁵ reais mensais para o ano base de 2017 e as UFs tributarem pelo ICMS essa renda mínima desprendida com o consumo em, no mínimo 7% para gêneros da cesta básica de alimentos, que representa o mínimo existencial para manutenção orgânica da vida. Sem considerar outros tributos sobre o consumo, os quais somarão, em sua totalidade, 28% dessa renda isenta do IR. Inzio Manzoni destaca: “Não haveria muito sentido isentar de um

¹¹³ TIPKE, Klaus *apud* PORTO, Éderson Garin. Estado de Direito e Direito Tributário: Norma Limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 100.

¹¹⁴ ZANETTI, Tânia Maria. A Efetivação dos Direitos Sociais através das Políticas. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/efetiva%C3%A7%C3%A3o-dos-direitos-sociais-atrav%C3%A9s-das-políticas-p%C3%ABlicas>. Acesso em 16/04/2018.

¹¹⁵ [Instrução Normativa RFB nº 1.690, de 20 de fevereiro de 2017.](#)

determinado tributo o mínimo vital de um sujeito, se logo depois viesse a gravar o mesmo mínimo como outro tributo diverso”.¹¹⁶

Elisângela Caureo ressalta que o ICMS e outros tributos sobre o consumo “incidem de modo contundente sobre a renda de pessoas visivelmente hipossuficientes, que vivem em ambientes degradantes, em regiões em que o IDH e o coeficiente de Gini demonstram baixo desenvolvimento e desigualdade extrema na distribuição de renda”.¹¹⁷

Amarta Sen enfatiza que “O desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer preponderantemente sua condição de agente”. Dito de outra forma, a tributação do ICMS sobre o mínimo indispensável priva o cidadão da vida no Estado de Direito, eliminando a oportunidade de transformação de sua realidade social. Neste trabalho, entende-se que a renda mínima deveria ser, pelo menos, o salário mínimo, face à contemplação do mínimo existencial em seu valor dado pela CF.

Dessa forma, a solução do ICMS-p apresentada para a antinomia do mínimo existencial é o estabelecimento de uma renda mínima livre da tributação do ICMS. Para tanto, Giovanni Padilha criou uma metodologia para fixar a renda mínima a partir da renda das famílias gaúchas de acordo com a pesquisa POF do IBGE. Para operacionalização de tal metodologia e auxiliar o RS, o autor criou uma ferramenta chamada de MECI/RS (Microsimulador Estático do comportamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul), que estima a renda mínima através de medidas separatrizes, isto é, por decis¹¹⁸ e avalia o impacto na arrecadação do ICMS.¹¹⁹

Pode-se constatar que o debate sobre a renda mínima já saiu da teoria e tem-se uma simulação da aplicabilidade do instituto jurídico, capaz de instrumentalizar a justiça social em conexão com a justiça tributária e, ainda, medir os seus efeitos. Logo, este trabalho é enfático em afirmar que a devida proteção do mínimo existencial só será efetiva na tributação

¹¹⁶ MANZONI, Inzio *aput* CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 133

¹¹⁷ CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015, p. 133

¹¹⁸ Medidas Separatrizes (mediana, quartis, quintis, decis e percentis) são números que dividem a sequência ordenada de dados em partes que contêm a mesma quantidade de elementos da série. Assim ao dividir a série ordenada em dez partes, cada uma ficará com seus 10% de seus elementos, ou seja, um decil. Logo, o primeiro decil separa a sequência ordenada deixando 10% de seus valores à esquerda e 90% de seus valores à direita. De modo análogo são definidos os outros decis. Extraído do site <http://alexandreprofessor.blogspot.com.br/p/medidas-separatrizes.html>. Acesso em 16/04/2018.

¹¹⁹ PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 124.

ICMS com a implantação de renda mínima isenta do ICMS em sintonia com a pessoalização do ICMS, como nos moldes do ICMS-p.

4.3. JUSTIÇA ECONÔMICA E LIVRE CONCORRÊNCIA

Interconectada com as Justiças Social e Tributária está a Justiça Econômica, através da função rearticuladora do sobreprincípio do Estado de Direito, uma vez que o sistema constitucional atribui proteção à liberdade, à propriedade e ao livre exercício de atividade econômica.¹²⁰ E um ponto de correlação para tanto é o tratamento favorecido às pequenas empresas.

Esse tratamento favorecido é fundado no pleno emprego, objetivando uma sociedade justa, livre e solidária. Isso dito, vale descartar os números, conforme Guilherme Afif Domingos, presidente do SEBRAE: "As estatísticas de desemprego demonstram que, nos últimos dez anos, as micro e pequenas empresas geraram mais de 10,5 milhões de vagas, enquanto as médias e grandes empresas fecharam cerca de 1,2 milhão delas".¹²¹

Esse sucesso social é devido à Justiça Tributária, que, ao implantar o tratamento favorecido tributário, por meio do benefício fiscal do Simples Nacional, considera a capacidade contributiva das pequenas empresas, provendo materialmente a igualdade no livre exercício da atividade econômica, na forma da livre concorrência. Ou seja, trata desigualmente os desiguais para promover o empreendedorismo e, por consequência, oportuniza o desenvolvimento social.

Entretanto, as isenções objetivas do ICMS anulam o tratamento favorecido do Simples Nacional para as pequenas empresas, atingindo, por conseguinte, a livre concorrência e o livre exercício da atividade econômica. Uma vez que, conforme Giovanni Padilha, as isenções e as alíquotas reduzidas mitigam as vantagens que as pequenas empresas têm de vender a preços líquidos mais baixos.¹²² Se a técnica da seletividade da tributação do ICMS dispensa todas as empresas do recolhimento do ICMS, independente da sua capacidade contributiva, anula, por consequência, o tratamento favorecido dado pelo Simples Nacional.

Dessa forma, conforme Giovanni Padilha, a solução do ICMS-p para a antinomia da livre concorrência apresentada neste trabalho é a eliminação de todas as isenções e reduções da base de cálculo objetivas do ICMS. Assim, as empresas que não integram o Simples

¹²⁰ PORTO, Éderson Garin. Estado de Direito e Direito Tributário: Norma Limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 138.

¹²¹ Disponível em: <http://estudio.folha.uol.com.br/sebrae-simples-nacional/2017/12/1941091-simples-nacional-ajuda-a-criar-empregos-no-pais.shtml>. Acesso em: 17/04/2018

¹²² PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 88.

Nacional pagariam integralmente o ICMS e as optantes pagariam conforme a sistemática do tratamento favorecido. Essa conduta promoveria tratamento isonômico para todas as empresas.

123

Outra questão importante do ICMS-p quanto ao tratamento favorecido, é que a proposta de benefício fiscal não acarreta nenhuma obrigação acessória para as pequenas empresas. Isso mantém a essência equitativa do Simples Nacional: simplificação das obrigações burocráticas para as pequenas beneficiárias. Giovanni Padilha destaca que o ICMS-p não implica em nenhuma outra obrigação tributária para qualquer empresa.¹²⁴

É mister destacar que a necessidade de reformar o Sistema Tributário Nacional não é só aspecto isonômico em si, demanda, igualmente, a simplificação das obrigações acessórias para todas as empresas. Para que, assim, os produtos e serviços brasileiros sejam mais competitivos no contexto internacional, sendo que o grande número de obrigações não financeiras gera custos extrínsecos ao processo produtivo.

Nota-se que o ICMS-p apresenta soluções isonômicas para as três antinomias da tributação atual do ICMS apresentadas nesse trabalho, quais sejam: a liberdade do consumidor final, a do mínimo existencial e da livre concorrência. Estas representam, hoje, um dos maiores entraves ao desenvolvimento nacional, contrariando um dos objetivos de expressão do Estado de Direito: garantir o desenvolvimento nacional.

Por fim, apreende-se que o ICMS-p tem potencial, no caso da sua adoção conceitual no plano nacional, para vir a tornar-se uma das maiores políticas públicas de erradicação da pobreza e desenvolvimento econômico do mundo, conforme é insinuado no próximo e último tópico deste trabalho.

4.4 SENSO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA DO ICMS-p

Para John Rawls, o senso de Justiça é desenvolvido pelos cidadãos, nas sociedades organizadas sob o Estado de Direito, através da disposição psicológica que circunda uma preocupação de Justiça.¹²⁵ Assim, para que aconteça uma reforma tributária da magnitude da referida proposta do ICMS-p, é necessário desenvolver-se a vontade da sociedade, de forma atingir uma estabilidade na qual os cidadãos materializem um senso como de Justiça Tributária em se pessoalizar o ICMS.

¹²³ PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 117.

¹²⁴ *loc. cit.*

¹²⁵ RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. Pg. 504

Para fazer as suas simulações, Giovanni Padilha considerou que a renda mínima seria aquela referente até o terceiro decil da renda das famílias gaúchas, conforme pesquisa gaúcha POF do IBGE de 2009. Assim sendo, o ICMS-p beneficiaria aproximadamente um milhão de famílias.¹²⁶ Isso significa que, em número de beneficiários, potencialmente o ICMS-p é, aproximadamente, o dobro de tamanho do programa Bolsa Família, do governo federal, em 2017, no RS, o qual contou com 367 mil beneficiários no Estado¹²⁷.

O autor afirma que o “custo efetivo” para se mitigar a regressividade com o ICMS-p representaria R\$285 milhões, ou seja, o total com o qual as famílias não beneficiadas teriam de arcar com a tributação equitativa do ICMS. E destaca que esse valor não é significativo, comparado como o volume das atuais desonerações objetivas do imposto (isenções e reduções na base de cálculo), as quais totalizam R\$3,6 bilhões¹²⁸. Sem, contudo, afirmar o valor total das devoluções para as famílias beneficiadas, ou seja, o total de renda distribuída.

Todavia, com os dados disponíveis (tese e pesquisa POF), é possível fazer uma estimativa confiável, estatisticamente, a partir de uma inferência, caso o benefício do ICMS-p possa chegar até o limite anual de R\$1.200,00 por família pertencente ao primeiro decil. Para as famílias entre o segundo e terceiro decil, o limite seria de R\$ 600 anuais (estas terão 50% do benefício).¹²⁹ Quando tiver-se, aproximadamente, um milhão de famílias beneficiadas até o terceiro decil, pode-se inferir que o primeiro decil representa 333 mil famílias, uma vez que o primeiro decil separa os 10% das famílias de menores rendas¹³⁰.

Por conseguinte, tendo o primeiro decil 333 mil famílias e, entre o segundo e terceiro decis, teria 667 famílias. O ICMS-p, no referido contexto, alcançaria a cifra de, até, R\$ 800 milhões por ano em benefícios. O que resulta em 333 mil beneficiários; multiplicado pelo limite de R\$1.200 do benefício fiscal do primeiro decil; somados com os 667 mil beneficiários entre o segundo e terceiro decil, multiplicado pelo limite de R\$600 para o respectivo decis, resulta no montante de R\$ 799,2 milhões.

¹²⁶ PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 102.

¹²⁷ Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/geral/noticia/2017/02/crise-faz-com-que-24-mil-cadastrados-voltam-ao-bolsa-familiano-rs-9721315.html>. Acesso em 18/04/2018.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 161.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 110.

¹³⁰ Essa inferência é confiável estatisticamente. Mesmo não tendo certeza que se a distribuição de dado é uniforme. Porém, da pesquisa POF/IBGE de 2008 pode se extrair que o número de famílias é de aproximadamente 3,8 milhões no RS. Que implica dizer que o primeiro decil tem por volta de 380 mil famílias. Logo, como número estimado por este é 334 mil famílias, pode-se concluir pela confiabilidade da inferência.

Pode-se dizer, portanto, que o ICMS-p tem potencial para prover uma redistribuição de renda equivalente ao do Bolsa Família, no RS, visto que este programa distribuiu R\$ 695 milhões, em 2017, no estado.¹³¹ Isso tudo, sob a premissa do ICMS-p, de que é o valor total investido como o novo benefício fiscal seja igual ao incremento da arrecadação, devido à uniformização das alíquotas e da eliminação das isenções, como medida de modernização do imposto.¹³² O que significa: sem aumentar carga total de tributação, ou melhor, sem majoração do ICMS. E, claro, que as famílias não beneficiadas vão arcar com redistribuição equitativa de R\$285 milhões.

Vale destacar que ônus, individualmente, para as famílias não beneficiadas, não é tão expressivo quando comparado com a renda e número de famílias oneradas, dito de outra forma, os R\$ 285 milhões vão ser repartidos, equitativamente, entre de três milhões de famílias, resultando num desprendimento de R\$ 85 anuais para cada família. Valor insignificante, considerando que são as famílias com 30% das maiores rendas do RS.

Por fim, o senso de Justiça do ICMS-p é: redistribuir meio bilhão de reais líquidos, sem majoração do imposto ICMS, em proveito da Justiça Tributária, Social e Econômica; além de assegurar um mínimo de liberdade para o consumidor final.

¹³¹Disponível em :<http://www.portaltransparencia.gov.br/PortalTransparenciaPesquisaEstadoicípio.asp?Exerc>. Acesso em 19/04/2018.

¹³² PADILHA, Giovanni da Silva. **ICMS PERSONALIZADO (ICMS-P): UN IVA MODERNO, EFICIENTE Y EQUITATIVO**. Tese (Doutorado) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017. p. 95.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. Sem a consideração do aspecto subjetivo da capacidade contributiva, é impossível de se atingir um patamar de Justiça Tributária para o ICMS no qual, ao menos, o mínimo existencial seja protegido da tributação; pois, a seletividade só promove, relativamente, a isonomia tributária, uma vez que beneficia todos os consumidores finais igualmente, com carga tributária mínima de 7% de ICMS, sem considerar a subjetividade. Tal abordagem discrimina todos aqueles sem capacidade contributiva, os quais sofrem o ônus da tributação regredida sobre o mínimo existencial. Prova disso é que as 30% das famílias de maior renda do RS gozam de 48% das desonerações objetivas do ICMS, enquanto que 30% das famílias de menor renda aproveita somente 14%.

2. A seletividade viola a liberdade do consumidor final ao fadar-lhe a pão e água. Por consequência, à igualdade material; ao privá-lo da vida em sociedade de consumo e do direito de desenvolvimento econômico. A população hipossuficiente tem o direito legítimo de consumir produtos e serviços que não são de consumo exclusivo das classes mais abastadas, por tal motivo, a seletividade também ofende a Justiça Social.

3. As isenções parciais, decorrentes do meio jurídico da seletividade, anulam o devido tratamento favorecido constitucional para as pequenas empresas. Ao dispensar, do recolhimento do ICMS, todas as empresas, independentemente da capacidade contributiva. Sendo que o tratamento favorecido é para promover a livre concorrência da pequena empresa, quando as demais empresas recolhem, integralmente, o ICMS. Portanto, estas isenções violam o livre exercício da atividade econômica, em direção contrária ao ideal de Justiça Econômica.

4. O óbice apresentado pela doutrina quanto à dificuldade de graduação subjetiva do ICMS foi superado, com o advento da NFC-e e do CadÚnico, sendo fato que a AT tem todas as condições técnicas e tecnologia para a pessoalização do ICMS. Prova disso é o ICMS-p.

5. O óbice da estranheza do contribuinte de fato na relação jurídico-tributária do FG do ICMS tem pouca importância para a pessoalização do ICMS, visto que, quando da implementação do benefício fiscal decorrente da atribuição de caráter pessoal para o imposto, a própria lei vai formalizar a relação jurídico-tributária. Como fizeram São Paulo e o Distrito Federal, ao devolver parte do ICMS recolhido, na operação que o consumidor final deu causa ao FG, e sofreu o ônus da tributação por regressão. Porém, este óbice é importante para o ICMS-p, por contribuir para a segurança jurídica, quando da sua implementação.

6. É somente aparente o óbice da estranheza do contribuinte de fato na relação jurídico-tributária do consumidor final com o FG do ICMS, dado que a doutrina reconhece a regressão como relação jurídico-tributária; já houve manifestação do STF pelo reconhecimento

da relação jurídica-tributária da regressão; o art.166 do CTN assegura um direito material ao consumidor final sobre o FG do ICMS; e que o próprio Estado considera o consumidor final como contribuinte, pois utiliza da faculdade do princípio da capacidade contributiva para monitor o seu consumo e aproveita dos dados em suas políticas públicas.

7. O ICMS-p apresenta soluções isonômicas para as três das antinomias da tributação do ICMS, quais sejam: liberdade do consumidor final, do mínimo existencial, e da livre concorrência. Tanto para a primeira, quanto para a segunda; a solução é o instituto da renda mínima livre da tributação, que permita um mínimo de liberdade no consumo, de acordo a situação material de cada um. Já em relação à última, a solução é a eliminação de toda as isenções, bem como das reduções de base de cálculo do ICMS; reestabelecendo, assim, o tratamento favorecido para as pequenas empresas, uma vez que todas as outras empresas recolherão integralmente o ICMS, enquanto as pequenas recolherão pela sua sistemática favorecia, provendo a livre concorrência.

8. A função rearticuladora do sobreprincípio do Estado Direito tem o condão de dar unicidade e conteúdo próprio aos princípios tributários em conjuntos, conectando, assim, a igualdade; com a liberdade, com a capacidade contributiva e os demais princípios. Ela também rearticula os ideais de Justiça Tributária, Social e Econômica em sentido próprio e único de Justiça. O ICMS-p perfectibiliza todas essas conexões.

9. O senso de Justiça tributária do ICMS-p tem potencial para ser uma das maiores redistribuições de renda do mundo, na ordem de meio bilhão de reais, sem majoração do ICMS.

Logo, conclui-se que os óbices apontados pela doutrina quanto à atribuição de caráter pessoal ao ICMS, quais sejam: dificuldade de graduação subjetiva do imposto e/ou estranheza do contribuinte de fato sobre a relação jurídico-tributária do FG do ICMS, não se sustentam juridicamente e faticamente; e, ainda, que o ICMS-p, além de apresentar-se como um benefício fiscal em prol da isonomia tributária e do livre exercício de atividade econômica, é em proveito, também, da liberdade do consumidor final.

REFERÊNCIAS:

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.p.669.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARREIX, Alberto, BÈS, Martín, ROCA, Jerónimo. **Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres**. CEPAL. 2010. Disponível em: https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/1/41751/alberto_barreix_El_IVA_Personalizado_BID_Eurosocial_IEF_2010_ Acesso em: 19/03/2018.

BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais**. ARGUMENTUM - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 361.

BEZERRA, Matheus Ferreira. **A utilização dos instrumentos jurídicos brasileiros para diminuição da desigualdade social e promoção dos direitos fundamentais**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, Salvador, ano 2, n. 17, 2008.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Aspectos de Teoria Geral dos Direitos Fundamentais in Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**. 1ª ed, Brasília, Editora Brasília, 2002.

CAUREO, Elisângela. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE – Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 36, n. 76, p. 103-152, Porto Alegre: PGE/RS, 2015.

CERETA, Clóvis José. **Princípio da Capacidade Contributiva: Sua Aplicação nas Diversas Espécies Tributárias**. Dissertação (Mestrado) – PUCRS, Porto Alegre, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da Essencialidade na Tributação**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, n. 28, p. 135 – 154, Porto Alegre: UFRGS, 2011.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

DWORKIN, R. M. **É o direito um sistema de regras?**. Estudos Jurídicos, São Leopoldo, RS , v.34, n.92 , p. 119-158 , set./dez. 2001

FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FORTES, Fellipe, BASSOLI, Marlene. **Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa. Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal**. Revista SCIENIA IURIS, v. 14. Londrina: UEL, 2010.

GRAMSTRUP, Erick. **O Princípio da Igualdade**. Disponível em: <http://www.hottopos.com/videtur17/erik.htm>. Acesso em 19/04/2018.

IBGE(2016). **PNAD: Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios**. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Rio de Janeiro.

IBGE (2009). **POF: Pesquisa de orçamentos familiares**. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Rio de Janeiro.

IBGE (2016). **SIS: Síntese de Indicadores Sociais**. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Rio de Janeiro.

IPEA (2016). **Boletim Mercado de Trabalho - Conjuntura e Análise**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

PADILHA, G. ICMS Personalizado(ICMS-P): um IVA moderno, eficiente y equitativo. Tese (Doutorado) – UAH, Alcalá de Henares, Madrid, 2017.

_____. **ICMS Personalizado (ICMS-p): por que escolher entre eficiência e qualidade se é possível ter ambas?** Enfoque Fiscal – Revista da AFISVEC e do

SINDIFISCO-RS, n. 13, Out/2017, p. 70 – 73, Porto Alegre: AFISVEC/SINDIFISCO-RS.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de Direito e Direito Tributário: Norma Limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

_____. **Interpretação dos Conceitos de Direito Privado na Formação da Obrigação Tributária: Relações entre Normas do Sistema Jurídico. Uma Visita à Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. RDEMP – Revista Jurídico Empresarial, n. 7, Belo Horizonte: Fórum. 2009.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. Pg. 504

ROBALLO, Davi. **Ensaio e outros escritos**. São Paulo: Baraúna, 2015. P. 111.

ROHENKHOL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. Positivo. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 139.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 23.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Revista de Interesse Público, Sapucaia do Sul, RS, Ano 6, n. 29, pp. 159- 196, jan/fev, 2005.

_____. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009

_____. **Princípio da Livre Concorrência em Matéria Tributária – Conceito e Aplicação**. DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO – Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – Número 7 – Porto Alegre: FESDT, 2011.

SOUZA, Pedro Bastos. **Benefícios de renda mínima como um direito fundamental: acesso à justiça e inclusão social**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, v.6, n. 1, jan-jul, Brasília: UNICEUB, 2016.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do estado e dos contribuintes**; tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributária**. 12º ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005.

UFRGS(2014): **Normas para Apresentação de Trabalhos de Conclusão de Curso, Dissertações e Teses**.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. **Constituição Tributária Interpretada**. 3º ed, ver e atual, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

ZANETTI, Tânia Maria. **A Efetivação dos Direitos Sociais através das Políticas**. Disponível em: Públicas <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/efetiva%C3%A7%C3%A3o-dos-direitos-sociais-atrav%C3%A9s-das-políticas-p%C3%BAblicas>. Acesso em 16/04/2018.