



CENTRO UNIVERSITÁRIO DR. LEÃO SAMPAIO – UNILEÃO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

WALTER ANTONIO CHAGAS JUNIOR

**A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO AO
ICMS**

Juazeiro do Norte
2019

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Dr. Leão Sampaio, como requisito para a obtenção do grau de bacharelado em Direito.

Orientador: Renato Belo Vianna Velloso

Juazeiro do Norte
2019

WALTER ANTONIO CHAGAS JUNIOR

Monografia apresentada à Coordenação
do Curso de Graduação em Direito do
Centro Universitário Dr. Leão Sampaio,
como requisito para a obtenção do grau
de bacharelado em Direito.
Orientador: Renato Belo Vianna Velloso

Data de aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora

Prof.(a) _____
Orientador(a)

Prof.(a) _____
Examinador 1

Prof.(a) _____
Examinador 2

A Deus, em primeiro lugar.

*À minha mãe e a minha filha, por serem
as pessoas mais importantes da minha
vida.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ser minha fonte de vida, a minha mãe e meu irmão por terem sido fundamental na formação do meu caráter.

À minha filha, por ser a fonte de motivação para alcançar minhas metas e meus objetivos.

Ao meu professor orientador por ter contribuído em minha compreensão do direito tributário para além do caráter normativo e por ter sido uma referência acadêmica.

Gratidão a todos meus professores e colegas acadêmicos por terem contribuído para minha formação.

À instituição Centro Universitário doutor Leão Sampaio- UNILEÃO pela oportunidade de realizar a pesquisa.

RESUMO

Neste trabalho é apresentado o conceito do sistema tributário nacional, espécies de tributos e suas finalidades a partir da perspectiva de manuais e autores conceituados. Seguidamente, são detalhados os princípios aplicáveis ao ICMS- Imposto sobre circulação de mercadorias e serviço. Expõe-se sobre o funcionamento da técnica de apuração do ICMS sob a ótica da seletividade, não-cumulatividade e suas consequências econômicas e sociais. Fundamentalmente sobre concentração de renda e injustiça fiscal, sobretudo por sua incidência recair sobre o consumo. Foi confrontada a técnica de apuração do ICMS com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva, mínimo existencial e a justiça social tributária. Posteriormente, foi identificado que a não-cumulatividade provoca o efeito regressivo no ICMS, conseqüentemente, ferindo os princípios constitucionais, privilegiando as classes mais favorecidas economicamente e comprometendo o mínimo existencial de pessoas menos desfavorecidas.

PALAVRAS CHAVES: ICMS. Mínimo existencial. Regressividade. Justiça social tributária.

ABSTRACT

This paper presents the concept of the national tax system, species of taxes and their purposes from the perspective of highly regarded manuals and authors. The principles applicable to ICMS - Tax on the circulation of goods and services are detailed below. It is exposed on the operation of the technique of calculation of ICMS under the optics of selectivity, non-cumulativity and its economic and social consequences. Fundamentally on concentration of income and fiscal injustice, mainly because its incidence relapses on consumption. The technique of calculating the ICMS was confronted with the principle of equality, principle of contributory capacity, existential minimum, and tax social justice. Subsequently, it was identified that non-cumulativity causes the regressive effect in the ICMS, consequently, violating the constitutional principles, privileging the most favored classes economically and compromising the existential minimum of less disadvantaged people.

Keywords: ICMS. Existential minimum. Regressiveness. Tax social justice.

SUMÁRIO

	Páginas.
1 INTRODUÇÃO	09
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. CONCEITO, ESPÉCIES E FINALIDADES DOS TRIBUTOS.....	11
2.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS.....	11
2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	14
2.3 FINALIDADES DOS TRIBUTOS.....	18
3 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS SOBRE O ICMS.....	23
3.1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	23
3.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	24
3.1 MÍNIMO EXISTENCIAL.....	27
3.4 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.....	28
4.5 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.....	30
4 REGRESSIVIDADE E JUSTIÇA SOCIAL.....	34
5 CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS.....	41

1 INTRODUÇÃO

Independente das finalidades perseguidas pelo Estado, os recursos financeiros são condições essenciais para atingi-los. Reduzir as desigualdades sociais, manter sua soberania, possuir força bélica, prestar serviços públicos, intervir na economia, manter a estrutura dos três poderes, entre outros; todas essas atividades necessitam de recurso, que precisam ser auferidos de alguma forma.

Por essa razão, fundamenta o Poder estatal de cobrar tributos, sendo uma exteriorização da própria soberania do Estado. Sendo o mesmo motivo pelo qual os indivíduos reconhecem o estado como soberano, fazendo-os pagarem tributos.

Nessa perspectiva, existem no ordenamento jurídico brasileiro, cinco espécies de tributos reconhecidos pela corte suprema para arrecadação de recurso para o Estado, são eles: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório.

Em regra, o sistema tributário nacional deve ser progressivo, de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo, onde as classes mais favorecidas economicamente deverão arcar com o ônus tributário maior conforme sua capacidade econômica.

Neste trabalho, iremos analisar uma das espécies de imposto juntamente com a justiça social na esfera tributária, o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

O ICMS figura como imposto não-cumulativo, onde o contribuinte de direito pode se beneficiar do crédito do imposto pago na etapa anterior da cadeia produção-distribuição, recaindo o ônus tributário sobre o consumidor final.

Nesse contexto, iremos analisar o funcionamento do ICMS sob a ótica dos princípios constitucionais e com a justiça social tributária, para verificarmos se o ICMS possui o caráter progressivo ou regressivo.

Trata-se de uma pesquisa na área das ciências sociais aplicada, ramo do Direito, com ênfase no Direito Tributário.

Tem-se como unidade de análise o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços juntamente com os princípios constitucionais e a justiça da ordem tributária.

Quanto a sua finalidade, terá como horizonte a pesquisa aplicada, tendo em vista a pretensão de conhecer os entendimentos doutrinários e suas

fundamentações no âmbito da aplicação da norma com Ordenamento Constitucional vigente.

Apresenta-se como método a pesquisa qualitativa, pois na abordagem dos dados serão analisados os entendimentos doutrinários sob o paradigma constitucional.

Como bem visto, a pesquisa tem como propósito analisar a regressividade do ICMS, logo, será exploratória sendo construída na abordagem bibliográfica, como doutrina, artigos e documentos, como a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. CONCEITO, ESPÉCIES E FINALIDADES DOS TRIBUTOS.

Segundo Eduardo Sabbag (2016), uma das necessidades da atividade financeira do Estado é de angariar recursos para manutenção de sua estrutura, competindo-lhe ao cidadão contribuinte o sacrifício parcial de seu patrimônio, exigido pelo Estado, em decorrência do seu poder fiscal.

Conforme Ricardo Alexandre (2019), a existência do Estado consubstancia-se na consecução do bem comum. Para alcançar tal objetivo, é necessário lograr recurso monetário, que ocorre, fundamentalmente, através das receitas públicas originárias e receitas públicas derivadas.

De acordo com o autor, no tocante às receitas públicas originárias, a renda do Estado implica na exploração do seu próprio patrimônio, abrindo mão de suas prerrogativas fornecidas pelo direito público, submetendo-se ao regime jurídico, predominantemente, de direito privado.

Nas receitas derivadas, o Estado utiliza-se dos benefícios concedidos pelo regime de direito público, para impor ao particular, através de lei, que realize determinados atos ou que esteja em certas situações, a conceder recurso aos cofres públicos, de forma obrigatória (ALEXANDRE, 2019).

Dentro dessa ótica, ocorre a invasão do patrimônio do contribuinte pelo Estado, compulsoriamente, com objetivo de recolher uma quantia, em dinheiro, denominada tributo, consolidando-se como receita pública derivada.

2.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

A definição de tributo possui amparo legal, fundamentalmente, no Código Tributário Nacional onde dispõe no seu artigo 3º tributo como:

toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (NACIONAL, 1966).

Para melhor compreensão do tema, é elementar a análise da definição de tributo em todas suas concepções.

2.1.1 PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA/ CARÁTER COMPULSÓRIO

Segundo Roberval Rocha (2017), “*prestação*” juridicamente significa aquilo que o devedor está obrigado a entregar ao credor. É o objeto de uma relação jurídica. A palavra pecúnia, em sua etimologia, vem do latim e representa dinheiro. A prestação em dinheiro, dentro da definição de tributo afasta a possibilidade de instituir tributos a serem pagos *in nature* ou *in labore*, ou seja, através de entrega de bens ou prestação de serviços.

Na análise de Paulo de Barros Carvalho (2015), o caráter compulsório significa que o contribuinte deverá efetuar o pagamento independentemente de sua vontade, ou seja, a compulsoriedade se dá em virtude da supremacia do interesse público e em relação ao exercício da soberania do Estado frente ao interesse privado, na mesma perspectiva Sabbag afirma:

a prestação pecuniária é dotada de compulsoriedade, ou seja, de coercibilidade, não dando azo à autonomia da vontade. Traduz o tributo em receita derivada, uma vez cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império, tendente a carrear recursos do patrimônio do particular para o Estado (SABBAG, 2016, p.419).

Nessa perspectiva, ao concretizar-se o fato descrito na norma jurídica, caracteriza-se a compulsoriedade, onde o sujeito passivo ficará submetido ao pagamento obrigatório do tributo (BRITO MACHADO, 2018).

2.1.2 EM MOEDA/ CUJO VALOR NELA SE POSSA EXPRESSAR

A doutrina critica a expressão “*em moeda ou cujo valor nela se possa expressar*”. Conforme Paulo de Barros Carvalho (2015) há redundância na palavra “*moeda*”, pois já incluso na voz pecúnia.

Leandro Paulsen (2018), ao analisar a expressão “*ou cujo valor nela se possa expressar*” preconiza que a intenção do legislador foi incorporar na definição de tributo o disposto no artigo 162 do mesmo diploma, onde determina que o pagamento do crédito tributário possa ser feito em moeda corrente, cheque, vale postal, estampilha, papel selado, ou por processo mecânico.

Assim é legítimo entender que o Código Tributário Nacional autoriza outras hipóteses de quitação do crédito tributário, mediante entrega de outras utilidades expressas em moedas, desde que estejam previstas no mesmo diploma legal (CTN, 66).

2.1.3 NÃO CONSTITUI SANÇÃO DE ALTO ILÍCITO

Um dos pontos, relacionados ao tema, é a diferença entre tributo e multa. Luciano Amaro (2017) assevera que o tributo decorre de um ato lícito, neste caso, constitui no mundo concreto a hipótese instituída em lei. Portanto, nessa ótica que se estabelece o aspecto da licitude da obrigação tributária.

A multa, por sua vez, possui caráter sancionatório, e como regra não visa arrecadar, pois seu objetivo é coibir o ato ilícito. Embora seja receita derivada, não é tributo.

Em que pese à tributação possuir um caráter lícito, um rendimento auferido de atividade ilícita estará da mesma forma, sujeita à tributação. O que fundamenta é que, nesses casos, a ilicitude do ato da renda auferida não está sendo punida através da tributação, pois a punição se dará na esfera penal, civil e administrativa. A cobrança ocorre porque houve a ocorrência do fato gerador e conforme artigo 118 do Código Tributário Nacional deve-se interpretar o fato gerador abstraindo-se a validade jurídica dos atos praticados. (ALEXANDRE, 2019).

2.1.4 INSTITUÍDA EM LEI

Segundo Roberval Rocha (2017), o tributo é uma obrigação advinda de lei, pois só poderá ser instituído mediante lei. Seu fundamento encontra-se no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, pois estabelece que o tributo dependa de lei (ordinária ou complementar), para ser instituído ou majorado, configurando o princípio da legalidade tributária.

Conforme Leandro Paulsen (2018), a obrigação de pagar tributo deriva de instituição em lei, portanto, em matéria tributária a lei é fonte imediata, de forma que sua origem independe da anuência do contribuinte, entretanto é necessário que a lei o estabeleça com antecedência.

OU seja, há necessidade de instituir uma lei para que a cobrança do tributo seja legal, sob pena de ferir o princípio da legalidade tributária expresso na Constituição Federal.

2.1.5 COBRADA MEDIANTE ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA

Conforme Leandro Paulsen (2018), ocorrido o fato gerador no mundo concreto, surge à obrigação tributária, no qual a autoridade administrativa deverá

apurá-lo e, através do lançamento constituir o crédito tributário, ou seja, é defeso a autoridade administrativa cobrar tributo analisando a conveniência e discricionariedade; o ato de cobrança deverá ser plenamente vinculado, portanto adstrito à lei, instruções normativas e portarias.

Significa dizer que as cobranças dos tributos se processam apenas por meio de vinculação do ato à lei, ou seja, o agente público não dispõe de margem para discricionariedade, que deverá agir conforme manda a legislação para efetuar o lançamento que se materializa na constituição do crédito tributário.

2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Conforme Ricardo Alexandre (2017), em se tratando de classificação de tributos, houve controvérsia fazendo com que surgissem quatro principais correntes em relação ao assunto.

A primeira corrente foi a dualista, que classificava os tributos apenas como imposto e taxa, ou seja, tributos vinculados e não vinculados; a segunda foi à teoria tripartite, que divide os tributos, conforme o Código Tributário Nacional, fundamentalmente, no artigo 5º que aborda três espécies tributárias, imposto, taxas e contribuições de melhoria; a terceira, quadripartida que inclui nessa classificação os empréstimos compulsórios e contribuições especiais descrito nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, porém colocam as contribuições em um mesmo grupo, ficando tributos como impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios; por último, a pentapartida, teoria mais aceita pela doutrina e jurisprudência, fundada pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual o gênero tributo é dividido em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. (ALEXANDRE, 2019)

2.2.1 IMPOSTOS

A definição de imposto está descrito no artigo 16 do Código Tributário Nacional *“imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”*. Portanto, sua hipótese de incidência não está vinculada a qualquer atuação do Poder Público.

A expressão “*não vinculada*” denota que o fato gerador do imposto não se relaciona com atividade específica do Estado ao contribuinte, mas depende da realização do fato gerador pelo particular (MACHADO, 2018).

Segundo Eduardo Sabbag (2016), essa percepção fundamenta a ideia de que o imposto encontra sua essência no princípio da capacidade contributiva, portanto, os indivíduos que demonstrarem riquezas ficam submetidos a fornecer parte do seu patrimônio ao Estado, para que este busque a satisfação do bem comum.

O artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, determina que os impostos sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível. Nessa esteira afirma Ricardo Alexandre:

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto sustenta a ideia de solidariedade social (ALEXANDRE, 2019, p.56).

Contudo, na análise dos fatos geradores dos impostos, observa-se que além dos impostos não demandarem uma contraprestação do Estado, incidem sobre a renda, o patrimônio e o consumo do contribuinte (CARVALHO, 2015).

2.2.2 TAXAS

Conforme Sabbag (2016), a taxa é um tributo que é, substancialmente, vinculada à atividade do Estado dirigida diretamente ao contribuinte, ou seja, sujeito à ação estatal.

O artigo 77 do Código Tributário Nacional estabelece como fato gerador da taxa a atividade estatal materializada no exercício regular de polícia ou o serviço público prestado ao contribuinte ou posto à disposição deste.

A taxa de polícia será realizada pela Administração pública através dos órgãos e agências fiscalizadoras, assim o artigo 78 do Código Tributário Nacional conceitua taxa de polícia como ação estatal que visa à defesa do interesse público, à produção de mercado, ao respeito à propriedade e à tranquilidade. Para alcançar esses objetivos, limita ou disciplina direitos individuais. Portanto, para ser exigido, é imprescindível que o poder de polícia seja exercido sobre o particular (MACHADO, 2018).

A taxa de serviço, conforme assegura Luciano Amaro (2017), são necessários dois requisitos para ser configurada: os serviços devem ser específicos e divisíveis, ou seja, exige a possibilidade de mensurar o número determinado de destinatário do

serviço prestado e, quanto está sendo utilizado ou posto à disposição desse mesmo destinatário.

2.2.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Na dicção do artigo 81 do Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, para custear obras públicas que impliquem na valorização imobiliária.

A contribuição limita-se ao valor total da despesa realizada. Individualmente, o contribuinte estará sujeito ao pagamento proporcional do valor da valorização do seu imóvel, prevalecendo à ideia de proporcionalidade, decorrente de obra pública ao benefício recebido (AMARO, 2017).

Ou seja, conforme Sacha Calmon (2018), o fato gerador da contribuição de melhoria consiste na valorização do imóvel, portando a obra, apenas, não será suficiente para ser cobrado o tributo.

Dentro dessa ótica, Paulo de Barros Carvalho esclarece:

A efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentado à atuação do Estado, complementa a descrição Factual. E a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de obras públicas (...). Por isso, do crescimento valorativo que o imóvel experimente, em razão da obra efetuada pelo Estado, quer o direito positivo brasileiro que seu proprietário colabore com o Erário, pagando a chamada contribuição de melhoria (CARVALHO, 2015, p.64).

Portando, conforme Hugo de Brito Machado (2018), o sujeito passivo da contribuição de melhoria é o proprietário do imóvel valorizado decorrente da obra pública realizado pelo Estado e sua base de cálculo está relacionada ao a valorização real que a obra pública proporcionou ao imóvel.

2.2.4 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Os empréstimos compulsórios, conforme artigo 148 da Constituição Federal de 1988 é de competência exclusiva da União.

Conforme Ricardo Alexandre (2019), os empréstimos compulsórios são tributos a título de empréstimo, que se caracteriza por ser obrigatório o ressarcimento ao sujeito passivo.

Portanto a lei complementar que instituir o empréstimo deverá determinar o prazo para sua restituição, com a finalidade de cobrir as despesas extraordinárias caso ocorra uma das hipóteses do artigo 148 da Constituição Federal de 1988:

Artigo 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 2008).

As hipóteses que legitimam a instituição do empréstimo compulsório não se confundem com o fato gerador. O empréstimo compulsório poderá ter um fato gerador aleatório, visto que, a constituição não determina sua classificação, deixando a liberdade para o legislador defini-lo (CALMOM, 2018).

. Entretanto, sua aplicação deverá ser vinculada, ou seja, naquilo que fundamentou sua criação.

2.2.5 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Contribuições especiais é espécie de tributo de competência exclusiva da União, reguladas, substancialmente, no artigo 149 da Constituição Federal e se assemelha com o empréstimo compulsório pelos critérios de sua instituição, ou seja, na finalidade do tributo, portanto seu recolhimento está atrelado no escopo que fundamenta sua cobrança. (BRITO MACHADO, 2018).

Ou seja, as contribuições são tributos designados ao financiamento de gastos específicos, sucedidos no contexto de intervenção do Estado na esfera social e econômica.

Dentro da análise das contribuições, Paulo de Barros Carvalho (2015) acredita que a Constituição Federal divide as contribuições especiais em três espécies: *“(i) social, (ii) interventiva, e (iii) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado”*.

O autor, continuando sua observação, divide as contribuições sociais em duas categorias:

(i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (art. 149, caput, CF), e; (ii) destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, caput, e §1º, conjugados com o art. 195,CF) (CARVALHO, 2015, p. 66)

Quando a atuação do Estado é dirigida na área social, trata-se de contribuições sociais. Porém, essas contribuições não se extinguem na esfera da Seguridade Social, abrange um campo mais largo, pois a sua criação pode ser fundamentada em qualquer área da ordem social (PULSEN, 2019).

Uma das características das contribuições sociais, que é elementar para sua abordagem é a parafiscalidade, que significa a possibilidade de instituir sujeito ativo da obrigação tributária diverso da que expediu a norma jurídica, concedendo-lhe recursos financeiros para consecução de seus objetivos (SABBAG 2016).

Destarte, as contribuições exigem uma atividade do Estado, ligado indiretamente ao contribuinte, de um grupo do qual este faz parte e a atividade praticada pela entidade paraestatal correspondente. Entretanto, existem contribuições que a sociedade como um todo tem o dever de arcar, em razão de ações estatais que retornam em benefício de todos, por exemplo, as contribuições da Seguridade Social (PULSEN, 2019).

2.3 FINALIDADES DOS TRIBUTOS

A tributação nasceu da necessidade de serviços básicos para sobrevivência dos cidadãos, como saúde, educação e segurança, ou seja, a busca do bem comum. Nesse sentido, o poder de tributar está atrelado à própria existência do Estado, pois os homens passaram a conviver em uma sociedade de fato, a geri-la mediante um governo e, financiá-la através de obtenção de recursos; estabelecendo uma relação de governante e governado. Sendo assim, um dever do Estado prestar esses serviços. Para que seja alcançado esse objetivo, é preciso custear (BRITO MACHADO, 2018).

Conforme Joseane Minardi (2016), o Direito Tributário nasce com a figura do contribuinte, ou seja, o contribuinte remunera o ente público para que possa contraprestacionar em serviços que visa o bem comum.

Ou seja, o tributo nasceu com a finalidade, fundamentalmente, de financiar o Estado por vontade da coletividade, pelo motivo da tributação adquirir uma abrangência que influencia todos os aspectos da vida em sociedade.

2.3.1 FINALIDADE POLÍTICA DO TRIBUTO

Conforme Andréa Lemgruber (2019), a tributação é definida como o vínculo entre governante e governados. Significa que o Estado pode tributar apenas quem se submete ao seu poder.

Portanto, enquanto houver tributos, haverá uma relação de dependência, consentida ou não, por parte da sociedade em relação ao Estado, estabelecendo uma relação política entre eles.

No mesmo sentido, Érico Hack (2012) afirma que o nascimento do elo político ainda não é fruto do consentimento democrático, tendo em vista que ao longo da história foi exercida a tributação por força dos governantes. Ou seja, onde puder identificar o exercício do poder político, haverá cobrança de tributos.

2.3.2 FINALIDADE FISCAL E EXTRAFISCAL DO TRIBUTO

Segundo Joseane Minardi (2106), o tributo com a finalidade fiscal visa tão somente obter receitas para cobrir as despesas direcionadas ao interesse público. Isto é, o único objetivo do tributo fiscal é abastecer os cofres públicos para financiar a concretização dos fins estatais.

A função extrafiscal do tributo é quando o tributo é utilizado para uma finalidade diferente da obtenção de receitas; constitui instrumentos para estimular ou desestimular condutas, na busca de objetivos econômicos, sociais e políticos do Estado (BRITO MACHADO, 2018).

No entanto, um tributo, por mais que obtenha, fundamentalmente, função fiscal, sempre atinge a extrafiscalidade, mesmo não imaginado pelo legislador, visto que, um tributo com a finalidade meramente fiscal, seus reflexos sempre atingirá o campo econômico e social (CARVALHO, 2015).

2.3.3 FINALIDADE SOCIAL, PROGRESSIVIDADE E REGRESSIVIDADE DO TRIBUTO

Ao analisar a finalidade social dos tributos nos Estados democráticos e sociais, a tributação é essencial para consecução dos objetivos da própria

sociedade, servindo como instrumento social da democracia, não mais configurando o pagamento do tributo como submissão ao Estado. (PAULSEN, 2019).

Isto é, fica visível a finalidade social do tributo quando vislumbramos como financiador de instituições capazes de promover e assegurar direitos fundamentais e sociais; continuando seu raciocínio, Paulsen afirma que:

Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia da igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado democrático de direito, social e tributário (PAULSEN, 2019, p.43).

Ou seja, a tributação, dentro dessa concepção, surge como condição elementar para garantia dos direitos individuais e sociais, ao passo que seria inviável perseguir tais direitos sem que houvesse estrutura estatal para tanto.

2.3.3.1 PROGRESSIVIDADE

Tributo progressivo é quando o pagamento da obrigação tributária aumenta em decorrência da capacidade contributiva do contribuinte ou uma variável em relação ao objeto a ser tributado. Exemplo de tributos progressivos é o caso do imposto sobre a renda onde as alíquotas progridem de acordo com o aumento da base de cálculo (BRITO MACHADO, 2018).

O propósito implícito relativo à progressividade, no tocante aos tributos direitos que incidem sobre a renda e o patrimônio do contribuinte, é de alcançar justiça tributária (BRITO MACHADO, 2018).

Ou seja, uma alíquota progressiva causa oneração proporcional de acordo com o crescimento da riqueza do contribuinte. Exemplo, se imputar uma alíquota de X para alguém que possui um rendimento mensal de R\$ 5.000,00 e uma alíquota Y sobre um indivíduo que recebe R\$ 20.000,00, significa que ambos irão contribuir de acordo com sua capacidade contributiva.

2.3.3.2 REGRESSIVIDADE

Tributos regressivos são aqueles em que a alíquota tem efeito de diminuir, proporcionalmente, conforme o aumento dos rendimentos sobre os quais incidem. Por exemplo, a alíquota do imposto sobre uma venda de determinado produto é o mesmo para o cidadão, empresas, entidades etc. Nesse cenário, a alíquota fixa do

tributo contém um peso maior para os indivíduos de baixa renda em relação às pessoas que apresenta uma capacidade contributiva maior (AMARO, 2017).

O sistema tributário brasileiro é marcado pela regressividade. A carga tributária se concentra na tributação sobre o consumo, desconsiderando a capacidade contributiva quem adquire o bem. No Brasil, quem obtém maior renda sofre menor ônus tributário em decorrência da possibilidade de acumular mais e gastar menos (BRITO MACHADO, 2018).

2.3.3.3 JUSTIÇA SOCIAL TRIBUTÁRIA

Conforme o artigo 3º da Constituição Federal, os objetivos fundamentais do Estado são:

construir uma sociedade livre, justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; garantir o desenvolvimento nacional; bem como promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 2008).

Ademais, o artigo 170 da Carta Magna, determina que a finalidade da ordem econômica seja a garantia da existência digna.

A justiça é a razão da sociedade, por esse motivo que os homens são livres e iguais em direito. A partir dessa análise que uma distribuição justa e igualitária será possível. No tocante à justiça social, ela tem a pretensão de satisfazer as necessidades essenciais de todos. Portanto, busca uma vida digna a todos, através da distribuição de rendas, onde garanta a existência mínima do indivíduo. (KOLM, 2000).

Isto é, a justiça social está relacionada com a dignidade da pessoa humana e com o mínimo existencial constitucionalmente garantido. Assim, conforme a Constituição Federal de 1988, O Estado deve nortear suas ações de acordo com os seus objetivos fundamentais para que possa garantir a dignidade a todos (BARROSO, 2014).

Ou seja, nesse contexto que se encontra o Direito Tributário, visto que é imprescindível a arrecadação de valores para custear o funcionamento do Estado para buscar a garantia do bem comum, redistribuir rendas e promover uma sociedade mais justa.

Não obstante, a justiça social é relativa, na medida em que uma mesma sociedade é composta por indivíduos iguais em direito, porém substancialmente desiguais, conforme explicações do Kolm:

As afirmações universais simplistas e reducionistas configuram um dogmatismo injustificado e impossível. Às vezes o trabalho, outras vezes a necessidade, determina o que cada pessoa deve receber (no caso do trabalho, a razão é às vezes moral e não somente tem em vista o incentivo). A igualdade ideal às vezes é de liberdade de troca, outras vezes de rendas satisfatórias, outras, ainda de satisfação. A justiça, portanto, é necessariamente poliarquia moral e racional circunscrita. Somente o método de justiça como justeza e justificação é universal (KOLM, 2000, p. 12).

Por conseguinte, no Estado de Direito, a igualdade não pode se limitar em uma análise apenas formal, abstrata, sem observar as circunstâncias da realidade social, que possibilita, concretamente, corrigir tais desigualdades que está implícito no contexto social (SABBAG, 2016).

À vista disso, é elementar a aplicação da equidade para alcançar efetivamente a justiça social tributária, sobretudo na ótica do princípio da capacidade contributiva que é pressuposto da justiça fiscal (AMARO, 2017).

3 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO ICMS

A Constituição Federal de 1988, ao determinar a regra matriz da incidência tributária, fixa os limites de todos os tributos, entretanto, em relação ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o artigo 155 regulamenta pormenorizadamente seus critérios e estabelece princípios específicos. Esse tratamento se justifica pelo fato da delimitação das competências tributárias garantirem a autonomia dos Estados, fruto do pacto federativo e, ao fato do ICMS possuir caráter nacional, impondo criação de normas constitucionais e legais, em nível de lei complementar (HARADA, 2017).

Nesse diapasão, iremos abordar a seguir os principais princípios aplicáveis ao Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) dentro da perspectiva da regressividade e justiça social.

3.1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

A igualdade formal, estabelecida no *caput* do art. 5º da Constituição Federal, refere-se o dever de, nos casos concretos, aplicar normas jurídicas de forma uniforme (ÁVILA, 2004).

Em relação à igualdade material, é inexistente entre os membros da sociedade, seja pelo fator biológico, psicológico ou social, ou seja, a desigualdade é inerente à natureza humana. Entretanto, no tocante às desigualdades sociais pode ser compensada mediante atuação do Estado que respondem às penúrias dos grupos menos favorecidos (BALEEIRO, 2005).

O princípio da igualdade reside na imposição de uma abordagem idêntica pela lei, no entanto, de acordo com os critérios amparados pela lei, há um tratamento desigual nos casos desiguais (BALEEIRO, 2005)

O Princípio da igualdade necessita de critérios que distinguem as pessoas. A distinção importa quando é integrada uma finalidade, de sorte que possa estabelecer se os indivíduos são iguais ou diferentes conforme o mesmo critério. Desse modo, o princípio igualdade necessita de um parâmetro diferenciador e de um fim a ser obtido (ÁVILA, 2004).

Ou seja, é necessário verificar se as pessoas são iguais ou não, assim como designar qual o critério a ser utilizado para discriminação para que sejam tratados igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

De acordo com o artigo 5º da CF, todos têm direito ao mesmo tratamento, de modo que a aplicação da lei tributária se dá de forma uniforme. Sendo importante que, os indivíduos que estiverem na mesma situação a aplicação da norma jurídica seja homogênea (ÁVILA, 2004).

Nesse âmbito que o princípio da igualdade tributária reside; em uma limitação ao poder de tributar determinada no artigo 150, II, da Constituição Federal, que dispõe:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (Brasil, 2008).

Isto é, o princípio da igualdade tributária desautoriza arbitrariedades, de modo que proíbe a desigualdade entre as pessoas que figura nas mesmas condições. Nessa conformidade é defeso à legislação tributária definir privilégios ou ônus que não sejam iguais aos contribuintes em equidade de condições.

Além disso, o princípio da igualdade reclama que o tributo deve ser fundado em lei e que atinge a todos os contribuintes, não excepcionando apenas alguns, que estariam nas mesmas circunstâncias. Contudo, para verificar a igualdade entre os sujeitos da obrigação tributária, deve ser aplicado um critério de comparação (Baleeiro, 2005).

Dentro dessa ótica, um dos critérios de verificação da igualdade é a capacidade contributiva, visto que se há uma igualdade perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de distinção à capacidade econômica de cada indivíduo (TORRES, 2005).

3.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Considerando que os encargos públicos são rateados entre os indivíduos da sociedade, o cumprimento do tributo é um dever fundamental. Dentro dessa ótica, o que fundamenta o pagamento do tributo não é a contraprestação do Estado, mas a cooperação de todos para arcar com os custos do Estado (SABBAG. 2016).

Em que pese à prerrogativa do Estado em tributar seja uma expressão do poder inerente que lhe é conferido, o mesmo não pode ser arbitrário. Conseqüentemente, o Estado deverá atuar, fundamentalmente, dentro das limitações impostas, das quais reside a capacidade contributiva do contribuinte (ALEXANDRE, 2019).

O princípio da capacidade contributiva está atrelado à capacidade econômica do contribuinte em custear os encargos do Estado e estabelece distinção relacionada à igualdade tributária, tendo em vista ser base para medida de distribuir o financiamento dos custos do Estado, consoante à disponibilidade econômica de cada um (AMARO, 2017). Tal princípio encontra-se amparo no artigo 145 da Constituição Federal, *In verbis*:

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

I- Impostos;

[...]

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a seus objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos as atividades econômicas do contribuinte [...] (BRASIL, 2008).

O § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal prevê o princípio da capacidade contributiva, impondo que as incidências respeitem o mínimo existencial, respeitando a capacidade econômica de cada indivíduo, não podendo haver tributações excessivas nem decorrentes de presunções. Ou seja, a tributação será justa na medida em que se adequar à capacidade econômica do contribuinte. (ALEXANDRE, 2019).

De igual natureza, esclarece Hugo de Brito Machado:

Ter caráter pessoal significa ser calculado, ou ter o seu montante determinado, conforme as peculiaridades e características inerentes a cada contribuinte. Exemplo clássico de imposto pessoal é o imposto de renda, que poderá representar gravame maior, ou menor, conforme o número de dependentes do contribuinte, a despesa com a educação do contribuinte e seus dependentes, a necessidade de um tratamento de saúde etc.

Graduado conforme a capacidade econômica, por sua vez, quer dizer que o imposto deverá variar (ser maior, ou menor) conforme a capacidade do contribuinte de dispor de recursos econômicos. É o que se conhece por “princípio da capacidade contributiva”, ou seja, a

aptidão para contribuir com o sustento do Estado (MACHADO, 2018, p.103).

Dentro dessa ótica, o princípio da capacidade contributiva operacionaliza a justiça fiscal amparada pela Constituição Federal. Por meio dele será possível concretizar a igualdade, que se fundamenta quando os indivíduos possam ser tributados de acordo com suas rendas (CALIENDO, 2006).

O princípio da capacidade contributiva estabelecida na Constituição Federal determina que toda obrigação tributária se justifique em consonância com as manifestações reais e concretas de riqueza. Ou seja, onde carece de riqueza inexistente capacidade contributiva (SABBAG, 2016).

Desse modo, a capacidade contributiva se apresenta na existência da viabilidade do contribuinte em concorrer para a manutenção do Estado quando supridas as condições mínimas para sua subsistência (CALIENDO, 2006).

Nesse diapasão, Leandro Paulsen (2019) doutrina que o princípio da capacidade contributiva esclarece que o Estado busca suprir suas despesas públicas através das pessoas que possuem capacidade econômica para cooperarem, de sorte que aqueles que possuem apenas o essencial para viver, nada serão cobrados. A carga tributária deve variar conforme os recursos dos indivíduos, sendo assim, preservar o mínimo essencial e vedar o não confisco, alcançam todas as espécies tributárias.

A capacidade contributiva se expressa melhor nos impostos diretos. Nos impostos indiretos nem sempre consegue obter sucesso na aplicação desse princípio, uma vez que, quem realiza a operação, não suporta a carga tributária, esse ônus recai sobre o consumidor final, conseqüentemente, fica difícil identificar a condição econômica do indivíduo que adquire o produto, mercadoria ou serviço (TORRES, 2005).

Por essa razão, o constituinte concebeu o princípio da seletividade das alíquotas, com intuito de amenizar a carga tributária de quem adquire o produto, mercadoria ou serviço, e garantir a aplicação do princípio da capacidade contributiva, ainda que de forma mínima, àqueles que arcam com o ônus tributário inserido no produto (MOREIRA, 2018).

Ou seja, a capacidade contributiva se relaciona com o ICMS na medida em que esse princípio se aplica em todo ordenamento tributário, para essa garantia, é

necessário à observância do mínimo existencial, para isso, foi instituído a seletividade das alíquotas, que passaremos a analisá-las, sucessivamente.

3.3 MÍNIMO EXISTENCIAL

Como percebido, a capacidade contributiva determina limites econômicos do patrimônio do indivíduo passível de tributação e a capacidade econômica se expressa na viabilidade do contribuinte colaborar para suprir os gastos públicos do Estado. Entretanto, essa colaboração será realizada quando as condições mínimas para sobrevivência digna do indivíduo estiveram supridas (ÁVILA, 2004).

O autor ainda afirma que, para compor a hipótese de incidência tributária é necessário o legislador escolher fatos presuntivos acima do mínimo da margem do mínimo existencial. Ou seja, a tributação não se inicia com a simples obtenção dos recursos, pelo fato da parcela da renda destinada a garantia das necessidades básicas do indivíduo ser protegida da tributação pelos princípios constitucionais.

Conforme o artigo 145 da Constituição Federal, os tributos serão graduados de acordo com a capacidade econômica dos indivíduos. Portanto, o poder de tributar do Estado encontra-se limitado conforme a capacidade econômica do contribuinte, que é entendida como a parcela da renda que excede o mínimo existencial. De maneira que, essa garantia é parte substancial da capacidade contributiva (ÁVILA, 2004).

Em que pese o mínimo existencial não estar expressamente no texto constitucional, está inserido de forma implícita no princípio da dignidade da pessoa humana, assim como contemplado pelos objetivos fundamentais da República (ÁVILA, 2004).

Conforme o autor, a dignidade humana tem eficácia indireta em questões tributárias, uma vez que as relações tributárias são decorrentes da imposição do Estado em apropriar-se de uma parcela do patrimônio do indivíduo. Como atinge a esfera privada, se relaciona com a liberdade e a propriedade, afetando a disponibilidade. Nesse diapasão, a legislação tributária não viola os direitos fundamentais se manter o mínimo em liberdade e em propriedade. O aspecto tributário, nesse contexto, é a limitação do poder de tributar sobre o mínimo existencial do contribuinte (ÁVILA, 2004).

Desse modo, o mínimo existencial, dentro da análise do princípio da dignidade da pessoa humana e com os objetivos fundamentais da República, não se

limita a condições mínimas de sobrevivência, mas abrange o crescimento econômico do indivíduo com a promoção do estado que, no Direito Tributário, acarreta em retirar obstruções que impedem a realização dessa garantia. Por essa razão é que no aspecto patrimonial do contribuinte devem ser preservadas condições mínimas que proporcione seu desenvolvimento (TORRES, 2005).

Desse modo, perante a dignidade humana, as limitações do poder de tributar não se esgotam na igualdade tributária, uma vez que deve observar o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial, sendo elementares para garantia de uma vida digna para o contribuinte (TORRES, 2005).

Dentro dessa ótica, o mínimo existencial tem aplicação nos impostos diretos e também nos impostos indiretos, sendo garantido, assim como a capacidade contributiva, através da seletividade das alíquotas aplicadas nos impostos não cumulativos, que iremos analisar a seguir, sobretudo na perspectiva do ICMS.

3.4 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Conforme DANILEVICZ (2008), o princípio da seletividade determina que, a carga tributária será de acordo com a essencialidade dos produtos, mercadorias ou serviços, ou seja, quanto mais relevante for o bem consumido para a sociedade, menor será a alíquota do tributo a pagar, garantindo, desse modo, a capacidade contributiva.

De início, todos os tributos podem ser seletivos, tomando como parâmetro características do objeto da tributação, desconsiderando a pessoa a ser tributada. É importante que o critério esteja conforme a Constituição que, no caso, será a essencialidade. Ou seja, a seletividade será aplicada naqueles produtos, mercadorias ou serviços essenciais à população (MACHADO, 2018).

A seletividade poderá ser aplicada através da isenção de alíquotas de produtos, mercadorias ou serviços essenciais à população ou pela graduação da alíquota (MACHADO, 2018).

Conforme DANILEVICZ (2008), além de observar, ainda que minimamente, a capacidade contributiva, a seletividade preserva o mínimo existencial e, dessa forma, atende ao princípio da dignidade da pessoa humana, ao passo que quanto mais essencial for o objeto a ser tributado, menor será sua tributação.

Na Constituição Federal, há determinação expressa a três espécies de imposto para ser aplicado o princípio da seletividade. “O imposto sobre produtos

industrializados (IPI), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e o imposto sobre propriedade imobiliária urbana (IPTU).” (BRITO MACHADO, 2018). Entretanto, iremos abordar a aplicação da seletividade apenas em relação ao ICMS, pelo fato de ser objeto do nosso trabalho.

No tocante ao ICMS, a Constituição Federal determina:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...];

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação se iniciem no exterior;

[...].

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...];

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (Brasil, 2008).

Conforme a Constituição Federal, ao instituir o ICMS, o legislador poderá considerar a seletividade em razão da essencialidade do objeto da tributação. Vale salientar que parte da doutrina interpreta a palavra “poderá ser seletivo” como um dever de aplicação em relação ao ICMS (MELO, 2018).

O IPI e o ICMS são espécies de impostos que tributa a produção e o consumo, diante disso, ocorre à transferência da carga tributária, por essa razão, dificulta a observância da capacidade contributiva do consumidor e, portanto, os resultados dessa tributação nem sempre serão justos (BRITO MACHADO, 2018).

Nesse diapasão, ao ser aplicado a seletividade, ocorre distorção quando as classes mais favorecidas adquirem o objeto essencial a ser tributado com a tributação reduzida, uma vez que essas pessoas teriam condições de suportar o ônus tributário maior. Da mesma forma, quando o contribuinte menos favorecido adquire objetos considerados supérfluo, arcará com a carga tributária voltada para classes mais favorecidas, entretanto, em proporção a sua receita, o tributo será mais elevado (MACHADO, 2018).

Segundo DANILEVICZ (2008), a realidade demonstra que a tributação sobre o consumo possui efeito regressivo, ou seja, as classes menos desfavorecidas economicamente sofrem maior impacto da carga tributária em relação àqueles que detêm maior capacidade econômica. Conforme o gráfico abaixo, a composição da carga tributária brasileira se concentra no consumo:

COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

Por tipo de impostos, em % (OCDE e Brasil, 2015)

	RENDA	PATRIMÔNIO	CONSUMO	OUTROS	CARGA TRIBUTÁRIA (% DO PIB)
Bélgica	35,7	7,8	23,8	32,7	44,8
Coreia do Sul	30,3	12,4	28,0	29,3	25,2
Dinamarca	63,1	4,1	31,6	1,2	45,9
Estados Unidos	49,1	10,3	17,0	23,6	26,2
França	23,5	9,0	24,3	43,2	45,2
Itália	31,8	6,5	27,3	34,4	43,3
Japão	31,2	8,2	21,0	39,6	30,7
Reino Unido	35,3	12,6	32,9	19,2	32,5
Média OCDE	34,1	5,5	32,4	28,0	34,0
Brasil	21,0	4,4	49,7	24,9	32,6

Fontes: OCDE: Revenue Statistics Comparative Tables; Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Elaboração: Fabrício Augusto de Oliveira

Nessa perspectiva que é elementar a observância dos princípios constitucionais, sobretudo a capacidade contributiva, tendo em vista a composição tributária brasileira ser suportada, na maior parte de sua totalidade, pelo consumo. Diante disso, iremos analisar o princípio da não cumulatividade para entendermos o funcionamento do ICMS a fim de identificar que, na realidade, opera-se a regressividade em relação ao consumo.

3.5 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

A não-cumulatividade é considerada uma técnica de tributação pelo Supremo Tribunal Federal, esse princípio está previsto constitucionalmente no artigo 155 da Constituição Federal e no artigo 19 da Lei Complementar 87/96.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...];

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação se iniciem no exterior;

[...].

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
[...];

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (Brasil, 2008).

O referido imposto tem sua apuração no confronto entre o imposto creditado na entrada da mercadoria com aquele devido na saída da mercadoria ou prestação de serviço dentro de um período determinado. A diferença entre esse confronto representa o imposto a ser pago nesse período (HARADA, 2017).

A característica mais marcante do ICMS está em ser um imposto não cumulativo de ocorrência monofásica. A tributação relativa a produtos ou serviços poderá ser monofásica ou plurifásica. Quando ocorrer incidência tributária apenas em uma das etapas da cadeia produtivas até o consumidor final, será monofásico, neste caso, o imposto não será cumulativo. Quando incidir mais de uma vez na cadeia, será plurifásica, sendo assim, o imposto será cumulativo (BRITO MACHADO, 2018).

Embora existam cinco fatos geradores para o ICMS, conforme Carrazza (2017) iremos analisar apenas aquele relacionado à operação de circulação de mercadorias e serviços, por ser o objetivo deste trabalho.

De acordo com Leandro Paulsen (2019), o contribuinte do ICMS possui o direito de creditar-se do imposto pago anteriormente na cadeia produção-distribuição, cujo escopo é a compensação do imposto, fundamentado pelo princípio da não-cumulatividade.

A não-cumulatividade e a compensação do tributo evita a tributação de forma plurifásica, onde o contribuinte não poderá efetuar a compensação do imposto pago anteriormente, ou seja, a não-cumulatividade tem a finalidade, indubitavelmente, de libertar o contribuinte do ônus tributário pelo fato de, num sistema de tributação cumulativo, plurifásico, aumentaria no preço final do produto ou serviço (MOREIRA, 2018).

Conforme a leitura do texto constitucional mencionado, os conceitos de cumulatividade e não-cumulatividade infere a ocorrência de fatos geradores que constitui uma cadeia econômica, decorrentes de duas ou mais operações (BARROS, 2015).

A não-cumulatividade é classificada como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do crédito tributário. Refere-se a uma operação contábil, no qual, o valor a ser recolhido a título de tributo, é compensado em relação ao imposto pago sobre o mesmo produto nas fases anteriores do processo de produção-distribuição (PAULSEN, 2019).

De acordo com José Eduardo Soares Melo (2018), a não-cumulatividade, em relação ao ICMS, funciona através de operações feitas na escrituração contábil da empresa, com a dedução entre créditos e débitos relativos a um determinado período de tempo. Em outras palavras, o contribuinte de direito se credita dos montantes pagos, nas operações pretéritas, relativos a tributos, conforme tabela abaixo:

ICMS (em R\$)					
Tributação não cumulativa					
No caso hipotético — alíquota de 18%					
Operação de industrialização e comercialização de confecções					
	Produção do fio	Produção e venda do tecido	Compra do tecido — produção e venda da confecção	Venda no varejo da confecção	
	1ª operação	2ª operação	3ª operação	4ª operação	
Valor da operação	121,95	243,90	365,85	487,80	
ICMS (18%) sobre o valor da operação	21,95	43,90	65,85	87,80	
Crédito da operação anterior	0,00	21,95	43,90	65,85	
Imposto a recolher/ operação	21,95	21,95	21,95	21,95	87,80
Carga tributária no produto final				87,80	
Imposto recolhido ao fisco				87,80	
Preço final do produto ao consumidor final (4ª operação)				487,80	

Fonte: CHING, MARQUES e PRADO (2007).

Há, além da técnica supracitada, outras com o mesmo escopo, das quais preferimos omitir por entendermos não serem relevantes para o presente trabalho.

Assim, conforme a tabela acima, se a operação com certa mercadoria fornecida se concretizar, haverá incidência em sobre o valor total do produto. Se, a mesma mercadoria, em uma segunda etapa, é revendida, é sobre o valor da operação que incidirá o ICMS. E assim por diante, até chegar ao consumidor final, que sofrerá toda carga tributária relativa ao ICMS (MOREIRA, 2018).

Ou seja, o sistema de tributação monofásico relativo ao ICMS não considera a capacidade contributiva do contribuinte de fato, neste caso, o consumidor final, mas sim a quantidade consumida por este. Por conseguinte, o indivíduo com maior capacidade econômica sofrerá menor impacto relativo ao crédito tributário do ICMS que o contribuinte de menor capacidade econômica, tendo em vista que quem comporta a carga tributária do ICMS é o consumidor final (MELO, 2018).

4 REGRESSIVIDADE X JUSTIÇA SOCIAL TRIBUTÁRIA

Na análise do funcionamento do ICMS, através da não-cumulatividade, é certo que o referido tributo se materializa como imposto indireto, onde o contribuinte de direito recolhe o tributo, porém o ônus tributário é suportado pelo contribuinte de fato, sacrificando o indivíduo de menor renda. Desse modo, essa forma de tributação provoca efeitos negativos, dentro da perspectiva da equidade e da distribuição de renda, indo de encontro à justiça social tributária (CARRAZZA, 2017).

A igualdade tributária, quando tratada pela Constituição Federal demonstra uma afeição substancial. Para se verificar a medida da desigualdade, em matéria tributária, é necessária a análise da capacidade contributiva do indivíduo, estando este em mesmas condições, é preciso verificar a capacidade econômica do contribuinte para garantia do princípio da igualdade (MACHADO, 2018).

Como o efeito da aplicação da não-cumulatividade faz com o que a carga tributária é suportada pelo consumidor final dos produtos e serviços, ocorre uma distração em relação à observância do princípio da igualdade tributária, na medida em que esse princípio estabelece a lei tributária deve ter tratamentos iguais aos contribuintes na medida de suas desigualdades, ou seja, sobre a ótica da capacidade contributiva (ÁVILA, 2004).

De acordo com o princípio da isonomia, a incidência tributária não poderá impactar os contribuintes de forma substancialmente desigual, privilegiando uma parcela da sociedade, enquanto outra parcela sofra uma injustiça fiscal, ou seja, a igualdade tributária garante que a lei tributária observe as condições fáticas do contribuinte para estabelecer a dosagem a ser aplicada e garantir a isonomia tributária, com efeito, busca garantir acessibilidade a determinados produtos e serviços a todos, reduzindo a desigualdade social, em prol da justiça fiscal (CASTRO, 2011).

Da mesma forma ocorre com a capacidade contributiva, que se encontra expresso no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, para garantia desse princípio, observa-se a capacidade econômica do contribuinte considerando as características peculiares de cada indivíduo, ou seja, a cobrança do imposto dependerá da capacidade que o contribuinte tem para dispor de recursos econômicos (MACHADO, 2018).

O principal critério de diferenciação do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário é a capacidade contributiva. Quando o indivíduo expressa riqueza, nasce o dever fundamental de contribuir para manutenção do Estado, porém essa contribuição possui limitação no princípio capacidade contributiva, conforme disciplina Ricardo Alexandre:

Por conseguinte, considera-se justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais possui, quem mais importa, quem, em fim, mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior em contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência (capacidade contributiva) (ALEXANDRE, 2019, p.151).

Assim, se ocorre à ausência de capacidade contributiva na vida do indivíduo, comprometendo sua subsistência e, mesmo assim, este concorre para arrecadar recursos para manutenção do Estado, ocorrerá violação ao princípio da capacidade contributiva (ALEXANDRE, 2019).

No entanto, a não-cumulatividade aplicada ao ICMS impede a análise da capacidade econômica do contribuinte de fato, ou seja, a cada etapa da cadeia produtiva o imposto incidente é compensado pelo mesmo imposto pago anteriormente até chegar ao consumidor final, fazendo com que seja difícil perceber quem de fato será o consumidor final do produto ou serviço (MELO, 2018).

Ou seja, sendo o consumidor final do produto ou serviço pessoa menos desfavorecido economicamente, sofrerá o mesmo impacto financeiro, quando arcar com o ônus tributário, em relação ao contribuinte com mais poder econômico, desse modo, inviabilizando a análise e aplicação do princípio da capacidade contributiva (ÁVILA, 2004).

Destarte, o mínimo existencial não é garantido nessa aplicação, haja vista a necessidade de aquisição de determinados produtos por parte dos contribuintes de baixa renda para própria subsistência, ou seja, o ônus tributário que incide em famílias de baixa renda reduz o poder de compra dessas famílias e, conseqüentemente, compromete o mínimo existencial, na medida em que o consumidor final acaba arcando com a carga tributária, mesmo não possuindo capacidade contributiva para tal ato (TORRES, 2005).

Vale ressaltar que, a mera obtenção de recursos não possui o condão de ser considerada para fins de tributação, tendo em vista que parte desse recurso possui

proteção constitucional para garantir as necessidades básicas e condições mínimas de existência digna do indivíduo e de sua família (TORRES, 2005).

O ICMS, imposto que recai sobre o consumo está contemplado nos produtos que são considerados essências para subsistência de todos os indivíduos, tanto os que são considerados de classe mais favorecida economicamente, quanto os sujeitos menos favorecidos economicamente, mas a técnica de tributação desse tributo não observa a pessoa a ser tributada e sim o produto da tributação (MACHADO, 2018).

Cumprido esclarecer que, as pessoas jurídicas, em determinadas atividades empresariais, mesmo atuando como consumidoras finais conseguem se valer de benefícios fiscais em relação a itens utilizados na empresa, o que desonera mais ainda a pessoa com maior capacidade contributiva, favorecendo a desigualdade fiscal e afrontando o mínimo existencial do cidadão que não pode se valer de mecanismos de elisão fiscal, assim enfatiza Kiyoshi Harada:

Não há vinculação entre mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento. A compensação do imposto ocorre entre o imposto creditado pela entrada de determinada mercadoria e o imposto resultante da saída dela ou de outra mercadoria, ou da prestação de serviço de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal (HARADA, 2107, p. 38).

Ou seja, a natureza do crédito do imposto é financeira e não física, sendo irrelevante saber se o bem adquirido serve para compor o ativo fixo da empresa ou mercadoria para circulação, a relevância está em saber se o bem adquirido sofreu a incidência do ICMS ou não, o que garante a compensação do crédito no mês de competência, fazendo com o que a regressividade seja mais latente dentro da técnica da não-cumulatividade (HARADA, 2017).

Sendo assim, a técnica de tributação da não-cumulatividade gera o efeito regressivo nos tributos indiretos sobre o consumo, dessa forma, fere a isonomia tributária, não observa a capacidade econômica do contribuinte e compromete o mínimo existencial das pessoas que possuem baixa renda, pois a regressividade gera uma tributação proporcionalmente maior para quem ganha menos (CASTRO, 2011).

Em contrapartida, no ICMS, imposto não-cumulativo poderá observar o princípio da seletividade, estabelecendo que o tributo adote critérios para tributar de forma diferente baseado nas características do objeto a ser tributado. O critério

adotado nos impostos seletivos é a essencialidade, ou seja, os produtos considerados essenciais para a vida terão menor tributação e os produtos que não são essenciais sofrerá maior carga tributária (ALEXANDRE, 2019).

No entanto, o critério da essencialidade acaba não sendo o suficiente para impedir a regressividade nos impostos indiretos sobre consumo, ao passo que, quando o consumidor de um produto, considerando essencial, for contribuinte de maior capacidade econômica, se beneficiará de menor tributação, sendo que este terá maior capacidade econômica para contribuir, do outro lado, quando o indivíduo menos desfavorecido economicamente figurar como consumidor de um produto considerado não essencial, o imposto suportado por este, não observará sua capacidade econômica, assumindo feição demasiadamente regressiva, principalmente quando a maior carga tributária brasileira recai sobre o consumo, conforme exterioriza Paulo Roberto de Castro:

Estudos recentes apontam a absoluta regressividade do sistema atual. Temos uma estrutura de tributos baseada em incidências indiretas sobre o consumo, inclusive de alimentos e remédios, que pesam tanto mais nos orçamentos quanto mais pobre for a família do brasileiro. Numa dessas pesquisas, embora realizada sobre uma base de dados de 1996, pelo IPEA, órgão de planejamento e estudos do próprio Governo federal aponta-se a assombrosa carga tributária indireta de 26,5% sobre a renda líquida das famílias com menos de 2 salários-mínimos da época (CASTRO, 2011, p. 220)

Nesse diapasão, enfatiza Carlos Valder do Nascimento:

Os tributos embutidos no preço dos bens e serviços denominados como indiretos têm aprofundado a injustiça entre os mais pobres pelo seu caráter regressivo. (...) Os valores pagos pelos trabalhadores assalariados são retirados da renda familiar modesta para financiar gastos supérfluos, inclusive privilégios de categorias profissionais que compõem a estrutura dirigente do Estado.

A má distribuição de renda conjugada a concentração de impostos sob o consumo desloca a má riqueza para os mais ricos, opção infelizmente vigente em nosso país. No Brasil, a distribuição de renda efetiva depois da tributação é pior do que a distribuição de renda nominal antes da tributação. Desafia a lógica do razoável ao escorchar, de forma impiedosa, os trabalhadores assalariados de forma contundente, principalmente aos que estão na faixa de ganho de até cinco salários mínimos (NASCIMENTO, p. 176-177).

Ou seja, em que pese os tributos sejam obtidos para consecução do bem comum associando-se à finalidade de repartição dos rendimentos e de riqueza de

uma maneira justa, buscando reduzir as desigualdades sociais e econômicas, nos impostos indiretos sobre o consumo o resultado é inverso, ocorre a regressividade, fazendo com que aumente a desigualdade social, gerando uma clara injustiça fiscal (CASTRO, 2011).

Sendo assim, o ICMS e os tributos indiretos em geral, não obstante atinja o contribuinte de fato de forma homogênea, impactam com maior grau nos indivíduos que possuem capacidade econômica menor, na medida em que necessitam poupar menos para satisfazerem suas necessidades. Portanto, demonstram que os tributos indiretos oneram mais o consumo dos hipossuficientes (NASCIMENTO, 2013).

Portanto, após análise dos princípios aplicáveis sobre o ICMS, que figura como imposto indireto sobre o consumo, pode se ter, no primeiro momento, que a tributação indireta não está em conformidade com a capacidade econômica dos contribuintes, da mesma forma que não garante a isonomia na esfera tributária.

5 CONCLUSÃO

No decorrer do trabalho, foi contemplado o Sistema Tributário Nacional, abordando o conceito de tributos, em todas suas acepções, as espécies tributárias constante no ordenamento jurídico brasileiro, sob os aspectos das finalidades dos tributos, onde foram apresentadas a finalidade política, finalidade fiscal, finalidade extrafiscal e finalidade social dos tributos, demonstrando assim, a justiça social tributária.

Na finalidade fiscal e extrafiscal dos tributos foi analisado que todo tributo apresenta finalidade fiscal, finalidade essa inerente a sua própria natureza, entretanto, em determinados momentos podem se revestir da extrafiscalidade, ou seja, finalidade diferente de apenas obter receitas, podendo o Estado se utilizar dos tributos como instrumento para intervir no espaço econômico, social e político do Estado.

Na finalidade social, foi demonstrado que a tributação é elementar para consecução do bem comum, assim como serve para reduzir as desigualdades sociais, redistribuição de renda, configurando como instrumento da democracia.

No tocante à justiça social tributária, foi apresentado sob a ótica dos objetivos fundamentais do Estado e garantia de uma vida digna aos indivíduos, onde os tributos devem estar em conformidade com os princípios constitucionais, sobretudo, os princípios da igualdade e capacidade contributiva, considerados como a estrutura da ordem tributária.

Nesse contexto, abordamos os princípios aplicáveis ao ICMS dando enfoque aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, ao mínimo existencial, ao princípio da seletividade e a não-cumulatividade e deparamos a conformidade dessa forma de tributar com os referentes princípios.

No princípio da igualdade, constitucionalmente previsto, ficou demonstrado que a tributação deverá observar as características dos contribuintes, para garantia da igualdade substancial e para essa finalidade é fundamental observar o princípio da capacidade contributiva.

Ao abordarmos o princípio da capacidade contributiva, foi exposto que tal princípio está ligado diretamente à capacidade econômica do contribuinte em financiar os gastos do Estado para manter sua estrutura e definir distinção em relação à igualdade tributária, garantindo, dessa forma, o mínimo existencial.

A essencialidade dos tributos se apresenta de forma a garantir a capacidade econômica dos indivíduos, aplicáveis aos impostos indiretos sobre o consumo, razão pela qual foi apresentado que a concentração da carga tributária brasileira recai sobre o consumo.

A vista disso, a não-cumulatividade dos impostos indireto sobre o consumo, possui efeito regressivo, demonstrando uma tributação incompatível com a igualdade e a capacidade contributiva dos indivíduos, na medida em que o ônus tributário é suportado pelo consumidor final.

Portanto, o atual sistema de tributação do ICMS representa um mecanismo de injustiça fiscal, pois verificamos que o imposto indireto sobre o consumo apresenta o efeito regressivo deixando de observar o princípio da igualdade tributária, comprometendo-o a capacidade contributiva do indivíduo, colocando em risco o mínimo existencial, principalmente quando observamos que a maior carga tributária brasileira recai sobre o consumo.

Nesses termos, a regressividade nos tributos não-cumulativos acaba gerando maior prejuízo para famílias de baixa renda e beneficiando quem possui maior capacidade econômica, sobretudo, ao permitir que as empresas se creditem do ICMS decorrente de entradas de mercadorias para compensarem nos ICMS devidos, repassando o encargo para o consumidor do produto final.

Percebemos que é necessário reformar a técnica de tributação do ICMS, mas para aferir reformas tributárias no sistema nacional requerem diversos estudos sob a ótica econômica e social. Contudo, o sentido delas deverá ser na direção de efetivar os objetivos constitucionais e observar a capacidade econômica dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 13^o ed. Bahia: JusPudivm, 2019.
- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 22^oed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004b.
- BALEEIRO, Aliomar de Andrade [1905-1978]. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BARROSO, Luis Roberto, Direito Constitucional Contemporâneo, os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 4^o ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 25 de Fevereiro de 2019.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 25 de Fevereiro de 2019.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 7. ed São Paulo: Noeses, 2018.
- CALIENDO, Paulo. Princípios e regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 95, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 4^o ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio -ICMS - 17^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CASTRO, Paulo Rabello de. Reforma da Reforma: a estrutura tributária “dez, dez, dez”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do;

MARTINS, Rogério Gandra (Coord.). Tratado de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHING, H Y; MARQUES, F; PRADO, L. Contabilidade e finanças para não especialistas. 2ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007

COELHO NAVARRO, Sacha Calmom. Curso de Direito tributário. 16º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119. Acesso em: 25 de Fevereiro de 2019.

HACK. Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. ANIMA: Revista

HARADA, Kiyoshi. ICMS doutrina e prática. 1º ed. São Paulo: Atlas, 2017.

J. DANILEVICZ. Roseane Beatriz. O princípio da essencialidade na tributação. 2008. Disponível em: <http://tede2.pucrs.br/tede2/handle/tede/4039> Acesso em: 20 de Março de 2019.

KOLM, Serge-Christophe. Teorias modernas da justiça. Trad. Jefferson Luiz Camargo e Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 10ªed. São Paulo: Atlas, 2018

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e prática. Revista atualizada, 14. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2018.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos - 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Adequação do Sistema Tributário Nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária. 196 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife – Universidade Federal de Pernambuco, Recife. 2013.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. Revenue Statistics Comparative Tables; Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Elaboração: Fabrício Augusto de Oliveira, 2017.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 10ªed. Revista atualizada. São Paulo: Saraiva, 2019.

ROCHA, Roberval. Código Tributário Nacional para concursos. 4º ed. Bahia: JusPudivm, 2017.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8º ed. São Paulo: Saraiva, 2016. .

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2

VIOL, Andréa Lemgruber. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. Disponível em:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf> Acesso em: 25 de Fevereiro de 2019.