



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
PRO-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS SOCIAIS E
CIDADANIA**

RICARDO SIMÕES XAVIER DOS SANTOS

**CRÍTICA À SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO
INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DA DESIGUALDADE
SOCIOECONÔMICA NO BRASIL:
ANÁLISE À LUZ DA INCIDÊNCIA DO ICMS-COMBUSTÍVEIS ENTRE
O PERÍODO DE 2021 E 2022**

Salvador
2022

RICARDO SIMÕES XAVIER DOS SANTOS

**CRÍTICA À SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO
INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DA DESIGUALDADE
SOCIOECONÔMICA NO BRASIL:
ANÁLISE À LUZ DA INCIDÊNCIA DO ICMS-COMBUSTÍVEIS ENTRE
O PERÍODO DE 2021 E 2022**

Tese apresentada ao Programa de Doutorado em Políticas Sociais e Cidadania da Universidade Católica do Salvador como requisito parcial para obtenção de título de Doutor.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella.

Salvador
2022

Dados de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha Catalográfica. UCSAL. Biblioteca

S237 Santos, Ricardo Simões Xavier dos

Crítica à seletividade tributária como instrumento de redução da desigualdade socioeconômica no Brasil: análise à luz da incidência do ICMS-combustíveis entre o período de 2021 e 2022/ Ricardo Simões Xavier dos Santos. __ Salvador, 2022. 222 f.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella.

Tese (Doutorado) – Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação. Doutorado em Políticas Sociais e Cidadania.

1. Desigualdade Socioeconômica 2 Justiça Tributária 3. Seletividade Tributária 4. ICMS 5. Financiamento das Políticas Sociais I. Portella, André Alves – Orientador II. Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação III. Título.

CDU 34:336.2

TERMO DE APROVAÇÃO

Ricardo Simões Xavier dos Santos

“CRÍTICA À SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DA
DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA NO BRASIL: ANÁLISE À LUZ DA INCIDÊNCIA DO ICMS-
COMBUSTÍVEIS ENTRE O PERÍODO DE 2021 E 2022”.

Tese aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de doutor em Políticas
Sociais e Cidadania da Universidade Católica do Salvador.

Salvador, 11 de novembro de 2022.

Banca Examinadora:

ANDRE ALVES PORTELLA Assinado de forma digital por ANDRE ALVES PORTELLA
Dados: 2022.12.01 10:25:37 -03'00'

Prof.(a). Dr.(a) André Alves Portela- UCSAL (orientador)

FRANCISCO MATA Assinado de forma digital por FRANCISCO MATA MACHADO
TAVARES
Dados: 2022.12.12 10:54:01 -03'00'
MACHADO
TAVARES:7543530
0630

Prof.(a) Dr.(a) Francisco Mata Machado Tavares - UFG



Prof.(a) Dr.(a) Ângela Maria Carvalho Borges - UCSAL

DIRLEY DA CUNHA Assinado de forma digital por DIRLEY
DA CUNHA JUNIOR:504998405
Dados: 2022.12.12 10:54:01 -03'00'
JUNIOR:504998405

Prof.(a) Dr.(a) Dirley da Cunha Júnior - UCSAL



Prof.(a) Dr.(a) Élide Graziane Pinto - FGV

À minha esposa Emilene, pelo amor e companheirismo na jornada que caminhamos juntos. Ao meu filho Rafael, fonte de inspiração constante. Ao meu filho Lucas, incentivador deste projeto.

AGRADECIMENTOS

O encerramento deste ciclo consagra uma enorme vitória, sonho que foi conquistado por meio de foco, determinação e resiliência. Os louros pelo doutoramento são baseados no esforço, persistência e vontade de galgar novos degraus na vida acadêmica.

Pela vitória conquistada, agradeço à minha esposa, minha companheira e parceira de vida, Emilene (Mi), incentivadora em todos os meus projetos e fonte de amor e inspiração para a vida que construímos. Agradeço ao meu filho Rafael, que me ensina tanto a cada dia, sendo a chama de minha felicidade e a quem rendo diariamente a minha admiração. Agradeço ao meu filho Lucas, a alegria que contagia meus dias e que tanto me enobrece, aquele que, mesmo antes de nascer, foi a razão primaz para o início desta jornada.

Agradeço ao meu pai, pois é em quem me espelho, como homem, filho, irmão e pai, além do exemplo de profissional fantástico. Agradeço à minha mãe, Teresa, cuidadora e admiradora de sua cria, orgulhosa de todos os passos que foram dados até aqui. Agradeço ao meu irmão Marcelo e à minha irmã Carolina, os meus melhores amigos. Agradeço aos meus sobrinhos, Arthur e Luísa, pela felicidade que trazem na vida deste tio.

Agradeço aos meus parceiros no escritório Ricardo Xavier Sociedade de Advogados – Adrielle Ferreira, Ubiratan Araújo e Etis Rios –, amigos que realmente fazem a diferença para o meu crescimento profissional e pessoal.

Não posso me esquecer de agradecer aos amigos de caminhada na docência, em especial aos amigos, professores e demais colaboradores da Universidade do Estado da Bahia; aos amigos, professores e demais colaboradores da Universidade Católica do Salvador; e aos amigos, professores e demais colaboradores do curso CEJAS.

Agradeço aos meus queridos alunos da UCSal, UNEB, CEJAS e do grupo de estudos em Orçamento, Tributação e Cidadania, minha galera, aqueles que me fazem aprender mais do que ensinar, estimulando o meu aperfeiçoamento constante para me tornar um docente melhor.

Agradeço aos colegas de doutorado que, sem qualquer dúvida, tornaram o curso melhor e mais proveitoso, auxiliando para o crescimento intelectual e melhorando o nível do debate, em especial a Taís Dórea, Jorge Beck, Thaline Carneiro e Eliezer Silva, pessoas fantásticas que ajudaram a tornar a caminhada mais leve e contribuíram no desenvolvimento deste trabalho.

Ainda, agradeço aos meus professores no curso de doutorado, em especial à professora Anete Ivo, que possibilitou meu amadurecimento para o desenvolvimento do trabalho em tela.

Agradeço aos membros da banca, Prof. Dirley da Cunha Jr., Profa. Ângela Borges, Prof. Franciso Mata Tavares e Profa. Élide Graziane Pinto, pelo direcionamento e pelas valiosas inserções que foram realizadas na banca de qualificação.

Por fim, agradeço ao meu orientador, professor André Alves Portella, pela amizade e pelo precioso auxílio na minha evolução e desenvolvimento científico, o que foi decisivo para a confecção do presente trabalho.

E na TV se você vir um deputado em
pânico mal dissimulado
Diante de qualquer, mas qualquer mesmo,
qualquer, qualquer plano de educação que
pareça fácil, que pareça fácil e rápido e vá
representar uma ameaça de
democratização do ensino do primeiro grau
E se esse mesmo deputado defender a
adoção da pena capital
E o venerável cardeal disser que vê tanto
espírito no feto e nenhum no marginal
E se, ao furar o sinal, o velho sinal
vermelho habitual notar um homem
mijando na esquina da rua sobre um saco
brilhante de lixo do Leblon
E quando ouvir o silêncio sorridente de São
Paulo diante da chacina de 111 presos
indefesos, mas presos são quase todos
pretos ou quase pretos, ou quase brancos
quase pretos de tão pobres e pobres são
como podres e todos sabem como se
tratam os pretos
E quando você for dar uma volta no Caribe
e quando for trepar sem camisinha e
apresentar sua participação inteligente no
bloqueio a Cuba
Pense no Haiti
Reze pelo Haiti
O Haiti é aqui
O Haiti não é aqui.
(Haiti – Caetano Veloso)

RESUMO

O presente trabalho objetiva verificar se a aplicação obrigatória do princípio da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre as operações com combustíveis é instrumento eficaz a auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica no Brasil. A pesquisa escolheu a mercadoria combustível em virtude das elevadas alíquotas de ICMS praticadas pelos estados federados, fazendo com que o tributo seja um componente relevante no preço pago pela aquisição deste insumo. Outro motivo determinante para a escolha da mercadoria em questão é o impacto que ela promove no orçamento privado da população carente. Justificando a pesquisa, o trabalho traz dados do atual estado de desigualdade socioeconômica no país e evidencia como a estruturação da matriz tributária nacional, pautada em tributos sobre o consumo, mostrou-se regressiva e auxiliou, no transcorrer dos anos, no processo de ampliação de tal desigualdade. A pesquisa possui natureza exploratória, a partir do método dedutivo, se valendo da bibliografia pertinente ao tema, com revisão da doutrina especializada e se utilizando de fontes secundárias, com a investigação de estudos já realizadas e a apropriação dos seus dados, a fim de sustentar a defesa da tese central, se utilizando de uma abordagem qualitativa dos dados coletados. Para atingir o quanto proposto, a pesquisa discorreu sobre a obrigação de o atual Sistema Tributário Nacional atender aos fundamentos e objetivos da CF/88, sendo um mecanismo de promoção da igualdade socioeconômica, com normas que são interpretadas sob o prisma da justiça tributária, especialmente com a aplicação do princípio da seletividade tributária, preservando o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana. Para responder à pergunta proposta, o estudo analisou a incidência do ICMS sobre combustíveis e trouxe dados sobre a importância que a materialidade em questão possui no orçamento dos estados federados. Ainda, o trabalho versou sobre a vinculação constitucional das receitas do ICMS para o financiamento das políticas de saúde e educação. A fim de se posicionar sobre a eficácia ou não da medida tributária em questão como instrumento auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica, a pesquisa realizou o sopesamento entre a efetividade da aplicação da seletividade tributária sobre a operação que recorta o tema e o impacto que a minoração das alíquotas causou em programas sociais como o SUS e o Fundeb. O resultado da pesquisa demonstrou que a seletividade tributária deve ser afastada na incidência do ICMS nas operações sobre combustíveis, pois, por mais essencial que seja a mercadoria, a implementação do benefício se torna contraditória para a efetivação dos fundamentos e objetivos da República do Brasil, insculpidos nos art. 1º e 3º da CF/88. Como conclusão, diferentemente da tese inicialmente proposta, constatou-se que, ao serem reduzidas as alíquotas do ICMS nas operações sobre combustíveis, a aplicação da seletividade tributária prejudica o financiamento das políticas de saúde e educação, implicando na ampliação das desigualdades socioeconômicas.

Palavras-chave: desigualdade socioeconômica; justiça tributária; seletividade tributária; ICMS; financiamento das políticas sociais.

ABSTRACT

The present work aims to verify if the mandatory application of the principle of the tax selectivity in the incidence of **ICMS** (Acronym in Portuguese for Tax on Circulation of Goods and Services) over the operations with fuels is an effective instrument to help in the reduction of socioeconomic inequality in Brazil. The research chose the fuel commodity due to the high **ICMS** rates practiced by the federated states, making the tax a relevant component in the price paid for the acquisition of this input. Another determining reason for choosing this good in question is the impact it promotes on the private budget of the needy population. Justifying the research, the work brings data on the current state of socioeconomic inequality in the country and shows how the structuring of the national tax matrix, based on taxes on consumption, proved to be regressive and helped, over the years, in the process of expanding such inequality. The research has an exploratory nature, based on the deductive method, using the bibliography relevant to the subject, with a review of specialized doctrine and using secondary sources, with the investigation of studies already carried out and the appropriation of their data, to support the defense of the central thesis, using a qualitative approach to the collected data. In order to achieve what was proposed, the research discussed the obligation of the current National Tax System to meet the foundations and objectives of **CF/88** (Brazilian Federal Constitution of 1988), being a mechanism to promote socioeconomic equality, with norms that are interpreted under the prism of tax justice, especially with the application of the principle of tax selectivity, preserving the existential minimum and the dignity of the human person. To answer the proposed question, the study analyzed the incidence of **ICMS** on fuel and brought data on the importance that the materiality in question has in the budget of the federated states. Still, the work dealt with the constitutional linkage of **ICMS** revenues to the financing of health policies and education. In order to position itself on the effectiveness or not of the tax measure in question as an auxiliary instrument in the reduction of socioeconomic inequality, the research carried out a balance between the effectiveness of the application of tax selectivity on the operation that cuts the theme and the impact that the reduction of the rates caused in social programs such as **SUS** (Acronym in Portuguese for the Brazilian Public and Universal Healthcare System) and **Fundeb** (Acronym in Portuguese for the Basic Education Maintenance and Development Fund). The result of the research demonstrated that the tax selectivity must be removed in the incidence of **ICMS** in the operations on fuels, because, however essential the merchandise is, the implementation of the benefit becomes contradictory for the effectiveness of the fundamentals and objectives of the Brazilian Republic, inscribed in art. 1st and 3rd of **CF/88**. As a conclusion, unlike the thesis initially proposed, it was found that, when **ICMS** rates are reduced on fuel transactions, the application of tax selectivity impairs the financing of health and education policies, implying the expansion of socioeconomic inequalities.

Keywords: socioeconomic inequality; tax justice; tax selectivity; ICMS; financing of social policies..

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AASP	Associação dos Advogados de São Paulo
ABEP	Associação Brasileira de Empresas de Pesquisa
ABRACE	Associação dos Grandes Consumidores Industriais de Energia e Consumidores Livres
ACP	Ação Civil Pública
ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF	Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental
AFRMM	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
AgR	Agravo Regimental
AL	Alagoas
ANP	Agência Nacional de Petróleo
Art.	Artigo
BC	Banco Central do Brasil
CEPA	Centro de Ensino e Pesquisa Aplicada
CF/88	Constituição Federal de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNA	Confederação Nacional da Agricultura
CNC	Confederação Nacional do Comércio
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CODE	Conferência de Desenvolvimento
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COMSEFAZ	Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e do DF
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEP	Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações

de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

COVID-19	<i>Corona virus disease 2019</i>
CR/34	Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DIEESE	Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos
EC	Emenda Constitucional
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
ENDEF	Estudo Nacional de Despesa Familiar
EPE	Empresa de Pesquisa Energética
ESALQ-LOG	Grupo de Pesquisa e Extensão em Logística Agroindustrial
FAO	<i>Food and Agriculture Organization</i>
FCEM	Fundo de Compensação às Exportações de Manufaturados
FECOMBUSTÍVEIS	Federação Nacional de Comércio de Combustíveis e Lubrificantes
FINEDUCA	Associação Nacional de Pesquisa em Financiamento da Educação
FPE	Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
G20	Grupo dos 20
GLP	Gás Liquefeito de Petróleo
GNV	Gás Natural Veicular
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBP	Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás
ICM	Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadoria

ICMS	Imposto sobre Operação de Mercadoria e Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural
IVVC	Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignados
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
JCP	Juros sobre o Capital Próprio
LC	Lei Complementar
MME	Ministério de Minas e Energia
n.	Número
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PETROBRAS	Petróleo Brasileiro Sociedade Anônima

PFL	Partido da Frente Liberal
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PISA	Programa Internacional de Avaliação de Estudantes
PJ	Pessoa Jurídica
PLC	Projeto de Lei Complementar
PMPF	Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PNS	Pesquisa Nacional de Saúde
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
POF	Pesquisa de Orçamentos Familiares
PPC	Poder de Paridade de Compra
PPP	<i>Purchasing Power Parity</i>
PRB	Partido Republicano Brasileiro
R\$	Real
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SEFAZ/BA	Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TRF	Tribunal Regional Federal
UDOP	União Nacional da Bioenergia
US\$	Dólar americano
USP	Universidade de São Paulo
WID	<i>World Inequality Lab</i>

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
2	A DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA NO BRASIL	27
2.1	A QUESTÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA	29
2.2	OS NÚMEROS DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA NO MUNDO	36
2.3	A INDECENTE CONCENTRAÇÃO DE RENDA ENTRE OS RICOS NO BRASIL	39
2.4	A ATUAL SITUAÇÃO DA POBREZA NO BRASIL	46
3	A ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO AUXILIAR NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA	52
3.1	O DEVER CONSTITUCIONAL DE ESTRUTURAR O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO INSTRUMENTO REDUTOR DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA	56
3.2	AS ESTRUTURAS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	65
3.3	A CONSOLIDAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL MARCADO PELA REGRESSIVIDADE	77
3.3.1	A regressividade da matriz tributária brasileira	81
3.3.2	A contribuição das opções tributárias para a ampliação da desigualdade socioeconômica no Brasil	89
4	A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	96
4.1	O CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS E SERVIÇOS	99
4.2	A UTILIZAÇÃO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PRESERVAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL	105

4.3	A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE MERCADORIAS E SERVIÇOS ESSENCIAIS	108
4.3.1	Os argumentos para a aplicação facultativa da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais	109
4.3.2	Os argumentos para a aplicação obrigatória da seletividade tributária na incidência do ICMS nas mercadorias e serviços essenciais	117
4.3.3	A interpretação adotada: imposição da seletividade no ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais	120
5	A INCIDÊNCIA E A REPERCUSSÃO DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS	134
5.1	A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS	134
5.2	O IMPACTO DO ICMS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS	150
6	O IMPACTO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS PARA A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA	155
6.1	O EFEITO DA REDUÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS NOS COMBUSTÍVEIS PARA A PRESERVAÇÃO DA RENDA DA POPULAÇÃO CARENTE	157
6.2	O EFEITO DA REDUÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS PARA AS POLÍTICAS DE SAÚDE E EDUCAÇÃO	167
6.3	A INEFICÁCIA DO INSTRUMENTO NO AUXÍLIO DA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA	178
7	CONCLUSÃO	183
	REFERÊNCIAS	192

1 INTRODUÇÃO

O Brasil se encontra inserido em uma das maiores crises sociais e econômicas de sua história. A valorização do dólar frente ao real, a retração dos investimentos em infraestrutura, o aumento do desemprego e a queda de preço das commodities são fatores que desaqueceram a economia na última década o que, agregados à forte crise política instalada, implicou em recessão, aumento da inflação e, conseqüentemente, na perda das conquistas sociais obtidas na década de 2000.

A atual crise tem provocado o aumento da concentração da riqueza produzida no país com as elites e, por conseqüência, proporcionado a ampliação da desigualdade socioeconômica, reinserindo o Brasil no mapa mundial da pobreza, com índices alarmantes de pessoas que vivenciam a insegurança alimentar e a fome propriamente dita. Na atualidade, e cotidianamente, o brasileiro passou a encarar notícias sobre o crescimento do número de cidadãos que não possuem dinheiro para consumir gás de cozinha – Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) –, tendo que usar fogareiro à lenha dentro dos grandes centros urbanos; que se alimentam de soro de leite, pele de frango e/ou restos de ossos em frigoríficos; ou mesmo que, para sobreviver, buscam restos de alimentos descartados no lixo.

Apesar de prever que são fundamentos do Estado brasileiro a cidadania e a dignidade da pessoa humana, e que são seus objetivos a solidariedade, a justiça, a erradicação da pobreza e a redução da desigualdade social, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) vem sendo duramente desrespeitada em seus 34 anos de vigência, pois, até o momento, o sonhado Estado de bem-estar social trazido em seu Texto não foi implementado, sendo suas normas mais fundamentais interpretadas como programáticas e, efetivamente, sem conduzirem o direcionamento das políticas promovidas pelos legisladores e gestores públicos.

Neste contexto, em vez de ser estruturada de forma a promover a justiça tributária, sendo orientada pela capacidade contributiva e como instrumento de redução da desigualdade socioeconômica – financiando os direitos prestacionais de segunda geração –, a política fiscal foi relegada a um mero mecanismo de ajuste das contas públicas, sem qualquer qualidade do tributo exigido ou preocupação com o seu

impacto social, fazendo com que, no Brasil, se consolidasse um sistema tributário regressivo e, inclusive, destrutivo das políticas de assistência social que foram implementadas no decorrer dos anos.

Apesar de a matriz tributária de um país ser um instrumento de arrecadação de recursos para que o Estado possa realizar as suas atividades – uma vez que se insere na seara econômica e financeira –, ela também deve participar da política de alocação das riquezas produzidas determinando, a partir da exação fiscal, em quais setores econômicos e sociais os recursos financeiros permanecerão ou serão gravados pela tributação, sendo que tais escolhas devem contribuir para fomentar a redução da desigualdade socioeconômica. A estruturação da matriz tributária nacional tem papel de destaque no desenvolvimento social do Estado, visto que influencia diretamente na riqueza e renda dos seus cidadãos.

Deveras, insculpido a partir da CF/88, o Sistema Tributário Nacional (STN) brasileiro não poderia ser diferente, uma vez que, em seu Título VI, foram positivados preceitos objetivos de justiça tributária, indicando que a relação jurídico-tributária deve ser pautada no tratamento isonômico entre os contribuintes, na impossibilidade da carga tributária ter efeito confiscatório, na aplicação do princípio da capacidade contributiva e, sendo assim, nos princípios da progressividade e da seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços.

Reunindo os preceitos de equidade e justiça – presentes no STN –, com os fundamentos e objetivos presentes nos artigos (arts.) 1º e 3º da CF/88, claramente se observa que o novo tempo somente admite que as normas que estruturam a matriz tributária brasileira sejam interpretadas de forma a efetivar a justiça e combater as mazelas sociais (BRASIL, 1988).

Dentro do cenário narrado é que se insere o principal tributo sobre o consumo, o Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sendo avaliado o impacto econômico e social que ele promove sobre a comercialização das mercadorias e serviços. O ICMS se mostra como a principal fonte de arrecadação de receitas para os estados federados e o Distrito Federal (DF) sendo, inclusive, o tributo que mais arrecada o país quando se somam os valores que ingressam nos cofres de todos

aqueles entes, diretamente contribuindo para a liberdade financeira dos estados federados e sendo um dos pilares de sustentação do pacto federativo. O imposto estadual também ganha significativa notoriedade no financiamento de políticas sociais, visto que a CF/88 vinculou parte de suas receitas para efetivar o direito à saúde, o direito à educação e contribuir na formação do fundo público dos municípios (que também tem parcela direcionada para a saúde e educação).

Praticando alíquotas internas básicas que são fixadas em média entre 17% e 18%, o imposto estadual é o encargo que possui relevância na composição do preço das mercadorias e dos serviços de comunicação e transportes interestaduais e intermunicipais, sejam importados ou comercializados internamente. O destaque também se apresenta em virtude de o custo do tributo ser repassado para a população, seja pela própria dinâmica da exação – exigindo que o valor do tributo integre a sua base de cálculo (valor da operação) –, ou pela dinâmica empresarial brasileira, por meio da qual o empresário repassa – dentro do preço cobrado pela mercadoria ou serviço –, todos os custos da sua atividade, inclusive a carga tributária.

A questão ganha maior repercussão quando os estados federados praticam alíquotas majoradas do ICMS sobre mercadorias e serviços que são de consumo essencial pela população, em especial a parcela mais carente e que se encontra na base da pirâmide socioeconômica. Com efeito, em algumas mercadorias e serviços essenciais – tais como energia elétrica, combustíveis e telecomunicação –, os estados federados majoram as alíquotas do imposto, fixando-as em percentuais que podem variar entre 25% e 40%, encargo que é embutido no preço de venda e repassado para os consumidores finais (conhecidos como contribuintes de fato).

Diante do conflito acima narrado – marcado pela elevação da carga tributária sobre mercadorias e serviços essenciais e o seu impacto na renda e vida digna dos cidadãos –, este trabalho apresenta a seguinte questão problema: a aplicação obrigatória do princípio da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre as operações com combustíveis é instrumento eficaz a auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica no Brasil?

Nesse sentido, o inciso III, §2º do art. 155 da CF/88 prevê que, em razão da essencialidade das mercadorias e serviços (seletividade tributária), o princípio da

seletividade poderá ser aplicado na incidência do ICMS, sendo que parte relevante da doutrina e da jurisprudência dominante o considera como uma faculdade dos estados federados (BRASIL, 1988). Contudo, parcela da doutrina interpreta que, inserido no dispositivo constitucional, o termo “poderá” é o verdadeiro “dever-poder” que a CF/88 outorgou aos legisladores e gestores públicos, a fim de aplicarem alíquotas reduzidas, ou mesmo as alíquotas básicas internas, na incidência do ICMS sobre operações com mercadorias e serviços essenciais.

Para a verificação do princípio tributário constitucional, e apesar do seu negativo impacto ambiental, foram escolhidos os combustíveis, pois são mercadorias essenciais na vida contemporânea e possuem elevada incidência de ICMS, uma vez que os estados federados aplicam alíquotas superiores às alíquotas básicas.

Complementarmente destaca-se que, na atualidade, os foros globais de discussão sobre o clima estabelecem metas para que as nações reduzam a utilização de combustíveis fósseis, inclusive com a retirada de incentivos estatais para o consumo destes produtos. Contudo, a utilização desta energia é uma realidade atual, ocupado quase 60% da matriz energética utilizada no Brasil.

Nos últimos 160 anos, os derivados de petróleo se tornaram a principal fonte energética mundial, revolucionando a economia do planeta. Os combustíveis, derivados de petróleo e derivados de cana são mercadorias de consumo obrigatório, pois se tornaram os principais insumos para o transporte de pessoas e cargas, bem como são classificados como energia, com aplicação na indústria, na agropecuária, no comércio e nas residências. Por corolário lógico, o custo com combustível é suportado de forma direta pela população, quando utilizados no transporte pessoal e/ou como energia dentro da residência, ou de forma indireta, seja no transporte de bens e/ou energia consumida no ciclo produtivo, quando o custo é repassado pelos atores econômicos por meio do preço de serviços e mercadorias comercializados. Desta forma, os combustíveis se tornaram uma mercadoria essencial na sociedade atual e um dos principais gastos no orçamento privado das famílias.

Apesar da essencialidade narrada, os estados e o DF aplicam elevadas alíquotas de ICMS sobre as operações com combustíveis, sendo que o tributo tem importante parcela na composição do preço de aquisição do insumo, o que sugere o

aumento do gasto de cidadãos e famílias de baixa renda, pois não podem se furtar a consumir a mercadoria em questão.

O debate sobre a elevada carga tributária incidente no consumo, em especial de mercadorias e serviços essenciais, vem ganhando mais relevância no cenário jurídico e/ou político. Nos últimos anos, o Brasil vem discutindo sobre reformas estruturais do Estado, dentre as quais se destaca a afamada “Reforma Tributária” que, a partir de propostas que tramitam na Câmara dos Deputados – como a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) número (n.) 45/2019 –, e no Senado Federal – como a PEC n. 110/2019 –, reacenderam a discussão sobre a matriz tributária brasileira.

Apesar de as propostas de reforma terem como cerne a implementação de um STN que atenda à conformidade tributária – com a diminuição das obrigações acessórias e do custo empresarial para atender a essas obrigações, reduzindo o debate à junção de tributos, em especial os que incidem sobre o consumo –, a discussão sobre a qualidade do tributo cobrado e os efeitos deletérios que o modelo regressivo adotado pelo Brasil produz na sociedade também ganhou destaque sendo, inclusive, objeto de proposta legislativa, como a Emenda Substitutiva Global n. 178/2019, em tramitação na Câmara dos Deputados.

O debate também ganhou importância no cenário jurídico, ainda mais após o Supremo Tribunal Federal (STF) julgar o Recurso Extraordinário (RE) n. 714.139, de Santa Catarina, no qual se discutiu a aplicação do princípio da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre operações de serviço de telecomunicação e comercialização de energia elétrica. O julgamento ocorreu em 18 de dezembro de 2021, com publicação em 15 de março de 2022, sendo que o Tribunal Constitucional entendeu pela aplicação facultativa do princípio da seletividade nas operações com o serviço e a mercadoria descritos, firmando, também, que se o estado federado adotar o princípio, somente poderá se utilizar do critério da essencialidade (BRASIL, 2022h).

Retornando ao cenário político, o tema retoma evidência em virtude da alta de preço dos combustíveis entre o ano 2021 e meados de 2022. A desvalorização da moeda brasileira frente ao dólar e a alta da inflação provocaram o exponencial aumento de preço dos combustíveis neste período e, devido à importância acima narrada do insumo, o valor cobrado pela mercadoria passou a reverberar

negativamente sobre os transportes, energia e alimentos. Tentando conter os aumentos sucessivos no valor de venda dos combustíveis, o atual Presidente da República promoveu sucessivas trocas no comando da Petróleo Brasileiro Sociedade Anônima (PETROBRAS)¹, mas sem qualquer sucesso. Sendo assim, o mandatário-mor voltou sua atenção para a parcela de tributação que cabe aos estados federados, organizando verdadeira campanha em prol da redução da incidência do ICMS, provocando sangria no erário destes entes federados e, inclusive, sangria no erário da União, com a promessa de zerar as alíquotas dos tributos federais que incidem nestas operações e de fornecer um sistema de compensação aos entes federados.

Como medidas legislativas, foram editadas a Lei Complementar (LC) n. 192, em 11 de março de 2022, regulamentando a incidência do ICMS sobre os combustíveis; a LC n. 194, em 23 de junho de 2022, alterando o Código Tributário Nacional (CTN) – Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 –, e a LC n. 87, em 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para definir que os combustíveis são essenciais e que os estados federados e o DF devem aplicar a alíquota reduzida ou a alíquota básica interna na incidência do ICMS sobre operações com estas mercadorias (BRASIL, 2022b, 2022c, 1996).

Da mesma forma, foi promulgada a Emenda Constitucional (EC) n. 123, de 14 de julho de 2022, a fim de manter o regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, reconhecer o estado de emergência no ano de 2022 decorrente da elevação do preço do petróleo, combustíveis e seus derivados e dos impactos sociais dela decorrente, e estabelecer um regime de compensação fiscal para minimizar as perdas de arrecadação para os estados federados em razão das medidas tomadas (BRASIL, 2022a).

As medidas legislativas trouxeram consequências orçamentárias para os estados federados, considerando-se a futura queda da arrecadação em virtude da aplicação obrigatória da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre as operações com combustíveis, causando impactos diretos no repasse de receitas para os municípios e no financiamento de políticas sociais, tais como o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos

¹ Sociedade de economia mista que controla o preço dos combustíveis no Brasil.

Profissionais da Educação (FUNDEB) (art. 212-A, II da CF/88) e o Sistema Único de Saúde (SUS) (art. 198, § 2º, CF/88) (BRASIL, 1988).

Observa-se, então, que o objeto debatido nesta tese de doutoramento se encontra na pauta do dia das agendas política, jurídica e social, sendo que o resultado da discussão possui desdobramento dentro da estrutura jurídica e orçamentária do Estado.

Para auxiliar na resposta da questão central e, como objetivos específicos, a pesquisa busca: analisar o nível da desigualdade socioeconômica no Brasil; discorrer sobre o papel do STN como instrumento de justiça social; identificar as consequências da atual matriz tributária para a ampliação dessa desigualdade; firmar o entendimento sobre a interpretação constitucional da aplicação da seletividade tributária na hipótese de incidência do ICMS em mercadorias essenciais; analisar a incidência do ICMS sobre operações com combustíveis e o impacto deste encargo no preço de venda do produto para o consumidor final; analisar os dados da arrecadação do ICMS sobre operações com combustíveis com projeções entre o período de 2021 e 2022; e analisar os dados da destinação da parcela do ICMS para o financiamento das políticas sociais de saúde e educação com projeções entre o período de 2021 e 2022.

Para esta tarefa, a seção 2 discorre sobre a desigualdade socioeconômica do Brasil, trazendo dados sobre a importância do país dentro do cenário global, o qual se consagrou como uma potência econômica, mas que mantém níveis indecentes de concentração de renda com as elites, enquanto a maioria da população não possui acesso à riqueza aqui produzida. Também são analisadas as consequências da desigualdade socioeconômica, especialmente sobre os índices de pobreza e fome.

A seção 3 trata da importância do STN como instrumento auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica, ao analisar o dever fundamental de estruturar este sistema como um agente redutor da desigualdade socioeconômica, contribuindo para efetivar os fundamentos e objetivos da CF/88. Nesta etapa, é refletida a matriz tributária que o país adotou após a CF/88 e os efeitos que tal estruturação promove sobre os cidadão e famílias de baixa renda.

Coube à seção 4 discorrer sobre o princípio da seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços, apresentando os contornos do princípio

no Diploma Constitucional de 1988 e observando o critério da essencialidade das mercadorias, dos serviços e a funcionalidade do preceito como mecanismo de preservação do mínimo existencial e da promoção de uma vida digna. Ademais, sob a perspectiva da interpretação constitucional, a seção analisa o debate acerca da aplicação cogente do princípio da seletividade na incidência do ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais, firmando entendimento sobre o tema.

A 5ª seção trata da incidência do ICMS sobre os combustíveis e o impacto deste encargo no preço de venda desta mercadoria ao consumidor final, enfrentando a importância da arrecadação deste imposto para os estados federados e o DF, em especial a relevância das receitas arrecadadas sobre as operações com o insumo em questão.

Por fim, a 6ª seção responde a questão lançada neste preâmbulo, se posicionando sobre a eficácia da aplicação do princípio da seletividade na incidência do ICMS sobre operações com combustíveis como instrumento auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica. Para encontrar a solução, foram utilizadas as premissas coletadas ao longo das seções anteriores, analisando-se o impacto dos combustíveis no orçamento privado das famílias de baixa renda e verificando se a redução da incidência do ICMS tem o condão de preservar os rendimentos desta parcela da população.

Outrossim, realizando projeções entre os anos de 2021 e 2022, a pesquisa enfrenta financeiramente o tema e analisa as consequências que a queda da arrecadação do ICMS sobre os combustíveis produzem no orçamento dos estados federados e, por consequência, na manutenção do financiamento de políticas sociais.

Pretende-se, então, responder a questão central observando se a redução de alíquotas promovida pela aplicação da seletividade encontra eficácia para a preservação da renda e da redução da desigualdade socioeconômica frente à queda da arrecadação de receitas que, obrigatoriamente, são direcionadas para a realização de políticas de saúde e educação, qualificadoras que diretamente interferem na qualidade de vida dos cidadãos, em especial da população que se encontra no estrato mais carente da sociedade.

Nesse sentido, são sopesados (a) o benefício pela aplicação da seletividade do ICMS sobre combustíveis e (b) a redução de recursos que são aplicados para efetivar direitos sociais fundamentais, visando compreender se há eficácia na medida em questão frente à defesa do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana, com a conseqüente redução da desigualdade socioeconômica, bem como se a seletividade tributária no ICMS sobre combustíveis se sustenta diante da vinculação das receitas promovida pela CF/88.

Metodologicamente, o que se propõe é a realização de um trabalho de natureza exploratória, analisando o fenômeno da tributação sobre o prisma da justiça tributária e dos fundamentos e objetivos da CF/88. Este trabalho não trata da interpretação do STN meramente sob a perspectiva individual e jurídica, a qual realiza a subsunção do fato à norma, extraindo os deveres e obrigações firmadas entre os sujeitos da tributação, sem observar as conseqüências concretas no mundo fático. Outrossim, a pesquisa propõe a análise da tributação a partir de uma perspectiva coletiva, entendendo-se que o fenômeno em questão é direcionado à toda a sociedade e não somente a grupos específicos, causando impacto na vida da população, sendo interpretado para produzir benefícios de ordem econômica e social para todos, servindo como política de indução do Estado de bem-estar e melhoria de vida.

No que se refere à lógica da pesquisa, este estudo utiliza o método dedutivo, realizando o levantamento e a verificação de premissas que defendem a proposta da tese formulada. Cada seção vencida confirma a premissa desejada, encadeando argumentos de forma lógica, a fim de sustentar o objetivo central.

Quanto ao seu objeto, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, revisando textos doutrinários pertinentes ao tema para teoricamente fundamentar o trabalho e identificar o atual estágio do debate sobre a matéria proposta. Ademais, utiliza-se a análise de dados secundários, investigando pesquisas já realizadas e decisões judiciais pertinentes ao assunto, se apropriando dos dados coletados para endossar os objetivos secundários e, conseqüentemente, ratificar o objetivo central.

Apesar da orientação primordialmente jurídica, buscou-se conduzir a pesquisa a partir da interdisciplinaridade que a questão central necessita, posto que o trabalho trata de discussão que não se restringe ao campo da ciência jurídica, sem

demonstração por meio de dados empíricos. Mais do que definir conceitos e rediscutir institutos, o texto se prestou a coletar dados sobre a grandeza da desigualdade socioeconômica e da pobreza; a regressividade da carga tributária e os seus reflexos para a população de baixa renda; a essencialidade dos combustíveis e a dimensão do impacto do seu gasto no orçamento privado das famílias, em especial as de baixa renda; a participação do ICMS na formulação do preço dos combustíveis; e a participação do ICMS na arrecadação dos estados federados e do DF.

A coleta dos dados foi realizada a partir de relatórios de pesquisas divulgadas por organismos oficiais, tais como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), os portais de transparência de contas públicas e outras instituições que divulgaram estudos sobre a temática proposta, tais como o Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a *Food and Agriculture Organization* (FAO) – Organização das Nações Unidas para a Alimentação e Agricultura –, e o *World Inequality Lab* (WID) – Laboratório das Desigualdades Mundiais. Em virtude da contemporaneidade do tema, por vezes, o trabalho se apropriou de dados divulgados em portais de notícias para confirmar situações fáticas narradas na construção do texto, mas somente observando o dado publicado, se mantendo afastado do juízo de valor da linha ideológica a que o veículo de comunicação se filia.

Cabe destacar que a pesquisa em tela faz uso da abordagem qualitativa ao tratar da interpretação dos preceitos jurídicos que embasam a tese defendida e dos dados secundários coletados. O tema possui notória abordagem jurídica, sendo contextualizado a partir da interpretação do sistema tributário e de acordo com a ordem constitucional posta, mas se buscou retratar – por meio de dados numéricos, ainda que secundários –, a correspondência entre a população excluída da riqueza nacional e: (a) a população que passa privação alimentar no Brasil; (b) a população que tem a maior parcela da sua renda absorvida pela sistema tributário regressivo; (c) a população que tem o seu orçamento privado diminuído pelo consumo do combustível; (d) o encarecimento do insumo pela alta incidência do ICMS.

Apesar de o texto se propor a debater a interpretação constitucional do princípio da seletividade na incidência do ICMS sobre operações com combustíveis, a argumentação estritamente jurídica não se bastaria para atingir o fim pretendido. Uma vez que a temática tratada possui grande influência na vida contemporânea da população de baixa renda, a pesquisa buscou confrontar os preceitos jurídicos com os números obtidos a partir dos documentos consultados, a fim de embasar a defesa da tese central.

2 A DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA NO BRASIL

O Brasil se consolidou como um dos principais países entre as grandes potências econômicas do mundo, sendo o 5º maior em extensão territorial – de acordo com o IBGE ([20--]) –, e figura como a 10ª maior economia do mundo em 2022, com um Produto Interno Bruto (PIB) de 1,83 trilhões de dólares americanos (US\$), como informa a Austin Rating (2022). Em virtude do bom momento econômico vivido na década de 2000, período denominado por Carvalho (2018, p. 13) como “milagrinho”, o Brasil pôde acumular reservas internacionais, chegando a possuir US\$388,09 bilhões em junho de 2019, sendo que, em março de 2022, contava com US\$353,16 bilhões, segundo dados extraídos do Banco Central do Brasil (BC, [2022]).

O país é um dos membros do Grupo dos 20 (G20, [2022]), que reúne as principais economias desenvolvidas e emergentes do planeta, já tendo presidido o coletivo em 2008, além de ser um dos membros dos BRICS ([2022]), grupo multilateral que reúne também a Rússia, a Índia, a China e a África do Sul.

Segundo dados divulgados por Aragão e Contini ([2020]) para a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA), o Brasil é um dos maiores produtores de alimentos do mundo, sendo que, em 2020, o país figurava como o 4º produtor mundial e o 2º maior exportador de grãos (incluindo arroz, cevada, milho e soja). O país conta com o maior rebanho de bovinos do mundo, encontrando-se em 4º lugar em números de galináceos e em 3º no de suínos, figurando como 3º entre os produtores de carne, o 2º em exportação de carne (quantidade e valor) e o 1º em produção de carne bovina. Destaca-se, também, que o Brasil figura como o 3º maior produtor de frutas, o maior produtor e exportador de açúcar e o maior produtor e exportador de café.

A indústria brasileira pode não ter números tão vitoriosos quanto os apresentados pelo agronegócio, contudo, em escala mundial, os indicadores são relevantes. De acordo com dados publicados pela Confederação Nacional da Indústria (CNI, 2021), o país se manteve entre os dez maiores produtores industriais do mundo até o ano de 2014, entretanto, em 2020, ocupava a 14ª posição.

Outro mercado importante em que o país se encontra bem situado é o dos produtores de petróleo, pois, de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás (IBP, [2022]), o Brasil é o 9º maior produtor de petróleo do planeta sendo responsável, em 2021, pelo volume de 2,98 milhões de barris por dia, representando 3% da produção mundial (estando apenas atrás da China, dos Emirados Árabes Unidos e do Irã, que contam com 4% da produção mundial cada).

Conforme dados publicados pelo IBGE (2022), a população brasileira em 16 de julho de 2022, às 11 horas (horário de Brasília), era de 214.856.595, sendo que, até o ano de 2020, o Brasil figurava como o 6º país mais populoso do mundo (IBGE, [2022]). De acordo com Ponciano (2020), em abril de 2020, o país ocupava a 7ª colocação entre aqueles que possuíam o maior número de bilionários do planeta (na época eram 47). Atualmente, a partir da formulação do 36º ranking anual da Forbes Money (2022), o Brasil possui 62 nomes entre os indivíduos ou famílias que acumulam fortuna superior a US\$1 bilhão, com o dólar cotado a 4,60 reais (R\$) no dia da publicação da matéria.

Os dados acima expostos revelam que o Brasil não é qualquer país no cenário internacional, pois se trata de uma das maiores economias do mundo, dentro de um dos maiores territórios e habitado por uma população expressiva. Ou seja, os dados revelam a importância do Brasil quando comparado com os demais países do mundo.

Entretanto, a riqueza produzida no Brasil não é distribuída com a maioria da população, sendo que o país também está posicionado juntamente àqueles que apresentam maior desigualdade socioeconômica do planeta, com elevado nível de concentração de renda em poder das elites, enquanto a grande parte da população não possui acesso à riqueza produzida, repercutindo no elevado grau de pessoas em situação de pobreza e extrema pobreza em solo nacional (NERI, 2022).

O autor complementa afirmando que o Estado brasileiro detém números expressivos de pessoas que vivem sem saneamento básico; alto índice de analfabetismo e educação de péssima qualidade; número elevado de pessoas sem acesso à saúde; elevado índice de desemprego; índices de criminalidade alarmantes; entre tantos outros indicadores que demonstram a deficiência do setor social e o aproximam dos países mais pobres do mundo.

Para compor a pesquisa, esta 2ª seção destaca a formação da desigualdade socioeconômica no Brasil, apresentando os números que sugerem a indecente concentração de riqueza e renda com as elites econômicas, construída no decorrer da formação do país. Sendo a desigualdade socioeconômica uma realidade vivenciada pelo povo brasileiro, a articulação da matriz tributária nacional deve se estruturar de forma a auxiliar no objetivo constitucional de reduzi-la. Portanto, faz-se um panorama sobre a pobreza no Brasil, demonstrando os prejuízos que a desigualdade socioeconômica produz para a vida da população.

2.1 A QUESTÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA

O fenômeno da desigualdade socioeconômica é o cerne do debate de diversos intelectuais durante os últimos séculos, em especial após a 1ª Revolução Industrial (1760) e o surgimento do capitalismo, período que propiciou maior acumulação de riqueza entre as elites e a pauperização de grande parte da população, como explica Pochmann (2015, p. 18) em sua obra. A partir daquele momento, os detentores da propriedade e dos meios de produção passaram a contar com exponencial crescimento da sua riqueza, ao passo que também crescia o número de pessoas que não possuíam acesso aos bens e serviços essenciais.

Nas sociedades pré-capitalistas, a desigualdade era marcada pelo contraste entre os detentores do monopólio da propriedade e os camponeses, enquanto que, na sociedade pós Revolução Industrial, o fenômeno era observado entre os detentores do monopólio dos meios de produção e a massa de trabalhadores urbanos que fora formada.

Apesar de se instalar no mundo um movimento econômico progressista, contando com vultosas somas de riqueza, estas não eram repartidas com a população, gerando a desestabilização do sistema, pois, enquanto poucos acumulavam, muitos não possuíam qualquer perspectiva de acessar a riqueza produzida, acarretando na desigualdade econômica.

O fenômeno da desigualdade econômica se revela como a progressão da concentração de riqueza em pequena parcela da população sem, contudo, se

confundir com a escassez de recursos financeiros para a outra parcela. Tal fenômeno não se confunde com a pobreza, a qual se configura pela ausência ou insuficiência de renda para a satisfação das necessidades mínimas vitais (FREITAS, 2004, p. 4). Nas palavras de Junger (2020, p. 12) a pobreza “[...] é caracterizada pela escassez de recursos, evidenciando-se pelas más condições materiais de vida, tais como precária moradia, má alimentação e falta de acesso à educação, sem exclusão de outros.” Ainda, Barros, Henriques e Mendonça (2001, p. 2) afirmam que a pobreza “[...] refere-se a situações de carência em que os indivíduos não conseguem manter um padrão mínimo de vida condizente com as referências socialmente estabelecidas em cada contexto histórico.”

A existência de desigualdade econômica não significa exatamente que também exista pobreza em um país, sendo que, supostamente, um determinado Estado pode possuir uma pequena classe que concentre a riqueza e outra(s) classe(s) não viva(m) em situação de pobreza, estando provida(s) do básico para uma existência digna. Pois bem, “a desigualdade econômica não se revela como um problema social em virtude do seu próprio conteúdo significativo, mas sim em virtude de suas consequências”, com defende Junger (2020, p. 13), pois, quando a concentração de riqueza em poder das elites faz com que a massa da população viva sem recursos suficientes para uma vida digna, estar-se-á diante da desigualdade social.

Estando intimamente relacionado à desigualdade econômica, o fenômeno da desigualdade social é representado pela diferença no acesso aos bens e serviços que garantem uma vida digna, tais como “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância”, conforme previsto no art. 6º da CF/88 (BRASIL, 1988).

Alguns autores não fazem diferença entre a desigualdade econômica e a social. Freitas (2004, p. 2) conceitua desigualdade social como “[...] uma posição de desvantagem em relação à riqueza média de um país, podendo implicar ou não em privação”, aproximando os conceitos entre as desigualdades econômica e a social. Ainda, Piketty (2014a, p. 15) questiona a desigualdade entre “[...] pobres e ricos num

determinado país [...]”, se utilizando do conceito de pobreza para definir a desigualdade econômica.

Para a doutrina especializada, os conceitos de desigualdade econômica e de desigualdade social encontram-se interligados, inclusive porque há uma relação de causa e efeito entre a primeira e a segunda e, por vezes, autores os empregam com o mesmo significado. Neste sentido, fazendo-se a junção entre os dois conceitos, Rebouças (2020, p. 25) entende que a desigualdade social se desdobra em desigualdade econômica, afirmando que “entre as diversificadas dimensões das desigualdade sociais, as desigualdades econômicas podem ser concebidas, num sentido amplo, como desigualdades que possuem um fundamento amplo ou um desdobramento econômico.”²

O presente trabalho se filiará ao termo “desigualdade socioeconômica”, conforme já identificado no próprio título do trabalho, agregando as duas expressões, conforme faz Cattani (2007, p. 74), até mesmo porque o cerne do trabalho é o debate sobre a eficácia da melhor qualidade da tributação sobre o consumo para promover a redução da desigualdade econômica e gerar a inclusão social.

Pois bem, a questão da desigualdade foi sendo aprofundada no transcorrer da história sendo que, durante o século XVI, o direito da propriedade e a divisão do trabalho construiu um sistema de desigualdade política entre poderosos e fracos, assim como disseminou um sistema que diferenciava os seres humanos a partir de razões políticas, econômicas, sociais e culturais. Com a Revolução Industrial, no século XVIII, o progresso econômico permitiu ganhos mais concentrados em pequenas parcelas da sociedade, o que acarretou em que famílias de não miseráveis

² Cumpre observar a definição de desigualdade social exposta por Rebouças (2020, p. 24) em sua obra: “as desigualdade sociais são, portanto, diferenciações estruturais, sobretudo, no que tange às condições existenciais ligadas à inserção social, aos bens primários da vida, a faculdade política, a direitos básicos de cidadania, a proteções culturais e a circunstâncias ambientais. Essas desigualdades estruturais estratificam o sistema social e envolvem níveis expressivos de resiliência à ‘inclusão’ e à ‘mobilidade social’, principalmente, no sentido vertical ascendente da escala societária, vale dizer, rumo às condições de vida dos grupos socialmente mais afluentes e hegemônicos. Desigualdades dessa natureza geram hierarquizações sociais e, em níveis extremos, obstruem a participação plena e efetiva na sociedade de determinadas minorias em igualdade real de condições fáticas com os demais, de modo que dificultam sobremaneira ou comprometem as possibilidades concretas de desenvolvimento mais inclusivo e de efetivação dos direitos civis, políticos, sociais, econômicos, culturais e ambientais.”

se tornassem pobres frente ao novo padrão de vida da classe financeiramente mais abastada (POCHMANN, 2015, p. 21).

Pochmann (2015, p. 22) explica que, no período pós Revolução Industrial, já durante o século XIX³, houve a consolidação do capitalismo, permitindo um aumento na acumulação de capital, sendo que “a desigualdade na distribuição da riqueza e renda era produto próprio da sociedade capitalista que concentrava o poder.”⁴

No período final do século XIX é que ocorre a grande preocupação com a questão social, razão pela qual as questões individuais foram reinterpretadas como coletivas. De acordo com Souza (2018, p. 37), “com a ordem social intensamente questionada, a preocupação com a desigualdade adquiriu legitimidade intelectual e política inéditas.” Eleitos como pais fundadores da Sociologia, autores como Karl

³ Foi nesse sentido que Engels (2010, p. 67-116) descreveu a situação do trabalhador na Inglaterra, ao descrever o panorama sobre a situação precária em que o trabalhador inglês se encontrava naquele momento de explosão da Revolução Industrial. O autor relata casas de um ou dois cômodos com mais de 30 pessoas vivendo amontoadas, dormindo no chão, tendo somente a roupa do corpo para viver, enquanto trabalhavam cerca de 16 horas por dia. De acordo com Engels (2010, p. 69, grifo do autor): “durante o período em que permaneci na Inglaterra, a causa direta da morte de vinte ou trinta pessoas foi a fome, em circunstâncias as mais revoltantes; mas, quando dos inqueritos, raramente se encontrou um júri que tivesse a coragem de atestá-lo em público. Os depoimentos das testemunhas podiam ser os mais claros e inequívocos, mas a burguesia – à que pertenciam os membros do júri – encontrava sempre um pretexto para escapar ao terrível veredicto: morte por fome. Nesses casos, a burguesia não *deve* dizer a verdade: pronunciá-la equivaleria a condenar a si mesma. Muito mais numerosas foram as mortes causadas indiretamente pela fome, porque a sistemática falta de alimentação provoca doenças mortais: as vítimas viam-se tão enfraquecidas que enfermidades que, em outras circunstâncias, poderiam evoluir favoravelmente, nesses casos determinaram a gravidade que levou à morte. A isso chamam os operários ingleses de *assassinato social* e acusam nossa sociedade de praticá-lo continuamente. Estarão errados?”

⁴ O processo de acumulação do capital é compreendido na análise da leitura do capítulo 23 do texto de Marx (1996), sendo que o modo de produção industrial que se instalara fez nascer uma massa de trabalhadores que vendiam sua força de trabalho no mercado, mas com desequilíbrio frente ao capitalista (adquirente da força de trabalho). Quer sejam mais ou menos favoráveis ao trabalhador, as condições de venda da força de trabalho incluem a necessidade de sua contínua revenda e contínua reprodução ampliada de sua revenda como capital. Marx (1996, p. 263-264) destaca em seu texto a questão da acumulação de riqueza e do exército de reserva que se apresentava naquele momento: “mas, se uma população trabalhadora excedente é produto necessário da acumulação ou do desenvolvimento da riqueza com base no capitalismo, essa superpopulação torna-se, por sua vez, a alavanca da acumulação capitalista, até uma condição de existência de modo de produção capitalista. Ela constitui um exército industrial de reserva disponível que pertence ao capital de maneira tão absoluta, como se ele tivesse criado à sua própria custa. [...] Toda a forma de movimento da indústria moderna decorre, portanto, da constante transformação da população trabalhadora em braços desempregados ou semiempregados. [...] Quanto maiores a riqueza social, o capital em funcionamento, o volume e a energia de seu crescimento, portanto, a grandeza absoluta do proletariado e a força produtiva de seu trabalho, tanto maior o exército industrial e reserva. A força de trabalho disponível é desenvolvida pelas mesmas causas que a força expansiva do capital. A grandeza proporcional do exército industrial de reserva cresce, portanto, com as potências da riqueza.”

Marx⁵, Émile Durkheim e Max Weber⁶ surgem neste período, questionando as origens e os reflexos que o sistema posto produzia na sociedade.⁷ Alexis de Tocqueville também discutia a questão da desigualdade entre os homens e a distribuição de riqueza na sociedade liberal. Consolidou-se o pensamento de que a desigualdade socioeconômica era excessiva, contudo, refletia mais uma mudança de visão sobre o tema do que a efetividade na distribuição dos recursos econômicos (SOUZA, 2018, p. 41).

O século XX foi marcado pela existência de duas grandes guerras e pela Guerra Fria, conflito entre os líderes dos dois blocos que surgiram com o fim da 2ª Guerra Mundial, em 1945. De acordo com Piketty (2014b, p. 22), o período entre 1914 e 1950 foi marcado pela queda da desigualdade⁸, sendo que o economista atribui o fenômeno à depressão de 1930 e aos grandes conflitos mundiais.

⁵ Marx e Engels (2005, p. 64) analisam a relação entre o capitalismo e o empobrecimento da classe trabalhadora: “[...] todas as sociedades até hoje existentes assentaram no antagonismo entre classes opressoras e classes oprimidas. Mas, para oprimir uma classe, é necessário assegurar-lhe ao menos as condições mínimas em que possa ir arrastando a sua existência servil. O servo da gleba, sem deixar de ser servo, chegou a membro da comuna, da mesma forma que o pequeno-burguês, sob o absolutismo feudal, chegou a grande burguês. O operário moderno, ao contrário, longe de elevar-se com o desenvolvimento da indústria, afunda-se cada vez mais, indo abaixo das condições de sua própria classe. O operário passa a indigência e a indigência cresce mais rapidamente que a população e a riqueza.”

⁶ Neste sentido, Weber (1974, p. 212) discorre sobre a estrutura social: “[...] a forma pela qual as honras sociais são distribuídas numa comunidade, entre grupos típicos que participam nessa distribuição, pode ser chamada de ‘ordem social’. Ela e a ordem econômica estão, decerto, relacionadas da mesma forma com a ‘ordem jurídica’. Não são, porém, idênticas. A ordem social é, para nós, simplesmente a forma pela qual os bens e serviços econômicos são distribuídos e usados. A ordem social é, decerto, condicionada em alto grau pela ordem econômica, e por sua vez influi nela.”

⁷ Conforme observa Souza (2018, p. 43), o debate sobre a necessidade de reduzir a desigualdade socioeconômica não se restringia somente a autores socialista, sendo que autores não socialistas e mesmo antissocialistas discorreram sobre o tema. George (1879 *apud* SOUZA, 2018, p. 44) era um reformista social mas que não era socialista, porém, defendeu em sua obra que “o enorme aumento da capacidade produtiva que marcou nosso século [...] não tem nenhuma tendência de extirpar a pobreza [...]. É como se uma imensa cunha estivesse forçada não abaixo, mas através da sociedade. Aqueles acima do ponto de separação são elevados, mas aqueles abaixo são esmagados.” Ainda, Carnegie (1889 *apud* SOUZA, 2018, p. 45) era considerado o “magnata do aço”, sendo um dos homens mais ricos do mundo em sua época, tendo sido declarado que o problema da sua época era “a administração adequada da riqueza, de modo que laços de fraternidade continuem unindo ricos e pobres em uma relação harmoniosa.” Ademais, o magnata entendia que era necessário fazer algo a respeito das desigualdades e “pregava que a solução dependia dos proprietários de grandes fortunas, que deveriam assumir a responsabilidade moral por elas: a riqueza ‘excessiva’ deveria ser redirecionada para o bem comum, para atividades filantrópicas capazes de financiar bens comuns e instituições públicas.” (CARNEGIE, 1889 *apud* SOUZA, 2018, p. 45-46).

⁸ Ao tratar sobre o processo de desigualdade, Piketty (2014b, p. 39, grifo do autor) defende que “essa desigualdade fundamental, que denotarei como $r > g$, em que r é a taxa de remuneração do capital

O século transcorreu com intensos debates sobre a desigualdade, questionando-se a concentração de riqueza e renda no topo da pirâmide social. Há que se destacar que o período entre 1945 e 1975 ficou conhecido como “os 30 gloriosos”, fase na qual se percebeu o arrefecimento da desigualdade socioeconômica no mundo (ao menos deixou de progredir), em especial pela implantação de políticas estatais assistencialistas promovidas pelo bloco ocidental com o intuito de propagar que o modo de vida capitalista possuía mais sucesso que o padrão socialista desenvolvido no bloco soviético. Ao analisar a situação nos Estados Unidos, Mazza (2017, p. 88) afirma que a redução da desigualdade durante este interstício ocorreu em virtude da evolução dos mercados, das políticas governamentais, do acesso ao ensino superior e de um sistema tributário progressivo durante a Segunda Guerra Mundial.

No período final do século XX, os Estados ocidentais começaram a abandonar as políticas assistencialistas, realizando o desmonte do Estado de bem-estar social. Ao fim dos anos 1980, o bloco soviético caiu em ruína e, com ele, a Guerra Fria, sendo declarada a vitória do bloco ocidental e, como consequência, modificado o padrão de vida capitalista surgido no pós Segunda Guerra.

O supracitado autor continua e afirma que, no início dos anos 1980, ganhou força a doutrina do neoliberalismo, marcada pela ausência de intervenção do Estado na economia e pela autorregulamentação do mercado. A nova doutrina impactou diretamente na questão social, uma vez que se abandonou a perspectiva social coletiva para que se implementasse uma visão individualista, esquecendo-se dos ideais de construção de uma sociedade justa e igualitária. As consequências do neoliberalismo podem ser observadas no retorno do crescimento dos índices de

(isto é, o que rende, em média, o capital durante um ano, sob a forma de lucros, dividendos, juros, aluguéis e outras rendas do capital, em porcentagem de seu valor) e g representa a taxa de crescimento (isto é, o crescimento anual da renda e da produção), desempenhará um papel essencial neste livro. De certa maneira, ela resume a lógica das minhas conclusões. Quando a taxa de remuneração do capital excede substancialmente a taxa de crescimento da economia – como ocorreu durante a maior parte do tempo até o século XIX e é provável que volte a ocorrer no século XXI –, então, pela lógica, a riqueza herdada aumenta mais rápido do que a renda e a produção. Basta então aos herdeiros poupar uma parte limitada da renda de seu capital para que ele cresça mais rápido do que a economia como um todo. Sob essas condições, é quase inevitável que a fortuna herdada supere a riqueza constituída durante uma vida de trabalho e que a concentração do capital atinja níveis muito altos, potencialmente incompatíveis com os valores meritocráticos e os princípios de justiça social que estão na base de nossas sociedades democráticas modernas.”

desigualdade socioeconômica, tornando-se cada vez mais expressiva a concentração da riqueza no topo da pirâmide da população mundial.⁹

O início do século XXI foi marcado pelo agravamento da desigualdade entre indivíduos, entre classes sociais e entre países, sendo consequência do processo instalado na década de 1980. De acordo com Pochmann (2015, p. 19), a globalização neoliberal enfraqueceu as instituições públicas e proporcionou o aparecimento de uma super classe global que concentrou a renda e a riqueza de forma nunca antes vista.

O desenvolvimento do sistema econômico capitalista se mostrou vitorioso na produção de riqueza, contudo, fracassou na implementação de uma sociedade mais igualitária. Conforme destaca Cattani (2013, p. 59, grifo do autor), “segundo o *mainstream* econômico, no sistema capitalista, a concentração de renda é uma etapa indispensável para assegurar os recursos e a economia de escala que promoverão o desenvolvimento.” O autor pondera que “a concentração de renda está longe de proporcionar eficiência produtiva e justiça social; ela é um elemento decisivo na criação e recriação das desigualdades socioeconômicas.” Ademais, para o autor, “a concentração de renda redefine e amplia as desigualdades. A riqueza concentrada é um dos fundamentos da injustiça e contribui para naturalizar a dominação e a subserviência.” (CATTANI, 2013, p. 60).

O mundo vem observando o agravamento da desigualdade socioeconômica, especialmente com o surgimento de superbilionários que concentram boa parte da riqueza circulante na economia global, acompanhado do crescimento da parcela pobre da população, em especial neste início do século XXI. Milanovic (2010 *apud* CATTANI, 2013, p. 63) projeta que os bilionários do século XXI venham a ser as pessoas mais ricas de toda a história da humanidade, seja na comparação entre o faraó e seus súditos no Egito antigo, ou mesmo na comparação entre o senhor feudal e seus servos. A desigualdade é um problema tão sério que Atkinson (2015, p. 15) afirma que o tema se encontra no primeiro plano do debate público, sendo que as

⁹ Conforme destaca Stiglitz (2013, p. 64 *apud* MAZZA, 2017, p. 87), “para os neoliberais, a desigualdade é necessária para o capitalismo funcionar perfeitamente, pois um alto nível de desigualdade é inevitável e característico da economia, devendo o trabalho ser recompensado pelo esforço daqueles que ajudam a investir para beneficiar a todos. É um discurso que visa a manutenção da desigualdade e faz um retrato dos problemas da desigualdade e do quanto ela pode enfraquecer o crescimento e a eficiência econômica.”

soluções para a sua redução são prioridade do Presidente do Estados Unidos (na época Barack Obama) e da Diretora do Fundo Monetário Internacional (na época, Christine Lagarde).

Conceituada a desigualdade socioeconômica cabe, então, analisar os seus dados para melhor ilustrar o fenômeno, passando-se à descrição da desigualdade no mundo.

2.2 OS NÚMEROS DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA NO MUNDO

Antes do acontecimento da primeira Revolução Industrial, no século XVIII, os padrões de desigualdade socioeconômica eram modestos, mas o quadro mudou nos últimos 250 anos, devido à expansão da sociedade urbana e industrial. Pochmann (2015, p. 48) relata que, neste período, a população mundial se multiplicou por dez, enquanto a produção de bens e serviços cresceu 482 vezes. Se, entre 1500 e 1750, a cada 1% de elevação da população no mundo o PIB cresceu 3%, entre 1750 e 2010, a cada elevação de 1% da população, o PIB do planeta aumentou em 50%, sendo expressivos estes dados.

Com o aumento da produtividade global proporcionada pelo início da era industrial, os padrões de vida entre as diversas localidades do mundo se afastaram, acarretando na ampliação da diferença socioeconômica entre indivíduos, famílias, classes, países e regiões. A riqueza global produzida não foi distribuída igualitariamente, surgindo regiões muito avançadas e ricas enquanto outras seguiram pobres e atrasadas. O mundo se dirigiu para a sua divisão entre os blocos desenvolvido e subdesenvolvido (ou em desenvolvimento), sendo que a riqueza mundial restou aglomerada com os primeiros.

Conforme Piketty (2014b, p. 67), no ano de 2012, aproximadamente, o PIB mundial era de 70 trilhões de euros, sendo que a população do planeta era de sete bilhões de pessoas. Subtraindo-se 10% do valor do PIB – a título de depreciação –, e dividindo-se o resultado valor por 12, caberia o valor mensal de 760 euros por habitante (aproximadamente 9,12 mil euros por ano). Ou seja, “se a produção mundial

fosse repartida de forma perfeitamente igualitária, cada habitante do planeta disporia de uma renda da ordem de 760 euros mensais.”

Entretanto, as diferenças globais são grandes, pois, utilizando-se dados do ano de 2012, observa-se que a Europa (bloco da União Europeia) possuía em torno de 540 milhões de pessoas, sendo que o PIB por habitante ultrapassava os 27 mil euros. O bloco que compunha a Rússia e a Ucrânia possuía, aproximadamente, 200 milhões de habitantes, sendo que o PIB por habitante era de 15 mil euros, ou seja, mais de 50% da média global, como afirma Piketty (2014b, p. 67).

Na América a realidade não era diferente, sendo que bloco composto pelos Estados Unidos e pelo Canadá possuía 340 milhões de pessoas, detendo um PIB por habitante de 40 mil euros. O bloco da América Latina possuía, aproximadamente, 600 milhões de habitantes e um PIB de dez mil euros por habitante, ou seja, dentro da média mundial (PIKETTY, 2014b, p. 67).

A África Subsaariana contava com, aproximadamente, 900 milhões de habitantes, mas com um PIB de 1,8 bilhões de euros, sendo a zona mais pobre do mundo, com dois mil euros de PIB por habitante. A Índia possuía um PIB por habitante um pouco acima do previsto na África Subsaariana, enquanto que o Norte da África estava em uma situação melhor. Por sua vez, o país mais populoso do mundo (a China) apresentava, em 2012, um PIB de oito mil euros por habitante, chegando perto da média global. Por fim, e apesar de ser localizado na Ásia, o Japão possuía o PIB de 30 mil euros por habitante, se igualando ao padrão europeu (PIKETTY, 2014b, p. 67).

Na análise realizada por Piketty (2014b, p. 69), e utilizando-se dados do ano de 2012, observa-se que a desigualdade mundial de renda média por habitante contrastava entre locais em que os indivíduos possuíam renda de 150 a 250 euros por mês (a exemplo da África Subsaariana e da Índia) e locais em que a renda média por habitante era de 2,5 a três mil euros por mês (a exemplo da Europa Ocidental, do Japão e da América do Norte), ou seja, locais em que as pessoas ganhavam 20 vezes mais.

Analisando-se a concentração da riqueza por região, Pochmann (2015, p. 58-59) discorre que a América do Norte e a Europa concentravam 18,6% da população

do mundo em 2014, contudo, absorviam 67,1% da riqueza global, enquanto a Ásia, a América do Sul e a África juntas, com 81,4% da população global, concentravam apenas 39,5% da riqueza do mundo.

Quando se analisa o fenômeno sob a perspectiva individual, observa-se que o processo de acumulação de riqueza fez surgir uma super elite global detentora das cifras astronômicas. De acordo com dados coletados por Piketty (2014b, p. 422), entre os anos de 1987 e 2013, o número de bilionários no mundo saltou de 140 para 1.400 pessoas, sendo que a riqueza acumulada por eles partiu de US\$300 bilhões para US\$5,4 trilhões. Piketty (2014b, p. 422-423) relata ainda que “os bilionários possuíam 0,4% da riqueza privada mundial em 1987, e eles passaram a deter mais de 1,5% em 2013, e com isso ultrapassaram o recorde anterior, atingido em 2008, às vésperas da crise financeira mundial [...]”

De acordo com o banco *Credit Suisse* (2014 *apud* POCHMANN, 2015, p. 62-63), em 2014, 8,6% da população mundial concentrava 85,3% da riqueza do mundo, sendo que os classificados como pobres representavam 69,8% da população, mas possuíam apenas 2,9% da riqueza global; por sua vez, 21,5% da população mundial eram não pobres e detinham 11,8% da riqueza do mundo; os classificados como ricos representavam 7,9% da população e concentravam 41,3% da riqueza, enquanto que os classificados como hiper-ricos representavam 0,7% da população do mundo e concentram 44% da riqueza do planeta.

Pochmann (2015, p. 65-66) ainda lembra que, na categoria dos hiper-ricos, haviam indivíduos com riquezas assombrosas, pois eram um grupo de 85 pessoas cuja riqueza acumulada equivalia a 46% dos rendimentos da população mais pobre do mundo.

Chancel e outros (2021, p. 12) divulgaram um relatório traçando o perfil da desigualdade socioeconômica no mundo, destacando que os 10% mais ricos da população detêm 52% da renda mundial, enquanto os 50% mais pobres participam de apenas 8,5% do total. Quando se observa o patrimônio, os 10% mais ricos da população possuem 76% da riqueza global, enquanto os 50% mais pobres participam com a proporção de 2%, o que é corroborado por Fernandes (2021) em seu estudo.

Os números evidenciam que, se por um lado, o sistema econômico capitalista oportuniza o aumento da concentração de riqueza em regiões específicas do mundo e cria uma super elite econômica, por outro, a grande parcela da população global se mantém cada vez mais excluída da distribuição da riqueza produzida.

A desigualdade socioeconômica é um fenômeno global consolidado e que necessita ser aplacado. Visando a existência digna dos cidadãos, a riqueza deve ser redistribuída permitindo conceder, à camada mais carente da população, o poder econômico mínimo para satisfazer suas necessidades básicas.

Vistos os dados da desigualdade no mundo passa-se, então, à análise dos dados em território nacional, justamente para enfrentar a questão posta na tese central do trabalho.

2.3 A INDECENTE CONCENTRAÇÃO DE RENDA ENTRE OS RICOS NO BRASIL

A questão da desigualdade socioeconômica também é um problema no Brasil, sendo uma das grandes questões a serem sanadas no país em que, inclusive, nunca houve, de fato, a implementação de um Estado de bem-estar social.

Apesar de ser uma das grandes potências econômicas do planeta, a riqueza produzida no Brasil não é partilhada e, conseqüentemente, os dados sociais são vergonhosos. A realidade se torna mais contraditória quando se observa que a CF/88 pressupõe, entre os seus objetivos, a erradicação da pobreza e da marginalização, além da redução das desigualdades sociais e regionais, conforme seu art. 3º, inciso III (BRASIL, 1988).

Na véspera de a CF/88 completar 34 anos da sua promulgação, a desigualdade socioeconômica ainda é elevada, colocando o Brasil entre os países com os maiores índices deste fenômeno que buscam integrar – e/ou já integram –, a OCDE.¹⁰

O Brasil é social e economicamente desigual, marcado por um passado escravocrata, sendo que a distribuição da riqueza é um fato que acompanha a sua formação. Traçando-se um panorama da desigualdade no país a partir de das suas

¹⁰ De acordo com o Poder360 (2022), em 10 de junho de 2022, a partir de uma reunião realizada em Paris, a OCDE concedeu o aval para que o Brasil ingresse em seus quadros, o que ainda está em trâmite.

regiões, observa-se que os ciclos econômicos influenciaram bastante na concentração da riqueza.

Inicialmente, os ciclos econômicos do pau-brasil (1503-1550) e do açúcar (1550-1650) propiciaram a concentração de riqueza na região Nordeste, sendo que, “em pleno ciclo de açúcar, no século XVII, a região Nordeste respondia por cerca de 80% da renda nacional.” (POCHMANN, 2015, p. 77). Com o surgimento do ciclo do ouro (1694-1760), a concentração da riqueza foi direcionada para o Sudeste do país, sendo que, em 1750, tal região apresentava 59% da renda nacional, enquanto a região Nordeste teve sua participação reduzida para 36%, como explica Pochmann (2015, p. 78).

O ciclo do café (1825-1930) permitiu com que a região Sudeste se consolidasse na concentração de renda alcançando, no ano de 1900, o patamar de 78,3%, enquanto que a região Nordeste possuía 13,6%. Com efeito, no ano de 1900, as exportações de café representavam 58% do total das exportações brasileiras, enquanto que as de açúcar representavam 3% do total de receitas obtidas por meio do mercado externo (POCHMANN, 2015, p. 78).

A partir do ano de 1930, com a evolução de uma sociedade urbana e industrializada, bem como com o declínio das exportações e uma nova dinâmica das relações comerciais no mercado interno, passou-se para um movimento de desconcentração desta renda. Em 1949, a região Sudeste concentrava 67,5% da renda total do Brasil, tendo sido reduzida para 64,4%, em 1975, e para 54,4% no ano de 2010. Houve um aumento de participação da região Sul do país que, em 1949, detinha 15,2%, passando para 18,1% em 1975 e atingindo 16,6% em 2010. A região Nordeste entra em declínio, com percentuais de 13,9% em 1949, 11,3% em 1975 e 13,8% em 2010. As regiões Norte e Centro-Oeste passaram a contar, em 2010, com 9,7% e 5,5%, respectivamente, da participação da renda nacional (POCHMANN, 2015, p. 78-81).

No transcorrer do século XX, apesar da transição da sociedade agroexportadora para a sociedade urbano-industrial, a desigualdade econômica entre as classes permaneceu elevada, o que fez o Brasil alcançar o patamar de um dos países com maior nível de concentração de renda e desigualdade no mundo. Na

análise de Souza (2018, p. 231-232), entre 1920 e 2012, o PIB do Brasil cresceu aproximadamente 8.400%, enquanto que sua população aumentou de 30,6 para 200 milhões de pessoas (639%), sem haver contribuição alguma para a melhoria na igualdade da população. De acordo com Souza (2018, p. 232), “o país tornou-se predominantemente urbano e passou por um período de industrialização rápida”, mas não houve reflexo desta pujança no cenário social.

A desigualdade socioeconômica brasileira também se mostra elevada quando se analisam os dados da renda pessoal dos habitantes. De acordo com Amorim (2004 *apud* POCHMANN, 2015, p. 33), no período colonial brasileiro, durante o século XVIII, somente 10% da população era responsável pela absorção de aproximadamente 2/3 da riqueza da época. Apoiando-se no ensinamento de Furtado (1977 *apud* POCHMANN, 2015, p. 33) e Prado Jr. (1981 *apud* POCHMANN, 2015, p. 33) afirmam que, mesmo após a independência do país, do fim do ciclo escravocrata e da Proclamação da República, os padrões de concentração de renda permaneciam praticamente inalterados.

Como fruto da crise da bolsa de Nova York, em 1929, e das disputas polarizadas no mundo com o início da Guerra Fria, houve uma busca pelo Estado de bem-estar social. O cenário internacional contaminou a realidade interna brasileira, sendo que, entre 1930 e 1960, constatou-se uma contenção no grau de desigualdade (também vivenciada pelo resto do mundo) em virtude dos “[...] avanços na organização de segmentos populares por meio de sindicatos, associações de bairro e estudantil e partidos políticos no rastro da tardia constituição da democracia brasileira.” (POCHMANN, 2015, p. 33).

Conforme observa Souza (2018, p. 230), a fração do centésimo mais rico da população aumentou durante o Estado Novo (1937-1945) e a Segunda Guerra Mundial, contudo, após o fim do Estado Novo e na segunda metade dos anos de 1950 – interstício democrático de 1945 a 1964 –, houve uma queda na desigualdade.

Nesse sentido, quando houve a implantação do regime ditatorial brasileiro, entre 1964 e 1985, também ocorreram grandes medidas de desenvolvimento econômico no país, sendo o período entre os anos de 1968 e 1973 conhecido como “o milagre brasileiro”. Na análise de Souza (2018, p. 230), o centésimo mais rico

aumentou sua participação na riqueza nacional logo após o golpe militar de 1964 e, tendo em vista o “milagre”, observou-se um tímido recuo da concentração de renda até meados dos anos de 1970.

Não houve medidas de desenvolvimento social nesse período, o que amplificou a desigualdade no país. Segundo Pochmann (2015, p. 35), os ricos foram favorecidos, o que manteve inalterado o padrão da distribuição de renda, sendo que apelos para a repartição dos frutos do crescimento econômico não foram sequer objeto de pauta daqueles que se encontravam no poder.

De acordo com dados coletados por Bonelli e Ramos (1993, p. 78), por meio do censo demográfico dos anos 60, a distribuição de renda da população brasileira economicamente ativa, com rendimento não nulo, demonstrava que os 20% inferiores concentravam 3,5% da renda, enquanto que os 20% superiores concentravam 54,4% da renda. Nos 70 a situação se agravou, pois, enquanto os 20% inferiores concentravam 3,2% da renda, os 20% superiores concentravam 62,2% da renda.

Da mesma forma, por meio dos dados coletados no IBGE com a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) –, Lacerda (1994, p. 136) demonstra que o Brasil chega, aos anos 80, com uma gritante desigualdade de renda entre pobres e ricos. Ora, em 1981, os 10% dos mais ricos concentravam 46,6% da renda mensal do país, enquanto que os 50% mais pobres concentravam apenas 13,4% desta renda.

A situação se agravou nos anos seguintes, uma vez que, pelos dados relatados por Lacerda (1994, p. 136), em 1989, os 10% mais ricos detinham 53,2% da renda mensal do país, enquanto os 50% mais pobres detinham 10,4% desta renda. Com tais condições, somente uma ruptura com o sistema vigente poderia modificar a ordem econômica e social para pôr fim à segregação que se vivenciava na sociedade brasileira.

Nos anos que se seguiram à redemocratização do Brasil, em especial após a promulgação da CF/88, os gastos públicos na área social cresceram. No início do ano 2000, o país apresentou uma redução no grau de desigualdade da renda, contudo, sendo uma sociedade que se constituiu por mais de três séculos na escravidão, “o Brasil terminou consolidando a desigualdade como elemento desaguador do

diferencial dos padrões de vida e de valorização social”, como afirma Pochmann (2015, p. 38).

No ano 2000, apenas 10% dos brasileiros concentravam 4/5 da riqueza do país. Entre os anos de 2000 e 2007, o Brasil permaneceu na 14^a posição dos países com maior concentração de riqueza entre o decil mais rico da população. Ademais, o Relatório da Riqueza Global do banco *Credit Suisse* indica que o Brasil ocupou, no ano de 2014, a 8^a colocação no ranking de concentração de renda da população (POCHMANN, 2015, p. 108-109).

A observação dos dados extraídos das declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), fornecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), conduzem ao entendimento de que existe alta concentração de renda e desigualdade social no país. De forma estarrecedora, Pochmann (2015, p. 110) afirma que, em 2012, apenas 6,9% dos brasileiros declarantes do IRPF, que representavam 0,9% da população, concentravam 68,5% da riqueza. As informações disponibilizadas pela SRFB permitem observar também a desigualdade na distribuição da riqueza, sendo que o Índice de Gini¹¹ da riqueza foi de 0,85 no ano de 2012.

A concentração da riqueza no Brasil é questão tão séria que a Revista Forbes noticiou que, no ano de 2013, haviam 44 bilionários no país, sendo que juntos eles possuíam uma riqueza acumulada em US\$185,2 bilhões (R\$434,1 bilhões se convertidos à época). A riqueza acumulada dos bilionários brasileiros em 2013 representava o conjunto de rendimentos anuais de 52,3% da população mais pobre do país (POCHMANN, 2015, p. 114). De acordo com Souza (2018, p. 229-230), “em 2013, o milésimo mais rico da população com mais de 20 anos ou mais – um grupo com pouco menos de 140 mil pessoas – recebeu 10% da renda total; o centésimo mais rico abocanhava quase 23%; e o décimo mais rico teve mais de 51%.”

Observa-se também a desigualdade no país quando se compara a renda proveniente da propriedade (a exemplo de juros, alugueis de imóveis, renda da terra,

¹¹ De acordo com Wolffenbüttel (2004), “o Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza.”

dividendos e lucros) e as rendas provenientes do trabalho. Em 2000, os rendimentos da propriedade eram 6% superiores aos rendimentos do trabalho, sendo que, no ano de 2010, essa diferença passou para 45,9%. Ou seja, há uma enorme desigualdade na absorção da riqueza nacional quando se comparam os proprietários com os trabalhadores (POCHMANN, 2015, p. 125-128).

Como forma de demonstrar a desigualdade de renda, cabe observar que o Índice de Gini do Brasil atingiu o nível de 0,501 em 2013, conforme dados do IBGE (2014 *apud* BUFFON; BARCELLOS, 2018, p. 342), enquanto a média dos países membros da OCDE na mesma época era de 0,315. Ainda, caso seja considerada a desigualdade na distribuição pessoal de renda, segundo a hierarquia de agrupamento de rendimento, observar-se-á que, no ano de 2013, os 10% dos brasileiros mais pobres receberam 1,6% dos rendimentos domiciliares particulares permanentes, enquanto os 10% mais ricos concentraram 39,1% de tais rendimentos (POCHAMNN, 2015, p. 40).

De acordo com o G1 (2019), ao tratar da desigualdade, a pesquisa do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) avaliou que o Brasil ficou na 102ª posição, com índice de 0,574. O portal de notícias informa que, na América do Sul, o Brasil foi o segundo que mais perdeu no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) devido ao ajuste realizado pela desigualdade, ficando apenas atrás do Paraguai (que foi da posição 98ª, com 0,724, para a posição 112ª, com 0,545). Sobre o critério distribuição de renda, o relatório do Pnud 2019 apontou que 1/3 de todas as riquezas do Brasil estão concentradas nas mãos dos 1% mais ricos, sendo a segunda maior concentração de renda do mundo, ficando atrás apenas do Catar.

Observando-se os dados divulgados pela OCDE ([2022]), em 2022, quando se analisa a renda líquida ajustada da família¹², o Brasil encontra-se na 39ª posição, atrás

¹² De acordo com a OCDE ([2022]), “a renda líquida ajustada disponível por família é a quantidade de dinheiro obtido ou ganho a cada ano após a dedução de impostos e realização de transferências. Representa o dinheiro disponível para a família a fim de ser gasto na aquisição de mercadorias ou serviços. A renda disponível por família compreende a renda proveniente de atividades econômicas (salários e remunerações; lucros dos donos de negócio próprio), de propriedades (dividendos, juros e aluguéis), de benefícios sociais em espécie (aposentadoria, seguro-desemprego, salário-família, renda básica de cidadania, etc.) e de transferências sociais em espécie (mercadorias e serviços, tais como assistência médica, educação e moradia, recebidos gratuitamente ou ofertados a preços reduzidos).”

do Chile, do México e da Costa Rica. Ou seja, socialmente, o Brasil encontra-se muito defasado dentro do clube a que pretende pertencer.

No início de dezembro de 2021, o *World Inequality Lab* (Laboratório das Desigualdades Mundiais), que integra a escola de economia de Paris, divulgou um relatório traçando o perfil da desigualdade socioeconômica no Brasil, indicando que a renda média da população brasileira é de 14 mil euros, sendo que os 10% mais ricos possuem renda de 81,9 mil euros, o que representa 58,6% da renda nacional. O documento também revelou que o 1% mais rico da população brasileira possui renda de 372 mil euros, representando 26,6% da renda nacional. Ainda, os 10% mais ricos possuem 80% do patrimônio privado do país, sendo que os ultra ricos, que representam apenas 1% da população, acumulam 48,9% da riqueza nacional. Além disso, os 50% mais pobres acumulam 0,4% da riqueza nacional, sendo que eles ganham 29 vezes menos que os 10% mais ricos do país (CHANCELL *et al*, 2021, p 185; FERNANDES, 2021).

Por fim, o IBGE (2022) divulgou a PNAD de 2021, demonstrando que a desigualdade socioeconômica do país cresceu, sendo que, após atingir o nível de 0,524 (em 2020), o Índice de Gini do rendimento médio mensal domiciliar por pessoa retornou para o mesmo patamar de 2019 atingindo, em 2021, o nível de 0,544. A pesquisa também revelou que o 1% da população brasileira que detém a renda mais alta teve rendimento 38,4 vezes maior que a média dos 50% com as menores remunerações, confirmando que o Brasil mantém, até os dias atuais, as estimativas de desigualdade socioeconômica demonstrada a partir dos dados acima.

Os números evidenciam o alto grau de concentração de renda e a consequente desigualdade econômica no Brasil, que se encontra no mapa dos bilionários do mundo, contudo, também apresenta uma elevada população privada da riqueza produzida.

Para finalizar esta seção, resta observar quais as consequências sociais da desigualdade econômica brasileira. Optou-se por discorrer sobre os dados da pobreza, a fim de demonstrar que o movimento de concentração de renda no Brasil produziu um país socialmente doente, sendo um gigante econômico rodeado de miséria e prestes a explodir em uma convulsão social.

2.4 A ATUAL SITUAÇÃO DA POBREZA NO BRASIL

Após o acontecimento de duas grandes guerras, o século 20 representou o desabrochar do pensamento sobre a condição humana, fazendo com que os estados-nacionais voltassem sua atenção para a implementação de um Estado de bem-estar social, a fim de promover a manutenção de direitos básicos aos seus cidadãos.

O marco jurídico do pensamento de promoção dos direitos sociais se encontra na Declaração Universal dos Direitos do Homem, adotada pela Organização das Nações Unidas (ONU, 1948) em 10 de dezembro de 1948 e que, em seu preâmbulo, estabelece valores e diretrizes da humanidade, considerando que “[...] o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e dos seus direitos iguais e inalienáveis constitui o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo [...].”

Outrossim, destaca-se que o art. 1º da Declaração acima dispõe que “todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos. Dotados de razão e de consciência, devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade.” Pois bem, duas premissas podem ser extraídas do dispositivo transcrito, quais sejam, (a) dignidade e (b) fraternidade (ONU, 1948). A existência desses dois preceitos é inerente à formação de um Estado que se preocupe com o bem-estar social de seus cidadãos.

Como se observou na seção anterior, em um ambiente polarizado pelos blocos capitalista e socialista, iniciou-se uma verdadeira corrida para demonstrar ao público qual regime se preocupava mais com o bem-estar dos seus controlados. Naquela conjuntura é que surgiram as políticas de segurança e desenvolvimento social. Contudo, a transição do final do século XX para o início do século XXI foi marcada pela solidificação de políticas neoliberais e com o desmonte do Estado de bem-estar social, sob o pretexto da escassez de recursos para aplicação na segurança do mínimo existencial digno dos cidadãos.

Após a ditadura militar (1964-1985) surgiu, no Estado brasileiro, a diretriz de implementação de uma ordem constitucional com o intuito de garantir um regime de bem-estar à população. A CF/88 ganhou o apelido de Constituição Cidadã, atribuído

pelo Deputado Ulysses Guimarães, uma vez que contemplou, entre suas premissas, a garantia de direitos individuais e sociais mínimos, na condição de cláusulas pétreas (imutáveis) para o surgimento de um novo Brasil, conectado com a ordem mundial estabelecida no pós Segunda Grande Guerra. Mas não só isso, pois, em seu bojo, a CF/88 ainda trouxe a estruturação de um sistema de seguridade social que visava a erradicação da miséria e da pobreza, inclusive adotando a segregação orçamentária para viabilizar o complexo de direitos positivados.

A necessidade de um Estado social surgiu da precarização das relações humanas, especialmente em um ambiente em que se edificou a desigualdade de renda e a inexistência de condições mínimas para a sobrevivência do homem em condições dignas. No Brasil, os direitos sociais surgiram com a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934 (CR/34), por obra do constitucionalismo social que se difundiu por todo o mundo a partir da Constituição mexicana de 1917. Contudo, apesar de o país ser “ocidental capitalista”, não se observou nele a instituição do Estado de bem-estar social que foi deflagrado na Europa e nos Estados Unidos após a década de 40. Ao contrário, o Brasil foi assolado pelo crescimento da miséria e da segregação, aumentando a desigualdade entre ricos e pobres, em um verdadeiro *apartheid* socioeconômico.

Com a promulgação da CF/88, buscou-se adequar no país o sistema de economia de mercado, mas com a garantia do bem-estar social, trazendo um significativo leque de direitos fundamentais e sociais aos seus tutelados, a fim de reduzir a desigualdade socioeconômica e erradicar a pobreza, como preceitua o art. 3^a da CF/88 (BRASIL, 1988).

No entanto, a desigualdade se mantém contínua no país, inclusive com números que indicam o seu crescimento nos últimos anos, na forma vista na seção 2.3. Conforme analisado na seção 2.1, a desigualdade econômica não é um problema social em si, sendo que o problema social existe quando esta desencadeia a impossibilidade de os indivíduos usufruírem dos bens e serviços para manterem uma vida digna, o que acarreta a pobreza da população. Pois bem, cumpre agora observar as consequências sociais da desigualdade econômica, trazendo os números que indicam a dimensão da pobreza no Brasil.

Antes de se adentrar aos dados, faz-se necessário frisar que o IBGE (2020, p. 62) considerou como pobres as famílias que possuam renda per capita de até R\$178 e, como extremamente pobres, aquelas que possuem renda per capita de até R\$89 por mês. O instituto se utilizou dos parâmetros indicados pelo Governo Federal para obter o benefício do programa Bolsa Família.

Outrossim, como padrão para se aferir a pobreza, o documento indica que o Banco Mundial (2020 *apud* IBGE, 2020, p. 62) utiliza o Poder de Paridade de Compra (PPC) ou, em inglês, *Purchasing Power Parity* (PPP). Para o Banco Mundial, em países cuja população apresenta renda entre média e alta, considera-se pobre aquele que possui uma renda de US\$5,50 ao dia, enquanto que, em países de média-baixa renda, considera-se pobre quem possui uma renda de US\$3,20 ao dia. Ademais, o Banco considera que uma pessoa extremamente pobre possui uma renda de US\$1,90 ao dia.

De acordo com a Agência IBGE Notícias (2019a), em 2018, o Brasil possuía 13,5 milhões de pessoas com renda mensal per capita inferior a R\$145 (ou US\$1,9 por dia), que se encontravam dentro do critério de condição de extrema pobreza adotado pelo Banco Mundial. O mesmo estudo informa que um quarto da população brasileira, ou seja, 52,5 milhões de pessoas, vivia abaixo da linha da pobreza, pois possuíam menos de R\$420 de renda per capita por mês.

No documento publicado pelo IBGE (2020, p. 63), para o ano de 2019, considerando-se a renda de US\$5,50 ao dia, o Brasil estava na 21ª posição entre um grupo de países com as mais elevadas taxas de pobreza, estimando-se em 20% da população. O interessante do gráfico é que o país se encontrava à frente do Paraguai (24ª posição), República Dominicana (26ª posição), Panamá (27ª posição), Costa Rica (30ª posição) e Argentina (31ª posição), somente para citar países que estão situados no continente americano. Ou seja, na disputa indesejada para entender quem possui a maior taxa pobreza, o Brasil ganha para países, que no imaginário da população, concentrariam mais pobreza do que ele, posição extremamente vergonhosa para o país.

Ponderando-se os parâmetros internacionais, no ano de 2019, o Brasil possuía 51,7 milhões de pessoas em situação de pobreza, representando 24,7% da sua

população. Ainda de acordo com os padrões do Banco Mundial, no mesmo ano de 2019, existiam 13,6 milhões de pessoas em situação de extrema pobreza no Brasil, representando 6,5% da população (IBGE, 2020, p. 64).

O ano de 2020 foi atípico e deve ser analisado considerando-se a pandemia da *corona virus disease* 2019 (COVID-19) – doença do coronavírus –, e o fornecimento do “auxílio emergencial”, benefício assistencial que o Governo Federal concedeu à população para aliviar a crise financeira trazida pelos efeitos da pandemia. De acordo com a Agência IBGE Notícias (2021), “[...] sem os benefícios dos programas sociais, a proporção de pessoas em extrema pobreza teria sido de 12,9% e a taxa de pessoas na pobreza subiria para 32,1%.” No ano de 2020, o Brasil possuía 50,9 milhões de pessoa na linha da pobreza, representando 24,1% da população, sendo que 12 milhões se encontravam na linha da extrema pobreza, segundo os parâmetros internacionais.

Até a redação final desta tese de doutoramento, o IBGE não havia publicado os números da pobreza referentes ao ano de 2021. Contudo, para compor a pesquisa, será observado o estudo publicado por Neri (2022).

Os dados encontrados pelo pesquisador não são animadores. De acordo com Neri (2022, p. 5), considerando-se os parâmetros internacionais, o Brasil atingiu a marca de 62,9 milhões de pessoas abaixo da linha da pobreza, o que representa 29,6% da população, sendo que 15,5 milhões se encontram abaixo da linha da extrema pobreza. Outrossim, a partir dos dados de 2021, o país possuía o número de pobres quase equivalente à soma da população de dois dos seus grandes vizinhos na América do Sul: a Argentina (46.198.249 habitantes em 2022) e o Chile (19.560.968 habitantes em 2022) (COUNTRY METERS, [2022a], [2022c]).

Neri (2022, p. 27) destaca que, entre os anos de 2019 (antes da pandemia e, por isso, com dados mais confiáveis) e de 2021, o Brasil ganhou mais 9,6 milhões de pessoas em condição de pobreza, equivalendo quase à população de Portugal (10.093.881 habitantes em 2022) e quase três vezes a população do Uruguai (3.497,747 habitantes em 2022 (COUNTRY METERS, [2022b], [2022d])).

As consequências da alarmante pobreza nacional são observadas quando a FAO (2022, p. 157) – agência ligada à ONU –, divulgou seu relatório, destacando que

o Brasil retornou ao mapa da fome no mundo, uma vez que 4,1%¹³ da sua população enfrentou fome crônica. De acordo com a pesquisa, entre 2019 e 2021, 61,3 milhões de pessoas enfrentaram dificuldade para se alimentar no país, sendo que 15,4 milhões delas passaram fome.

O relatório da Rede Penssan (2022, p. 37) sobre a insegurança alimentar e a Covid-19 no Brasil traz números mais alarmantes, pois, entre 2021 e 2022, o país possuía 32,3 milhões de pessoas com insegurança alimentar moderada e 33,1 com insegurança alimentar grave, ou seja, que passam fome.¹⁴

Pois bem, nesta seção, constatou-se que o Brasil é uma das economias mais pujantes do mundo, possuindo o 10º maior PIB do planeta, o que lhe possibilitou ser uma potência agropecuária e ser o 7º país em quantidade de bilionários. Contudo, também se tornou o país das contradições, tendo em vista que a desigualdade socioeconômica estruturada a partir dos séculos vem produzindo uma nação de miseráveis.

Os dados trazidos demonstraram que os 50% mais pobres da população acumulam 0,4% da riqueza nacional, sendo que isso reflete diretamente na pobreza. Em 2021, o país contava com 62,9 milhões de pessoas abaixo da linha da pobreza, que representavam 29,6% da população, sendo que 15,5 milhões se encontravam abaixo da linha da extrema pobreza. Por consequência, diretamente se observa o reflexo na fome, pois os dados mais alarmantes apontam que mais de 60 milhões de pessoas passavam por insegurança alimentar no Brasil, sendo que 33 milhões se encontravam em situação de fome.

Os dados se cruzam e demonstram que a concentração de renda no Brasil provoca o problema social de escassez de recursos para a manutenção de condições dignas de vida em parcela relevante da população, o que aprofunda a exclusão social.

¹³ Para figurar no mapa da fome elaborado pela FAO (2022), é necessário que mais de 2,5% da população enfrente fome crônica.

¹⁴ Cabe destacar que o tema segurança alimentar é disciplinado pela Lei n. 11.346, de 15 de setembro de 2006, que, em seu art. 3º, estabelece que “a segurança alimentar e nutricional consiste na realização do direito de todos ao acesso regular e permanente a alimentos de qualidade, em quantidade suficiente, sem comprometer o acesso a outras necessidades essenciais, tendo como base práticas alimentares promotoras de saúde que respeitem a diversidade cultural e que sejam ambiental, cultural, econômica e socialmente sustentáveis.” (BRASIL, 2006).

A concentração de renda vem retirando a cidadania e a dignidade, projetando uma sociedade pouco solidária e injusta.

Os números demonstram que o objetivo de redução da desigualdade social e de erradicação da pobreza estão longe se serem alcançados. Ao contrário, a condução da política social brasileira parece que é voltada para ampliar as diferenças entre ricos e pobres no Brasil.

Vistos, então, os números da desigualdade socioeconômica no Brasil, cabe apresentar, na seção 3 a seguir, o auxílio da tributação para a manutenção do descaso social brasileiro. Pretende-se esclarecer como as escolhas tributárias realizadas nos últimos anos produziram uma matriz de tributação que desempenha um importante papel na manutenção das desigualdades.

3 A ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO AUXILIAR NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA

Conforme se observou na seção 2, a desigualdade socioeconômica do Brasil é uma das mais exponenciais do mundo, atingindo vergonhosos níveis de concentração de riqueza com as elites. Como consequência, apesar de o país ser uma das maiores economias do mundo, a pobreza e a fome se alastram pelo território nacional, crescendo em números alarmantes e criando um paradoxo peculiarmente brasileiro, pois é um dos maiores produtores de alimentos, mas se encontra no mapa da fome mundial.

De acordo com o descrito na introdução deste trabalho, o STN não é o único culpado e nem a única solução para o enfrentamento da desigualdade socioeconômica, contudo, é o instrumento capaz de auxiliar no aumento ou na redução dos níveis de desigualdade. A tributação atua diretamente com a riqueza produzida e, sendo assim, as opções tributárias de um Estado têm como consequência permitir que a riqueza permaneça, ou não, em determinado setor econômico e/ou social.

A tributação se apresenta como um importante aliado no combate à desigualdade socioeconômica, especialmente quando o STN é estruturado para que se aplique uma carga tributária menor sobre setores mais carentes e uma maior sobre setores que concentram maiores riquezas. Dependendo das escolhas que são feitas, convencionou-se classificar o STN em regressivo ou progressivo.

Classifica-se o STN como regressivo quando ele aplica uma tributação linear sobre pobres e ricos, não sendo considerada a condição financeira do sujeito passivo da obrigação tributária, o que termina por onerar os setores mais carentes da população. O STN estruturado de forma regressiva amplia a desigualdade socioeconômica, propiciando a manutenção de riqueza com a parcela mais rica da população, enquanto os setores mais pobres observam seus rendimentos serem esvaziados pelo volume da exação. Em um sistema regressivo, todos contribuem igualmente para a formação do fundo público, o que implica na retirada direta da

riqueza da população carente, pois os que acumularam riqueza não contribuem de acordo com a dimensão econômica da sua disponibilidade.

Sobre a classificação do STN como regressivo, destaca-se a lição de Rebouças (2020, p. 206) para quem “a carga tributária se qualifica doutrinariamente como regressiva quando amplia as desigualdades distributivas de ordem econômica.” Para o autor, o STN opera regressivamente quando a distribuição primária da renda bruta é menos desigual que o arranjo distributivo referente à renda líquida, definido após a dedução dos tributos. Ou seja, o nível de desigualdade econômica pré-tributação (antes da incidência de tributos diretos e indiretos) é inferior à desigualdade econômica pós-tributação (medida após a incidência tributária).

De acordo com Rebouças (2020, p. 208), a regressividade na tributação favorece o topo da pirâmide social, aprofundando as iniquidades com a expansão da desigualdade econômica. O autor destaca que “sistemas tributários regressivos são, pois, ‘forças de divergência’ que afetam negativamente a capacidade redistributiva do Estado social e conspiram contra a efetivação de suas pretensões políticas de redução da desigualdade econômica.”

De forma diversa, o STN classificado como progressivo é exatamente o oposto do regressivo, pois naquele a tributação é aplicada observando-se o volume de riqueza que os setores sociais e econômicos possuem, a fim de que se tribute mais a classe abastada e se proteja da incidência tributária aqueles setores mais carentes. Com a aplicação de um sistema de tributação progressivo, se permite que a população carente conserve seus parcos rendimentos e invista em suas necessidades essenciais, enquanto que a camada mais rica da sociedade contribui de forma mais robusta com a formação do fundo público, o que diretamente propiciará a redução do nível de desigualdade socioeconômica entre elas, além de aproximar ricos e pobres dentro da linha média de riqueza do país.

Nesse sentido, sistemas tributários progressivos e redutores de desigualdade distribuem o peso do ônus de forma mais equitativa, “[...] de forma que os que evidenciam maior capacidade contributiva recolhem, em proporção de suas rendas e riquezas, quotas percentuais mais expressivas de tributos economicamente menos afluentes.” O autor informa que “a progressividade da carga tributária redefine, assim,

a distribuição primária dos resultados econômicos do mercado no sentido de comprimir os desníveis materiais entre pobres e ricos.” (REBOUÇAS, 2020, p. 208).

As escolhas tributárias contribuem de forma ativa para a manutenção da desigualdade socioeconômica no Brasil. A consolidação de uma matriz tributária estruturada por meio de tributos indiretos e sobre o consumo estabelece a regressividade da tributação, se apropriando da renda da população carente, enquanto oportuniza que a elite conserve os seus rendimentos, seja a partir da concessão de isenções ou pela prática de alíquotas proporcionais e uniformes, que não respeitam a capacidade tributária do sujeito passivo da relação obrigacional.

Sob este aspecto, a implementação de um sistema de tributação progressivo – baseado na justiça tributária e considerando a capacidade contributiva da população que a ele se submete –, pode ser um aliado no auxílio da redução da desigualdade socioeconômica.

Conforme bem posto no título desta pesquisa, a estruturação do STN poderá ser instrumento auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica, contudo, o combate à desigualdade em questão não encontra sua solução na implementação de uma única política, sendo que, para se atingir o objetivo, faz-se necessário um conjunto de ações sociais a serem realizadas pelo Estado, tal como a realização de políticas públicas que garantam os direitos sociais de segunda geração, o que necessita que a arrecadação tributária se mantenha forte.¹⁵

Sendo assim, a solução para a desigualdade socioeconômica não perpassa somente pela tributação, mas também pela efetivação dos direitos fundamentais de segunda geral, a partir do financiamento da política de educação ou da transferência de renda, da capacitação da classe trabalhadora e da geração de empregos, entre

¹⁵ Nesse sentido, cumpre observar a advertência de Buffon (2019, p. 274) ao afirmar que, “embora uma única e singela solução possa ser sedutora, ela constitui a antítese do que se entenderia como necessário, neste dramático e crucial momento da história tanto do ocidente como do Brasil. Isso demonstra, pois, a propriedade atualidade da frase multicitada de H. L. Mencken: ‘para todo problema complexo existe uma solução simples, elegante e completamente errada’. O que se está a dizer é que o multifaceta do problema da desigualdade não prescinde de uma gama múltipla de ações. A começar por garantir educação infantil igualitária, passando por propiciar a todos que tenham condições de compreender um texto escrito e se manifestar por meio escrita (quase 50% dos brasileiros têm imensa dificuldade nesse aspecto) e fazer com que o fordismo residual e a economia do conhecimento, nos termos sustentados por Mangabeira Unger, não continuem a ser instrumento de desigualdade.”

outras que poderiam ser citadas, as quais necessitam da arrecadação do Estado, ingressando na seara da política fiscal, que estabelecerá o gasto público para atender a cidadania e a dignidade da pessoa humana.

De modo a imprimir qualidade ao tributo cobrado – considerando as parcelas da sociedade mais carentes e oportunizando a manutenção da renda destes cidadãos – a estruturação do STN é o instrumento que se encontra ao alcance dos legisladores e gestores públicos, devendo ser aplicada com sabedoria, a fim de contribuir para o almejado fim do objetivo constitucional. A compreensão de que a tributação é o instrumento auxiliar para a redução da desigualdade socioeconômica se encontra no objeto de estudo de economistas contemporâneos que propõem medidas tributárias para aplacar a distância entre ricos e pobres, como é o caso do francês Thomaz Piketty e do britânico Anthony Atkinson.

Em sua obra, Piketty (2014b, p. 501) discorre sobre o imposto mundial sobre o capital como o instrumento ideal, uma utopia útil para reduzir a desigualdade. Nesse sentido, o economista define que “essa instituição permitiria evitar uma espiral desigualadora sem fim e regular de forma eficaz a inquietante dinâmica da concentração mundial da riqueza.”

Ao final da parte dois de sua obra, Atkinson (2015, p. 321-322, grifo do autor) enumera propostas para reduzir a extensão da desigualdade, trazendo algumas medidas tributárias que merecem ser citadas aqui:

Proposta 8: Devemos voltar para uma estrutura de tributação mais progressiva para o imposto de renda pessoal, com alíquotas marginais aumentando através das faixas de renda tributável até um teto de 65% e acompanhada por uma ampliação da base tributada (Capítulo 7).

Proposta 9: O governo deve introduzir um desconto sobre a renda auferida no imposto pessoal, limitado ao primeiro grupo de renda (Capítulo 7).

Proposta 10: Receitas de herança e transmissões *inter vivos* devem ser tributadas de acordo com um imposto de receita de capital vitalício progressivo (Capítulo 7).

Proposta 11: Deve haver um imposto proporcional ou progressivo sobre a propriedade, com base em avaliações atualizadas do imóvel (Capítulo 7).

Proposta 12: O benefício infantil deve ser pago a todas as crianças a um índice substancial e deve ser tributado como renda (Capítulo 8).

Ora, dentre 15 propostas que passam pela inovação tecnológica, geração de empregos, pagamento de salário digno, taxa de juros positiva sobre a poupança do cidadão e medidas de seguridade social, Atkinson (2015, p. 321-322) traz cinco que se utilizam da tributação como instrumento apto para auxiliar na redução da

desigualdade socioeconômica no Reino Unido, demonstrando a utilidade da política tributária para o fim almejado.

Cumprir observar que o Estado possui um importante papel quanto à desigualdade socioeconômica, sendo que as políticas públicas implementadas terão o condão de ampliar ou reduzir essa desigualdade. Nesse sentido, concorda-se com Buffon (2019, p. 265) ao afirmar que “difícilmente, se constata processo de recrudescimento da desigualdade sem que haja ação estatal, a qual se dá sob o enfoque da arrecadação ou do gasto público.” Pois bem, por meio da qualidade progressiva do tributo cobrado ou da promoção de políticas sociais de transferência de renda e afirmação de direitos fundamentais, o Estado contribui para a redução das desigualdade socioeconômicas.¹⁶

A questão do gasto público com políticas sociais é de suma importância e tem relação direta com a arrecadação, vindo a ser apreciada na seção 6 como qualificadora para se inferir a eficácia da medida a ser aplicada sobre o ICMS incidente nas operações com combustíveis.

Nessa seção, observar-se-á o dever implícito contido na CF/88 de se estruturar o STN como um instrumento redutor da desigualdade socioeconômica, analisando diretamente os fundamentos e objetivos da Constituição aplicados à tributação, bem como os princípios próprios da justiça tributária contidos no Texto Constitucional.

3.1 O DEVER CONSTITUCIONAL DE ESTRUTURAR O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO INSTRUMENTO REDUTOR DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA

Explicitamente, a CF/88 não contém um dispositivo determinando que o STN tenha a função de auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica do país. Se houvesse uma redação clara e explícita não haveria dúvida, por parte do legislador

¹⁶ Ainda, Buffon (2019, p. 265) ressalta que “para o bem ou para o mal, afirma-se, que na questão da desigualdade há um inegável papel a ser desempenhado pelo Estado, seja no sentido de cumprir sua clássica função (minimizá-la), seja ao contrário.” Stiglitz (2013, p. 150 *apud* BUFFON, 2019, p. 265) faz uma analogia afirmando que “poderíamos querer que a velocidade da luz fosse mais rápida, mas não nada que possamos fazer quanto a isso. [...] a desigualdade é, em grande parte, o resultado de políticas governamentais que moldam e dirigem as forças da tecnologia e do mercado, assim como outras forças sociais mais amplas.”

infraconstitucional, de que os tributos se pautam pela justiça tributária e devem atuar em prol da igualdade socioeconômica.

Apesar disso, a CF/88 deve ser interpretada em sua integridade e não como um conjunto de microssistemas isolados, com títulos e capítulos que não se comunicam entre si. Observa-se, então, que o “Capítulo I – Do sistema tributário nacional”, inserido no “Título IV – Da tributação e do orçamento” do Texto Constitucional de 1988 não pode ser lido de forma estremada e sem se integrar aos fundamentos e objetivos que foram traçados nos arts. 1º e 3º do referido diploma normativo. Conforme bem pontuou o Ministro Eros Roberto Grau em seu voto no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3.685-8 DF: “[...] não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços.” O Ministro destacou que “[...] a interpretação do direito é interpretação *do direito*, não de textos isolados, desprendidos do direito. Não se interpreta *textos de direito*, isoladamente, mas sim o *direito* – a Constituição – no seu todo.” (GRAU, 20006, p. 77 *apud* BRASIL, 2006a, grifo do autor).

Entretanto, o que se percebe tanto na doutrina quanto na jurisprudência é que o STN não é interpretado de acordo com os preceitos basilares insculpidos pela Constituição Cidadã, ao contrário, pois o é de forma individual e sem qualquer consonância com a realidade da população.

O debate sobre a interpretação das normas que compõem o STN versa quase que unicamente sobre dois aspectos: (a) o direito de o Estado arrecadar, do sujeito passivo da obrigação tributária, os recursos que este lhe deve; ou (b) o direito individual de o sujeito passivo da obrigação tributária não recolher a exação aos cofres públicos, ou mesmo de recolher a menor, protegendo o seu patrimônio da assanha arrecadadora do Estado.

Quando se analisam as premissas dos projetos de Reforma Tributária que tramitam no Congresso, percebe-se que a discussão tem como objeto a unificação de tributos para que a máquina estatal trabalhe menos e arrecade mais, não havendo um debate profícuo para que se estruture um STN pautado na solidariedade e na proteção social.

Ainda, o sujeito passivo da obrigação tributária não reclama um STN mais justo ao Poder Judiciário, tão pouco sequer pode levar questões coletivas em matéria tributária aos tribunais.¹⁷ As demandas tributárias enfrentadas pelo Poder Judiciário têm como objeto a proteção individual do patrimônio, com contribuintes de todos os níveis econômicos se socorrendo aos juízes a fim de protegerem o seu patrimônio do Estado fiscal e, por sua vez, o Estado, no polo passivo, defende o seu direito às receitas impostas por lei.

As premissas elencadas são salutares e essenciais e não se discorda aqui de nenhuma delas, pois o Estado precisa arrecadar e o contribuinte tem obrigação de pagar, mas este precisa se defender das inconstitucionalidades, ilegalidades e arbitrariedades que o Estado comete dentro desta relação. Contudo, conforme já pontuado anteriormente, se o STN é interpretado dentro da integridade da CF/88, observa-se que ele é muito mais que um mero sistema de arrecadação de receitas para os cofres do Estado e que pode contribuir para que este efetive seus fundamentos e objetivos, extrapolando a fiscalidade e exercendo o papel extrafiscal tão propagando pela revolução social defendida por Becker (2007, p. 615) em sua obra. Desta forma, o STN não pode ser encarado meramente de forma individual, devendo a matriz tributária brasileira ser pensada de forma coletiva.

As estruturas de política tributária estão diretamente relacionadas à riqueza produzida no país, não de forma individual, mas de forma geral e ampla, induzindo diretamente onde tais riquezas devem permanecer (não sendo tributadas), bem como selecionando aquelas que serão vertidas para os cofres públicos para financiar a manutenção da máquina pública e as políticas sociais, tais como saúde, previdência, assistência social, educação e segurança pública. Assim, as políticas tributárias implementadas têm grande influência na distribuição de renda e riqueza no país.

A observação da Constituição Federal é o ponto de partida para a interpretação das normas que estruturam o STN, pois este deverá se pautar de acordo com os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, tais como: (a) a cidadania e (b) a dignidade da pessoa humana, (c) a construção de uma sociedade justa e

¹⁷ Destaca-se que a Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985 – Lei da Ação Civil Pública (ACP) –, no parágrafo único do seu art. 1º veda que a ação verse sobre tema tributário, impedindo a discussão da temática sob a ótica coletiva (BRASIL, 1985).

solidária, (d) a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como (e) a promoção do bem de todos.

Os princípios de justiça tributária previstos para o STN não podem ser lidos de forma dissociada dos fundamentos e objetivos insculpidos na CF/88. Em importante reflexão, Moura (2017, p. 216-217, grifo do autor) destaca que:

Se a **cidadania** (art. 1º, II da CF/88) e a **dignidade da pessoa humana** (art. 1º, III da CF/88) são fundamentos do Estado Brasileiro e, por outro lado, a construção de uma **sociedade livre, justa e solidária** (art. 3º, I da CF/88), voltada para a **redução das desigualdades sociais**, para **erradicação da pobreza** (art. 3º, III da CF/88) e para a **promoção do bem de todos** (art. 3º, I da CF/88) constituem objetivos fundamentais da República, logo, a atividade tributária do Estado, como atividade meio para exercer os fins do Estado, deve ser exercida tendo como norte os referidos fundamentos e objetivos da República.

Assim, pode-se afirmar, no contexto dos fundamentos do Estado de Direito e dos objetivos da República, que a tributação assume seu escopo constitucional quando financia a efetivação dos direitos fundamentais insculpidos na Constituição Federal de 1988, que abrangem, não apenas direitos individuais, mas, sobretudo, direitos coletivos e sociais. Logo, a tributação é o instrumento pelo qual é possível proporcionar o acesso aos direitos fundamentais básicos, no sentido de concretizar dar efetividade à dignidade humana constitucionalmente prevista como fundamento de todo o Estado. Portanto, em última análise, o fundamento ético-constitucional da tributação no Brasil, é o Princípio da Dignidade Humana, em sua dimensão social.

Sendo assim, cabe realizar a análise dos fundamentos e objetivos da CF/88 aplicados ao STN e, após, analisar os princípios constitucionais contidos no Título VI da Carta Constitucional que fundamentam a justiça fiscal. Primeiramente, observa-se que a CF/88 estabelece, em seu art. 1º, incisos II e III, que são fundamentos da República Federativa do Brasil (a) a cidadania e (b) a dignidade da pessoa humana (BRASIL, 1988).

De acordo com Cunha Jr. (2008, p. 507), como fundamento do Estado, a cidadania não se restringe ao conceito de gozo dos seus direitos políticos, ou seja, a cidadania política prevista no art. 14 da CF/88. Para o autor, a cidadania “[...] visa qualificar todas as pessoas como titulares de direitos frente ao Estado, reconhecendo o indivíduo como parte integrante e indissociável da sociedade.” No mesmo sentido, Silva (1998, p. 108-109) entende que o fundamento da cidadania qualifica os participantes da vida do Estado, reconhecendo os indivíduos como pessoas integradas à sociedade estatal (art. 5º, LXXVII), sendo conexo com o conceito da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III da CF/88).

Aplicando-se ao STN, Porto (2009, p. 60, grifo do autor) assevera que o fundamento constitucional da cidadania se manifesta quando o cidadão é chamado a contribuir, na medida de sua capacidade contributiva, para prover os cofres do Estado, sendo que este se torna devedor do contribuinte nas contraprestações inculpidas no Texto Constitucional, tais como os direitos sociais fundamentais. O autor destaca que há desrespeito ao fundamento em questão quando o Estado não atende as necessidades do cidadão, acrescentando que:

A comutatividade da relação é melhor visualizada quando se está falando de contribuições *lato sensu*, porquanto são instituídas tão somente para custear determinada finalidade. Na medida em que desatendida tal finalidade, seja porque desviada a arrecadação do tributo, seja porque a destinação foi desvirtuada já na sua instituição, verifica-se anomalia na exação criada e, em especial, desrespeito à cidadania enquanto fundamento do Estado de Direito.

Concorda-se com o autor quando este afirma que “a expressão cidadania manifesta-se, pois na outorga ao cidadão de direitos e garantias frente ao Estado, que no domínio do Direito Tributário é ainda mais latente.” Observa-se ainda que Denari (1996 *apud* PORTO, 2009, p. 59) propõe uma cidadania tributária em que se supõe o conhecimento das imposições tributárias e a “[...] avaliação da legitimidade dessas exigências fiscais e de sua adequação aos princípios e normas gerais do direito tributário elencados na Constituição e nos textos infraconstitucionais.” Ainda, Mazza (2017, p. 227), comentando o art. 1º da CF/88 lembra que:

Ao lado do sistema tributário, o sistema orçamentário e econômico são, juntos, elementos indispensáveis para a implementação de um Estado democrático de direito, em conformidade com o art. 1º da Constituição de 1988 e razão de existir da República.
Por isso é que a política fiscal, tanto na distribuição justa do ônus tributário quanto na determinação do gasto público, deve seguir os ideais do modelo adotado, o Estado democrático de direito.

Então, pode-se extrair que o fundamento constitucional da cidadania, aplicado ao STN, exige que (a) o Estado promova a tributação de modo a integrar o cidadão à sociedade, respeitando a sua capacidade econômica para contribuir com a formação do fundo público e preservando a parcela de seus rendimentos que lhe oportunize gozar de uma vida digna, bem como que (b) o Estado proporcione o gozo de direitos sociais que efetivem esta vida digna. Ou seja, a cidadania aplicada ao STN deve ser observada no antecedente da relação tributária (qualidade da exação imposta ao contribuinte), assim como no conseqüente desta relação (financiamento das políticas

sociais). Sendo assim, o legislador infraconstitucional e o gestor público não podem se furtar a observar o fundamento da cidadania ao estabelecer a legislação que regula o STN.

Na doutrina acima, constatou-se que o fundamento constitucional da cidadania está entrelaçado ao fundamento da dignidade da pessoa humana, sendo o segundo observado como propósito do primeiro, ou seja, que integre o contribuinte à sociedade como cidadão para que ele goze de dignidade. O fundamento da dignidade da pessoa humana é qualificado por Silva (1998, p. 109) como “[...] um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida”, conceito que também é partilhado por Cunha Jr. (2008, p. 507).

Silva (1998, p. 109) defende que todas as normas da CF/88 devem trazer eficácia à dignidade da pessoa humana, sendo que “a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos existência digna (art. 170), a ordem social visará a realização da justiça social (art. 193), a educação, o desenvolvimento da pessoa e o seu preparo para o exercício da cidadania (art. 205).” Ainda, Sarlet (2001 *apud* CUNHA JR., 2008, p. 507-508), ao comentar o preceito em questão, informa que se trata de:

[...] um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra o todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de promover sua participação ativa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.

O fundamento da dignidade da pessoa humana não deve ser interpretado de forma individual, mas considerando-se os interesses coletivos. Canotilho e Moreira (1986 *apud* SILVA, 1998, p. 109) afirmam que:

Concebido como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais, conceito de dignidade da pessoa humana obriga a uma densificação valorativa que tenha em seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma qualquer ideia apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido da dignidade da pessoa humana à defesa dos direitos pessoais tradicionais, esquecendo-as nos casos dos direitos sociais, ou invocá-la para construir ‘teoria do núcleo da personalidade’ individual, ignorando-a quando se trate de garantir as bases da existência humana.

De acordo com Porto (2009, p. 54-55), a dignidade da pessoa humana não incide de forma direta na solução de casos concretos no âmbito tributário, contudo, deve-se lembrar que, nas decisões do STF, é possível perceber preceitos que se

relacionam com o fundamento em questão, como os da vida digna, da vedação do tributo com efeito de confisco ou mesmo da preservação do mínimo existencial.

Discorda-se da afirmação do autor supracitado, sendo que o exemplo que o próprio doutrinador trouxe, ao lembrar os fundamentos de decisões proferidas pelo STF, já serve para refutar a ideia de não incidência direta da dignidade da pessoa humana em matéria tributária. Em verdade, todos os princípios constitucionais de Direito Tributário referentes à igualdade e à justiça tributária têm, como fundamento, a dignidade da pessoa humana. Sendo assim, ainda que, explicitamente, a dignidade da pessoa humana não esteja no rol de princípios tributários contidos no Título IV da Carta Constitucional, ele se torna o lastro para interpretar e implementar a capacidade contributiva, o não confisco, a isonomia, dentre outros.

Ainda assim, Porto (2009, p. 55) esclarece que “pode-se dizer que a dignidade da pessoa humana, compreendida como garantia do Estado Brasileiro à existência digna e à valorização do ser humano em si mesmo, constitui-se em limite à tributação e orienta a aplicação das normas tributárias [...]”, aquiescendo, então, com a defesa feita em parágrafo anterior.

Conforme dito, a dignidade da pessoa humana é um princípio integrado ao STN e de aplicação direta, especialmente quando se lembra que a atividade de tributação é exercida diretamente sobre o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária, o qual não poderá sofrer com uma carga tributária escorchante, tendo o seu patrimônio e riqueza diminuídos a dimensões que não lhe permita gozar de uma vida digna. Com efeito, no julgamento da medida cautelar em ADI n. 1.075-1 DF¹⁸, de relatoria do Ministro Celso de Mello, ao julgar inconstitucional a multa de 300% prevista art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846, de 21 de janeiro de 1994, sob o argumento de que

¹⁸ Nesse sentido, confira-se: “**a proibição constitucional do confisco** em matéria tributária – ainda que se trate **de multa fiscal** resultante **do inadimplemento**, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – **nada mais representa senão a interdição**, pela Carta Política, de **qualquer** pretensão governamental que possa conduzir, **no campo da fiscalidade**, à **injusta** apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, **comprometendo-lhes**, pela **insuportabilidade** da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, **ou** a prática de atividade profissional lícita **ou**, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O poder público, **especialmente** em sede de tributação (**mesmo tratando-se** da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), **não pode agir imoderadamente**, pois a atividade governamental **acha-se essencialmente condicionada** pelo princípio da razoabilidade **que se qualifica** como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.” (BRASIL, 2006b, p. 156-157, grifo do autor).

esta seria confiscatória, o STF invocou o fundamento constitucional da existência digna (BRASIL, 2006b).

Cabe também destacar o pensamento de Buffon (2019, p. 297) ao analisar a aplicação do princípio da dignidade da pessoa humana na relação de tributação:

No campo tributário, fica muito fácil perceber a importância da dignidade da pessoa humana. Numa análise perfunctória, pode-se afirmar que a relação de tributação com o princípio-guia da constituição pode revelar-se sob dois aspectos: para justificar as exações tributárias visando à captação de recursos para cobrir os gastos do Estado com políticas públicas voltadas à proteção da dignidade humana; e para exigir que na imposição de tributos, seja resguardado o mínimo necessário à manutenção dessa dignidade (intributabilidade do mínimo existencial).

Por isso, a imposição tributária deverá estar pautada pelo objetivo maior de tratar dignamente o cidadão, o que se viabiliza mediante uma política social, na qual o Estado obriga-se a propiciar a todos uma existência digna, com saúde, educação, habitação etc., isto é, tudo aquilo que for necessário para uma sobrevivência com dignidade.

De outro lado, há um claro limite ao exercício do poder de tributar, pois é defeso ao Estado exigir tributo que ofenda a dignidade do cidadão, especialmente quando implicar na tributação do mínimo vital a sua existência.

Segundo Ortega e Vérguez (2018, p. 50 *apud* BUFFON, 2019, p. 297), “a não tributação do mínimo vital é entendida como um conjunto de recursos econômicos, relativos a uma unidade de tempo, que permite atender as necessidades elementares, tanto pessoais como da família.”

Concorda-se, então, com a lição acima transcrita, observando que: (a) o fundamento constitucional da dignidade da pessoa humana é o elemento que proíbe o Estado de tributar o sujeito passivo da relação obrigacional tributária, de modo a lhe retirar a propriedade ou não lhe deixar rendimentos suficientes para que goze de qualidade de vida aceitável para os padrões hodiernos, mas (b) deve permitir um nível de arrecadação para que o Estado possa prestar, à população, serviços que lhe garantam o gozo dos direitos sociais.

Pois bem, constatou-se que a cidadania e a dignidade da pessoa humana são fundamentos que se inserem na atividade de tributação e devem ser observados para a implementação e a efetivação das regras de arrecadação fiscal, seja pelo legislador infraconstitucional ou pelo administrador público.

Ainda, conforme pontuado anteriormente, são objetivos da República Federativa do Brasil construir uma sociedade justa e solidária, assim como reduzir as desigualdades sociais, como previsto no art. 3º, I e III da CF/88 (BRASIL, 1988).

No que se refere aos objetivos insculpidos no art. 3º da CF/88, Cunha Jr. (2008, p. 509) explica que a Constituição impõe “[...] a construção e organização de uma sociedade fraterna onde as pessoas possam, com iguais oportunidades, desenvolver as suas potencialidades e gozar dos mesmos bens materiais e espirituais, sem qualquer tipo de preconceito, seja de que ordem for.” Para Silva (1998, p. 109-110), os objetivos elencados no referido art. 3º da CF/88 “[...] valem como base das prestações positivas que venham a concretizar a democracia econômica, social e cultural, a fim de efetivar na prática a dignidade da pessoa humana.”

Observa-se, então, que a aplicação dos dispositivos constitucionais que formam o STN deve ser interpretada para atender os objetivos da CF/88, sendo a atividade de tributação o instrumento hábil para solidificar tais objetivos na sociedade.

Da compreensão dos objetivos fundamentais acima transcritos, extrai-se que o Título VI da Carta Constitucional deve ser direcionado pela aplicação da justiça social, atendendo aos ditames de solidariedade fiscal e de combate às desigualdades. Nesse sentido, Costa (2007, p. 379) afirma que:

Relevante destacar que a Constituição, ao apontar os objetivos da República Federativa do Brasil, erige, dentre eles, o de ‘construir uma sociedade livre, justa e solidária’ (art. 3º, I). A justiça aqui referida há de ser compreendida em toda sua dimensão, a qual inclui, por certo, a justiça tributária. Dessarte, conclui-se que o contribuinte tem direito de ser tributado de maneira justa, autêntico direito fundamental, amparado, dessarte, por cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, da CF).

De acordo com Salvador (2016, p. 8), “a tributação é um dos melhores instrumentos de erradicação da pobreza e da redução das desigualdades sociais, que constituem objetivos essenciais da República insculpidos na Constituição Federal (CF) de 1988.” Observa-se, então, que as normas que compõem o STN devem se voltar para efetivar os objetivos da CF/88, sendo que a tributação tem o protagonismo de funcionar como um dos principais instrumentos de combate à desigualdade social e econômica.

3.2 AS ESTRUTURAS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A incidência da tributação determina onde a riqueza deve permanecer ou mesmo quem deve contribuir mais para a formação do fundo público, a fim de financiar as finalidades do Estado. O STN deve se pautar pela justiça, sendo um sistema que proteja as necessidades vitais básicas, proporcionando uma qualidade de vida digna para o cidadão e sua família.

A incidência tributária deve ser justa, visando atender a redução da desigualdade socioeconômica e, conforme leciona Carvalho (2018, p. 160), faz-se necessária esta opção para o fortalecimento do Estado de bem-estar social.

Cabe pontuar o que é justo ou o que é justiça, uma vez que este preceito embasa a estruturação da tributação com finalidade social. Discorrer sobre o conceito de justiça não é tarefa fácil, concordando-se com Tipken (2012, p. 14) quando afirma que “o conceito [...] de justiça é o mais fundamental e abstrato do Direito [...] especialmente a ser preenchido com [...] frases ocas [...] que nada mais acrescentam [...].”

Como ponto de partida para se apresentar uma definição, inicia-se pelo conceito de justiça formulado pelo jurista romano *Domitius Ulpianus*, para quem “a justiça é a vontade constante e perpétua de dar a cada um o que é seu.” (TIPKEN, 2012, p. 14).

No ensinamento de Costa (2007, p. 373), a noção de justiça “[...] encontra-se abrigada pela ideia de equidade, traduzida no equilíbrio das relações jurídicas.” Ao apresentar a teoria de Jonh Rawls sobre justiça, Costa (2007, p. 373-374) lembra que “os princípios fundamentais de justiça devem ser pactuados, em uma posição original de igualdade, por pessoas racionais e razoáveis, as quais, protegidas por um véu de ignorância estariam aptas a estabelecer tais princípios de forma equitativa.”

A justiça deve ser compreendida por meio da observação do valor que é atribuído a uma conduta praticada em época e local determinados. Em virtude de valores morais e éticos que possui, cabe à sociedade classificar a conduta como justa ou injusta e, se assim entender, estabelecer, a partir da norma jurídica, o incentivo à

prática da conduta que considere justa, ou mesmo a proibição de condutas classificadas como injustas.

Portanto, a aplicação da justiça sobre a relação tributária deve utilizar como parâmetro os valores de justiça que são preconizados na sociedade atual. Sendo assim, para se ter uma tributação justa, só se pode pensar no STN aplicando os preceitos sociais da CF/88 buscando-se, por meio da matriz tributária, que se realize a redução da desigualdade social e a concentração de renda que vige no Brasil. Ainda, nas palavras de Tipken (2012, p. 16), a justiça do STN é garantida “[...] pela igualdade na distribuição da carga tributária.”

A questão da justiça consta na CF/88 logo em seu preâmbulo, o qual estabelece que a nova ordem constitucional se destina “a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social.” (BRASIL, 1988).

Como bem tratado em seu art. 1º, III e IV, a CF/88 estabelece que o Estado brasileiro tem como fundamento a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho. Ademais, em seu art. 3º, a CF/88 fixa como objetivos do Estado a construção de uma sociedade justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, bem como a realização da promoção do bem de todos (BRASIL, 1988).

A garantia de promover uma sociedade equânime também está presente no art. 23, inciso X da CF/88, ao estabelecer que “é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (X) combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos.” (BRASIL, 1988).

O capítulo da CF/88 destinado à ordem econômica também se encontra subordinado a asseverar os preceitos de justiça. Nesse sentido, o art. 170, incisos VII e VIII estabelece que:

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII - busca do pleno emprego [...]. (BRASIL, 1988).

Nas palavras de Grau (2010, p. 228-229), e previsto no art. 170 da CF/88, o princípio da justiça social “[...] conforma a concepção de existência digna cuja realização é o fim da ordem econômica e compõe um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, III).” O autor ainda enfatiza que a justiça social significa a superação das injustiças na repartição do produto econômico, passando a consubstanciar a exigência de qualquer política econômica capitalista, pois deixou de ser uma imposição de ordem ética para integrar o texto da CF/88.

Ora, previsto no capítulo I do título VI da CF/88, o STN não pode ser interpretado de forma individual e apartado dos demais dispositivos do Texto Constitucional. A interpretação dos princípios aplicados à tributação deve ser realizada dentro do contexto da CF/88, ou seja, a atividade tributária praticada pelo Estado deve se atentar aos ditames de justiça consagrados no Texto Constitucional de 1988 (BRASIL, 1988). Nesse sentido, Buffon e Barcelos (2018, p. 338) destacam que:

No Estado Democrático de Direito, por seu viés transformador, a tributação goza de outros papéis além da mera arrecadação fiscal, sendo meio de redução de desigualdades e instigação de certas condutas dos contribuintes, devendo respeitar o mínimo existencial e a vedação aos tributos com fins confiscatórios, tendo como principal instrumento a progressividade. [...] A tributação, no atual estágio social, é um importante fator para a redução das desigualdades sociais, sendo instrumento do Estado Democrático de Direito para que atinja os seus fins. Assim, em tal modelo estatal, há traços marcantes de um sistema tributário adequado a atuar como redutor das desigualdades sociais, devendo sempre respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes, tributando-os conforme as suas condições econômicas.

Resta evidente que o STN deve se fundamentar na solidariedade, servindo não somente como um mero sistema de ajuste fiscal, como também como verdadeiro instrumento político à disposição do Estado para que se promova o combate às desigualdades socioeconômicas e, conseqüentemente, fomente o desenvolvimento da pessoa humana. Sendo assim, o tributo não possui somente a função fiscal, devendo interferir nas searas econômica e social, possuindo nítida função extrafiscal.

Ao discorrer sobre a extrafiscalidade, Nabais (2020, p. 695) afirma que esta engloba “[...] as normas jurídico-fiscais de tributação (impostos e agravamentos de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas ou uma política de receitas, mas a prossecução de objetivos econômicos-sociais.” Conforme o pensamento de Abraham (2020, p. 47), “busca-se

com a extrafiscalidade reequilibrar desigualdades econômicas, estimular determinadas atividades ou mesmo coibir certas condutas.” Cabe ainda destacar a observação de Baleeiro (1998, p. 190 *apud* BUFFON, 2009, p. 220):

[...] uma das mais remotas formas de aplicação do tributo com fins extrafiscais refere à exigência de direitos alfandegários altamente onerosos na importação de mercadorias. A cobrança de tributo dessa natureza não tinha, e ainda não tem, o fim precípua de gerar arrecadação, mas sim equilibrar a balança comercial e proteger a indústria nacional, ou ainda, em sentido interno, pressionam taxas inflacionárias.

Apesar de a extrafiscalidade possuir grande relevância na seara econômica, neste trabalho, em virtude do seu recorte, a natureza extrafiscal deve ser observada para que o tributo seja o instrumento auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica. Ora, a interpretação das normas que estruturam o STN deve observar a função extrafiscal que a tributação possui, ainda mais quando se constata que a desigualdade socioeconômica brasileira é presente nos dias atuais, sendo produto de um processo histórico e que, mesmo com a promulgação da CF/88, com promessas de cidadania, 35 anos depois ainda não se constatou o desejado Estado de bem-estar social. A estruturação, interpretação e aplicação das normas que compõem o STN deve ser inspirada na situação social do Brasil e nos preceitos de justiça social e tributária previstos na CF/88, não podendo se resumir a mero aparelho arrecadador.

A utilização da tributação como instrumento político de equidade social e econômica da população não é consenso entre a doutrina, sejam juristas ou economistas. Entre juristas, Abraham (2020, p. 47) afirma que a “finalidade precípua da maior parte dos tributos é a arrecadatória.” Entretanto, concorda-se com Carvalho (2016, p. 238) ao afirmar que inexistente purismo na função do tributo, seja arrecadatória ou extrafiscal, pois “[...] os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.”

A situação também não é diferente entre economistas que se debruçaram sobre a tributação. Conforme discorre Oliveira (2018, p. 69), a escola econômica clássica, representada por nomes como Adam Smith, David Ricardo e Stuart Mill, condenava a implementação de uma política tributária que intervisse no campo econômico. Os pensadores clássicos propunham a criação de tributos neutros, que não intervissem na alocação de recursos da classe empresária da época e

pudessem implicar na perda de eficiência destes. Contudo, o pensamento clássico destacado não se sustenta na contemporaneidade, uma vez que se mostrou necessária a intervenção do Estado para produzir o Estado de bem-estar social. Baseando o seu estudo em Keynes, o próprio Oliveira (2018, p. 72) faz uma crítica importante ao pensamento econômico clássico, afirmando que a política tributária:

[...] desempenharia papel relevante para manter a estabilidade do sistema, atenuando suas flutuações cíclicas, ao priorizar a cobrança de impostos diretos – [...], como meio para melhorar a distribuição de renda, fortalecer a função-consumo e incentivar o investimento [...].

Não são somente os economistas clássicos fazem coro pela neutralidade da tributação, pois Gobetti (2018, p. 8) lembra que as modificações ocorridas no STN durante os anos 1990 – para desonerar o capital e incentivar a capitalização das sociedades empresárias –, foram baseadas justamente no modelo de tributação neutra:

Em síntese, segundo a visão dominante nos anos 1990, a política tributária deveria se eximir de objetivos distributivos porque isso seria ineficiente do ponto de vista econômico. O gasto público, por sua vez, seria o instrumento adequado por meio do qual o governo poderia interferir na distribuição de renda, principalmente se bem focalizados, ou seja, direcionados aos realmente pobres. Assim, a autoridade fiscal deveria se preocupar em ampliar a neutralidade do sistema tributário, garantindo as condições mediante as quais a economia proporcionaria o máximo de arrecadação para atender aos objetivos alocativos e distributivos do governo.

Tal vertente doutrinária é a principal causadora do sistema regressivo de tributação praticado no país. Concorda-se, então, com Mazza (2017, p. 271) ao afirmar que “a tributação aparece como instrumento de redistribuição de renda, através de princípios e meios de intervenção na economia de forma a atenuar as diferenças pessoais e regionais.”

A escolha da matriz tributária claramente influencia na concentração de renda e em um quadro de desigualdade socioeconômica da população. Nas palavras de Buffon e Barcellos (2018, p. 342), “no Estado Democrático de Direito, a tributação torna-se protagonista, pois é um meio efetivo de redução das desigualdades sociais e, conseqüentemente, de concretização deste modelo estatal.” Os autores ressaltam que, no Estado Democrático de Direito, a tributação não serve apenas para fins arrecadatórios, devendo ser imposta de acordo com a capacidade contributiva para que se busque o respeito ao mínimo existencial e se evite o confisco.

Conforme supracitado, e de forma expressa, a Constituição não trouxe um preceito indicando que o STN seria justo e teria, como objetivo, proteger os menos afortunados. Se assim o fosse, a tarefa a ser defendida neste trabalho seria mais fácil ou, até mesmo, careceria de motivo, pois o legislador infraconstitucional deveria aplicar o princípio basilar da justiça tributária, sob pena de o Poder Judiciário compeli-lo a fazer, dando eficácia a tal preceito fundamental. Infelizmente, tal princípio não foi redigido pelo constituinte, o que tem causado diversas deformações no sistema.

Entretanto, ainda que não existam explicitamente, o Título VI do Texto Constitucional traz dispositivos que conotam verdadeiros princípios do Direito Tributário e que, a partir deles, se infere o desejo do legislador constituinte em promover um STN justo e solidário (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, e conforme leciona Caliendo (2020, p. 173), “o princípio da justiça fiscal é um princípio implícito no ordenamento constitucional.” De acordo com o professor, o princípio em questão “[...] orienta todos os demais princípios constitucionais de tal modo que não se restringe apenas ao momento de formação das leis [...], mas atinge igualmente o momento judicial e interpretativo”, se dirigindo tanto ao legislador, como “[...] ao administrador que deve aplicar a norma, tentando administrar de modo mais adequado a distribuição de encargos que visam financiar os direitos fundamentais, e especialmente, o judiciário.” (CALIENDO, 2020, p. 175).

Abraham (2020, p. 90) informa em sua obra que o Direito Tributário deixa de se preocupar com a proteção individual do contribuinte para integrar os debates de direitos humanos, se mostrando como instrumento útil na redistribuição de riqueza, contribuindo para o respeito à dignidade da pessoa humana e mantendo o equilíbrio econômico e a prosperidade. O autor informa que a discussão da justiça na seara tributária envolve “[...] a dimensão da carga fiscal, as relações entre fisco e contribuinte e a harmonia do sistema tributário”, além de defender que tais temas “[...] ganham sua expressão no campo jurídico pelo debate da capacidade contributiva, sobre a igualdade e a equidade.”

A premissa de justiça tributária que se fixa neste trabalho encontra respaldo na CF/88, seja dentro dos seus fundamentos, dos seus objetivos, ou mesmo dentro do STN descrito no Título VI do Diploma Constitucional. Na análise dos dispositivos

constitucionais, restou evidente que a justiça tributária é a construção de uma matriz pautada pela igualdade e adequação da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva, promovendo a dignidade humana e a redução da desigualdade socioeconômica, com uma arrecadação que permita, ao Estado, desenvolver políticas sociais de promoção de inclusão.

De acordo com Melo (2020, p. 684-685), a CF/88 se compromete com a justiça tributária, especialmente quando prevê o princípio da capacidade contributiva (no art. 145, § 1º) que, no entender da autora, trata-se de um “dever-ser” ao prever que o Imposto de Renda (IR) deve atender à progressividade (art. 153, § 2º, I), ou mesmo quando prevê que o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) pode ter alíquotas fixadas para desestimular a propriedade improdutiva (art. 153, § 4º, I). Ademais, Melo (2020, p. 687) destaca que:

É papel do Estado distribuir renda e riqueza? E dever fazê-lo tanto pela forma como arrecada, como pela forma como realiza a sua despesa? A meu ver, a Constituição federal de 1988 responde afirmativamente a ambas as perguntas. Isso numa perspectiva de dever-ser. Entretanto, as instituições de nossa república, melhor dizendo, os poderes do nosso Estado vêm há décadas desvirtuando esse pacto constitucional, o que se agravou consideravelmente do ano de 2015 para os dias atuais.

Observa-se, então, que, ao organizar o STN, a Constituição Cidadã consagrou alguns destes princípios em seu texto, atuantes como mecanismos para aplicação da justiça tributária de forma explícita, tais como o (a) princípio da isonomia, o (b) princípio do não-confisco e o (c) princípio da capacidade contributiva, temas que serão enfrentados a seguir.

O princípio da isonomia tem sua previsão no art. 150, II da CF/88, estabelecendo que contribuintes que se encontram na mesma situação fiscal não podem ser tratados de forma diferente. Alves (2012, p. 70) informa que este princípio é um reforço ao compromisso do Estado brasileiro com a justiça social na tributação, especialmente “[...] ao estabelecer, ao lado de um direito geral de igualdade (art. 5º, caput), um direito específico de igualdade em matéria tributária.”¹⁹

¹⁹ Sobre o princípio da isonomia em matéria tributária, o STF se posicionou no julgamento do RE 640.905 de São Paulo, de relatoria do Ministro Luiz Fux, informando que: “[...] 1. O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (art. 5º c/c art. 150, II, CRFB/88) não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica, mas, também, na implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes,

Ainda, Paulsen (2017, p. 166) identifica como critérios justificadores do tratamento diferenciado (a) a capacidade contributiva e (b) as razões extrafiscais. O autor sustenta que dispositivos legais que implementam a capacidade contributiva, agravando a tributação daqueles que possuem maior capacidade econômica, promovem a igualdade material dos contribuintes. O autor informa também que se admite a justificação da diferenciação para promoção da igualdade embasado em razões extrafiscais, contudo, elas devem encontrar amparo na CF/88.

O princípio do “não confisco” encontra sua previsão no art. 150, IV da CF/88, estabelecendo que é vedada a utilização de tributo com efeito confiscatório (BRASIL, 1988). No ensinamento de Paulsen (2017, p. 186-187), o princípio do não confisco se trata de uma proibição de excessos na instituição e cobrança de tributo, invalidando a tributação demasiadamente elevada e que comprometa a propriedade, direito fundamental, ou mesmo comprometa o livre exercício do trabalho e da atividade econômica.

Resta claro que o princípio constitucional do não confisco visa estabelecer limite ao poder de tributar do Estado para que se preserve o direito fundamental que o contribuinte possui sobre o seu patrimônio²⁰, implicando em que este último seja tributado na medida certa. Interessante destacar o pensamento de Conti (1996, p. 55 *apud* BUFFON; BARCELLOS, 2018, p. 345) ao afirmar que:

A vedação aos efeitos confiscatórios do tributo [...] é consequência do princípio da capacidade contributiva, já que ao assumir tal caráter, o tributo excede a capacidade contributiva do contribuinte, restando esta descaracterizada pela ilegitimidade da imposição, que afeta o direito de propriedade do contribuinte.

impondo, por vezes, tratamento desigual em circunstâncias específicas e que militam em prol da igualdade.

2. A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição (adequada correlação valorativa).” (BRASIL, 2018d).

²⁰ De acordo com o RE 374.981 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Celso de Melo, ao tratar sobre o respeito aos direitos fundamentais por meio da tributação, o STF asseverou que “[...] a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados.” (BRASIL, 2005).

Carrazza (2011, p. 109-110) também entende que o princípio do não confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, sendo que “as leis que criam impostos, a levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades.” O autor ainda afirma que “é confiscatório o imposto que, por assim dizer, esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta suas capacidades contributivas.”

Para a doutrina especializada, o princípio do não confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, que se mostra como a maior expressão da justiça tributária dentro do Texto Constitucional de 1988. Majoritariamente, a doutrina fundamenta a justiça tributária considerando o princípio da capacidade contributiva, ou seja, a capacidade de o sujeito passivo da relação obrigacional tributária contribuir com a formação do fundo público e, por consequência, com as despesas do Estado. Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva ganha destaque neste trabalho, até mesmo porque é dele que deriva a seletividade tributária.

Da análise abordada nesta seção infere-se que, tanto o conceito de justiça tributária, quanto os conceitos de isonomia tributária e não confisco, desaguam no princípio da capacidade contributiva, o qual tem previsão no art. 145, § 1º da CF/88. O referido princípio pode ser expresso pela máxima “quem ganha mais, paga mais”, tornando o STN mais justo, uma vez que cobrará uma maior carga tributária daqueles que possuem mais recurso e, conseqüentemente, uma menor carga tributária daqueles que possuem menos recursos. O § 1º do art. 145 da CF/88 estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”²¹ (BRASIL, 1988).

Buffon e Bacellos (2018, p. 343) afirmam que a capacidade contributiva representa um mecanismo de justiça e de solidariedade, pois cada indivíduo poderá contribuir para a coletividade conforme sua capacidade. Os autores destacam que “[...] sobre aqueles que possuem menor capacidade, o ônus tributário será mais brando ou, até mesmo, nulo, quando aquela não estiver presente.” No mesmo sentido,

²¹ Importante destacar que o STF entende que o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos os tributos: “IPVA. Progressividade. 1. **Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva** (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.” (BRASIL, 2011c, grifo nosso).

Schoueri (2004 *apud* PAULSEN, 2017, p. 44) também compreende o princípio da capacidade contributiva como uma decorrência do princípio da solidariedade e, de acordo com o autor, “pergunta-se: por que razão uns pagam imposto e outros não? Porque uns podem mais e outros menos. É a solidariedade. E a solidariedade é fundamento do nosso ordenamento como um todo.”

Então, entende-se que, pelo princípio constitucional da capacidade contributiva, cada pessoa deverá contribuir para o erário de acordo com sua possibilidade econômica, sendo uma expressão objetiva da justiça tributária e atendendo aos ditames de cidadania, da dignidade, da justiça e da solidariedade previstos nos fundamentos e objetivos da CF/88 (BRASIL, 1988). Concorde-se com o Ministro Marco Aurélio de Mello quando, ao proferir seu voto no RE n. 234.105-3/SP interpretando o § 1º do art. 145 da CF/88, afirmou que “o alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve a justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto.” (BRASIL, 2000).

A tributação não pode simplesmente ser proporcional entre os contribuintes em situação econômica diversa, pois configurar-se-ia eternizar distorções do STN que implicam na desigualdade social e econômica. Portanto, o postulado da capacidade contributiva se contrapõe à proporcionalidade e à neutralidade fiscal, pois determina que a carga tributária deve ser reduzida para aqueles que não podem contribuir para o fundo público, mas sendo elevada em decorrência do aumento da riqueza do contribuinte.

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva é posto como um indicador de justiça tributária, a fim de que todos contribuam para a formação do fundo público, mas dentro de suas possibilidades e sem lhes privar do mínimo existencial. Concorde-se com Schoueri (2019, p. 358) ao afirmar que o “mínimo existencial e o confisco oferecem as balizas da capacidade contributiva”, sendo que, como afirma Pessoa (2006 *apud* PAULSEN, 2017, p. 45), “tributar o mínimo existencial é obstaculizar a efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana.”

Na mesma esteira, ao conceituar a capacidade contributiva, Tipke (2012, p. 21) afirma que “cada qual deve pagar imposto de conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado

para obrigações privadas inevitáveis.” O autor alemão se utiliza do mínimo existencial para fundamentar a imposição da capacidade contributiva na estruturação do sistema de recolhimento de tributos, afirmando em sua obra que “só pode a renda ser retirada para fins fiscais na medida em que isso não leve – a curto ou longo prazo – ao esgotamento da fonte tributária ‘renda’.”

Cabe destacar também a análise de Buffon (2019, p. 298) sobre o tema, ao afirmar que, “no campo fiscal, a capacidade para contribuir, relativamente às pessoas naturais, inicia-se a partir desse mínimo vital [...]” e, complementarmente:

Por razões humanas, políticas e técnicas que não precisam ser destacadas aqui. [...] a referência ao mínimo tem hoje um caráter estritamente jurídico, atendendo às declarações constitucionais sobre a dignidade da pessoa e proteção da família. [...]

O princípio da capacidade econômica funciona em determinação negativa, como limite para o legislador na configuração dos tributos. [...] O legislador não pode instituir tributos se não forem tomadas como orçamento circunstâncias reveladoras de capacidade econômica. (ORTEGA; VÉRGEZ, 2018, p. 50 *apud* BUFFON, 2019, p. 298, tradução nossa).

Por sua vez, Yurrita e Mozo (2018, p. 113 *apud* BUFFON, 2019, p. 299, tradução nossa) defendem que “o dever de contribuir não pode ultrapassar o limite da capacidade econômica.” Sendo assim, os autores entendem que, em virtude da capacidade contributiva, uma parcela da riqueza do indivíduo deve ser preservada para cobrir as necessidades mínimas vitais e, por isso, não estão sujeitas à tributação (BUFFON, 2019, p. 299). Outrossim, o autor questiona: “como é possível que o cidadão obtenha uma renda insuficiente para prover seu sustento e de sua família e, mesmo assim, o Estado cobrar-lhe tributo, aviltando, ainda mais, sua condição.” (BUFFON, 2019, p. 301). Para o referido questionamento, o único posicionamento admissível é pela impossibilidade.

No Brasil, por meio da CF/88, o Estado deve garantir o mínimo vital para a existência digna de cada cidadão, sendo o princípio da capacidade contributiva uma ferramenta adequada para que se preserve a renda obtida por este, de modo a permitir que ele viva com dignidade. A decorrência lógica da capacidade contributiva é o princípio da progressividade e da seletividade, sendo importantes instrumentos para se realizar uma tributação distributiva e atingir a justiça tributária.

O princípio da progressividade²² é relacionado aos tributos diretos, a partir do qual se depreende que a lei determinará o escalonamento de alíquotas, havendo uma majoração proporcional ao aumento da riqueza tributada. Buffon e Barcellos (2018, p. 344) informam que é a “[...] progressividade, que reforça o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, prestando-se à redistribuição de riquezas, o que não acontece com a proporcionalidade.” Os autores destacam que a tributação progressiva diminui ou, até mesmo, torna nula a sujeição do ônus tributário sobre os mais necessitados.

A CF/88 aplica o referido princípio diretamente ao IR (art. 153, § 2º, I), ao ITR (art. 153, § 4º, I), ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) (art. 156, § 1º, I) e nas contribuições sociais para o regime próprio de previdência dos servidores públicos (art. 149, § 1º) (BRASIL, 1988). Ainda, a partir do RE n. 562.045 do Rio Grande do Sul – com tese de repercussão geral n. 21 –, o STF entendeu que “é constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD.”

Utilizando-se dos ensinamentos de Piketty (2014, p. 22-23 *apud* BUFFON; BARCELLOS, 2018, p. 344) observa-se que “a progressividade apresenta-se como ‘elemento essencial’ para manutenção do Estado Social, seja pela redução das desigualdades que proporcionou no século passado, seja como modo de garantir a viabilidade de tal forma de Estado no século XXI.”

O princípio da seletividade tributária também se configura como decorrente da capacidade contributiva, mas aplicado aos tributos que incidem sobre o consumo. Por ser o recorte do objeto central desta pesquisa, o princípio da seletividade será tratado na seção 4, merecendo, assim, a ênfase adequada.

²² Na percepção de Paulsen (2017, p. 45), a progressividade é o instrumento de efetivação do princípio da capacidade contributiva, não um princípio em si.

3.3 A CONSOLIDAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL MARCADO PELA REGRESSIVIDADE

Apesar dos vetores constitucionais percorridos anteriormente, o atual STN se encontra na via inversa da expectativa inclusiva no Brasil, sendo consolidada uma matriz tributária que amplia as desigualdades socioeconômicas.

A ditadura militar chega ao fim em 1985 e, no ano de 1987, se instalou a Assembleia Nacional Constituinte a fim de propor uma nova Constituição Federal para o Brasil e, assim, um novo STN. De acordo com Oliveira (2020, p. 85), a reforma tributária de 1988 foi pautada pela descentralização do poder, dando respostas às demandas reprimidas da sociedade por políticas sociais, o que ampliou o capítulo da ordem social e a responsabilidade do Estado nesta seara, especialmente com o conceito de seguridade social e com a montagem da estrutura de financiamento destas políticas.

Moraes (1996, p. 169 *apud* AMED; NEGREIROS, 2000, p. 294-295) destaca os principais pontos tributários que estavam na pauta da Assembleia Nacional Constituinte:

Descentralização e fortalecimento da autonomia dos Estados e dos Municípios; atenuação dos desequilíbrios regionais do país; maior justiça fiscal e proteção ao contribuinte; simplificação da tributação e sua adequação às necessidades de modernização do sistema produtivo; garantia de um mínimo de uniformidade nacional ao sistema tributário, nos seus princípios básicos, mediante a preservação da figura da lei complementar em matéria tributária; crescente progressividade dos impostos sobre produtos industrializados; criação de novos impostos.

Em virtude do caráter político da reforma e da ausência de informação, o debate sobre a recuperação da carga tributária não entrou na pauta. Em reação aos 20 anos de concentração do poder nas mãos da União, a pauta da reforma constitucional se direcionou para o fortalecimento da federação, aumentando o grau de autonomia dos estados federados e dos municípios e desconcentrando recursos tributários da União para os demais entes, além da transferência de encargos para estes (VARSANO, 1996, p. 13).

Com a CF/88, a União perdeu a competência dos impostos únicos incidentes sobre energia elétrica e combustíveis, bem como os especiais sobre transporte

rodoviário e serviço de comunicação, sendo que a incidência sobre estas materialidades foi integrada ao novo imposto estadual, o ICMS. Em benefício dos estados federados e dos municípios, a nova Constituição também aumentou a transferência da arrecadação do IR de 33 para 47% e do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) de 33 para 57% do percentual de arrecadação do IR e do IPI que pode ser repartido (BRASIL, 1988).²³

Outrossim, a União ganhou a competência para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) – apesar de nunca tê-lo instituído –, e ganhou a competência do ITR, mas que teve que partilhar a arrecadação com os municípios, como descreve Oliveira (2020, p. 86). A CF/88 beneficiou os estados federados, uma vez que: (a) ampliou a incidência do ICMS; (b) criou o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); (c) ampliou o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE); (d) criou os Fundos Constitucionais para o Norte, Nordeste e Centro-Oeste e (e) criou o Fundo de Compensação às Exportações de Manufaturados (FCEM). Por sua vez, os municípios ganharam: (a) o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI); (b) o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVC) – posteriormente extinto pela EC n. 3, de 17 de março de 1993 –; (c) tiveram ampliação dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e (d) ingressaram no FCEM (OLIVEIRA, 2020, p. 87-88).

As modificações introduzidas pela CF/88 fizeram a receita tributária disponível da União cair de 60,1%, em 1988, para 54,3%, em 1991, enquanto que a dos estados federados aumentou de 26,6 para 29,8% e a dos municípios de 13,3 para 15,9% durante o mesmo período, como afirma Oliveira (2020, p. 88). Ainda, conforme bem lembra Varsano (1996, p. 16):

[...] a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro. [...]
Desde o início da vigência do novo sistema tributário, a receita própria da União -- exceto em 1990, pelo motivo já apontado -- foi inferior aos patamares anteriormente alcançados; o crescimento da carga tributária ocorreu nos estados e municípios, proporcionalmente mais nos últimos, onde a

²³ Com a edição da EC n. 112, de 27 de outubro de 2021, a transferência do IR passou de 47 para 50% e a do IPI de 57 para 60% (BRASIL, 2021).

arrecadação quase dobrou em relação aos níveis históricos. O quadro das receitas tributárias disponíveis, ou seja, após computadas as transferências intergovernamentais, mostra resultados semelhantes.

Para reverter as perdas acarretadas pelo novo sistema, em vez de ampliar a arrecadação do IR, a União passou a priorizar a cobrança de contribuições sociais (tributo que ela não é obrigada a repartir com os demais entes). Em 1993, a receita disponível da União passou a ser de 57,8%, enquanto que a dos estados retornou para o patamar pré-Constituição, com 26,4%, mas a dos municípios se manteve em 15,8% (OLIVEIRA, 2020, p. 88).

Buscando se fortalecer financeiramente, a União realizou algumas ações, como: (a) criou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em 1989; (b) aumentou as alíquotas e a base de incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e do Programa de Integração Social (PIS), em 1990, bem como (c) elevou a alíquota de impostos cujas receitas não eram repartidas com os estados e municípios, como o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) (VARSAÑO, 1996, p. 17; OLIVEIRA, 2020, p. 89).

Buscando o equilíbrio fiscal, a União implementou medidas que tornaram o STN mais regressivo, indo de encontro aos ditames de justiça tributária insculpidos na CF/88, como disserta Oliveira (2020, p. 90-91):

[...] enquanto a nova Constituição outorgada ao País manifestava, pelo menos em termo de princípios, preocupação com a redução das desigualdades de renda, para o que o aumento da tributação direta na estrutura tributária desempenharia papel essencial, na prática o governo tratava de adotar medidas para sua redução e, mais gravem abrindo-se mão de receitas vitais para enfrentar o desafio do desequilíbrio fiscal em que o Estado brasileiro se encontrava, em nome de uma suposta 'harmonização tributária' com o restante do mundo, o que não correspondia à realidade verificada nos países desenvolvidos.

Nos anos que se seguiram, a União tomou mais medidas para alcançar o equilíbrio fiscal, em especial para pôr em prática o plano de estabilização da moeda – o Plano Real. Em 1995, fora aprovada a Lei n. 9.249, de 26 de dezembro, que reformou o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), proporcionando “[...] a diminuição da carga tributária das empresas: numa única penada, de 43% (25% + 18% na lei anterior para os maiores lucros) para 25% (15% + 10% na Lei 9.249/95), isentando-se também do IR as remessas de lucros e dividendos feitas para o exterior.” (OLIVEIRA, 2020, p. 97).

Também fora criado o mecanismo de Juros sobre o Capital Próprio (JCP), o que possibilitou às empresas “[...] deduzirem, como despesa financeira para cálculo do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, a distribuição de lucros feita para seus acionistas.” A lei também promoveu a isenção de IR sobre a distribuição de lucro e dividendos para os sócios residentes no país ou no exterior, conforme Oliveira (2020, p. 97-98).

Em 1988, a carga tributária nacional representava 22,4% do PIB, contudo, já em 1994 – ano do início do Plano Real –, a carga tributária brasileira passou para 27,9% do PIB, de acordo com Oliveira (2020, p. 102). Conforme observaram Amed e Negreiros (2000, p. 301), o Brasil passou a adotar um modelo de STN com grande peso de tributos cumulativos, o que provocou o aumento expressivo de carga tributária, ultrapassando os 30% do PIB no ano de 1998. Em 1999, a carga tributária brasileira atingiu a marca de 31% do PIB passando, nos anos que se seguiram, a se fixar entre 32 e 33% do PIB (OLIVEIRA, 2020, p. 102-127). Em 2021, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2022), a carga tributária bruta do governo geral (formado pelo governo central, estados e municípios) era de 33,9% do PIB.

Na prática, desde 1988, o STN veio a agravar a desigualdade socioeconômica, conforme bem observa Oliveira (2020, p. 97):

[...] a renúncia do governo em contar com maiores recursos da tributação direta, ao mesmo tempo que reforçavas o compromisso com maior ênfase dada a cobrança de impostos para financiamento do Estado dos fatores de ‘menor mobilidade espacial’, ou seja, das classe sociais que teriam menor resistência às imposições tributárias, numa estrutura contaminada por impostos cumulativos, em nome do ‘princípio da competitividade’, o qual, supostamente, estaria orientando as reformas tributárias no restante do mundo.

Durante o regime militar, o STN foi utilizado a serviço do processo de acumulação, não desempenhando o papel de instrumento de justiça tributária. Contudo, com a CF/1988, imaginava-se que ele seria um instrumento para fortalecer a federação, com o deslocamento de recursos entre os entes, bem como que se tornasse um auxiliar no combate à desigualdade socioeconômica. Em verdade, surgido em 1988, o STN se transformou em um mero instrumento de ajuste fiscal, não se apresentando como mecanismo de implementação de justiça social, sendo

classificado por Oliveira (2020, p. 92) como um “[...] instrumento antinômico do crescimento econômico, da equidade e da federação.”

Entender a estruturação da matriz tributária brasileira é indispensável para analisar a atual dificuldade em utilizar o STN como instrumento de redução da desigualdade socioeconômica do país. Cabe, então, analisar a consolidação da regressividade do atual STN e os seus efeitos para a sociedade.

3.3.1 A regressividade da matriz tributária brasileira

Conforme descrito, as escolhas tributárias brasileiras consolidaram um sistema de arrecadação que distribuiu o ônus da tributação de forma desigual, cobrando tributos sem observar a capacidade econômica do sujeito passivo da exação, promovendo a tributação indireta e aumentando a carga da arrecadação sobre o consumo, em vez de optar pela tributação direta sobre a renda e sobre o patrimônio. Conforme destacado na introdução desta seção, esse fenômeno se denomina de tributação regressiva.

Buffon e Barcellos (2018, p. 347) classificam o fenômeno da regressividade da carga tributária como a “neotributação”, ou seja, a realização de uma política tributária que atenda ao modelo neoliberal, pregando o discurso de redução dos direitos sociais por meio da estruturação de uma matriz tributária sem o perfil redistributivo, deixando que tal missão seja realizada pelo mercado.

Outrossim, Mazza (2017, p. 124) aponta que, com a necessidade de os países ingressarem nos círculos mundiais de comércio globalizado, a partir de 1970, houve transformações nos sistemas tributários, trocando-se a tributação da riqueza pela do consumo, tornando-os menos equitativos.

A relevância da questão ocorre justamente porque a tributação regressiva implica diretamente na má distribuição da renda e no aumento da desigualdade social. Nas palavras de Carvalho (2018, p. 50), “sabemos que o nosso sistema tributário altamente regressivo não corrige o problema: ao contrário, a alta parcela da renda dos mais ricos que é isenta de Imposto de Renda nos deixa ainda mais distantes de países com distribuição mais igualitária.”

A questão da regressividade deve ser tratada em duas frentes: (a) a redução da tributação direta sobre a renda e o patrimônio e (b) o observado aumento da tributação sobre o consumo. Conforme lembra Introíne e outros (2018, p. 258), “a distribuição da carga tributária incidente sobre a renda do trabalho e a renda do capital influencia a medida de progressividade do tributo e afeta a equidade do sistema como um todo.” Na mesma esteira, Grau (2014, p. 45 *apud* BUFFON; BARCELLOS, 2018, p. 348) observa que não há uma carga tributária tão elevada no Brasil, pois “[...] difunde-se, muitas vezes por ignorância e algumas por má-fé, o problema é que se trata de uma arrecadação basicamente regressiva, que tributa com muito mais intensidade o trabalho do que o capital.”

Na década de 1990, o Brasil adotou o atual modelo de baixa progressividade da tributação sobre a renda, no qual passou-se a tributar mais a renda do trabalho e eliminar a tributação de lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas. O modelo adotado foi influenciado por meio de “[...] propostas inovadoras e radicais – como o *flat tax* e as deduções relativas ao rendimento normal do capital próprio – discutidas por acadêmicos e *policymakers* dos Estados Unidos e da Europa.” (GOBETTI, 2018, p. 7, grifo do autor).

O objetivo das propostas era combater a falta de isonomia na tributação das diferentes rendas do capital, assim como implementar a ideologia de que há uma ineficiência econômica em onerar a tributação sobre o capital e sobre os mais ricos, ou seja, sobre a elite.²⁴ O novo modelo adotado pelo Brasil entende que a política tributária não deveria ter objetivos distributivos, pois seria ineficiente sob o ponto de vista econômico, devendo deixar a cargo do gasto público a promoção de políticas de distribuição de renda, como explica Gobetti (2018, p. 7-8).

De acordo com Piketty (2014b, p. 485-486), o princípio de que os ricos deveriam pagar mais tributos que os pobres foi difundido e se consolidou durante o século XX,

²⁴ Neste sentido, Gobetti (2018, p. 8, grifo do autor) descreve que “o foco dessa onda de mudanças, como salientado, era basicamente desonerar o capital, incentivar a capitalização das empresas e os investimentos e reduzir as distorções provocadas pelo modelo clássico de tributação (como a oneração da parcela da renda do capital que apenas repõe a inflação e o incentivo às empresas se financiarem via endividamento, pois assim poderiam abater os juros pagos da base de cálculo do imposto de renda). Os eventuais impactos negativos – da menor progressividade e menor tributação do capital – sobre a distribuição de renda, ou não existiriam, segundo a tese do *trickle-down*, ou deveriam ser compensados por meio de transferências de renda aos mais pobres.”

o que proporcionou que os Estados organizassem estruturas de tributação progressiva, mas que não faziam diferenciação sobre a renda do trabalho e do capital, contudo, a partir da década de 1970, o modelo de tributação progressiva sobre a renda passou a ser questionado. Conforme bem lembra Mazza (2017, p. 124-125), após a crise de 1970, em razão do excesso de intervenção do Estado, houve uma percepção mais pragmática da tributação, permitindo a revisão do binômio equidade-eficiência. O Estado social foi apropriado pelas classes dominantes, sendo que o neoliberalismo reduziu a progressividade dos tributos, provocando um sistema injusto e menos equitativo.

A nova política liberal se pautava, então, em estabelecer um modelo de tributação ótima²⁵ que se distanciou do modelo de tributação para implementação do bem-estar social. De acordo com Gobetti (2018, p. 11) um dos elementos desta nova teoria era justamente que “medidas tributárias que visem à redistribuição de renda (como a tributação progressiva da renda do trabalho ou do capital) geram distorções e apresentam custo econômico, principalmente por desestimular os indivíduos mais capazes a trabalhar, poupar e investir.” O cerne do pensamento é justamente que o sistema tributário deve ser neutro, produzindo o mínimo de distorções econômicas e comportamentais, o que maximizaria o bem-estar social, implicando nos ganhos derivados de uma melhor distribuição de renda e em anular as perdas do impacto negativo dos impostos.

Com base em tais premissas de ordem utilitarista, entre os anos 70 e 80, pensadores econômicos neoclássicos começaram a pregar que se fazia necessário reduzir a progressividade do imposto de renda, ou mesmo adotar uma alíquota linear, bem como eliminar a tributação sobre as rendas do capital.

Gobetti (2018, p. 12, grifo do autor) afirma que os economistas neoclássicos que aderiram ao pensamento basearam a redução da progressividade tributária em duas premissas: “i) a de que os salários refletem exatamente a produtividade marginal

²⁵ Discorrendo sobre a tributação ótima, Gobetti (2018, p. 12, grifo do autor) leciona que “a teoria da tributação ótima é uma teoria normativa de *second best*, estruturada sobre modelos com elevado grau de abstração, que, nas suas versões mais puras, assumem agentes econômicos racionais e perfeitamente informados, que conseguem prever com certa precisão sua renda futura e com grande flexibilidade para tomar decisões alocativas de quantas horas vão trabalhar, quantas horas vão dedicar ao lazer e como distribuirão seu consumo ao longo da vida de acordo com as características e mudanças dos impostos.”

do trabalho; *ii*) a de que a oferta de trabalho (medida em horas) é bastante elástica entre os indivíduos mais capazes, ou seja, responde sensivelmente às variações na renda líquida pós-tributação.” Os pensadores argumentavam que alíquotas marginais elevadas e crescentes desincentivariam os indivíduos mais produtivos, resultando em uma perda econômica para a sociedade, o que acarretaria em menor arrecadação do Estado para aplicar em políticas de distribuição de renda.

Nos anos 1980, a comunidade econômica foi convencida de que a progressividade tributária se tratava de uma forma ineficiente de distribuição de renda (GOBETTI, 2018, p. 13). Os que mais se aproximaram de eliminar a progressividade e a tributação sobre o capital foram os países do Leste europeu, durante a década de 1990, ou seja, após a dissolução da União Soviética, contudo, mesmo nestes países ainda persiste a tributação sobre o lucro em algum nível. Os grandes países capitalistas do mundo, tais como os Estados Unidos, não adotaram com inteireza o modelo de tributação ótima, apesar de a ideologia ter influenciado a redução de alíquotas marginais do IR e a criação de mecanismos para atenuar a tributação sobre a distribuição de lucro (GOBETTI, 2018, p. 14).

Em dezembro de 1995, o Brasil resolveu adotar a orientação neoliberal²⁶ sobre a tributação, publicando a Lei 9.249 e, por meio de seu art. 10, houve a isenção dos lucros distribuídos aos sócios e acionistas, enquanto que o art. 9º do mesmo diploma normativo possibilitou a dedução de juros sobre o capital próprio (BRASIL, 1995).

A isenção de IR sobre a distribuição de lucros e dividendo implica que o sócio ou acionista de sociedade empresária não recolherá qualquer percentual do tributo sobre os valores que lhe são entregues. Na compreensão de Introíne e outros (2018, p. 275), tal medida estimulou o “[...] fenômeno da ‘pejotização’, mediante o qual trabalhadores e profissionais liberais passaram a constituir uma pessoa jurídica para

²⁶ Nesse sentido, Introíne e outros (2018, p. 251-252) lembram que, “em 1989, a agenda liberal foi reunida num só programa, o denominado Consenso de Washington, recomendado para todos os países da América Latina, e que trazia, entre suas dez recomendações, a de promover reformas tributárias que ampliassem a base e moderasse a carga marginal. Tais reformas resultaram, em todos os casos, em aumento da regressividade da tributação. O caso brasileiro é significativo, pois foi além da recomendação de moderar a carga tributária sobre os mais ricos: os lucros e dividendos recebidos pelos sócios e acionistas, mesmo quando remetidos ao exterior, foram completamente desonerados do imposto sobre a renda a partir de 1996.”

fugir da tributação prevista para a renda do trabalho, ainda que, com isto, percam boa parte de seus direitos trabalhistas.”

Implementado pelo Brasil, o instituto dos Juros sobre o capital próprio (JCP) se trata de uma derivação do *Allowance for Corporate Equity (ACE)*²⁷ e, no sistema de JCP, conforme o art. 9º da Lei 9.249/95, a pessoa jurídica (sociedade empresária) poderá deduzir os juros pagos ou creditados individualmente ao titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio. Ora, conforme lembra Gobetti (2018, p. 30), “o JCP se restringe aos montantes efetivamente distribuídos aos acionistas (não se aplica aos lucros retidos) e é calculado a partir de uma taxa de juros mais baixa do que a de mercado, a taxa de juros de longo prazo (TJLP).”²⁸

O relatório da Oxfam Brasil (2017, p. 51) estima que a extinção da JCP poderia render aos cofres públicos a arrecadação de “[...] R\$ 60 bilhões por ano, o equivalente a duas vezes o orçamento federal para o Programa Bolsa Família, quase três vezes o orçamento federal para a educação básica, e quase 60 vezes o que se aloca para educação infantil [...].”

Conforme lecionam Introíne e outros (2018, p. 259), alguns países utilizam uma forma dual, tributando a renda do trabalho e do capital de formas distintas, contudo, para os autores, o Brasil se utiliza do modelo dual em sua forma extrema, pois tributa a renda do trabalho, mas não tributa os lucros e dividendos que são distribuídos aos sócios e acionistas. Os autores lembram que há países que utilizam um sistema amplo, tributando as rendas e proventos de forma indiscriminada.²⁹

²⁷ Proposto por Devereaux e Freeman (1991 *apud* GOBETTI, 2018, p. 29), “[...] o ACE é um mecanismo de ajuste no cálculo do imposto de renda das empresas que visa isentar de tributação o rendimento normal do capital, definido como o rendimento equivalente àquele que seria obtido pelos acionistas com a aplicação de seu capital em um ativo financeiro sem risco. Note-se que a isenção se aplica apenas ao imposto devido pela empresa e que o lucro distribuído aos sócios deve ser tributado exatamente como qualquer outra forma de renda do capital, de modo que a tributação não interfira na escolha do investidor de onde aplicar seu dinheiro.”

²⁸ No comentário de Introíne e outros (2018, p. 275), o sistema de JCP “[...] permite que a pessoa jurídica possa deduzir das suas receitas uma despesa financeira ficta, que reduzirá, portanto, o lucro fiscal sobre o qual incidem o IRPJ e a CSLL. Sobre a parcela de lucro não tributada, em virtude da dedução, e distribuída aos sócios e acionistas, a empresa fará apenas a retenção de 15% na fonte; ou seja, economizará 19%, pois, sem o benefício, a soma das alíquotas do IRPJ e CSLL seria de 34%. Os sócios pessoas físicas nada mais terão que recolher, pois, o imposto retido será considerado na Declaração de rendimentos como de tributação exclusiva na fonte. Os sócios pessoas jurídicas também não oferecerão esta receita à tributação.”

²⁹ Nesse sentido, Introíne e outros (2018, p. 259) comentam que: “observe-se que, a Alemanha tributa as rendas de dividendos com uma alíquota proporcional de 25%; na Austrália todas as rendas são

As medidas adotadas refletem a consolidação da política nacional de redução (quase dispensa) da utilização da renda e do patrimônio como base de incidência dos tributos. Silveira e Passos (2018, p. 15) observam que, em 2015, a participação dos tributos sobre o patrimônio no PIB brasileiro foi de 1,4%³⁰, enquanto que nos países da OCDE foi de 1,9%. Os autores destacam que, em países como Estados Unidos, França e Reino Unido, principais economias, esse número sobe para 3%. Buffon e Barcellos (2018, p. 349) lembram que há países desenvolvidos que tributam menos o patrimônio que o consumo, como é o caso da Alemanha, Noruega e Suécia, com 0,9%, 1,1% e 1,1% do PIB, respectivamente, contudo em tais países a tributação direta pela renda representa 11%, 16,9% e 14,8% do PIB, respectivamente.

Na proporção inversa à diminuição da tributação direta, o Brasil optou por ampliar a tributação sobre o consumo. De acordo com Buffon e Barcellos (2018, p. 347), “sob influência da denominada neotributação, o Brasil incrementou, ano após ano, a tributação indireta, que vem sendo suportada proporcionalmente pela população, sem que esta perceba.” Em seu ensaio, Introíne e outros (2018, p. 266-267) destacam que a movimentação da tributação do consumo foi realizada para suprir a desoneração que houve na tributação direta sobre a renda. Os autores informam que, entre 1995 e 2002, a tributação indireta elevou-se em 138%, justamente com o intuito de compensar as renúncias concedidas no IR.

Há que se observar que a tributação sobre o consumo é mais fácil de ser cobrada do contribuinte do que a tributação direta. A facilidade mencionada consiste no fato que a tributação indireta sobre o consumo é paga no preço da mercadoria, dando a fictícia sensação de que não houve a cobrança do tributo. Ao denominarem de ofuscação tributária, Buffon e Barcellos (2018, p. 360) explicam que a tributação sobre o consumo cria uma ilusão fiscal, pois o contribuinte acaba desconhecendo a

incluídas na mesma tabela de alíquotas progressivas; na Colômbia, as rendas do trabalho são tributadas em tabela progressiva mais branda do que as rendas do capital; e nos EUA, todas as rendas são incluídas numa declaração única, sujeitas a alíquotas progressivas. Assim, não há um sistema predominante. Cada país ajusta a tributação da renda do capital e do trabalho em função de suas peculiaridades, níveis de desigualdade, estágio de desenvolvimento etc.”

³⁰ Silveira e Passos (2018, p. 15-16) advertem que, “caso se descontasse dos tributos patrimoniais, o Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA), considerando-o, como é feito na maior parte dos países, como um tributo sobre patrimônio e a riqueza cairia para 0,8%, muito distante do que se verifica nos países centrais próximos à média dos países latino-americanos.”

carga tributária que ele paga sobre o bem ou serviço consumido, ou seja, “por serem os valores dos tributos embutidos no preço total da mercadoria ou serviço, tem uma percepção menor do quanto foi pago de tributos.”³¹

De acordo com Dieese (2015, p. 3), em 2013, estima-se que 51,3% do total dos tributos arrecadados no país eram provenientes de tributos sobre bens e serviços, portanto, tributos indiretos, enquanto a carga tributária direta estava estimada em 22%. O estudo informa que “o grande problema é que a alíquota do imposto indireto embutida nos bens e serviços é a mesma para alguém que recebe um salário mínimo ou para quem recebe 20 salários mínimos, [...] [concluindo-se que] o imposto indireto afeta muito mais a população mais pobre.”

Ao refletir sobre o tema, Ribeiro (2015, p. 12) entende que o Brasil se encontra na contramão dos países capitalistas desenvolvidos e, nos Estados Unidos, há uma tributação de 11,6% sobre a renda, enquanto recai uma carga de 4,4% sobre o consumo. Já nos países europeus (com exceção dos países nórdicos), Ribeiro (2015, p. 12) destaca que há uma ligeira vantagem percentual da tributação da renda sobre o consumo, como é o caso da Alemanha – 11,4% e 10,7% – do Reino Unido – 12,6% e 11,6% –, e da média dos países membros da OCDE – 12,2% e 11,6% –, ou de equivalência entre ambos, como na França, onde renda e consumo são tributados em 10,7% (mas há uma intensa tributação sobre a folha de salários em 18,5% que supera muito a média da OCDE).

Observa-se, então, que não se trata de um problema relacionado com o tamanho da carga tributária brasileira, que vem variando nos últimos anos em 33% do PIB, pois o que chama atenção é a composição desta carga tributária, a qual “[...] faz

³¹ Sobre a ofuscação da tributação incidente sobre o consumo, cabe trazer em destaque a reflexão de Buffon (2019, p. 293): “para obter êxito nessa tarefa, o Estado precisa escamotear o seu modo de agir. De um lado faz-se primordial não permitir que o cidadão possa escolher, pois se o pudesse, evidentemente jamais optaria por pagar tributo ao invés de se alimentar adequadamente. Por isso, o termo ‘escolha’ tem mais um sentido retórico, pois escolha de fato não há. Por outro lado, essa atrocidade não pode ser percebida, pois isso causaria imensos transtornos ao ‘establishment’. O processo há, portanto, de ser concomitantemente invisível e indolor, como uma espécie de doença sigilosa que, quando percebida, são inúteis os esforços voltados a debelá-la. Tal ocorre com uma moléstia assintomática, em que o paciente o convive com ela sem saber sua letalidade, a tributação infligida aos economicamente descapacitados é algo que, se não leva a seu ocaso, transforma sua penosa existência em algo que se aproxima da miserabilidade. Aos poucos, sem ver, sem sentir [...]”

o Brasil um verdadeiro campeão de injustiças tributárias”, como ressalta Carvalho (2018, p. 163). Em sua análise, Introíne e outros (2018, p. 268) informam que, em 2015, do total da arrecadação, 60% era oriunda de impostos e contribuições sociais que incidem sobre o consumo de bens e serviços; 24,6% de tributos incidentes sobre a renda e apenas 4,7% de tributos que incidem sobre o patrimônio. Em importante observação, os autores lembram que, se for considerada a parte da tributação incidente sobre os lucros das pessoas jurídicas que, em tese, podem ser repassados aos preços de venda, ter-se-ia uma carga ainda maior sobre o consumo de bens e serviços, aumentando-se os reflexos regressivos.

De acordo com Carvalho (2018, p. 163), com a carga tributária de 32% do PIB entre os anos de 2002 e 2015, o Brasil ocupou a 20ª posição entre os 30 países da OCDE de mais elevada carga tributária. A autora observa que, (a) se for considerada apenas a carga tributária referente ao consumo e à produção, o Brasil sobe para o 2º colocado no referido ranking da OCDE, e (b) caso seja considerada apenas a tributação sobre a renda, lucro e ganho de capital, o Brasil passa para a última posição³², sendo o país de menor carga tributária.

O Brasil não possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, contudo, ele tributa mal e possui uma elevada carga de tributos indiretos. Se comparado com os países integrantes da OCDE, a carga tributária representava 32,3% do PIB dos contribuintes, em 2016, ocupando a 23ª posição, num ranking que conta com a Dinamarca na 1ª posição, com 45,9% do PIB, e a França na 2ª posição, que tributa 45,3% do PIB, segundo dados da Instituição Fiscal Independente (IFI, 2018).

Pois bem, observou-se que o Brasil, seguindo a pauta da política neoliberal desencadeada nos anos de 1970, optou por tributar o consumo em vez da renda e do patrimônio, fato que se agravou nos anos de 1990. A opção tornou a tributação brasileira regressiva, uma vez que não respeita a capacidade contributiva dos contribuintes, terminando por onerar ainda mais a renda das famílias e dos cidadãos carentes.

³² Carvalho (2018, p. 163) informa que “nos Estados Unidos – um país que está longe de se destacar pela progressividade tributária –, esse percentual é de quase metade da arrecadação total, por exemplo.”

Constatando-se, então, que a regressividade tributária se impôs na matriz tributária brasileira, cabe discorrer sobre os seus efeitos, analisando como a opção brasileira impacta diretamente na ampliação das desigualdades socioeconômicas.

3.3.2 A contribuição das opções tributárias para a ampliação da desigualdade socioeconômica no Brasil

A desigualdade socioeconômica é um problema crônico do Brasil que enfrenta uma verdadeira guerra civil em virtude da enorme diferença que se estabeleceu entre a elite e os pobres, tendo, inclusive, retornado ao mapa da fome do mundo. As escolhas tributárias brasileiras são trágicas e auxiliam na ampliação da desigualdade socioeconômica, contribuindo para que se eternize um modelo de tributação que mantém os níveis de concentração de renda junto às classes mais abastadas.

A base da pirâmide social brasileira vem sendo prejudicada por um sistema de tributação que usurpa a sua renda, sendo que as estruturas tributárias atuais têm afastado o preceito da capacidade contributiva, permitindo que o trabalhador/consumidor observe o seu patrimônio ser diminuído a cada momento. Com o formato regressivo do sistema, a renda do trabalhador perde o seu poder de compra frente à carga tributária escorchante que ele sustenta.

Quando se trata da tributação sobre a renda, observa-se que o trabalhador tem uma incidência tributária maior do que aqueles que recebem rendimentos por meio da distribuição de lucros e dividendos. Assim, analisando o Comunicado da Presidência n. 22, Alves (2012, p. 76) constatou que a carga tributária sobre a renda tem maior incidência sobre os “não-proprietários” – aqueles que recolhem o IRPF e as contribuições previdenciárias –, do que sobre os “proprietários” – aqueles que recolhem a tributação incidente sobre a pessoa jurídica.

Os dados trazidos pelo autor indicam que, no ano de 2006, os “não proprietários” participaram da arrecadação com o montante de R\$236,9 bilhões, o que representa 24,4% da carga tributária total, enquanto que os “proprietários” participaram da arrecadação com o montante total de R\$141,1 bilhões, o que

representa 13,6% da carga tributária total. Observa-se, então, que a regressividade é um dos fatores que certamente promovem distorções no STN.³³

Corroborando com o exemplo acima, e utilizando-se de dados da Receita Federal de 2013, a Nota Técnica n. 150 do Dieese (2015, p. 4) revela que pessoas físicas com rendimentos superiores a 160 salários mínimos recolhem 2,6% do seu ganho em IRPF, enquanto as que percebem entre 20 e 40 salários mínimos recolhem o percentual de 10,2%.

As distorções do sistema também são denunciadas por Introíne e outros (2018, p. 269), pois, ao analisarem os dados das declarações de IRPF do exercício 2016 – ano-calendário 2015, publicados pela SRFB em 2017 –, os autores verificaram que os rendimentos declarados estão divididos em “rendimentos tributáveis”, “rendimentos com tributação exclusiva” e “rendimentos isentos”, constatando que, em 2015, a renda total declarada foi de R\$2.584 trilhões (soma das três categorias de rendimentos).

Os autores afirmam que há uma concentração de 92% dos declarantes nas faixas de rendimentos de até 20 salários mínimos mensais, sendo que estes representam 53% da renda total. Por outro lado, constataram que apenas 8% dos declarantes possuem renda superior aos mesmos 20 salários mínimos, concentrando 47% da renda total. Na análise dos dados em questão, Introíne e outros (2018, p. 269-270) detectam que 31% da renda total declarada se encontra em “rendimentos isentos e não tributáveis”, sendo que, desta parcela, 32% se referem a “lucros e dividendos recebidos pelo titular e dependentes”, totalizando a quantia de R\$258,62 bilhões no ano de 2015.

O estudo de Introíne e outros (2018. p. 270-271) demonstra que há uma relação crescente entre a “renda total declarada” e a “renda isenta e não tributável”, pois, para faixas de “renda total declarada” superiores a 240 salários mínimos mensais, 70% dos rendimentos correspondem a “renda isenta e não tributável”, enquanto que, na faixa de renda superior a 320 salários mínimos, a “renda tributável” representa 7,7% da

³³ Alves (2012, p. 77) afirma que “esse indicador de tributação sobre proprietários e não-proprietários é certamente menos incisivo do que os indicadores de carga tributária por faixa ou decil de renda, já que tem a desvantagem de não discriminar, entre proprietários e não-proprietários, os que têm mais e os que têm menos capacidade econômica de suportar tributos; contudo, ainda assim é um indicador que deve ser levado em conta, pois aponta que a carga tributária é maior em relação a tributos geralmente suportados pelos mais pobres.”

“renda total declarada”. Contudo, nas faixas de rendas inferiores – entre um e cinco salários mínimos mensais –, a “renda tributável” corresponde a mais de 60% da “renda total declarada”.

A única justificativa é a isenção de IR sobre a distribuição de lucros e dividendos concedida no ano de 1995 (conforme o art. 10 da Lei 9.249). Ora, as pessoas físicas mais bem remuneradas constituem Pessoas Jurídicas (PJs) para recebimento da renda, realizando a tributação minorada na fonte e distribuindo lucro e, por isso, reduzindo a tributação sobre a renda. De outro modo, e em regra, as pessoas físicas que ganhavam, em 2015, até 40 salários mínimos são assalariadas, sofrendo a tributação na fonte do IRPF sobre a alíquota máxima de 27,5%, não lhes sendo permitido fugir do tributo.

Gobetti e Orair (2016 *apud* SILVEIRA; PASSOS, 2018, p. 23) destacam a isenção da distribuição de lucros e dividendos como um fator determinante para a concentração de renda no topo da pirâmide social brasileira, posto que, de modo expressivo, a isenção reduz as alíquotas efetivas sobre a renda total nos centésimos superiores da renda nacional. Tal medida não se encontra mais em vigor na quase totalidade dos países, justamente por possuir baixa progressividade, tornando-se privilégio atípico em países desenvolvidos.

Dados coletados a partir da SRFB no ano-calendário de 2015 e com base no estudo de Gobetti e Orair (2016 *apud* SILVEIRA; PASSOS, 2018, p. 24) demonstram que:

[...] verifica-se que 45 mil pessoas (2,7%) perceberam R\$ 345 bilhões de reais em rendimentos brutos, cerca de 1/3 de todos os rendimentos declarados no IRPF. Desses rendimentos, mais de 2/3 são isentos, a quase totalidade relativa aos rendimentos oriundos de lucros e dividendos distribuídos. Esse grupo, com renda média mensal da ordem de R\$ 670 mil responde por tão somente 11% do imposto de renda pago. Já os cerca de 14 milhões de declarantes (50% do total), com renda média mensal de R\$ 2.303, respondem por tão somente 14,5% dos rendimentos brutos totais e contribuem marginalmente no total do IRPF pago.

Silveira e Passos (2018, p. 26) elucidam que quem contribui para a arrecadação do IRPF são as pessoas que possuem renda entre dez e 40 salários mínimos, estimando-se em 5,3 milhões de pessoas que representam 20% dos declarantes, apropriando-se de 34% da renda total bruta e respondendo por 52% do IRPF pago. Ainda, os autores complementam afirmando que “fica assim patente que os muito

ricos não pagam imposto de renda, e que os relativamente ricos e ricos arcam com maior parte do imposto de renda da pessoa física.”

Mais uma vez se utilizando dos dados da SRFB de 2015 e apoiando-se no estudo de Gobetti e Orair (2016 *apud* SILVEIRA; PASSOS, 2018, p. 26-27), imprime-se qualidade ao perfil dos declarantes ao esclarecerem que, para aqueles que possuem renda mensal bruta superior a 160 salários mínimos, a parcela dos rendimentos isentos (em regra, a distribuição de lucros e dividendos) representa 80% do total de rendimentos. A situação se inverte quando são analisados os declarantes que possuem rendimentos mensais inferiores a 20 salários mínimos, pois, neste caso, os rendimentos tributáveis representam mais de 70% dos rendimentos totais.

A deficiência na incidência da tributação direta foi compensada pela alta carga dos tributos indiretos, o que tornou o sistema ainda mais regressivo. Conforme o estudo de Zockun (2005 *apud* ALVES, 2012, p. 75), demonstra-se que houve o agravamento da tributação indireta e direta sobre os mais pobres quando se comparam os anos de 1996 e 2004, contudo, para os mais ricos, a carga tributária total se tornou mais branda.

Em 1996, as famílias que possuíam renda de até dois salários mínimos tinham carga tributária direta de 1,7%, indireta de 26,5% e total de 28,2%, enquanto que as famílias de renda superior a 30 salários mínimos possuíam carga tributária direta de 10,6%, indireta de 7,3% e total de 17,9%. Em 2004, as famílias com renda de até dois salários mínimos passaram a apresentar uma carga tributária direta de 3,1%, indireta de 45,8% e total de 48,8%, sendo que as famílias com renda superior a 30 salários mínimos reduziram a sua tributação direta, passando-a para 9,9%, tiveram carga tributária indireta de 16,4% e carga tributária total de 26,3% (ZOCKUN, 2005, *apud* ALVES, 2012, p. 75).

Zockun (2005 *apud* ALVES, 2012, p. 75) demonstra que houve um aumento da carga tributária total entre o período de 1996 a 2004, sendo de 20,6% sobre as famílias que possuíam renda de até dois salários mínimo e de 8,4% para as famílias que possuem renda superior a 30 salários mínimos. Observa-se, então, que o período é marcado pelo aumento da regressividade tributária, diminuindo a carga tributária sobre os mais ricos e elevando sua incidência sobre os mais pobres. Houve um

aumento exponencial da tributação indireta sobre os pobres, o que implicou em aumento de mais de 20 pontos percentuais no total, enquanto que, para os mais ricos, a carga tributária total subiu somente 8,4%.

Utilizando-se de dados do Comunicado da Presidência n. 22, elaborado pelo IPEA (2009 *apud* ALVES, 2012, p. 75-76), observou-se que, em 2004, a carga tributária bruta das famílias que possuíam renda de até dois salários mínimos era de 48,8% e, em 2008, a mesma parcela da população possuía carga tributária bruta de 53,9%, portanto, 5,1% a mais. Contudo, aqueles que possuíam renda família superior a 30 salários mínimos eram tributados por uma carga tributária bruta de 26,3% enquanto que, em 2008, eles possuíam 29%, significando 2,7% a mais. Complementando, o autor assinala que aquele que possuía, em 2004 e em 2008, renda mensal familiar de até dois salários mínimos precisava de 197 dias (54% do ano) para pagar seus tributos, enquanto aqueles que possuíam renda familiar superior a 30 salários mínimos contavam com 106 dias (29% do ano) para pagamento dos seus tributos.

O Instituto Alvorada (2009 *apud* ALVES, 2012, p. 71-72) apresenta dados empíricos de que a tributação indireta estimulou a concentração de renda, pois, comparando-se o Índice de Gini com o perfil da carga tributária – em especial com o percentual da carga tributária devida sobre o consumo –, demonstrou-se que há um aumento diretamente proporcional entre os dois.

O Instituto Alvorada (2009 *apud* ALVES (2012, p. 72) apresenta dados que demonstram a razão entre a carga tributária por tributo e o decil da população. O estudo demonstra que o 1º decil mais pobre possuía uma incidência de tributação indireta em quase 30% de sua renda, enquanto o decil mais rico apresentava pouco mais de 10% de sua renda na qual era aplicada a tributação indireta.

Atualizando os dados, o relatório da Oxfam Brasil (2017, p. 48) informa que a carga tributária pesa mais nas menores rendas, sendo que “os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos (28% dos quais são indiretos, ou seja, sobre produtos e serviços). Por outro lado, os 10% mais ricos gastam apenas 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos.” Conforme destacam Introíne e outros (2018, p. 246), “a predominância da tributação sobre o consumo e a reduzida

incidência sobre as rendas e riquezas fazem do sistema tributário brasileiro um instrumento de agravamento das desigualdades econômicas e sociais.”

Retratando as consequências da tributação regressiva, o Comunicado n. 92 do Ipea (2011 *apud* CARVALHO, 2018, p. 51) utilizou dados da PNAD e da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 2002/2003 e 2008/2009, para demonstrar que o caráter progressivo do gasto social – voltado para reduzir as desigualdades sociais, sobretudo as despesas com saúde, educação, previdência e assistência social –, foram compensados pelo caráter regressivo do STN, agravando ainda mais a desigualdade social.³⁴ No mesmo sentido, Alves (2012, p. 77) lembra que, em 2009, ao realizar uma missão no Brasil, o Relator Especial da ONU para o Direito Humano à Alimentação Adequada concluiu que, apesar de serem positivos os programas sociais do governo brasileiro, a tributação regressiva prejudicava seus impactos de efetiva transformação no acesso à alimentação adequada por parte da população carente, uma vez que tais programas terminavam por ser financiados pelas mesmas pessoas que eles visavam beneficiar, ou seja, aqueles que mais se sujeitam à incidência dos tributos indiretos.

Complementarmente, o relatório da Oxfam Brasil (2017, p. 6-7) destaca três causas para a desigualdade no país, dentre as quais elenca justamente a formação da matriz tributária brasileira ao considerar que o “nosso sistema tributário regressivo onera demasiadamente os mais pobres e a classe média por meio de uma alta carga de impostos indiretos e pela perda de progressividade no imposto sobre a renda dos mais ricos.” Os dados coletados comprovam que, ao reduzir a tributação direta sobre o patrimônio e a renda e aumentar, sem critérios, a tributação indireta sobre o

³⁴ Carvalho (2018, p. 52) ainda destaca que “o conjunto dos benefícios previdenciários e transferência (auxílios, bolsas, seguro-desemprego etc.) foi responsável por reduzir o índice de Gini (que mede desigualdade de renda) em 7,7% em 2009, ante um efeito de redução de 4,3% em 2003. Os gastos com saúde e educação pública, que já haviam sido responsáveis por reduzir em 13,4% a desigualdade em 2003, ampliaram seu efeito para 17,1% em 2009. A tributação indireta sobre consumo e produção (ICMS, IPI, PIS, COFINS e CIDE), por sua vez, foi responsável por aumentar a desigualdade de renda (Gini) em 4,7% em 2009, ante efeito quase igual em 2003, de 4,6%. O caráter regressivo desse tipo de tributação – que responde pela maior arrecadação de impostos no Brasil – mais que compensa o efeito progressivo dos impostos diretos – Imposto de renda, contribuição previdenciárias, IPTU, IPVA e outros -, que, pelas alíquotas demasiadamente baixas e as isenções concedidas, reduziram a desigualdade em apenas 2,6% em 2009 e 1,9% em 2003.”

consumo, a estruturação da atual matriz tributária brasileira tem provocado distorções socioeconômicas graves, aumentando os níveis de pobreza e miséria do país.

A desigualdade não é marcada somente pela política tributária adotada por um país, pois o sistema político, a corrupção, a implementação ou não de programas sociais também são fatores que acarretam na desigualdade socioeconômica. Contudo, restou patente que as escolhas dos gestores e legisladores no direcionamento da matriz tributária nacional contribuem demasiadamente para que se tenha a ampliação das desigualdades socioeconômicas, a qual pode acarretar na pobreza, miséria e fome, como é o caso do Brasil.

Pois bem, a partir da CF/88, esta seção 3 evidenciou a imposição da organização do STN com o intuito de reduzir as desigualdades socioeconômicas, uma vez que os objetivos fundamentais insculpidos no art. 3º do Diploma Constitucional devem guiar a interpretação de todo sistema jurídico. Contudo, observou-se que nunca existiu uma política pública para que a tributação fosse um mecanismo propagador de justiça. O atual STN é utilizado como mero instrumento de ajuste fiscal do Estado, sem se preocupar com a qualidade do tributo cobrado. O resultado foi a consolidação de uma matriz tributária regressiva, incidente sobre o consumo, que se solidificou no decorrer do último século, atravessando o limiar do milênio e produzindo efeitos sociais nefastos sobre a grande parcela pobre da população do país.

Desta forma, para prosseguir na pesquisa, na próxima seção serão analisados os contornos da seletividade tributária, princípio fundamental que implementa a capacidade contributiva na incidência de tributos sobre o consumo, especificamente quanto à incidência do ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais.

4 A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A seletividade tributária em razão da essencialidade do bem ou serviço é princípio³⁵ que deriva do princípio da capacidade contributiva. Trata-se da aplicação do princípio da capacidade contributiva em tributos que tem como fato gerador o consumo, concordando assim com o entendimento de Costa (2012, p. 104). Conforme afirma Dutra (2010, p. 129), é a seletividade em função da essencialidade do produto que permitirá aferir a capacidade contributiva na tributação indireta.

Com a devida precisão, Garcia e Omori (1993 *apud* MELO, 2009, p. 331) esclarecem que a seletividade “é o meio pelo qual, nos impostos em que a personalização é inviável, se realiza a isonomia possível, que adequando a tributação à capacidade econômica do contribuinte, aferida indiretamente, quer atingindo finalidades extrafiscais.”

Como lembra Rebouças (2020, p. 325), há corrente doutrinária que diverge quanto a conceituação da seletividade como uma derivação da capacidade tributária. Neste sentido, Carvalho (2005 *apud* REBOUÇAS, 2020, p. 325) defende que a seletividade tributária seria um instrumento de política extrafiscal destinado a estimular ou desestimular o consumo de determinados produtos ao invés de aplicar a isonomia aos diversos contribuintes.

Registra-se, então, que neste trabalho adotar-se-á a corrente majoritária, entendendo-se que a seletividade tributária é princípio de Direito Tributário, derivado do princípio da capacidade contributiva, com aplicação na tributação sobre o consumo. Filia-se ao pensamento de Rebouças (2020, p. 325) quando lembra que a compreensão majoritária qualifica seletividade como “subprincípio fundado no preceito da capacidade contributiva aplicável a impostos sobre o consumo, visto que destinaria fundamentalmente a assegurar a efetivação da igualdade em matéria tributária.”

³⁵ No entendimento de Alexy (2015, p. 90), “o ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas.”

Para a seletividade tributária, as alíquotas dos tributos devem ser inversamente proporcionais à essencialidade do item tributado, ou seja, itens que são essenciais devem ser tributados com alíquotas mais baixas, enquanto aqueles que são supérfluos devem ser tributados com alíquotas mais elevadas. Nas palavras de Dutra (2010, p. 129), “produtos essenciais são fundamentais para a sobrevivência dos indivíduos mais pobres e pela seletividade são pouco gravados, ou chegam até a ser desonerados da tributação.” Ainda, nas palavras de Rebouças (2020, p. 324), “a técnica da seletividade viabiliza a calibragem da respectiva tributação de acordo com o tipo de mercadoria ou serviço provido.”

Observa-se, então, que o princípio da seletividade tributária consiste na variação de alíquotas, utilizando-se como critério a essencialidade do bem, mercadoria ou serviço, tributado. Necessário frisar que nesta pesquisa a essencialidade das mercadorias ou serviços é compreendida como critério que integra o princípio da seletividade e não como verdadeiro princípio de direito tributário, a despeito de algumas publicações conceituarem o critério da essencialidade como verdade princípio.³⁶

O que se pretende com a seletividade das alíquotas dos tributos é que o consumidor de produtos essenciais não perca parcela da sua renda com o pagamento de tributos sobre os itens de primeira necessidade.

O princípio da seletividade tributária aparece em dois momentos na CF/88, sendo a primeira ao tratar do IPI e a segunda ao tratar do ICMS. Ou seja, a seletividade foi prevista em dois tributos que incidem sobre o consumo, considerada assim tributação indireta.

De acordo com o art. 153, § 3º, I da CF/88, o IPI “[...] será seletivo, em função da essencialidade do produto [...]”. Nas palavras de Paulsen e Melo (2013, p. 95), nas alíquotas do IPI “a única discricionariedade permitida é onerar mais ou menos os produtos como um todo. Na relação entre as diversas alíquotas, contudo, o respeito ao critério da essencialidade é imperativo.”

³⁶ De acordo com Danilevicz (2011, p. 152), “à vista do que foi apresentado, percebe-se que a essencialidade consiste em algo mais do que uma mera linha diretiva para a tributação dos impostos indiretos. Trata-se de um princípio constitucional à tributação, aplicado pela seletividade das alíquotas dos impostos incidentes sobre o consumo.”

A aplicação de alíquotas seletivas ao IPI se impõe e, embora seja autorizado ao Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto em questão através de decreto, “[...] jamais poderá olvidar a vinculação das alíquotas à essencialidade do produto, lógica que não pode ser invertida.” (PAULSEN; MELO, 2013, p. 95).

Com efeito, o Poder Executivo adotará o princípio da seletividade elaborando a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI)³⁷, na qual ele identificará os produtos industrializados e atribuirá a cada um deles a respectiva alíquota, que variará de acordo com a classificação do bem como mais ou menos essencial. Deve-se lembrar que, a alguns produtos, pode ser atribuída a alíquota zero, ficando assim sem a tributação por parte do IPI, expediente muito utilizado (PAULSEN, 2017, p. 281).

No ICMS, o princípio aparece do no inciso III do § 2º do art. 155 da CF/88, quando informa que o tributo em questão “[...] poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços [...].” (BRASIL, 1988). Diferentemente do que se observou na redação constitucional destinada ao IPI, no ICMS a presença do princípio da seletividade é antecedido pela expressão “poderá”, o que suscita dúvida quanto a se tratar de uma faculdade do legislador ordinário ou uma obrigação. O tema retornará no final desta seção.

Velloso (2012, p. 404) lembra que a seletividade tributária também é um importante elemento de extrafiscalidade, “pois viabiliza que, mediante alterações na carga tributária, certos hábitos sociais sejam desestimulados, como o consumo de cigarros, tradicionalmente sujeitos a alíquotas elevadíssima”, conforme é o caso do IPI. Contudo, ao tratar do IPI, o autor defende que a extrafiscalidade da seletividade tributária é facultativa, pois não há impedimento para que o legislador abandone tal prática, o que não se discorda, devendo também auxiliar em políticas outras que não somente a questão da desigualdade.

Cumprе enfatizar que a aplicação do princípio da seletividade em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço não pode ser interpretada como a concessão de uma imunidade às operações com tais bens, tampouco pode ser entendido como um dever de isentar, ou de conceder qualquer benefício fiscal compulsório ao bem.

³⁷ Atualmente, a Tipi é regida pelo Decreto n. 11.158, de 29 de julho de 2022.

A imunidade tributária é a “[...] ausência de atribuição de competência para tributar”, como explica Abraham (2020, p. 127), devendo a Constituição ser explícita ao imunizar um fato tributário, assim como o é quando afirma que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadoria para o exterior (art. 155, § 2º, X, b da CF/88).³⁸ Para ser uma imunidade, a Constituição teria que expressamente estabelecer que o tributo “não incide” sobre mercadorias e serviços essenciais, contudo, não o fez e, sendo assim, não se pode fazer interpretação tão elástica.

Observa-se então que a interpretação da seletividade em razão da essencialidade como imunidade tributária seria cometer uma inconstitucionalidade a fim de tornar efetivo tal preceito, o que não se pode admitir.

Uma vez apresentado o princípio da seletividade tributária, se faz necessário dividir o tópico para analisar dois elementos que são inerentes ao conceito pontuado. Cabe então enfrentar o critério da essencialidade das mercadorias e serviços para depois analisar a presença do mínimo existencial como fator de chancela do postulado da seletividade.

4.1 O CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS E SERVIÇOS

Conforme se observa do quanto insculpido pela CF/88, a seletividade tributária ocorre em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço a ser tributado. Sendo assim, a essencialidade tributária é critério que baliza a aplicação da seletividade de alíquotas, devendo-se ter atenção especial para ele. Filia-se então a doutrina de Paulsen (2017, p. 281) quando afirma que “a essencialidade do produto, pois, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva.”³⁹

³⁸ Abraham (2020, p. 129) considera que a não incidência do ICMS nas exportações é uma imunidade imprópria, pois se trata de “[...] desonerações constitucionais que tratam de questões de fundo econômico.” Para o autor, “uma imunidade propriamente dita, deve estar diretamente voltada à preservação de determinados valores reputados constitucionalmente relevantes.” (ABRAHAM, 2020, p. 128).

³⁹ Canazaro (2015, p. 110) define essencialidade como sendo a “[...] norma que visa a promoção da igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo; norma que atua como critério de comparação, integrando a relação entre grupos de mercadorias e/ou serviços, para promoção de um fim: um estado de igualdade na tributação.”

Conforme discorre Rebouças (2020, p. 324), a imposição de alíquotas mais brandas, ou mesmo a não imposição de alíquotas, exonerando o produto de tributação, ocorre em razão da qualificação do bem como essencial, ou, nas palavras do autor, “de primeira necessidade para a subsistência humana e assimiláveis à categoria do mínimo existencial, como alimentos básicos, medicamentos e vestuários apropriados, tipicamente consumidos por amplos segmentos populacionais e famílias de baixa renda”.

Mesmo pensamento possui Baleeiro (2013, p. 491), quando afirma que as mercadorias essenciais à existência civilizada devem ser tratadas mais suavemente, enquanto as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, ou seja, o supérfluo das classes que possuem maior poder aquisitivo.

O critério da essencialidade é que permite a aplicação de alíquotas mais elevadas em artigos suntuosos, de luxo ou supérfluos, tais como bebidas, carros importados, iates, etc., que são mais caros e de consumo mais restrito, realizado por aqueles que possuem maior poder aquisitivo e que, por isso, podem suportar maior tributação (REBOUÇAS, 2020, p. 324).⁴⁰

Ainda, ensina Rebouças (2020, p. 324) que o grau de essencialidade das mercadorias e serviços e a fixação da correspondente tabela é matéria sujeita à discricionariedade do legislador infraconstitucional. Conforme se pode observar, a CF/88 não revela quais produtos, mercadorias ou serviços devem ser considerados essenciais, porém o legislador não possui liberdade tão ampla para a sua fixação, a ponto de cometer arbitrariedades. Há que se concordar com Danilevicz (2011, p. 151) quando a autora afirma que “a partir de uma interpretação sistemática do texto constitucional, pode-se afirmar ser essencial todo o produto, mercadoria e serviço que atenda às necessidades indispensáveis.”

Mercadorias e serviços relativos às necessidades básicas do cidadão, tais como aqueles que se destinam à saúde, alimentação, moradia, vestuário, trabalho, cultura, lazer, serviços de telecomunicação, energia elétrica, são exemplos de itens

⁴⁰ Ademais, Rebouças (2020, p. 325) esclarece que “ao contrário do que dá em relação aos artigos essenciais, que são indistintamente consumidos pela generalidade dos contribuintes, ricos ou pobres, a aquisição de bens e serviços supérfluos figura, de fato, como importante signo presuntivo de potencial comumente associado aos contribuintes mais afluentes.”

essenciais, consumidos pela parcela mais pobre da população, e aos quais deve ser garantido a aplicação de alíquotas mais brandas.

Mesmo elencando as necessidades básicas do cidadão, existem algumas que são mais básicas e essenciais que outras, ou como asseverou Danilevciz (2011, p. 151), “diante da variedade de produtos e serviços existentes, há aqueles que serão considerados mais ou menos essenciais à vida humana.” Num primeiro momento pode-se imaginar então que o critério da essencialidade está ligado aos bens e serviços que são indispensáveis para a vida biológica do indivíduo, ou seja, somente sobre os bens e serviços que satisfazem as suas necessidades primárias para existir como pessoa. Entretanto, “é preciso ampliar tal conceito de modo que se assegure a sobrevivência biológica e social da pessoa humana com um mínimo de dignidade.” (DANILEVICZ, 2011, p. 155).

Observa-se que a essencialidade é aplicada às mercadorias e serviços de primeira necessidade e indispensáveis para a existência, mas não somente a sobrevivência, pois o conceito de existência deve ser compreendido de acordo com o de vida digna. Conforme as lições de Tilbery (1982 *apud* MELO, 2009, p. 329), o conceito de essencialidade “deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria.” Como lembra Danilevicz (2011, p. 155), tratam-se de bens ou serviços que devem ser fornecidos à população carente, encontrando assim um padrão mínimo de vida que ninguém deve ficar abaixo.

O conceito do que é mercadoria ou serviço essencial deve ser observado de acordo com contexto social, cultural e econômico da sociedade, ou ainda, nas palavras de Tilbery (1982 *apud* MELO, 2009, p. 329), “os fatores que entram na composição das necessidades essenciais variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (civilizações e tecnologia).” Não se pode prender a essencialidade somente às necessidades básicas de outrora, uma vez que as conquistas e avanços sociais mudam o perfil da sociedade moderna, devendo a norma em questão acompanhar as novas necessidades da população. Ora, aquilo que ontem não foi essencial para a vida humana, pode ser essencial nos dias atuais.

Neste sentido, Danilevicz (2011, p. 152) afirma que na atualidade, produtos como remédios, gêneros alimentícios, materiais escolares e de construção, instrumentos de trabalho, peças básicas de vestuário, serviços de energia elétrica, telefonia, produtos como gás natural, petróleo e seus derivados e combustíveis, devem sofrer uma tributação mais branda ou até mesmo nenhuma, em razão de seu elevado nível de essencialidade.⁴¹

A essencialidade cria então uma gradação sobre as mercadorias e serviços sujeitos à tributação sobre o consumo, que nas palavras de Carvalho (1970 *apud* MELO, 2009, p. 330), poderá ser dividida em três categorias: “[...] a) necessários à subsistência (alíquotas suaves); b) úteis mas não necessários (alíquotas moderadas) e c) produtos de luxo (alíquotas significativas).”

Corroborando com o entendimento em questão, Paulsen e Melo (2013, p. 97), ao tratar sobre a seletividade do IPI afirma que a essencialidade do produto não é revelada por sua natureza, mas pela finalidade específica que o bem se destina. O autor lembra que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio do Recurso Especial (REsp) n. 1087925 Paraná, justificou a aplicação de alíquota de 10% de IPI sobre alimentos para animais de estimação, presumindo maiores condições financeiras de quem pode dedicar parcela da sua renda para compra de alimentação diferenciada para seus animais.⁴²

⁴¹ Mesma opinião possui Machado (2008 *apud* PAULSEN, 2017, p. 358) ao tratar sobre a seletividade do ICMS no fornecimento de energia elétrica em artigo científico de sua autoria, pontuando que a “essencialidade é a qualidade daquilo que é essencial. E essencial, no sentido em que se está aqui utilizando essa palavra, é o absolutamente necessário, o indispensável. Assim, muito fácil é concluirmos que o critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para os fins da seletividade do ICMS, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País. Mercadoria essencial é aquela se a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós. Assim, não nos parece razoável colocar-se em dúvida a essencialidade da energia elétrica. A alíquota do ICMS incidente sobre o seu consumo não deve ser maior do que aquela geralmente aplicável para as demais mercadorias.”

⁴² Em seu voto, o relator do caso afirmou que: “dessa forma, mais do que as qualidades intrínsecas e a composição do produto, deve ser considerada, para fins de seu enquadramento e fixação de sua alíquota, a sua destinação, o fim a que se presta. Ora, este é o critério paradigmático nessa seara, o qual permite identificar se um material de consumo serve à própria manutenção da vida de seres humanos ou ao simples prazer e satisfação individual. Nesse sentido, entendo que a tabela de incidência do IPI, ao estabelecer um item específico aos alimentos para cães e gatos e ao dirigir-lhe uma alíquota de 10%, o fez em razão da dispensabilidade do produto. Ora, o sustento de tais animais domésticos de estimação reserva-se, em geral, ao mero deleite de seus donos.

Paulsen e Melo (2013, p. 97) também lembram que o Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª Região⁴³ decidiu que não se justifica a tributação de cartões magnéticos para transporte ferroviário à alíquota de 15% de IPI em razão da essencialidade de transportes públicos de passageiros.

Talvez, o caso mais emblemático sobre a classificação da essencialidade de mercadorias e serviço é o julgamento do RE 714.139 Santa Catarina, no qual o STF entendeu que energia elétrica e o serviço de telecomunicação, se outrora foram supérfluos, atualmente são itens essenciais e merecem a aplicação de alíquotas mais brandas do ICMS (BRASIL, 2022h). Cabe conferir a ementa do julgado, de relatoria do Ministro Marco Aurélio de Mello, quando sustentou que:

3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade.
4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateve a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional. (BRASIL, 2022h).

Além disso, quem os mantém possui, presumivelmente, razoáveis condições financeiras, distintas da maior parte da coletividade, haja vista que podem dedicar parcela de sua renda para a compra de uma alimentação diferenciada para seus animais, não se utilizando de formas mais comuns de suprimento alimentar. Tal circunstância inevitavelmente reflete na possibilidade de tal parcela populacional - que, ao fim, é quem suporta o encargo financeiro da exação, na condição de contribuinte de fato - arcar com maior ônus tributário.

Diferente situação ocorre em relação às preparações alimentares completas destinadas a prover a manutenção da produção de bovinos, equinos, suínos, aves. Estas, ao dirigirem-se à promoção de uma atividade econômica que propicia renda a trabalhadores rurais e alimentação para coletividade, mostram-se, ao contrário do que ocorre com as preparações para cães e gatos, deveras fundamentais. Justifica-se, por conseguinte, um tratamento tributário distinto, inclusive a fim de fomentar a atividade produtiva, promover maior renda aos trabalhadores rurais e, é claro, desonerar a população consumidora na compra de carnes, mantimentos estes tão essenciais para a manutenção da vida.” (BRASIL, 2011a, p. 5).

⁴³ O Desembargador Federal Ricardo Regueira, relator do julgamento em questão, afirmou que “[...] a natureza coletiva do serviço prestado – sistema de transporte ferroviário de massa –, e que justifica a elaboração dos bilhetes magnéticos, já é capaz de demonstrar a essencialidade do produto confeccionado, cuja função é a de autorizar a utilização do referido serviço. Sendo assim, a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o produto em tela não pode ser considerada razoável, uma vez que enfraquecido ficaria o interesse público e deveras onerado o cidadão comum, que é verdadeiro contribuinte de fato desta modalidade tributária, dissonando, com isso, de dispositivos constitucionais”, conforme Paulsen e Melo (2013, p. 97-98).

Observa-se, então, que o STF concordou com o entendimento de Tilbery (1982 *apud* MELO, 2009, p. 329), concluindo que houve uma evolução do critério da essencialidade de acordo com as atuais necessidades da população. Se antes energia elétrica e telecomunicação eram bem e serviço consumido pela parcela privilegiada pela população, atualmente classificam-se como comuns e essenciais, tendo em vista que integram o dia a dia dos cidadãos das classes menos favorecidas, bem como participam da cadeia produtiva de qualquer produto, inserindo-se diretamente no custo da produção de itens essenciais, sendo repassado ao consumidor final (contribuinte de fato⁴⁴), tais como aqueles que constam na cesta básica.

Cumprido destacar que, de acordo com o entendimento do STF, a mercadoria ou serviço ser essencial não implica diretamente que a ele deva ser atribuída alíquota zero. Neste sentido, através do julgamento do RE n. 592.145 São Paulo, de relatoria do Ministro Marco Aurélio de Mello, o Tribunal Constitucional entendeu que o açúcar, apesar de ser bem integrante da cesta básica, pode sofrer a incidência de alíquota de 18% de IPI (BRASIL, 2018c).⁴⁵

Ao comentar sobre a essencialidade do IPI, Xavier (2005 *apud* PAULSEN, 2017, p. 283) afirma que o grau de essencialidade do produto não guarda relação com o preço. De acordo com o autor, “pode um produto de preço muito elevado (como um medicamento) ser taxado a zero pelo seu grau de essencialidade para a saúde, como pode um produto extremamente barato (como uma aguardente) ter uma tributação muito elevada por razões simétricas.”

⁴⁴ Explicando o termo, Abraham (2020, p. 218) destaca que “assim, nas situações em que ocorre a denominada ‘repercussão financeira do ônus tributário’, encontraremos a figura do contribuinte de direito, que realiza o fato gerador e tem a obrigação legal de recolher o tributo, e a do contribuinte de fato, que arca com o custo financeiro que lhe é repassado na relação econômica, por ser incluído no preço da mercadoria ou serviço.”

⁴⁵ No mesmo sentido, no julgamento do RE 606.314/PE⁴⁵, ao tratar sobre a incidência do IPI em embalagens, o STF entendeu que: “[...] 2. A observância à seletividade e a atribuição de alíquota zero a produtos essenciais são fenômenos que não se confundem. O princípio da seletividade não implica imunidade ou completa desoneração de determinado bem, ainda que seja essencial. Desse modo, os produtos em análise podem ser tributados a alíquotas superiores a zero, sem que isso configure desrespeito ao preceito constitucional. Precedentes. [...]. Fixação da seguinte tese: “É constitucional a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrafas, garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais”.

Por fim, a Procuradoria Geral da República (2013 *apud* PAULSEN, 2017, p. 281) afirmou que a valoração da essencialidade dos produtos “[...] deve levar em consideração a pessoa do consumidor e não a do contribuinte de direito. É que a essencialidade se relaciona diretamente à utilidade do produto para o consumo (individual ou coletivo).”

A essencialidade da mercadoria ou serviço guarda relação direta com o grau de necessidade da população sobre tal item, sendo imprescindível para uma vida digna, sendo que a classificação como essencial irá variar no tempo, levando-se em consideração o estágio evolutivo da sociedade.

4.2 A UTILIZAÇÃO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PRESERVAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL

Conforme entendimento de Costa (2012, p. 105), a seletividade em razão da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço é norma voltada para a preservação do “mínimo existencial”.

Tilbery (1990 *apud* DUTRA, 2010, p. 130) afirma que, pela aplicação do critério da essencialidade, chega-se à conclusão de que as faixas de dispêndios são o excedente gasto dos consumidores, após satisfeita as suas necessidades básicas individuais. A seletividade tributária, ao se utilizar do critério da essencialidade de bens e serviços, visa proteger a parcela do mínimo existencial de qualquer cidadão, somente podendo tributar os recursos que excederem a faixa considerada vital.

A definição prática de mínimo existencial não é tarefa fácil, conforme lembra Carrazza (2009, p. 446). Contudo, com apoio no ensinamento do autor pode-se afirmar que o mínimo vital:

[...] gravita em torno dos bens mais preciosos do ser humano: a vida a saúde, a cultura, quer própria, quer dos familiares e dependentes. Minudenciando a asserção, os valores monetários ou operações jurídicas que garantem o direito à vida, à saúde, ao bem-estar, à educação, à moradia, ao lazer etc., do contribuinte ou de seus familiares e dependentes, devem, o mais possível, passar ao largo da tributação.⁴⁶

⁴⁶ Ainda, de acordo com o STF, no julgamento do Agravo Regimental (AgR) no RE com Agravo n. 639.337 São Paulo, de relatoria do Ministro Celso de Mello: “a noção de ‘mínimo existencial’, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir

Observa-se que a CF/88 protegeu o mínimo vital do trabalhador ao estabelecer, no art. 7º, IV⁴⁷, que é direito do trabalhador o salário mínimo capaz de atender às suas necessidades vitais básicas e às de sua família. Ademais, na forma do art. 226 da CF/88, “a família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.” (BRASIL, 1988). Inclusive, ao explicar sobre a seletividade, Melo (2009, p. 329) informa que a mesma “[...] decorre de valores colhidos pelo constituinte, como o salário mínimo, que toma em consideração as necessidades vitais básicas, como a moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência”.

No entendimento de Danilevicz (2011, p. 149), “a observância da essencialidade serve para preservação do mínimo existencial e, por conseguinte, atenção ao princípio da dignidade humana.” Ao tratar sobre o tema, a autora afirma que “a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade.”

Se faz necessário concordar com Costa (2012, p. 106) quando afirma que o legislador deverá observar as mercadorias e bens que traduzem as despesas necessárias para a manutenção da pessoa física ao fixarem a imposição tributária. A autora afirma em sua obra que “a proteção estatal inclui também o aspecto tributário, já que o tributo, por gravar riqueza dos sujeitos pode comprometer o *quantum* suficiente para suportar as necessidades familiares.” (COSTA. 2012, p. 107).

Conforme bem ensina Rebouças (2020, p. 326), a seletividade é expediente fiscal que contribui para a ordenação do sistema tributário nacional de forma progressiva, bem como para a redução das desigualdades econômicas ao onerar, de maneira mais intensa, operações de consumo associadas a contribuintes de maior

condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança. Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana, de 1948 (art. XXV).” (BRASIL, 2011b).

⁴⁷ “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim [...]” (BRASIL, 1988).

poder aquisitivo e menor gravar, ou mesmo exonerar, produtos que compõe as necessidades vitais básicas dos cidadãos.

Sendo o mínimo existencial o bem a ser protegido pela seletividade tributária, Mosqueira (1996, p. 145 *apud* CARRAZZA, 2009, p. 447) afirma que “dar condições mínimas de existência consiste, outrossim, em não tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo vital, portanto, é insuscetível de tributação.”

Tratando ainda da seletividade tributária como elemento de justiça fiscal, Tilbery (1990 *apud* MELO, 2009, p. 329-330) leciona que:

Em um país, que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou ao menos necessários, para liberar forças para investimentos merecedores de apoio, e, ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversificadas zonas e alcançar a meta da redistribuição de renda e maior aproximação da Justiça Fiscal.

Cumprir observar que a aplicação da seletividade como princípio de implementação da justiça tributária sofre algumas críticas. Alves (2012, p. 71) afirma em seu texto que “a técnica da seletividade em função da essencialidade é menos eficaz, em termos distributivos, do que a técnica da progressividade em sentido estrito.” Para o autor, se forem aplicadas alíquotas menores para produtos essenciais e alíquotas maiores para supérfluos, as pessoas com maior capacidade contributiva vão se beneficiar das alíquotas mais baixas.

Em virtude de tais limitações que a seletividade possui, Alves (2012, p. 71) alerta que o Estado tem o dever de se valer mais da tributação direta com progressividade e menos da tributação indireta, sob pena de contribuir para o aumento da concentração de renda e frustrar a função distributiva do tributo, que acarreta no aumento da desigualdade socioeconômica.

Concorda-se com Alves (2012, p. 71) sobre a prioridade na implementação de uma tributação direta e progressiva. Aliás, os dados levantados na seção 3 deste trabalho conduzem a tal entendimento, visto as distorções socioeconômicas provocada pelo excesso de tributação indireta. Contudo, o cenário que se presencia é a adoção de uma matriz tributária pautada na tributação indireta, sendo que mais de 50% da carga tributária provem desta tributação.

Sendo pragmático e realista, tentando aderir ao possível para o momento, a aplicação do princípio da seletividade na tributação sobre o consumo é o instrumento ideal para se efetivar a capacidade contributiva no atual cenário da tributação brasileira. Ainda que se alegue a imperfeição da seletividade, trata-se do princípio que pretende efetivar a justiça tributária na tributação sobre o consumo e, conforme bem lembrou Derzi (2007 *apud* REBOUÇAS, 2020, p. 326), “justiça imperfeita, mas ainda justiça.”

Delineado então a seletividade como instrumento para preservação do mínimo existencial, cabe observar a sua aplicação na incidência específica do ICMS, visto que é o tributo que integra o recorte do tema desta pesquisa.

4.3 A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE MERCADORIAS E SERVIÇOS ESSENCIAIS

Conforme já visto, a CF/88 prevê que a seletividade tributária se aplica ao IPI e ao ICMS. No IPI não cabe dúvida quanto a imposição do princípio na incidência sobre mercadorias essenciais, uma vez que o art. 153, § 3º, I, CF/88, utiliza a expressão “será”, contudo, o mesmo termo não é aplicado ao ICMS. Para buscar o desfecho do problema trazido, cabe então discorrer se existe facultatividade na aplicação da seletividade na incidência do ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais ou se trata de princípio cogente.

O grande empecilho para a aplicação obrigatória da seletividade em razão da essencialidade ao ICMS decorre da interpretação do termo “poder”, previsto no inciso III do § 2º do art. 155 da CF/88. O constituinte de 1988, ao invés de tratar o ICMS da mesma maneira que tratou o IPI, fez constar redação diversa para aplicação do princípio da seletividade no primeiro imposto.

A doutrina que trata do tema diverge se o termo “poder” deve ser aplicado como uma faculdade dos legisladores e gestores públicos, sendo uma possibilidade de aplicar ou não alíquotas seletivas, ou, de acordo com outra corrente doutrinária, se o termo em questão inspira um dever, sendo obrigatório que os legisladores e gestores

públicos apliquem alíquotas seletivas em razão da essencialidade das mercadorias ou serviço na incidência do ICMS.

Para o melhor posicionamento, cabe então analisar as duas correntes de forma isolada, o que trará maior clareza ao debate antes de se posicionar sobre a corrente a ser adotada. Sendo assim, na seção 4.3.1 tratar-se-á do argumento da corrente que entende pela facultatividade do princípio, enquanto a seção 4.3.2 analisará a motivação pelo entendimento da imposição de tal preceito.

4.3.1 Os argumentos para a aplicação facultativa da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais

O entendimento da aplicação facultativa do princípio da seletividade em razão da essencialidade dos bens ou serviços deriva da interpretação literal do dispositivo insculpido no inciso III, § 2º do art. 155 da CF/88. Para os defensores da tese, o legislador constituinte, ao prever o termo “poderá” deu ao legislador ordinário a opção de aplicar, ou não, as alíquotas seletivas na incidência do ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais.

Trata-se de uma interpretação tradicional, inclusive, de acordo com o CTN. O art. 111 do CTN impõe que a legislação que trate sobre outorga de isenções, assim como da exclusão do crédito tributário, deve ser interpretada literalmente, ou seja, restritivamente. Neste sentido, a partir da decisão do Ministro Humberto Martins no REsp n. 1.410.259 Paraná, o STJ entende que a legislação que concede benefícios fiscais, e não somente isenção, deve ser interpretada literalmente (BRASIL, 2015).

A aplicação da seletividade em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço é um benefício fiscal, então, facilmente pode-se alegar que o termo “poderá” encerre uma ação facultativa por parte do legislador infraconstitucional, que introduzirá, se assim quiser, a discriminação de alíquotas. Desta forma, o legislador infraconstitucional seria livre para instituir um tributo uniforme, com alíquotas únicas para qualquer tipo de bens e mercadoria, ou mesmo, haveria discricionariedade (juízo de conveniência e oportunidade) em sua decisão.

Ainda, há aqueles que possuem o entendimento da aplicação facultativa, mas pontuam que se o legislador resolver aplicar a seletividade, deverá utilizar como critério para a fixação de alíquotas a essencialidade das mercadorias e serviços tributados, não podendo se valer de qualquer outro critério. Nesse sentido, Machado (2017, p. 384-385) afirma em sua obra que “nos termos da vigente Constituição Federal, esse imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias. A seletividade é, assim, facultativa.”⁴⁸

Um autor que também considera a facultatividade da aplicação da seletividade tributária é Jorge (2008, p. 131), sendo que Machado (1999 *apud* JORGE, 2008, p. 132-133) observa que, na Constituição Federal de 1967 (CF/67), o então ICM não possuía autorização para a aplicação de alíquotas seletivas, sendo que naquele momento as alíquotas do imposto em questão deveriam variar em razão de ser a operação interna, interestadual ou de exportação. Com o advento da CF/88 a seletividade de alíquotas é admitida, mas com restrições.

Em sua obra, Esturilio (2008, p. 113-115) aponta cinco razões a favor da tese de que a seletividade no ICMS é facultativa. A primeira seria a literalidade da CF/88, fator já tratado acima. A segunda razão é que a seletividade seria regra e não princípio constitucional. De acordo com a autora, “[...] levando-se em conta as conclusões anteriores, pode ser modificada e até excluída da Constituição sem que isso configure agressão fundamental ao Sistema Tributário, pelo que não se vislumbra obrigatoriedade.” (ESTURILIO, 2008, p. 113).

A terceira razão apontada pela autora seria que se a seletividade fosse obrigatória, o ISS também deveria adotar. Na quarta razão, a autora pontua que o ICMS está ligado ao antigo ICM, que possuía alíquotas uniformes e que “a

⁴⁸ Ademais, cabe transcrever as críticas do autor sobre o tema: “[...] se o legislador estadual resolver adotar a seletividade, terá esta de ser sempre em função da essencialidade da mercadoria. O critério da seletividade não pode ser outro. Há de ser sempre o da essencialidade, de sorte que a mercadoria considerada essencial há de ter alíquota mais baixas, e a menos essencial, cuja gradação vai até aquela que se pode, mesmo, considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas. Sempre, evidentemente, observados os limites fixados pelo Senado Federal. Observa-se, porém, que a norma constitucional pertinente à seletividade do ICMS tem sido violada pelos Estados, que, interessados mais na arrecadação que no respeito ao Direito, preferem elevar as alíquotas sem considerar a essencialidade dos produtos ou serviços, tendo em vista simplesmente a comodidade da arrecadação, como acontece com os combustíveis, a energia elétrica e os serviços de comunicação.” (MACHADO, 2017, p. 385).

uniformidade de alíquotas, por si só, não viola o princípio da tributação. Ao contrário, é vista como ideal pela doutrina alemã.” (ESTURILIO, 2008, p. 114).

A quinta razão destacada pela autora é de ordem histórica e conjuntural, realizando a interpretação de acordo com a vontade que prevaleceu na Constituinte de 1987. Consultando os Anais da Constituinte, Esturilio (2008, p. 114, grifo nosso) informa em seu texto que a Comissão de Sistematização rejeitou a aplicação obrigatória da seletividade ao ICMS. De acordo com a autora, uma das propostas de estruturação do ICMS, apresentada por José Thomaz Nono, do Partido da Frente Liberal (PFL), estado de Alagoas (AL), em 13 de janeiro de 1988 por meio da Emenda n. 01178, pretendeu instituir um parágrafo terceiro ao art. 155 da CF/88 estabelecendo que:

§ 3º. O imposto de que trata o inciso II não será cumulativo, **terá caráter seletivo**, em função da essencialidade dos bens ou serviços, e dele será abatido, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele devido nas operações seguintes e acarretará anulação do crédito do imposto relativo às operações anteriores.

Contudo, a tentativa foi rechaçada pela Comissão de Sistematização, a qual, de acordo com Esturilio (2008, p. 114-115), exarou o seguinte parecer:

No que tange a regulação constitucional em si mesma do ICMS, a Emenda em exame propõe três alterações, a saber: [...] 2 – confere, de forma compulsória na Constituição, ao ICMS, caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, quando o Projeto (art. 184, § 4º) admite a seletividade do imposto apenas em caráter facultativo; [...] Quanto às duas outras alterações, manifestamos posição contrária: a primeira delas por limitar a autonomia dos Estados, predefinindo a seletividade do ICMS, referentemente a um imposto que se reveste, primariamente, de função fiscal; [...] À semelhança do que ocorreu nos três pontos fundamentais suscitados na Emenda em questão, essas regras foram objeto de um acordo entre todos os setores envolvidos nessa matéria, razão pela qual não é prudente, nem conveniente, modificar a solução encontrada, à custa de muito esforço, e que agora se pode considerar já consolidada. Ademais, no mérito, a fórmula consagrada no Projeto nos parece a mais adequada e a que melhor consulta aos interesses mais gerais da Federação Brasileira. Pronunciamos-nos, portanto, pela rejeição da Emenda nos três pontos focalizados.

Observa-se então que a Assembleia Constituinte de 1987 rejeitou a proposta de aplicação obrigatória da seletividade ao ICMS por entender que se trata de tributo fiscal, com função arrecadatória, bem como que desagradaria os interesses das forças

políticas que estavam à mesa naquela oportunidade. O texto revela então que naquele momento histórico o ICMS estava atrela ao seu antecessor, o ICM.

Voltando à doutrina, Melo (2009, p. 331) também defende que a seletividade no ICMS é permissão e não obrigação, mas se adotada, deverá seguir as mesmas diretrizes constitucionais do IPI. De acordo Paulsen e Melo (2013, p. 307):

Embora a facultatividade constitua o elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver mero critério de conveniência e oportunidade, porque se impõe obediência a inúmeros postulados constitucionais. Não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito precípua de incrementar arrecadação do ICMS, concernentes a mercadorias que sejam de primeira necessidade.

Apesar de entender pela facultatividade da seletividade no ICMS, Melo é enfático em afirmar que o princípio deveria excluir a incidência do ICMS em relação aos gêneros de primeira necessidade, classificando entre eles a energia elétrica (PAULSEN; MELO, 2013, p. 307). Ao que parece, o autor defende pensamento híbrido, evoluindo na imposição da seletividade no ICMS, mas que só teria efetividade prática se a CF/88 fosse modificada.

Outro pensamento que merece destaque é o de Tavares (2017, p. 201) que, em suas ponderações, informa que a norma jurídica não pode se afastar da realidade, em especial da realidade econômica. De acordo com o autor, a “[...] norma, portanto, não alcançará o resultado esperado porque simplesmente não é capaz de alterar a realidade econômica que lhe é subjacente.” Em sua obra, Tavares (2017, p. 201) faz uma abordagem pragmática da Constituição Federal, defendendo que a lei não consegue alterar situações fáticas consolidadas, sob pena, inclusive, do descrédito da legislação. Utilizando-se desta base teórica, o autor entende que inexistente aplicação obrigatória da seletividade, afirmando que:

[...] a existência de certa prescrição no texto constitucional não é sinônimo de adoção obrigatória, pois depende da possibilidade de sua consecução no mundo dos fatos. Portanto, a despeito do art. 153, § 3º, inciso I e do art. 155, § 2º, inciso III, ambos da Constituição da República, preverem, respectivamente, que o IPI ‘será’ e que o ICMS ‘poderá ser’ seletivo em função da essencialidade, o interprete não está compulsoriamente adstrito a sua utilização, especialmente se, por força dos axiomas econômicos, as condições de aplicabilidade não se mostrarem presentes.

O posicionamento de Tavares (2017, p. 201) vai além de qualquer dos outros aqui destacados, deixando ao arbítrio do legislador infraconstitucional seguir ou não

os ditames constitucionais, o que colocaria em risco o próprio Estado de Direito baseado em uma Constituição Federal.

No ano de 2021, o STF teve a oportunidade de decidir sobre a aplicação cogente da seletividade em razão da essencialidade da mercadoria no caso da incidência do ICMS nas operações sobre telecomunicações e energia elétrica. O julgamento guarda grande semelhança com a matéria tratada neste trabalho, tendo em vista que as operações com combustíveis possuem a mesma grandeza de essencialidade para a população e para a atividade produtiva que as operações que envolvem energia elétrica e serviços de telecomunicações, sendo assim, cabe uma análise mais apurada da decisão.

No caso em exame, o Recorrente (Lojas Americanas S/A) ingressou com ação em face do Estado de Santa Catarina, reclamando que a Lei Estadual n. 10.297/1996, impunha em seu art. 19 a alíquota de ICMS de 25% para operações com energia elétrica e telecomunicações, a mesma alíquota aplicada em operações com produtos supérfluos, enquanto nas demais operações aplicar-se-ia 17%, conforme se observa da transcrição abaixo:

Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I – 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II e III;

II – 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica;
- b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo Único desta Lei;
- c) prestações de serviços de comunicação;
- d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante [...]. (SANTA CATARINA, 1996).

O caso chega ao STF por meio do julgamento do RE n. 714.139 Santa Catarina, de relatoria do Ministro Marco Aurélio de Mello, restando julgado procedente e fixando em sua ementa que:

2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. **O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em**

sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa. (BRASIL, 2022h, p. 3-4, grifo nosso).

O STF consolidou o entendimento de que é facultativo ao estado federado ou DF aplicar o princípio da seletividade tributária em razão da essencialidade de bem ou serviço na incidência do ICMS, entretanto, caso opte por aderir a tal princípio por meio da legislação, se vinculará a escalonar as alíquotas de modo que aquelas aplicáveis em mercadorias e serviços essenciais sejam mais baixas do que as aplicáveis sobre aqueles considerados supérfluos. Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio de Mello destacou que:

Ao contrário do ocorrido com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, cuja observância ao método dá-se de maneira imperativa, facultou-se ao legislador, no caso do tributo estadual, a utilização.

As expressões ‘deverá’ e ‘poderá ser’ revestem-se de significados unívocos, no que o Direito, como ciência, possui princípios, institutos, expressões, vocábulos com sentido próprio. Na pureza da linguagem está o entendimento. E a segurança jurídica vem do apego a técnica maior. Cumpre ressaltar que a facultatividade do método não significa inexistir, no preceito, núcleo essencial a ser preservado quando evocado pelo legislador ordinário. [...]

O que se tem no caso? O legislador estadual previu alíquotas diferenciadas do ICMS, considerados determinados bens e serviços. Ao fazê-lo, enquadrou energia elétrica e telecomunicação no grupo em que contidos produtos supérfluos, prevendo tributação no patamar de 25%, ao passo que as operações em geral ficam sujeitas a 17%.

Adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade. Surge a contrariedade à Constituição Federal, uma vez inequívoco tratar-se de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade. (BRASIL, 2022h, p. 2-3).

O STF termina por encampar a tese defendida por Machado (2017), já transcrita anteriormente. O debate na Suprema Corte foi acirrado, sendo que a tese vencedora foi defendida também pelos Ministros Dias Toffoli e Eduardo Fachin, que acompanharam o Ministro Relator. Os Ministros Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes divergiram e entenderam que a seletividade em razão da essencialidade do produto ou serviço deveria ser aplicada somente ao serviço de telecomunicação, mas que não caberia ao fornecimento de energia elétrica. Entretanto, todos se posicionaram pela aplicação facultativa da seletividade, sendo que, quando a legislação estadual adotar o princípio em questão, não haverá discricionariedade, devendo aplicar alíquotas menores para mercadorias e serviços essenciais e gravar com maior onerosidade aquele que são supérfluos.

O interessante no voto do Ministro Alexandre de Moraes é o seu entendimento de que a seletividade pode ser aplicada por motivação diversa da essencialidade da mercadoria ou serviço, motivo pelo qual ele afastou a inconstitucionalidade levada a juízo em face do fornecimento de energia elétrica:

Verifica-se, na presente hipótese, que a parte recorrente, a pretexto de fazer aplicar adequadamente o princípio da seletividade com base exclusivamente na essencialidade do bem, requer o afastamento da sistemática adotada pela legislação estadual.

Como vimos, a legislação catarinense adotou não apenas o princípio da essencialidade do bem, mas considerou também o da capacidade contributiva para, reconhecendo a essencialidade da energia elétrica, adotar alíquota reduzida (12%) para aqueles consumidores que possuem consumo reduzido (até 150Kwh mensais para usuários domiciliares, e 500Kwh mensais para produtores rurais e cooperativas rurais redistribuidoras até o limite de 500Kwh mensais por produtor), a respeito dos quais presumiu-se menor capacidade contributiva; e alíquota majorada (25%) para os demais consumidores (consumidores domésticos com consumo elevado - presumidamente com maior capacidade econômica/ contributiva-, e consumidores empresariais, comerciantes e industriais, os quais utilizam a energia elétrica para produzir riquezas em seus respectivos estabelecimentos). (BRASIL, 2022h, p. 24).

Observa-se, então, que o Ministro Alexandre de Moraes entendeu como aplicável o princípio da seletividade em conjunto com a capacidade contributiva, razão pela qual não observou inconstitucionalidade na lei Santa Catarinense no tocante a energia elétrica.

Voto que também merece destaque é o do Ministro José Dias Toffoli, que historiou o ICMS, trazendo passagens da Assembleia Constituinte de 1987 que indicam a intenção do constituinte em incluir o termo “poder” no sentido de “faculdade”, para então se posicionar no mesmo sentido do Ministro Relator.

Em seu voto, Dias Toffoli traz importantes reflexões, contudo o argumento mais salutar aduzido pelo Ministro é que existem diferenças econômicas entre as regiões e Estados brasileiros, o que embasaria a facultatividade da adoção da seletividade pelos Estados. Neste sentido, o Ministro Toffoli bem explicou:

Não há dúvida de que arroz e feijão são artigos essenciais à alimentação, especialmente quando se considera o cardápio brasileiro. Portanto, **a priori**, essas mercadorias deveriam ter as menores tributações possíveis.

Contudo, é preciso recordar que os estados produtores dependem, costumeiramente, muito do ICMS incidente sobre produtos agrícolas, o que abrange, se for o caso, o arroz e o feijão. Para esses, abrir mão dessa tributação ou de grande parcela dela, por meio de alíquota mais baixa ou de outra técnica, é muito difícil. (BRASIL, 2022h, p. 16, grifo do autor).

Realmente, a diversidade da economia nos estados e regiões do Brasil é argumento de grande força para a defesa da aplicação facultativa da seletividade tributária no ICMS, uma vez que a arrecadação deste está diretamente relacionada com as atividades desenvolvidas naquela região ou Estado. Sendo assim, o Ministro Toffoli ponderou em seu voto que a faculdade em adotar a seletividade tributária no ICMS deve imperar:

A contextualização histórica acima mencionada, especialmente na parte relativa às emendas apresentadas durante a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-88, deixa evidente que não foi intenção do constituinte atribuir a obrigatoriedade de adoção da seletividade na instituição do ICMS. Ao contrário. Tenho, para mim, ser claro que ele conferiu aos legisladores estaduais a discricionariedade para adotarem ou não a seletividade no ICMS. Isto é, a **Constituição Cidadã apenas autorizou os estados a adotarem a seletividade nesse imposto**. (BRASIL, 2022h, p. 18-19, grifo do autor).

Necessário observar que o STF, no julgamento do RE 714.139 Santa Catarina, adotou como tese de repercussão geral que:

Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. (BRASIL, 2022h, p. 6).

Ou seja, para o STF, (a) a adoção da seletividade tributária na incidência do ICMS é faculdade do legislador estadual, contudo, (b) se adotada a seletividade, esta será obrigatória e deverá ser em razão da essencialidade das mercadorias ou serviços. Destaca-se que o STF modulou a decisão, estipulando que ela passe a produzir efeitos a partir do exercício de 2024, numa tentativa de que os estados federados e o DF possam se adaptar financeiramente.

Visto o entendimento de parcela importante da doutrina, bem como, visto o recente entendimento do STF, cabe então discorrer sobre os argumentos favoráveis à aplicação cogente da seletividade tributária na incidência do ICMS em operações com mercadorias e serviço essenciais.

4.3.2 Os argumentos para a aplicação obrigatória da seletividade tributária na incidência do ICMS nas mercadorias e serviços essenciais

O entendimento da aplicação obrigatória do princípio da seletividade na incidência do ICMS também possui forte adesão por parte da doutrina. Em suas ponderações, Esturilio (2008, p. 112) destaca quatro razões para a aplicação obrigatória do princípio da seletividade na incidência do ICMS. O primeiro argumento é que a seletividade “[...] é um verdadeiro princípio constitucional tendente a alcançar a capacidade contributiva.”

O segundo argumento trazido pela autora é que o ICMS e o IPI têm a mesma natureza, tratando-se de impostos sobre o consumo e que “precisa levar em conta, de forma objetiva, as características dos bens e/ou serviços, não sendo as condições pessoais daquele que suporta o ônus financeiro, neste caso, de observação ou alcance obrigatório.” (ESTURILIO, 2008, p. 112).

O terceiro argumento de Esturilio (2008, p. 112-113) é que “o critério de aplicação da seletividade, a fixação de alíquotas a partir da essencialidade dos bens ou serviços, objetivamente considerada, se aplica indistintamente.” De acordo com a autora, não se pode dar tratamento diverso ao mesmo bem, ou seja, se um bem é essencial para o IPI, também deverá sê-lo para o ICMS. Sendo assim, “se alíquota não for igualmente baixa no ICMS, estar-se-á dando tratamento legal diferenciado a um item que, por natureza e excelência, objetivamente considerado, é essencial.” (ESTURILIO, 2008, p. 113).

A quarta razão destacada pela autora é que, mesmo se a seletividade tributária for regra e não princípio, a sua aplicabilidade deverá ser observada, uma vez que a Constituição Federal não se presta a fazer meras recomendações (ESTURILIO, 2008, p. 113).

Soma-se ao pensamento descrito acima entendimento de Carrazza (2009, p. 437-438) que, possivelmente, é o posicionamento de maior peso doutrinário na defesa da aplicação obrigatória da seletividade na incidência do ICMS sobre operações com mercadorias e serviços essenciais. Em sua obra, o autor defende a tese da obrigatoriedade, sendo citado e seguido por diversos outros autores. Na construção

do seu posicionamento, Carrazza (2009, p. 437-438) destaca que o atual ICMS, conforme o art. 155, § 2º, III, da CF/88, é instrumento de extrafiscalidade, induzindo o comportamento de virtuais contribuintes.

De acordo com o autor, a expressão “poderá” equivale juridicamente a “deverá”, não se estando “diante da mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória.” (CARRAZZA, 2009, p. 438). Para fortalecer seu pensamento, Nogueira (1932 *apud* CARRAZZA, 2009, p. 438) afirma que “todo poder se encerra em um dever: o dever de não exercitar o poder, senão dadas as condições, que legitimem o seu uso, mas não deixar de o exercer, nas condições que o exigam.” Apoiando-se no entendimento de Bandeira de Mello (2009), Carrazza (2009, p. 438) discorre que as pessoas políticas têm deveres-poderes, pois a Constituição lhes conferiu um dever, não uma mera faculdade. Conforme o posicionamento de Bandeira de Mello (2009, p. 71-72) em sua obra:

É que a Administração exerce função: a função administrativa. Existe função quando alguém está investido do dever de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem, necessitando, para tanto, manejar poderes requeridos para supri-las. Logo, tais poderes são instrumentais ao alcance das sobreditas finalidades. Sem eles, o sujeito investido da função não teria como desincumbir-se do dever posto a seu cargo. Donde, quem os titulariza manejam na verdade ‘deveres-poderes’, no interesse alheio.

Quem exerce ‘função administrativa’ está adstrito a satisfazer interesses públicos, ou seja, interesses de outrem: a coletividade. Por isso, o uso das prerrogativas da Administração é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos; vale dizer, do povo, porquanto nos Estados Democráticos, o poder emana do povo e em seu proveito terá de ser exercido.

Tendo em vista este caráter de assujeitamento do poder de uma finalidade instituída no interesse de todos – e não da pessoa exercente do poder –, as prerrogativas da Administração não devem ser vistas ou denominadas como ‘poderes’ ou como “poderes-deveres”. Antes se qualificam e melhor se designam como ‘deveres-poderes’, pois nisto se ressalta sua índole própria e se atrai atenção para o aspecto subordinado do poder em relação ao dever, sobressaindo então, o aspecto finalístico que as informa, do que decorrerão suas inerentes limitações.

Di Pietro (2009, p. 88) também se coaduna com o pensamento em testilha, informando que “embora o vocábulo poder dê a impressão de que se trata de faculdade da Administração, na realidade trata-se de poder-dever, já que reconhecido ao poder público para que o exerça em benefício da coletividade.”

Carrazza (2009, p. 439) compreende que a seletividade tributária aplicada ao ICMS consagra o princípio da capacidade contributiva, uma vez que quem tem mais

há de ser mais onerado do quem tem menos. Para o autor, “operações com gêneros de primeira necessidade e as prestações de serviço (de transporte transmunicipal ou de comunicação) de massa deveriam ser completamente desoneradas de tributos, já que, em relação a eles o contribuinte não tem liberdade de escolha.”

O doutrinador defende que a Constituição deve ser interpretada em sua finalidade, afirmando que tributação é aplicada seguindo os fundamentos e objetivos insculpidos no Texto Constitucional. Para Carrazza (2009, p. 440) a aplicação cogente do princípio da seletividade é implícito, pois a CF/88 “[...] exige que os tributos, aí compreendido o ICMS – sejam ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam à presente e às futuras gerações.”

Comungando do pensamento supracitado, Velloso (2012, p. 472) também entende que o princípio da seletividade em razão da essencialidade é de aplicação cogente no ICMS, justificando a compulsoriedade em razão do contexto de justiça tributária que se infere do conjunto do texto da CF/88, com forte influxo para proteção da dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva, sendo que quem suportará ao fim a carga do ICMS é o contribuinte final (o contribuinte de fato). Em lição essencial para a defesa desta tese, o autor sustenta que:

Destarte, em se tratando de mercadoria e serviços essenciais, afigura-se impositiva a sua desoneração, total ou parcialmente, de modo que:

- a) os cidadãos destituído de capacidade contributiva não se vejam obrigados a arcar com o ônus econômico da tributação sobre bens e serviços essenciais, pois o mínimo existencial não pode ser tributado, havendo de ser afastada até mesmo a tributação indireta decorrente do ICMS; e
- b) os cidadãos com reduzida capacidade contributiva sujeitam-se a uma carga tributária branda, suportando a tributação indireta na exata medida de sua capacidade contributiva.

Com a adoção desses critérios, concretiza-se a isonomia tributária, por meio do respeito ao seu critério basilar, a capacidade contributiva.

Outro pensamento que merece destaque é o de Mattos (2006, p. 396), quando afirma em suas lições que “a aplicação do princípio constitucional da seletividade, que é de corolário ao da capacidade contributiva ou econômica (vide item 7), devia ser obrigatória e não discricionária.” Considerando absurda a facultatividade da seletividade na incidência do ICMS, Mattos (2006, p. 395-396) registra que:

Mas, na prática, essa variedade tem objetivado unicamente aumento da arrecadação. Veja-se, por exemplo, o caso das operações de energia elétrica, produto essencial à vida humana, geralmente tributado à alíquota interna de 30% ‘por dentro’, a qual, ‘por fora’, vai para 42,5%, o que é um verdadeiro despautério. [...]

O mesmo despautério ocorre com outros produtos, como é o caso dos medicamentos: enquanto no Brasil sofrem uma incidência brutal de impostos na ordem de 22,9% (só de ICMS são cerca de 17% 'por dentro'), na Espanha não passa de 3,8% 'por fora'.

Canazaro (2015, p. 123-124) também sustenta em sua obra que a seletividade é de aplicação obrigatória, defendendo seu ponto de vista sob a ótica da concretização do princípio da igualdade tributária:

Evidentemente que não. E tal conclusão reflete o óbvio: a seletividade não é uma opção. Selecionar os fatos econômicos que serão objeto de tributação em grupo é dever do legislador.

A seletividade, como já referido, é um pressuposto da igualdade na tributação. Considerá-la como facultativa na graduação dos impostos sobre o consumo significa reconhecer a possibilidade de não aplicá-la; por sua vez, a não utilização da seletividade implica a violação da igualdade. [...]

Cabe aqui, entretanto, uma reflexão em forma de pergunta: a previsão legal estadual que institui uma tributação idêntica para produtos (muito) diferentes realiza o princípio da igualdade?

A resposta parece que já foi dada. A igualdade enquanto relação entre sujeitos – a exemplo de mercadorias e serviços – não apenas pressupõe um tratamento prioritário no que tange à graduação do ônus fiscal sobre o consumo para mercadorias e serviço que comparados se encontrem no mesmo grupo de acordo com o fator de diferenciação eleito, como também impõe tratos dispare para mercadorias e serviços que se encontrem em grupos distintos, como consequência da identificação de diferenças em relação ao fator adotado.

Dos argumentos acima listados, observa-se farto posicionamento que endossa a tese de que a seletividade deve ser aplicada de forma cogente ao ICMS, assim como já ocorre com o IPI.

4.3.3 A interpretação adotada: imposição da seletividade no ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais

Considerando-se o conjunto de argumentos em prol da aplicação facultativa e em prol da aplicação obrigatória cabe, então, fixar o posicionamento que esta pesquisa irá adotar.

Cumprir observar que o instrumento da seletividade se encontra no momento antecedente da incidência e não na consequência desta incidência, que é justamente a arrecadação que o tributo virá a produzir. Sendo assim, neste momento, pretende-se interpretar a seletividade na estruturação da incidência do ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais, levando-se em consideração o dispositivo constitucional que

orienta a competência para a instituição do imposto estadual, mas sem se preocupar com as consequências para a fase posterior, ou seja, para os cofres estatais.

O contraponto da arrecadação será a qualificadora a ser utilizada na seção 6 para responder se a aplicação cogente da seletividade é ou não eficaz e, até mesmo, se ela deve permanecer ou não frente às consequências que poderá gerar. Por hora, trata-se da análise do princípio tributário dentro do atual STN.

Primeiramente, este trabalho filia-se ao posicionamento de que a seletividade tributária não é regra, mas princípio constitucional e que decorre da efetivação da capacidade contributiva, conforme bem explicado na seção 4 deste trabalho e, inclusive, defendido por Carrazza (2009). Em decorrência de ser princípio, a seletividade deve ser observada na tributação sobre o consumo, em especial no IPI e no ICMS, inclusive porque a CF/88 não faz sugestões, conforme bem trouxe Esturilio (2008).

Refuta-se o argumento da comparação realizada entre o ICMS e o ISS. Ora, o fato de não haver previsão constitucional expressa para a aplicação da seletividade sobre o ISS, de competência municipal, não invalida a observação deste princípio no ICMS, aliás, nem guarda qualquer relação. Deve-se constar que o ISS não está livre para ser um tributo meramente fiscal e em desconformidade com os preceitos de justiça tributária, solidariedade e cidadania que informam a CF/88. Sendo o ISS um tributo sobre o consumo e, para atingir a capacidade contributiva (princípio de aplicação em todos os tributos, conforme o AgR no RE n. 406.955⁴⁹, os municípios deverão aplicar alíquotas seletivas em razão da essencialidade dos serviços tributados, sendo inconstitucional a aplicação de alíquotas maiores a serviços que sejam essenciais, especialmente para a coletividade (BRASIL, 2011c).

Como exemplo, observa-se que a LC n. 116, de 31 de julho de 2003, que regula o ISS, informa que as alíquotas do imposto podem variar entre 2% e 5%, não podendo o legislador municipal aplicar alíquotas mais baixas, salvo nos serviços de transporte

⁴⁹ Conferir ementa: “IPVA. Progressividade. **Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes)**, ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos”. (BRASIL, 2011c, grifo nosso).

urbano de passageiros (subitem 16.01 da lista anexa à LC 116/2003) e obras de construção civil (subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa à LC 116/2003) (BRASIL, 2003a).

A variação de alíquota abaixo de 2% para construção civil tem o viés de atrair investimento para o município, criando assim uma maior quantidade de posto de trabalho, tendo em vista o nível de empregabilidade que tal ramo de atividade gera, como explica Vasconcelos (2020, p. 1-2). Já a possibilidade de aplicar alíquotas abaixo de 2% para o serviço de transporte coletivo de passageiro tem o viés coletivo, não onerando um serviço essencial para a população de baixa renda, mantendo os preços acessíveis para que não seja consumida em demasia a renda do trabalhador, até mesmo porque foi visto, na seção 5 deste trabalho, que os transportes ocupam a 2ª colocação entre os gastos da classe mais pobre.

Apesar de não haver a previsão expressa na CF/88 de que o ISS deve aplicar alíquotas seletivas em razão da essencialidade do serviço, o princípio se encontra presente na incidência do tributo, sob pena de o tributo estar em desacordo com a CF/88, ainda mais quando se defende, na seção 4, que o STN deve ser estruturado de modo a proporcionar a justiça tributária.

Refuta-se o argumento da interpretação literal do art. 155, § 2º, III, da CF/88, quando consigna a expressão “poderá ser”. Conforme bem observado por Carrazza (2009), com apoio dos ensinamentos de Bandeira de Mello (2009) e Di Pietro (2009), o mandamento constitucional só pode ser interpretado como um dever-poder conferido pela Constituição ao legislador infraconstitucional e ao administrador público. Outro não poderia ser o entendimento, tendo em vista a orientação constitucional de se implementar uma sociedade solidária e um sistema tributário que reduza a desigualdade socioeconômica.

Registra-se que o entendimento da literalidade baseado no pensamento que as normas que veiculam benefícios fiscais devem ser interpretadas literalmente não merece prosperar. Há que se recordar que o STF já decidiu pela interpretação extensiva de isenção para atender o fundamento constitucional da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88) no caso do julgamento da Ação Declaratória de

Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) n. 30⁵⁰, quando estendeu a isenção de IPI a portadores de deficiência auditiva, mesmo estes não constando da lei específica que implementou o benefício fiscal.

Pois bem, o termo “poderá ser” deve ser interpretado como um dever-poder, especialmente porque satisfaria os preceitos de justiça social e tributária, atendendo a dignidade da pessoa humana, a solidariedade, a redução da desigualdade socioeconômica e, mais diretamente, a capacidade contributiva. Sendo assim, é contraditória a interpretação dada ao dispositivo do art. 155, § 2º, III da CF/88 pela Corte Constitucional no julgamento do RE 714.139 Santa Catarina, pois fizeram uma mera análise literal do trecho em questão.

Não prospera também o argumento de que se deve realizar uma interpretação do art. 155, § 2º, III da CF/88, de acordo com o extinto ICM e com a vontade do legislador da Assembleia Constituinte de 1987, ainda mais quando se vive uma verdadeira revolução dos valores sociais no Brasil atual. Conforme bem sustenta Carrazza (2009), o ICMS deve ser ajustado aos louváveis objetivos da CF/88.

O ICMS deriva do ICM, mas não se trata do mesmo tributo. A CF/67, modificada pela EC n. 1, de 17 de outubro de 1969, ao trazer a previsão da competência para o ICM informou no § 5º do art. 23, que a alíquota deste imposto “[...] será uniforme para todas (sic) as mercadorias nas operações internas e interestaduais [...]” (BRASIL, 1969). Ora, a CF/67 criou um tributo afastado da justiça tributária. Ao comentar o dispositivo em questão, Baleeiro (2012, p. 497) destacou que “atualmente, como no

⁵⁰ Neste sentido, confira-se: “[...] 2. A isenção do IPI de que trata o art. 1º, IV, da Lei nº 8.989/95 foi estabelecida como uma forma de realizar políticas públicas de natureza constitucional, consistentes no fortalecimento do processo de inclusão social das pessoas beneficiadas, na facilitação da locomoção dessas pessoas e na melhoria das condições para que elas exerçam suas atividades, busquem atendimento para suas necessidades e alcancem autonomia e independência. [...] 4. O poder público, ao deixar de incluir as pessoas com deficiência auditiva no rol daquele dispositivo, promoveu políticas públicas de modo incompleto, ofendendo, além da não discriminação, **a dignidade da pessoa humana e outros direitos constitucionalmente reconhecidos como essenciais, como os direitos à mobilidade pessoal com a máxima independência possível, à acessibilidade e à inclusão social.** Tal omissão constitui violação da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, aprovada conforme o art. 5, § 3º, da CF/88. Necessidade do controle jurisdicional. 5. Aplicar o benefício fiscal em prol dos deficientes auditivos resultaria, entre outras benéficas consequências, na facilitação de sua mobilidade pessoal - com a isenção do tributo, esse seria o efeito esperado, pois eles poderiam adquirir automóveis mais baratos. O automóvel pode, inclusive, facilitar que crianças com deficiência auditiva tenham acesso a programas de treinamento destinados ao desenvolvimento da coordenação, do ritmo, do equilíbrio etc.” (BRASIL, 2020d, grifo nosso).

Direito anterior a 1946, é proibida também a discriminação por espécie de mercadoria, de sorte que a alíquota deverá ser uniforme para todos os artigos, sejam de primeira necessidade, sejam de luxo.”

Da crítica de Baleeiro (2012, p. 497) ao mencionar que o ICM gravaria produtos essenciais e luxuosos com a mesma alíquota, já se observa que, naquele momento, exigia-se a criação de um tributo que atendesse à capacidade contributiva, que no caso dos tributos sobre o consumo é representado pelo princípio da seletividade em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço tributado. Ou seja, exigia-se a formação de um sistema tributário progressivo, ainda que dentro de uma tributação sobre o consumo, combatendo a regressividade que a alíquota uniforme representava.

Em seu voto no julgamento do RE 714.139 Santa Catarina, o Ministro Dias Toffoli fez questão de ressaltar a conjuntura constitucional para a incidência do antigo ICM, informando valer lembrar “[...] que essa Lei Fundamental determinou que ele fosse uniforme ‘para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais’ e exigiu **convênio interestadual** para que os estados concedessem **isenções relativas ao imposto.**” (BRASIL, 2022h, grifo do autor).

O sistema tributário da CF/67 em nada se parece com o STN de 1988. Se analisado o capítulo V da Carta Constitucional de 1967, observar-se-á que, entre os artigos 18 e 28, o Diploma trata somente de outorga de competência para instituição de tributos pelos entes federados e repartição de receitas tributária, sintético e espelhando o período que se vivia na história (BRASIL, 1969).

A CF/67 se preocupou com o princípio da legalidade (art. 20, I); da liberdade de tráfego (art. 20, II); com as imunidades tributárias recíproca, de templo, de entidades e literária (art. 20, III); com a uniformidade geográfica (art. 21, I); com a uniformidade da tributação da renda (art. 21, II); e com a não discriminação baseada no destino ou procedência (art. 21, III). Não se nota na análise do diploma constitucional em questão qualquer diretriz que o vincule a promover uma tributação mais justa e solidária. Ainda, a EC 1/69 segue o mesmo sentido, contemplando um STN com função meramente arrecadatória (BRASIL, 1969).

A Carta Constitucional de 1967 é de cunho autoritário, construída sob a fiscalização do governo ditatorial militar que se instalou em 1964, não tendo compromisso com a construção de um país solidário, que implementasse a cidadania e que reduzisse a desigualdade socioeconômica. Nas palavras de Amed e Negreiros (2000, p. 281), a CF/67 “modificava aquela então vigente (de 1946) e incorporava as medidas que possibilitavam ao governo militar agir como D. Pedro I.”

A palavra justiça aparece 43 vezes na Carta Constitucional de 1967, entretanto, somente uma vez ela possui o sentido de “justo”, qual seja, no art. 157, sendo que nas outras 42 ela é apresentada como sinônimo de Poder Judiciário. Ainda que em seu bojo ela mencionasse no art. 157 que “a ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: [...] II - valorização do trabalho como condição da dignidade humana [...]”, tal valorização se refere ao trabalhador e seus direitos, conforme pode-se ser observado no art. 158 daquele diploma normativo (BRASIL, 1969).

Como curiosidade, observa-se que, na EC 1/69, a palavra “justiça” aparece 48 vezes, mas todas as aparições fazem referência ao Poder Judiciário. O mais próximo do conceito de justo que se encontrou foram os termos “dignidade humana”, fazendo referência a valorização do trabalho (art. 160, II) e o termo “solidariedade humana”, fazendo referência a educação (art. 176). Definitivamente não se trata de um texto que preze pela construção de uma sociedade justa (BRASIL, 1969).

Em análise sobre a CF/67, Cunha Jr. (2008, p. 478) descreve que ela é “[...] fruto de um governo arbitrário, ela foi uma Carta igualmente arbitrária, aproximando-se muito da Carta de 1937, cujos traços gerais absorveu [...]”, sendo que “preocupou-se com a segurança nacional.” Bonavides ([1987?] *apud* BASTOS, 1999, p. 134) informa que “nenhuma Constituição em toda nossa história republicana deu tantos poderes ao Presidente da República quanto a de 1967, seguida da Emenda Constitucional de 1969, que lhe trouxe reforço caudaloso.” Bastos (1999, p. 134) lembra ainda que houve “[...] redução da autonomia individual, permitindo suspensão de direitos e garantias constitucionais, no que se revela mais autoritária que as anteriores”, concluindo que “a Constituição de 1967 foi uma tentativa de agasalhar

princípio de uma constituição democrática, [...] mas onde a todo instante se sente a mão do Estado autoritário que a editou.”

A CF/67, alterada pela EC 1/69, não inseriu um STN alicerçado na justiça tributária, prevendo uma tributação orientada sob o ditame da neutralidade fiscal. Se há alguma lembrança de justiça tributária naquela Carta Constitucional é justamente pontuar que o IPI deveria ser seletivo (art. 22, § 4º, ou § 3º do art. 21 da EC 1/69), pois nem mesmo considerou a progressividade para o IR (BRASIL, 1969).

Naquele contexto, o ICM era um tributo meramente fiscal, atento a ampliar a arrecadação dos Estados e sem qualquer finalidade extrafiscal, em especial a busca de justiça tributária com a implementação de um sistema orientado pela capacidade contributiva. Aliás, como visto, a CF/67 regente à época não se preocupou com a implementação de um STN que auxiliasse no combate à desigualdade social.

Ao comentar sobre o ICM, Nogueira ([19--] *apud* COELHO, 2015, p. 316), destaca que a extrafiscalidade não lhe era inerente, pois “o princípio da uniformidade da alíquota para todas as mercadorias é a característica fundamental de que o ICM é imposto essencialmente fiscal”. E como explicou Coelho (2015, p. 316), “a fala do ilustre professor, todavia, refletia a ideologia dos autores do Código Tributário Nacional. Efetivamente, eles pensaram o ICM como imposto ‘neutro’, daí a uniformidade das alíquotas e a repercussão obrigatória ao consumidor final.”

Entretanto, o ICMS que surge com a CF/88 tem contornos diferente do ICM, que finda no mesmo período. Desde logo se observa que o Texto Constitucional de 1988 afastou a previsão de alíquotas uniformes para o ICMS, pois o dispositivo não foi replicado no seu texto, como o fizeram a CF/67 e a EC 1/69 (BRASIL, 1988, 1969). A CF/88 faz constar agora a indicação de que o imposto em questão “[...] poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços [...]” (BRASIL, 1988).

Pois bem, a CF/88 não copiou o antigo ICM, trazendo um novo tributo que, além de arrecadar valores, deverá auxiliar na melhor distribuição da riqueza, tributando com maior gravidade as mercadorias e serviços supérfluos e deixando de onerar aqueles que são essenciais para a população. Desta forma, o argumento de alíquotas uniformes em razão do ICMS derivar do ICM é completamente descabido.

O ICMS é tributo que surge com o novo tempo e, assim como foi o ICM em sua época, deverá ser interpretado de acordo com os princípios, fundamentos e objetivos da Constituição que inaugurou a nova era, a Constituição Cidadã. Conforme bem lembra Silva (1998, p. 92) “é a Constituição Cidadã, na expressão de Ulysses Guimarães, Presidente da Assembleia Nacional Constituinte que produziu, porque [...] se volta decididamente para a plena realização da cidadania.”

De acordo com Cunha Jr. (2008, p. 480), “a Constituição de 1988 surge como esperança para o povo brasileiro, suscitando no País um sentimento constitucional jamais visto antes.” Ainda, nas palavras do autor:

Sob sua égide e motivação, acontecimentos históricos foram registrados, O brasileiro passou a participar mais ativamente do processo político nacional, a ponto de comover o Congresso Nacional a deflagrar o impeachment de um Presidente da República, tirando-lhe do cargo; partidos de esquerda assumem o poder político nacional; cidadãos desprovidos de moradia se organizam em movimentos sociais de envergadura, que ganham força e repercussão nacional; o trabalhador do campo ganha mais proteção; políticas sociais são melhor direcionadas, enfim, o homem passou a ser o centro em torno do qual se edificou novo modelo de Estado Social, promotor do bem estar de toda comunidade. (CUNHA JR., 2008, p. 480-481).

Em toda sua complexidade, o ICMS surge no contexto da CF/88, que tem a palavra justiça em seu preâmbulo e que, dentre os seus fundamentos, encontram-se a cidadania e a dignidade da pessoa humana. O novo tributo emerge no contexto de uma Constituição Federal que tem como objetivo construir uma sociedade justa e solidária, bem como erradicar a pobreza e reduzir a desigualdade socioeconômica. Por esses pontos, o ICMS de 1988 não pode ser confundido com o ICM de 1967. Ele deve se orientar de acordo com tais preceitos, sob pena da inconstitucionalidade na exigência do tributo.

Observa-se ainda que o Título VI da CF/88 não ficou alheio ao movimento em prol de uma sociedade justa. Conforme bem destacado na seção 3 deste trabalho, o STN que surgiu em 1988 teve preocupação com a implementação de princípios de justiça tributária, informando claramente que os tributos devem respeitar a capacidade contributiva, a isonomia e o não confisco.

Resta evidente que não se pode interpretar o ICMS, surgido no ventre da CF/88, olhando para o passado, com a saudade dos tributos que foram seus antecessores. Os tributos antecedentes sobre o consumo, tais como o Imposto sobre

Vendas Mercantis (IVM), Imposto sobre Vendas e Consignados (IVC) e ICM, foram degraus para se chegar ao ICMS, este último surge em novo contexto, aperfeiçoado, devendo obediência aos preceitos norteadores da nova ordem constitucional, e por isso, sendo interpretado não somente em virtude da arrecadação, mas dentro dos benefícios sociais que pode produzir, não se aceitando sua neutralidade, pois trata-se de verdadeiro instrumento indutor de comportamento inclusivo e aliado na redução da desigualdade socioeconômica.

Conforme discorre Abraham (2020, p. 59-60), “não apenas pela localização topográfica de uma série de normas tributárias no bojo da Constituição, mas por obra do próprio fenômeno da constitucionalização do Direito, a Lei Maior refletirá diretamente sobre o sistema tributário nacional.” Os impostos descritos no Título VI da CF não são ilhas isoladas, devendo ser vistos no contexto que foram produzidos e com a finalidade para a qual foram criados. Neste mesmo sentido, Ávila (2012, p. 75) discorre que o “Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais.”⁵¹

Resta mais que claro que o ICMS não pode ser visto como o antigo ICM, e nem mesmo como os tributos sobre o consumo que o antecederam. As regras constitucionais para a criação e aplicação do ICMS devem ser interpretadas de acordo com a vontade da CF/88.

E não se alegue que a vontade da CF/88 é a vontade do legislador constituinte, em especial aquela registrada nos Anais da Assembleia Constituinte de 1987. Por óbvio que a consulta aos documentos produzidos na época da confecção da CF/88 é salutar e esclarecedora, entretanto, apesar da importância para fim de interpretação das normas constitucionais, não são determinantes e tampouco vinculantes. A interpretação do Texto Constitucional não pode ficar presa aos valores de mais de 30 anos atrás, até porque a sociedade brasileira de 2022 não é mesma sociedade de

⁵¹ O entendimento também é defendido por Paulsen (2017, p. 12) ao afirmar que “é válida quando exercida na forma e medida admitidas pela Constituição Federal. A tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo.”

1987, possuindo novas exigências sociais e econômicas e não tolerando mais comportamentos antigos, escorados no passado colonial e escravocrata do país.

Da leitura da transcrição do texto da Comissão de Sistematização, observa-se claramente que aquele legislador ainda não imaginava a amplitude da CF/88 como realizadora da inclusão e combate à desigualdade socioeconômica em 2022. Aquele legislador avançou ao não prever a aplicação de alíquotas uniformes no ICMS, mas ainda estava preso à questão da mera satisfação financeira dos estados federados, se posicionando de acordo com as forças políticas que influenciavam a construção do texto, bem como, estava inebriado pelo ditames e efeitos econômicos do ICM. Sendo assim, sinalizou para um tributo de função fiscal, mas que poderia ser extrafiscal, se o legislador infraconstitucional quisesse, com o viés de implementar a seletividade em razão da essencialidade (uma faculdade ou até uma arbitrariedade).

Contudo, a interpretação atual, em 2022, não pode ser restrita ao método histórico. A incidência do ICMS deve se ater aos fundamentos e objetivos da CF/88, ou seja, a partir do prisma de efetivação da Constituição cidadã, não cabendo mais a concepção de que os dispositivos ali elencados são programas para um futuro incerto e indefinido. Para essa interpretação, o princípio da seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços é aplicado de forma cogente, devendo o termo “poderá ser” ser entendido como “deverá”.

Salienta-se que diversos dispositivos da CF/88 tiveram a sua interpretação atualizada de acordo com a sociedade que foi construída no decorrer do tempo. A exemplo, cita-se o conceito de “entidade familiar” que, na expressão do § 3º do art. 226 da CF/88, é reconhecida como “a união estável entre o homem e a mulher”, entretanto, o STF, ao julgar a ADI n. 5.971 Distrito Federal⁵², ampliou este conceito, admitindo a extensão para uniões homoafetiva (BRASIL, 2019b). A atualização da

⁵² Neste sentido, confira-se: “[...] 1. Inexistência de inconstitucionalidade formal. Dispositivo de lei distrital (art. 2, I) que disciplina entidade familiar como o núcleo social formado a partir da união entre homem e mulher, por meio de casamento ou união estável. Disciplina semelhante à do art. 1.723, caput, do Código Civil, cuja constitucionalidade já foi examinada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (ADI 4.277 e ADPF 132). 2. Inconstitucionalidade material e interpretação conforme. **A única interpretação do artigo 2º, inciso I, que se mostra compatível com o texto constitucional é aquela que não exclua do conceito de entidade familiar, para fins de aplicação das políticas públicas previstas na Lei 6.160/2018, o reconhecimento de união estável contínua, pública e duradoura entre pessoas do mesmo sexo.**” (BRASIL, 2019b, grifo nosso).

interpretação é classificada como mutação constitucional, que nas palavras de Barroso (2018, p. 92) “é o conteúdo da norma que sofre o efeito da passagem do tempo e das alterações da realidade de fato.”⁵³

Pois bem, a interpretação do termo “poderá ser” como um dever-poder encontra respaldo dentro do Texto Constitucional, exatamente por implementar as funções e objetivos da CF/88, consagrando de uma vez a dignidade da pessoa humana, a cidadania e a busca por um sistema tributário progressivo, atentando-se para a realização dos preceitos de justiça.

De acordo com o conceito trazido na seção 3, a justiça leva em consideração os valores de um povo em uma determinada época, evoluindo de acordo com os novos anseios da sociedade. A sociedade de 1987 pouco debatia o preconceito racial, étnico ou de gênero. Anecdotas discriminatórias com negros, índios e homossexuais eram motivo de risos e classificadas como “comentários de pouca importância”. A sociedade brasileira de 2022 criminaliza o racismo e a homofobia, trazendo ações afirmativas que asseguram a inclusão das minorias nas Universidades e no serviço público. A sociedade brasileira de 1987 poderia admitir que a dignidade da pessoa humana, a cidadania e o combate à desigualdade socioeconômica fossem normas programáticas dentro do Texto Constitucional, mas a sociedade brasileira de 2022 não pode se dar o prazer (o luxo!) de sonhar tanto, e tais valores devem ser efetivados a partir dos instrumentos trazidos pela própria CF/88.

Reforça-se o argumento de que o ICMS é um tributo que também possui forte função extrafiscal. O imposto em questão tem a sua função fiscal, de arrecadação de recursos para os estados federados, e também possui uma forte função extrafiscal, que deve ser exercida pelo legislador e pelo administrador público, sob pena de tornar ele inconstitucional, até mesmo porque inexistente na CF/88 a previsão de alíquotas uniformes.

⁵³ O autor complementa afirmando que “a mutação constitucional se realiza por via da interpretação feita por órgãos estatais ou por meio dos costumes e práticas políticas socialmente aceitas. Sua legitimidade deve ser buscada no ponto de equilíbrio entre dois conceitos essenciais à teoria constitucional, mas que guardam tensão entre si: a rigidez da Constituição e a plasticidade de suas normas. A rigidez procura preservar a estabilidade da ordem constitucional e a segurança jurídica, ao passo que a plasticidade procura adaptá-la aos novos tempos e às novas demandas, sem que seja indispensável recorrer, a cada alteração da realidade, aos processos formais e difíceis de reforma.” (BARROSO, 2018, p. 92).

Na seção 3 deste trabalho, já se discutiu sobre a função extrafiscal dos tributos, ou seja, que os tributos, além de função arrecadadora, possuem também a função de interferir na esfera econômica e social, induzindo condutas que, dentre outras, mas especialmente, contribuam com a redução da desigualdade socioeconômica. Aponta-se, então, que o ICMS não é uma exceção à regra, aliás, no entendimento de Carrazza (2009, p. 436), já transcrito anteriormente, o atual ICMS é instrumento de extrafiscalidade, ressaltando o termo “atual” para que registre a diferença entre este e o seu antecessor, o ICM.

A extrafiscalidade é comprovada quando se analisa os convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para concessão de benefícios fiscais, pois se observa em vários deles a proposição de um tributo com função extrafiscal atento então aos ditames da CF/88, em especial, os convênios que autorizam a concessão de benefícios a fim de preservar o mínimo existencial e/ou orientados a efetivar a dignidade da pessoa humana.

Como primeiro exemplo, pode-se citar o Convênio ICM n. 44/75 (ainda na vigência do ICM), que autoriza aos estados a concederem isenção de ICM sobre hortifrutigranjeiros. A concessão do benefício fiscal ocorre justamente sobre a alimentação básica da população, desonerando os preços para satisfazer necessidade vital (CONFAZ, 1975).

O segundo exemplo é o Convênio ICMS n. 38, de 30 de março de 2012, que autoriza a isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados às pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, síndrome de Down ou autistas. A concessão do benefício tem a nítida intenção de promover o bem-estar e uma vida digna aos portadores de múltiplas deficiências (CONFAZ, 2012).

Como terceiro e quarto exemplos, citam-se o Convênio ICMS n. 87/02, que em sua cláusula primeira autoriza a concessão de isenção “[...] do ICMS as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único deste convênio destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas”, tratando-se de medicamentos que serão aplicados em unidades públicas de saúde e, inclusive, distribuído a população, assim como o Convênio ICMS n. 47/97, que autoriza a concessão de isenção do ICMS

nas aquisições de equipamentos e acessórios destinados às instituições que atendam aos portadores de deficiência física, auditiva, mental, visual e múltipla (CONFAZ, 2002, 1997). Ambos concedem benefícios fiscais para garantir o direito à saúde, desonerando mercadorias que são essenciais para quem se encontra acometido de alguma enfermidade.

Finalizando os exemplos, tem-se o Convênio ICMS n. 128/94 que, em sua cláusula primeira, autoriza os Estados e DF “[...] a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.” Desoneram-se as mercadorias essenciais para a alimentação dos cidadãos e famílias de baixa renda, estando de acordo com a dignidade da pessoa humana, com a preservação do mínimo existencial e a efetivação da capacidade contributiva (CONFAZ, 1994).

Os convênios acima citados foram trazidos como amostras da função extrafiscal do ICMS. Autorizar a isenção das operações de comercialização de hortaliças, itens que compõem a alimentação básica dos brasileiros, assim como a reduzir, para 7%, a alíquota do imposto em questão sobre itens que estão na cesta básica ou mesmo autorizar a isenção nas operações com medicamentos e próteses para deficientes físicos, ou ainda na tributação nos veículos para portadores de necessidades especiais é aplicar a extrafiscalidade, atendendo assim os preceitos de justiça tributária expostos na CF/88.

Todas as mercadorias acima citadas são essenciais, compondo o mínimo para que se tenha uma vida digna. A extrafiscalidade do ICMS resta patente porque não poderia o Estado majorar o preço de tais mercadorias sob pretexto de aumentar a sua arrecadação. Em verdade, é dever do Estado conceder melhor acesso aos bens essenciais, promovendo a cidadania e a dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, observa-se que as autorizações de isenções promovidas pelos Convênios Confaz supracitados possuem exatamente este objetivo.

A aplicação do princípio da seletividade tributária no ICMS preconizar que as mercadorias ou serviços essenciais devem ter alíquotas reduzidas ou, no máximo, a alíquota básica/padrão adotada pelo estado federado, pois somente é autorizado agravar a alíquota para serviços e mercadorias que sejam supérfluos. Ora, se o

Estado quiser conceder às mercadorias ou serviços essenciais uma alíquota menor, é faculdade dele, entretanto é impossibilitado de aplicar alíquota maior do que a básica, visto que o princípio da seletividade tributária em razão da essencialidade de mercadorias ou serviços é cogente para o ICMS.

Pois bem, realizando a análise do princípio dentro do Texto Constitucional de 1988 e levando-se em consideração a construção da incidência do ICMS sem a análise das consequências para a arrecadação, pode-se afirmar que a seletividade tributária em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço é de aplicação obrigatória, pois: (a) a previsão constitucional do art. 155, § 2º, III, da CF/88, é um dever-poder do legislador e do administrador público, que não pode se furtar a implementar os objetivos e fundamentos da CF/88; (b) a incidência do ICMS deve ser interpretada levando em consideração os atuais valores da sociedade, que não admite mais a exclusão social reinante no país; (c) a incidência do ICMS deve ser realizada para concretizar o princípio de justiça tributária implícito na CF/88, atendendo assim a dignidade da pessoa humana, a cidadania, a solidariedade, a redução da desigualdade socioeconômica e a implementação de um STN progressivo e que atenda ao princípio da capacidade contributiva; e (d) o ICMS tem clara função extrafiscal, devendo ser indutor de condutas que venham a preservar o mínimo existencial (BRASIL, 1988).

O próximo passo para se responder ao questionamento central desta pesquisa é analisar a incidência e o impacto do ICMS sobre combustíveis, definindo mais uma importante premissa para que se obtenha um desfecho lógico.

5 A INCIDÊNCIA E A REPERCUSSÃO DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS

O objeto central desta pesquisa questiona se a aplicação da seletividade tributária na incidência do ICMS é instrumento eficaz no auxílio a redução da desigualdade socioeconômica e, sendo assim, se faz necessário entender as peculiaridades do imposto estadual sobre a mercadoria que recorta a pesquisa desenvolvida.

A seção 5.1 trará os aspectos relevantes da incidência do ICMS sobre operações com combustíveis, analisando o seu aspecto histórico para compreender como se estruturou a atual regra matriz sobre a operação em questão. Ademais, tendo em vista o debate da eficácia que será travado na seção 6, cumpre discorrer também sobre a relevância da arrecadação do imposto sobre as operações com a materialidade dos combustíveis, compreendendo assim a representatividade no tributo no orçamento dos Estados Federados.

Na seção 5.2, far-se-á a análise do impacto do tributo estadual sobre o preço de comercialização dos combustíveis. Caberá discorrer sobre a formação do preço dos combustíveis para compreender a relevância do ICMS no preço de venda da mercadoria.

5.1 A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS

O ICMS é o maior expoente da tributação sobre o consumo no Brasil e o imposto que mais contribui para que se classifique o STN como regressivo. Foi com a criação do tributo, que possui sua gênese no IVM (em 1922), que a tributação brasileira passa a ser de uma vez indireta e, por consequência, regressiva.

O imposto em questão é de grande importância na seara econômica, sendo o campeão de arrecadação entre todos os demais tributos do Brasil. No ano de 2021, a arrecadação de ICMS por todos os Estados da federação e o DF foi de R\$652.424 bilhões, representando um aumento de 25,45% em relação ano de 2020, conforme dados coletados no Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz ([2022]).

Em uma comparação, a maior arrecadação da União em 2021 foi por meio das receitas previdenciárias, que atingiram o valor de R\$503.719 bilhões, conforme dados divulgados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB, [2022]).

A importância do imposto em questão para a arrecadação dos estados federados fica clara quando se observa que, no ano de 2021, ele representou 86,08% das receitas tributárias daqueles entes federados, sendo que o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) contribuiu com 7,1% e o ITCMD arrecadou 1,7%, conforme os dados publicados pelo Confaz ([2022]). Ainda, de acordo com dados do Tesouro Nacional ([2022]), o valor dos repasses realizados pela União aos estados no ano de 2021 foi de R\$164.206 bilhões, o que nem se aproxima da arrecadação proporcionada pelo ICMS naquele mesmo ano. Resta patente, então, a importância econômica que este imposto representa para os estados federados, bem como para a economia brasileira, uma vez que toda essa arrecadação provém da tributação sobre o consumo de mercadorias e serviços.

O ICMS sobre operações com combustíveis possui grande relevância dentro da arrecadação geral do ICMS. Em 2021, foi arrecadado o valor de R\$112,53 bilhões sobre a referida operação, o que representou 17,25% do total da arrecadação de imposto em questão, quando se refere a soma da arrecadação de todos os Estados federados e o DF, conforme dados do Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais do Confaz ([2022]). Entretanto, em nove estados da federação (Tocantis, Piauí, Mato Grosso do Sul, Maranhão, Pará, Amapá, Goiás, Ceará e Paraíba), o recolhimento de ICMS sobre combustíveis representa mais de 20% da arrecadação total com o ICMS, conforme se observa dos dados Confaz ([2022]), trazendo grande relevância econômica ao tema.

Com a CR/34, os estados poderiam instituir imposto sobre “[...] consumo de combustíveis de motor de explosão [...]”, conforme o art. 8º, I, d, sendo que era vedado a todos os entes “[...] tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão [...]”, conforme o art. 17, VIII (BRASIL, 1934). Com a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937, coube a União instituir imposto sobre o consumo de mercadoria, sendo que o art. 35, d, proibiu “[...] tributar, direta ou

indiretamente, a produção e o comércio, inclusive a distribuição e a exportação [...] dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.” (BRASIL, 1937).

Em 20 de setembro de 1940, foi publicada a Lei Constitucional n. 4, que atribuiu competência à União para “[...] tributar a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.” A Lei realizou ainda a repartição de receitas, sendo que “da sua arrecadação caberá aos Estados e Municípios uma cota parte proporcional ao consumo nos respectivos territórios, a qual será aplicada na conservação e no desenvolvimento das suas redes rodoviárias.” (BRASIL, 1940). Em sua análise sobre o tributo criado, Baleeiro (2012, p. 451) aponta que:

A instituição de imposto único federal a ser partilhado com Estados e Municípios inspira-se no propósito de evitar que a acumulação dos tributos das três competências esmague economicamente certos bens básicos, indispensáveis a todas as produções, como combustíveis, energia elétrica e, ao mesmo tempo, elidir dificuldades práticas, dado que as empresas de transporte e elétricas, por exemplo, estendem suas linhas por mais de um Município e até por mais de um Estado.

A experiência norte-americana mostra que Estados podem usar tributos sobre combustíveis de motores de veículos ou sobre uso de estradas para discriminação contra o comércio de outros Estados.

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, manteve a competência da União para tributação dos combustíveis, conforme se observa do seu art. 15, III⁵⁴, sendo a tributação dos combustíveis regulada pela Lei n. 1.749, de 28 de novembro de 1952 e, depois, pela Lei n. 2.004, de 3 de outubro de 1953 (BALEIRO, 2012, p. 452).

A competência da União se manteve na Constituição de 1967 que, por meio de art. 15, VIII, oportunizou que se decretasse o imposto sobre “[...] produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos [...]” (BRASIL, 1967). A mesma competência foi outorgada no art. 21, VIII da EC 1/69 (BRASIL, 1969).

⁵⁴ Conforme o art. 15, III da Constituição de 1946, “compete à União decretar impostos sobre: [...] produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica [...]” (BRASIL, 1946).

Foi a CF/88 quem retirou da União a competência do tributo único sobre combustível e a transferiu para os estados federados e o DF, englobando a tributação sobre operações com combustíveis ao ICMS. Conforme o § 3º do art. 155 da CF/88, com exceção do imposto de importação (art. 153, I), somente o ICMS poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo e combustíveis (BRASIL, 1988). A CF/88 considerou os combustíveis como mercadoria, sendo que “qualquer operação relativa a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificante e combustíveis líquidos ou gasosos só poderá ser objeto de tributação pelo ICMS.” (CARRAZZA, 2009, p. 280).

A incidência do ICMS sobre operações com combustíveis é regulada atualmente pela LC 192/2022 e pelo Convênio ICMS n. 110, de 28 de setembro de 2007. A LC definiu os combustíveis nos quais o imposto estadual incidirá uma única vez, ainda que a operação se inicie no exterior, enquanto que o Convênio dispôs sobre o regime de substituição tributária do imposto devido nas operações com combustíveis e lubrificantes (BRASIL, 2022b; CONFAZ, 2007). Ainda, não se pode esquecer dos acréscimos realizados pela LC 194/2022 e o estado de emergência pela alta do preço dos combustíveis previsto na EC 123/2022 (BRASIL, 2022c; 2022a).

Observa-se que o ICMS foi projetado para incidir sobre as operações internas com combustíveis, sendo que a CF/88 determinou que a exação em tela não incidirá “[...] sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.” (BRASIL, 1988). A justificativa para a não incidência constitucionalmente qualificada é que existem poucos estados federados produtores de combustíveis e a incidência do tributo nas operações interestaduais provocaria um agravamento nas desigualdades regionais, fazendo com que tais estados enriquecessem em detrimento dos estados federados consumidores. Sendo assim, o legislador constituinte optou por tributar os derivados de petróleo no Estado Federado em que ocorresse o consumo. Neste sentido, Coelho (1995 *apud* PAULSEN, 2017, p. 379-380) leciona que:

Há, em verdade, pelo menos duas razões relevantes para que a tributação da operação em causa fosse afastada pelo constituinte. A primeira diz respeito à circunstância de que o combustível é insumo que tem repercussão imediata nos custos comerciais e industriais, que se transferem com rapidez à sociedade. A segunda se relaciona com a questão da receita tributária dos Estados mais pobres da Federação que seriam meros receptores do petróleo

e seus derivados e da energia elétrica, gerando abismal disparidade de arrecadação.

Para que a imunidade em questão funcionasse se fazia necessário, então, que a refinaria (a) localizada no estado produtor vendesse para o comerciante (b) e que este vendesse para o consumidor final (c). Havendo esta triangulação ('a', que vende para 'b', que vende para 'c'), o ICMS seria recolhido na segunda operação (venda de 'b' para 'c'), aplicando-se a alíquota interna e sendo recolhido pelo Estado consumidor, repartindo a arrecadação do tributo.

Entretanto, o modelo de incidência em questão apresentou falhas e começou a ser utilizado pelos consumidores a fim de burlar a incidência do tributo estadual. Para fugir do custo do ICMS, os consumidores finais de derivados de petróleo passaram a adquirir a mercadoria diretamente nos estados produtores ('a' que vende para 'c', excluindo 'b'), o que acarretou uma imunidade para toda a cadeia dos combustíveis, visto que, seguindo a normativa constitucional, nem o estado produtor e nem o estado onde ocorreu o consumo poderiam cobrar o ICMS.

Os estados federados não aceitaram a perda de arrecadação e, quando da aprovação da Lei Kandir (LC 87/96), fizeram inserir regra que extirpava a não incidência. Observada, então, a distorção que foi causada pela imunidade, o art. 2º, § 1º, III da LC 87/96, visando supostamente corrigir o equívoco, estabeleceu que o ICMS incide:

[...] III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. (BRASIL, 1996).

Visando coibir a suposta evasão fiscal, o legislador infraconstitucional resolveu por bipartir as operações estaduais com petróleo e seus derivados, entendendo que a não incidência do ICMS se restringiria a remessa do estado produtor para o estado consumidor, mas que haveria incidência do ICMS na entrada da mercadoria neste último ente federado. Inclusive, na forma do art. 12, XII da LC 87/96, o fato gerador do ICMS ocorre na “[...] entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização [...]” (BRASIL, 1996).

A solução encontrada pelo legislador infraconstitucional sofre diversas críticas negativas da doutrina. Nesse sentido, Melo (2009, p. 122) discorre que:

Estranhamente, cindiu única operação mercantil, vilipendiando o regime jurídico tributário estabelecido pela CF, que prestigiou as operações com os aludidos produtos, a fim de eliminar a carga tributária. Sutilmente, desprezou a imunidade constitucional, ao consubstanciar o entendimento de que se trataria de dois negócios jurídicos distintos.

Em verdade, conferiu o ICMS aos Estados destinatários dos referidos bens sem qualquer arrimo constitucional [...].

Em síntese, tem-se que essa disposição normativa, em realidade, elimina a desoneração tributária (de índole constitucional), pois acaba tributando os produtos apontados.

Outro crítico é Machado (2017, p. 393) que, ao discorrer sobre o caso em tela, afirma:

A Lei complementar 87/96 contornou a imunidade em tela. Quando o adquirente é comerciante, mandou aplicar o regime de substituição tributária, e quando o adquirente é consumidor final, atribuiu a este a qualidade de contribuinte, definindo o fato gerador do imposto a entrada do produto no território do Estado respectivo.

Flagrante, sem dúvida, é a inconstitucionalidade das normas que determinam, seja a que título for, a incidência de imposto em hipótese de imunidade. Quando o fazem de forma oblíqua, como é o caso da substituição tributária, configuram verdadeira fraude à Constituição.

A medida legislativa em questão mostrou-se inconstitucional aos olhos da doutrina, inclusive, Mattos (2006, p. 103), quando afirma em sua obra que “o que está expresso na Constituição Federal é uma imunidade ampla e irrestrita, sem quaisquer tergiversações, sendo, portanto, inconstitucional a incidência prevista na Lei Complementar”.

Outro importante doutrinador que se posicionou pela inconstitucionalidade da incidência criada em norma infraconstitucional foi Coelho (2015, p. 317-318), apontando a inconstitucionalidade da limitação a imunidade insculpida no art. 155, § 2º, X, b da CF/88:

O art. 155, X, 'b', traduz verdadeira imunidade (não incidência por determinação constitucional = imunidade). A regra é compreensível, à luz do interesse nacional em favor do mercado comum brasileiro e do barateamento do custo desses insumos, vitais não só a produção de mercadorias, como à vida do povo em geral. O dispositivo é autoaplicável. Aliás, era inevitável a construção dessa regra de imunidade após a subsunção dos antigos impostos únicos ao ICMS dos Estados. Contudo, o efeito restou invertido. Tais insumos são absurdamente tributados pelo ICMS.

Em rigor, no caso dos combustíveis, não cabe distinguir se a operação é ou não feita ao consumidor final. Onde o constituinte não distingue, não cabe ao interprete distinguir, tampouco ao legislador, ainda que complementar. Neste ponto, a Lei Complementar n. 87/96 excede ao promover distinção como

elemento determinante da imunidade. Inovou ao dizer que não se tributa a operação interestadual, e sim a entrada noutro estado a consumidor final. O STF foi atrás, ao revés de corrigir o erro e fazer valer a seletividade introduzida na Constituição. Fez pior, tornou a substituição tributária para frente em pauta fiscal.

O posicionamento do STF trazido por Coelho (2015, p. 317-318) foi o julgamento do RE 198.088 São Paulo, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, que assim decidiu:

Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. (BRASIL, 2003b, p. 618, grifo nosso).

Sendo assim, o STF rechaçou a tese da imunidade do ICMS na aquisição de derivados de petróleo pelo consumidor final, entendendo que o benefício não fora criado para eles, mas para melhor repartir a arrecadação entre os Estados Federados, o que fez com que a receita de ICMS sobre os combustíveis se consolidasse, tornando-se expressiva a arrecadação tributária dentro deste produto essencial.

Com a entrada em vigor da EC n. 33, de 11 de dezembro de 2001, a incidência do ICMS sobre combustíveis foi completamente alterada, dando novos contornos ao tributo. Foi a EC 33/01 que deu a nova redação ao § 3º do art. 155 da CF/88 (acima transcrita), indicando que somente o ICMS (além do Imposto de Importação) irá incidir sobre as operações relativas a derivados de petróleo e combustíveis no país.⁵⁵ A EC 33/01 inseriu a alínea “h” no inciso XII, § 2º do art. 155, indicando que a imunidade prevista na alínea “b” inciso X do mesmo artigo só se aplicava na saída de um estado produtor para o estado consumidor, mas a entrada do combustível seria tributada (BRASIL, 2001).

Aplicou-se, então, um sistema monofásico da incidência do ICMS nas operações com combustíveis, pois o tributo passou a incidir em única etapa, submetido ao sistema de substituição tributária para frente, cabendo a arrecadação de forma antecipada pelo início da cadeia de comercialização.

⁵⁵ Carrazza (2009, p. 280) lembra que, até 1º de janeiro de 1996, a operação com combustíveis era tributada também por IVVC, o que foi extinto pelo art. 4º da EC n. 3/1993.

Pois bem, a referida alínea “h” informou que cabia à LC “[...] definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b.” (BRASIL, 2001, grifo do autor). Outrossim, confirmando a incidência, a EC 33/01 introduziu o § 4º ao art. 155 da CF/88, o qual estabeleceu:

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem [...]. (BRASIL, 2001, grifo do autor).

O inciso I do parágrafo 4º acima transcrito chancelou de vez a incidência do ICMS sobre as operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, a ser cobrado no estado federado de consumo, ou seja, na entrada da mercadoria em questão. Já o inciso II deu tratamento diverso ao gás natural e combustíveis não derivados de petróleo, indicando que a receita do ICMS será repartida entre o estado de origem e de destino, na mesma proporção das demais operações interestaduais. Ainda, o inciso III pacificou que na comercialização de lubrificantes e combustíveis não derivado de petróleo para o consumidor final, não contribuinte, o ICMS caberá ao Estado de origem do produto.

Outra questão importante trazida pela EC nº 33 é a definição das alíquotas aplicáveis na incidência do ICMS nas operações com combustíveis. De acordo com o inciso IV, § 4º, do art. 155 da CF/88:

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (BRASIL, 2001, grifo do autor).

Restou claro, então, que a alíquota do ICMS sobre combustível será fixada por meio de Convênio Confaz, na mesma modalidade da fixação das isenções e de benefícios fiscais, sendo uniforme em todo país, mas podendo ser diferenciada em relação à gasolina, diesel, Gás Natural Veicular (GNV) ou etanol. O dispositivo constitucional ainda fixou que as alíquotas podem ser específicas ou proporcionais, mas que a base de cálculo é o preço do combustível em uma venda sobre condições de livre concorrência. Por fim, por meio de convênio, o Confaz poderá reduzir ou reestabelecer as alíquotas na referida operação, dispensando assim a observação ao princípio da legalidade insculpido no art. 150, I, da CF/88.

Em verdade, as alíquotas incidentes nas operações são fixadas por lei pelos estados federados, mas o Confaz, por meio de ato da Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (COTEP) fixa o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF). O Confaz fixa, então, a base de cálculo do ICMS sobre operações com combustíveis, criando uma pauta fiscal.

Ou seja, a EC 33/01 revestiu de constitucionalidade a incidência do ICMS na operação entrada de combustíveis no estado consumidor, chancelando a LC 87/96 e pondo fim ao referido dilema, fazendo coro com a decisão do STF anteriormente transcrita.

A tributação sobre as operações com a comercialização de combustíveis vem sendo apontada como o vilão na formação do preço das mercadorias em tela, seja dentro da atividade produtiva ou seja para o consumidor final. A questão tornou-se tão tormentosa que em maio de 2018 fora deflagrada a greve dos caminhoneiros, movimento que durou 11 dias, paralisando estradas brasileiras e provocando desabastecimento da população, acarretando em verdadeiro caos.

Entre as reivindicações do movimento paredista estava a redução da carga tributária sobre o óleo diesel. O então Presidente da República, Michel Temer, visando apaziguar os ânimos, publicou a Medida Provisória n. 838 de 2018, que foi convertida na Lei n. 13.723, de 4 de outubro de 2018, concedendo subvenções à comercialização do referido produto (BRASIL, 2018b). Somado ao subsídio, o Presidente Temer

publicou o Decreto n. 9.391, de 30 de maio de 2018, que zerou a alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre o GLP, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; álcool etílico combustível; e óleo diesel e suas correntes. Ainda, o Decreto visou a redução da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins ao óleo diesel (BRASIL, 2018a).

As medidas adotadas apaziguaram as reivindicações e ajudaram na dispersão do movimento paredista dos caminhoneiros. Contudo, o debate sobre a influência negativa dos tributos sobre o preço dos combustíveis permaneceu, em especial para a gasolina, combustível consumido nos veículos da população do país, especialmente após o aumento de vendas que houve com os incentivos de IPI, promovidos durante a década de 2000.

Com a crise econômica instalada no Brasil desde o segundo governo Dilma Rousseff, a cotação do dólar teve exponencial crescimento. De acordo com dados da Associação dos Advogados de São Paulo (AASP, [2022]), o valor da moeda americana a partir de 2019 rompeu a casa dos R\$4 e chegou ao valor de R\$5,62 no mês de maio de 2021. O aumento da cotação do dólar implica diretamente no valor do combustível vendido no Brasil (preço de realização).

Primeiramente, desde outubro de 2016, a Petrobras (2016) aplica uma política de preço de acordo com a prática do mercado internacional.⁵⁶ Ou seja, o Brasil paga em dólar por produtos que, majoritariamente, são produzidos no próprio país, com custo de produção cada dia menor. Importante destacar que esse tipo de política de preços tem sido adotada por países com pouca ou nenhuma produção de petróleo e sem parques de refino, o que não é o caso brasileiro (DIEESE, 2022, p. 6).

Há, também, o fato do Brasil não ser autossuficiente no refino de petróleo para gerar gasolina, necessitando importar o produto, o que o faz em dólar, seguindo então os imprevistos da cotação da moeda estrangeira no mercado. Segundo reportagem de Versignasse (2021), no ano de 2020, um a cada 4,5 litros de óleo diesel

⁵⁶ Conforme se observa de notícia veiculada na página virtual da Petrobras (2016), “a nova política terá como base dois fatores: a paridade com o mercado internacional - também conhecido como PPI e que inclui custos como frete de navios, custos internos de transporte e taxas portuárias – mais uma margem que será praticada para remunerar riscos inerentes à operação, como, por exemplo, volatilidade da taxa de câmbio e dos preços sobre estadias em portos e lucro, além de tributos. A diretoria executiva definiu que não praticaremos preços abaixo desta paridade internacional.”

consumidos no país foram importados, assim como um a cada 6,4 litros de gasolina também foram importados.

Pois bem, a alta da moeda americana provocou a alta dos combustíveis vendidos no Brasil, tendo em vista os dois fatores acima elencados. Entretanto, a tributação, e não a cotação do dólar, foi apontada como o vilão da escalada de preços de combustíveis, em especial o ICMS.

A culpa que foi imputada ao imposto estadual decorre do fato da base de cálculo do ICMS sobre os combustíveis ser fixada de acordo com a média de venda do produto nos postos, por meio de ato do Confaz (Ato Cotepe/PMPF). Ou seja, o valor do ICMS é um percentual sobre o preço de venda do combustível e se o preço do produto aumenta, o valor nominal do ICMS aumenta, mas, se o preço for reduzido, o valor nominal do ICMS também o será, uma vez que se trata de alíquota fixa, prevista em lei por cada um dos estados federados e do DF, dependendo das oscilações do preço do produto no mercado.

O Confaz revisa os preços a cada 15 dias, atualizando o valor da base de cálculo, conforme previsão da cláusula 10 do Convênio ICMS 110/07 (BRASIL, 2007).⁵⁷ Tal atualização tem realmente o efeito pernicioso de obrigar o varejista a vender os combustíveis pelo valor informado no Ato Cotepe, uma vez que o ICMS integra a sua própria base de cálculo. Ora, se o varejista vender a mercadoria em valor inferior ao preço médio ponderado, pagará o tributo por base de cálculo superior, amargando o prejuízo. Desta forma, o preço da mercadoria não é fixado pelo ICMS, mas pelo valor de mercado, que tem sua influência na cotação do dólar.

A questão da alta de preço dos combustíveis e o ICMS se tornou tão séria que, em outubro de 2021, foi publicado o Convênio ICMS n. 192, de 29 de outubro de 2021, que congelou a atualização da base de cálculo do ICMS sobre operações com combustíveis entre 1º de novembro de 2021 até 31 de janeiro de 2022, sendo

⁵⁷ Na forma da cláusula 10, “as unidades federadas deverão, na hipótese de inclusão ou alteração, informar a margem de valor agregado ou o PMPF à Secretaria-Executiva do CONFAZ, que providenciará a divulgação das margens e publicação de Ato COTEPE, de acordo com os seguintes prazos:

I - se informado até o dia 5 de cada mês, deverá ser publicado até o dia 10, para aplicação a partir do décimo sexto dia do mês em curso;

II - se informado até o dia 20 de cada mês, deverá ser publicado até o dia 25, para aplicação a partir do primeiro dia do mês subsequente.” (CONFAZ, 2007).

prorrogado pelo Convênio ICMS n. 1, de 27 de janeiro de 2022, para o dia 31 de março deste mesmo ano (CONFAZ, 2021, 2022). A tentativa foi estancar a elevação vertiginosa de preços, pois a gasolina e o óleo diesel já atingia, em março de 2022, o patamar de quase R\$8 (sendo que o diesel sempre teve valor de mercado inferior a gasolina), subindo também, o preço do etanol.

A suspensão se deu também para que o Congresso Nacional acelerasse a aprovação do Projeto de Lei Complementar (PLC) n. 11, de 2020, o que foi feito, culminando na publicação da LC 192/2022.

De autoria do Deputado Federal Emanuel Pinheiro Neto, o PLC 11/2020 tinha como ementa originária que a lei iria prever “[...] a apuração do ICMS-substituição relativo ao diesel, etanol hidratado e à gasolina a partir de valores fixos por unidade de medida, definidos na lei estadual.” (BRASIL, 2020a, p. 1). Em sua justificativa para a proposta da legislação, o Deputado Federal informou que:

Por essas razões, propomos o presente projeto de lei complementar, o qual altera a Lei Kandir, para substituir, em relação à gasolina, etanol hidratado e ao óleo diesel, a política de preços médios ao consumidor final pela de valores fixos estabelecidos pelo Poder Legislativo estadual.

Atualmente não há possibilidade da redução dos tributos proporcionalmente a redução do preço na bomba, uma vez que o valor é tabelado. O projeto de lei proposto estabelece que quando o valor da venda final for menor do preço presumido, o imposto também deverá ser menor. Por tais razões, o ICMS deve incidir sobre o valor real da venda do combustível.

A sistemática dos preços finais gera distorções e um enriquecimento injustificado do Estado, pois o valor tabelado frequentemente é superior ao valor da operação efetivamente ocorrida (venda no posto de combustível), e que como resultado, quando a refinaria baixa os preços dos combustíveis, esse preço não é reduzido na bomba, sendo que, o tributo já foi cobrado antecipadamente pelo valor mais alto tabelado.

Objetivo é trazer uma estabilidade e diminuição nos preços dos combustíveis, tabelando por valores fixos com parâmetro a base de cálculo do ano passado, e que será definido pelo Poder Legislativo Estadual. (BRASIL, 2020a, p. 3).

A proposta tramitou e ganhou dez emendas ao projeto original, culminando na aprovação da LC 192/2022, a qual prevê em sua ementa que a referida lei

Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior; e dá outras providências. (BRASIL, 2022b).

Pois bem, o art. 3º do diploma normativo em questão estabelece que

Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

- I - não se aplicará o disposto na alínea b do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;
- II - nas operações com os combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;
- III - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com combustíveis não incluídos no inciso II deste caput, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;
- IV - nas operações interestaduais com combustíveis não incluídos no inciso II deste caput, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;
- V - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte:
 - a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto;
 - b) serão específicas (*ad rem*), por unidade de medida adotada, nos termos do § 4º do art. 155 da Constituição Federal; e
 - c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal. (BRASIL, 2022b, grifo do autor).

Observa-se, então, que a LC 192/2022 veio regular e implementar as regras trazidas nos §§ 2º, 3º, 4º e 5º do art. 155 da CF/88, que deixaram de ser regulamentados dentro do Convênio 110/2007 do Confaz e passaram a ter lei própria, a fim de disciplinar a incidência do ICMS nas operações sobre combustíveis.

Ao que parece, a informação mais importante trazida na nova legislação é que a incidência do ICMS sobre combustível terá alíquotas específicas, ou seja, por unidade de medidas. Como não se acredita que o ICMS seja o vilão dos combustíveis, não se acredita que a aplicação de alíquotas específicas reduzirá o preço dos produtos em questão. Somente análises futuras irão confirmar se a intenção do legislador foi acertada.

Ainda, a tentativa de aplacar o crescimento do preço dos combustíveis também veio presente em três dispositivos da LC 192/2022. Primeiramente, os §§ 4º e 5º do art. 6º da LC trouxeram mecanismos para frear o aumento de alíquotas do ICMS nas operações com combustíveis:

- § 4º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, deverá ser previsto um intervalo mínimo de 12 (doze) meses entre a primeira fixação e o primeiro reajuste dessas alíquotas, e de 6 (seis) meses para os reajustes subsequentes, observado o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.
- § 5º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, os Estados e o Distrito Federal observarão as estimativas de evolução do preço dos combustíveis de modo que não haja

ampliação do peso proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor. (BRASIL, 2022b).

Observa-se, então, que fora criada uma “não surpresa” própria ao ICMS sobre operações com combustíveis, pois se o legislador quiser reajustar a alíquota deverá esperar 12 meses contado da primeira fixação e seis meses nos reajustes posteriores, sem prejuízo de observar o princípio da anterioridade nonagesimal, ou seja, entre a publicação do aumento de alíquota e sua cobrança, deverá ter um prazo de ao menos 90 dias. Para haver reajuste, dever-se observar a estimativa de evolução de preço dos combustíveis, visando não gerar impacto demasiado ao preço para o consumidor final.

Novamente afirma-se, apesar do entendimento particular deste trabalho de que o ICMS não é o vilão da alta súbita do preço dos combustíveis, mas a alta dólar, as razões são positivas por protegerem o consumidor final (população em geral), ainda mais de surpresas indesejadas ou mesmo de vontades arbitrárias do Administrador Público, visto que as alíquotas podem ser fixadas por ato do Poder Executivo. Contudo, acredita-se que a medida seja inócua, pois não é comum a modificação de alíquotas do ICMS sobre as operações de combustíveis (aliás, é incomum). Neste sentido, o Dieese (2021 *apud* DIEESE, 2022, p. 7) faz a comparação entre o percentual da tributação e o percentual do valor do produtor:

Entre 2011 e 2021, no caso da composição dos preços do gás de cozinha, a participação dos tributos federais apresentou redução, passando de 6% para 3%, como resultado da opção do governo federal de reduzir impostos, em vez de alterar a política de preços da Petrobras, enquanto os tributos estaduais tiveram aumento de apenas um ponto percentual. Contudo, houve mudança significativa na participação do preço do produtor, ou seja, da Petrobras ou de importadores, no preço total, que passou de 30% para 50% no período.

O mesmo ocorreu em relação à gasolina. A composição dos preços seguiu movimento semelhante ao do gás de cozinha, com pequena redução na participação dos tributos federais, de 14% para 13%, enquanto os estaduais passaram de 26% para 27%. No caso desse combustível, houve também aumento relevante da participação do ‘preço do produtor’ no preço total, que passou de 29% para 35%.

Não foi diferente com o diesel, no período de 2011 a 2021, embora em menor intensidade. Ocorreu leve redução dos itens ‘tributos estaduais’ e ‘tributos federais’, em 1 e 2 pontos percentuais, respectivamente, enquanto cresceu a participação do ‘preço ao produtor’, de 52% para 54%.

Ainda, como exemplo cita-se o Estado da Bahia, no qual a alíquota do ICMS sobre operações com gasolina é de 28%, e sobre operações com diesel e etanol é de 25% desde março de 2015, instituídas pela Lei n. 13.207, de 22 de dezembro de 2014

(BAHIA, 2014). Ou seja, as regras dos §§ 4º e 5º acima transcritos são excelentes do ponto de vista político e aos olhos da população em geral, entretanto possuem pouco efeito prático, visto que os gestores públicos não modificam tais alíquotas com constância.

O terceiro mecanismo se encontra previsto no art. 7º da LC 192/2022, cuja redação já foi modificada pela LC 194/2022, estabelecendo que:

A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária em relação às operações com diesel, será, até 31 de dezembro de 2022, em cada Estado e no Distrito Federal, a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação. (BRASIL, 2022c).

Para o diesel, e somente para ele, a média móvel de preço, que é a base de cálculo do ICMS, levará em consideração aqueles preços praticados ao consumidor final durante os 60 meses anteriores a fixação. Contudo, para a gasolina, o GNV e o etanol, as regras de fixação de base de cálculo continuam sendo aquelas previstas na cláusula 10 do Convênio 110/07 do Confaz, ou seja, por meio de informações dos estados e do DF sobre o PMPF que, (a) se informado até o dia 5 de cada mês, deverá ser publicado até o dia 10, para aplicação a partir do 16º dia do mês em curso; e (b) se informado até o dia 20 de cada mês, deverá ser publicado até o dia 25, para aplicação a partir do 1º dia do mês subsequente.

Ainda, em 2022, foi promulgada a EC 123/2022 a fim de manter o regime fiscal favorecido para os biocombustíveis, reconhecer o estado de emergência no ano de 2022 decorrente da elevação do preço do petróleo, combustíveis e seus derivados e dos impactos sociais dela decorrente, e estabelecer um regime de compensação fiscal para minimizar as perdas de arrecadação para os estados federados em razão das medidas tomadas (BRASIL, 2022a).

A consequência da publicação das novas medidas legislativas é que o debate sobre o ICMS nas operações com combustíveis ganhou pauta no STF, sendo objeto de discussão em três ações constitucionais. Em 12 de maio de 2022, foi protocolada a ADI n. 7164, de autoria do Presidente da República Jair Messias Bolsonaro, questionando o Convênio Confaz n. 16 de 2022, que regulamentou a LC 192/2022 (BRASIL, 2022e). A ADI foi de relatoria do Ministro André Mendonça, que expediu liminar para suspender a eficácia das cláusulas 4ª e 5ª, assim como do Anexo II do

Convênio em questão. Entretanto, em 22 de junho de 2022, o Confaz revogou o convênio, o que retira o objeto discutido na ação constitucional e deverá extinguir a demanda.

Em 14 de junho de 2022, foi protocolada a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 984, de autoria do Presidente da República, questionando todas as leis estaduais que praticam alíquota de ICMS sobre operações com combustíveis em patamares superiores à alíquota básica para as operações em geral (BRASIL, 2022d). Em 22 de junho de 2022, 11 estados federados protocolaram a ADI n. 7191 questionando os dispositivos da LC 192/2022, pedindo que sejam declarados inconstitucionais o artigo 3º, inciso V, alíneas a, b e c, o artigo 6º, §4º e §5º, o art. 7º e o art. 8º da referida LC (BRASIL, 2022f). As duas ações constitucionais são de relatoria do Ministro Gilmar Mendes e se encontram em início de tramitação.

Em 27 de junho de 2022, 11 estados federados e o DF ajuizaram a ADI n. 7195, questionando os dispositivos da LC 194/2022, pedindo que sejam declarados inconstitucionais os artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 7º, 8º, 9º e 10 do referido diploma normativo. A ADI é de relatoria da Ministra Rosa Weber, se encontrando também em início de tramitação (BRASIL, 2022g).

A ADI 7191/2022 poderá tocar de forma periférica este trabalho, visto que a LC 192/2022 se prestou a regulamentar a forma de incidência do ICMS sobre combustíveis, mas não tratou da fixação da alíquota a ser aplicada. Contudo, a ADPF 984/2022 e a ADI 7195/2022 se inserem diretamente na matéria tratada nesta tese, pois, de um lado, o Presidente da República pede que os dispositivos de leis estaduais – que aplicam alíquotas de ICMS sobre operação com combustíveis superiores à alíquota básica interna –, sejam declarados inconstitucionais e, do outro, os estados federados pedem que o art. 1º da LC 194/2022 – que inseriu o art. 18-A no CTN, determinando que não se pratiquem alíquotas superiores às alíquotas internas básicas –, seja declarado inconstitucional.

5.2 O IMPACTO DO ICMS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS

De acordo com a Empresa de Pesquisa Energética (EPE, 2022b, p. 4), a formação do preço dos combustíveis leva em consideração quatro itens: (a) preço de realização, (b) custo do biocombustível (lembrando que ele é acrescido na gasolina C e no óleo diesel B), (c) margem bruta de distribuição e revenda e (d) tributos incidentes sobre a comercialização de combustíveis. O preço pago pelo consumidor final é a soma dos quatro itens elencados, cabendo entender esta formação.

A primeira análise é sobre o preço de realização dos combustíveis derivados de petróleo, o qual também é composto por quatro itens. Têm-se (a) o preço da aquisição do petróleo na origem; (b) o custo na internalização, que é composto pelo transporte da mercadoria, seguro, Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), entre outros; (c) os custos operacionais do refino, onde se inclui o custo com pessoal, manutenção, energia, insumo, etc.; e (d) o lucro operacional bruto, que é o resultado econômico para o refinador ou o importador (EPE, 2021, p. 6).

O segundo item é o custo dos biocombustíveis, que é composto por três outros itens. Têm-se (a) os custos agrícolas, que incluem plantação, mão de obra, colheita, etc.; (b) custos agroindustriais, que incluem a transformação de biomassa em biocombustível, despesas com pessoal, manutenção, equipamentos, insumos, etc.; e (c) lucro operacional bruto, que é o resultado econômico para a Usina ou o importador (EPE, 2021, p. 7).

Na etapa de distribuição, as empresas que realizam esta atividade agregam ao valor final os custos operacionais (arrendamento, alugueis, pessoal, armazenagem, frete, etc.) e o lucro bruto operacional que elas precisam obter. Na etapa de revenda, as empresas que realizam esta atividade também agregam ao preço os custos operacionais (terreno, bandeira do posto, seguro, gasto com pessoal, etc.) e o lucro operacional bruto que se espera da revenda (EPE, 2021, p. 9).

Restou então a parcela do preço dos combustíveis que se refere à tributação. Incidem sobre a comercialização interna de combustíveis o PIS, a CONFIS, a CIDE combustível e o ICMS. De acordo com dados da Federação Nacional de Comércio de

Combustíveis e Lubrificantes (FECOMBUSTÍVEIS, 2023), a tributação média nacional sobre os combustíveis em 2021 foi de: (a) 39% para a gasolina, sendo composta de 27,1% de ICMS; 10,6% de PIS/Cofins; e 1,3% de CIDE; (b) 19,8% para o diesel, sendo composta de 13,8% de ICMS, 6% de PIS/Cofins, e sendo zerada a tributação da Cide combustível; (c) 24,3% para o etanol, sendo composta de 18,7% de ICMS, 5,6% de PIS/Cofins, e sendo zerada a alíquota da Cide combustível; e (d) 22,8% para o GNV, sendo composta de 14,3% de ICMS, 8,5% de PIS/Cofins, e sendo zerada a alíquota da Cide combustível.

De acordo com dados do Dieese (2021a), a composição do preço da gasolina ao consumidor final, levando-se em consideração o período de 21 a 27 de fevereiro de 2021, era: (a) o custo do produto representava 35%; (b) o custo do etanol anidro representava 16%; (c) o custo dos tributos federais representava 13%; (d) o custo do ICMS representava 27%; e (e) o custo da margem de distribuição e revenda representava 9%.

No mesmo sentido, a composição do preço do óleo diesel ao consumidor final, levando-se em consideração o período de 21 a 27 de fevereiro de 2021, era: (a) o custo do produto representava 54%; (b) o custo do biodiesel representava 16%; (c) o custo dos tributos federais representava 8%; (d) o custo do ICMS representava 13%; e (e) o custo da margem de distribuição e revenda representava 13% (DIEESE, 2021a).

Ainda, de acordo com a União Nacional da Bioenergia (UDOP, 2020), utilizando-se de dados da Secretaria de Petróleo, Gás Natural e Biocombustível, a composição de preço do etanol ao consumidor final, levando-se em consideração o período de 26 de julho e 1º de agosto de 2020, era: (a) custo de produção, representando 59,1%; (b) tributos federais, representando 8,8%; (c) ICMS, representando 12%; e (d) o custo da margem de distribuição e revenda, representando 20,1%.

Os tributos apresentam protagonismo na composição do preço dos combustíveis, sendo que o ICMS é aquele que possui maior representatividade e que mais implica no preço desta mercadoria ao consumidor final. De acordo com a Petrobras (2022d), em pesquisa realizada com dados da Agência Nacional de

Petróleo (ANP) e do Centro de Ensino e Pesquisa Aplicada (CEPA) da Universidade de São Paulo (USP), utilizando-se de preços médios ao consumidor final dos 26 estados federados e do DF, no período de 8 a 14 de maio de 2022, o ICMS representava 26,47% do custo da gasolina C (aquela que não é premium); no diesel, o ICMS representava 11,76%; e nos preços do GLP, o ICMS representava 13,04%.

Confirma-se, então, que o ICMS é um encargo importante na composição do preço dos combustíveis no Brasil, representando quase 1/3 do preço da mercadoria na venda ao consumidor final quando se analisa a gasolina, combustível de uso dos veículos da maioria dos cidadãos e mais de 10% quando se observa os demais combustíveis, demonstrando assim a sua relevância.

Destaca-se que o impacto da tributação sobre os combustíveis diminuiu por medidas legislativas que foram adotadas pelo Governo Federal no ano de 2022, visando conter a alta do valor do insumo e a repercussão dele sobre a inflação. De acordo com o IBGE (2022 *apud* NERY, 2022), a alta da inflação do mês de abril deste ano teve como destaque os transportes, que já haviam subido no mês anterior. Com efeito, o preço dos combustíveis subiu em abril 3,2%, sendo que o preço da gasolina subiu 6,71%, o preço do óleo diesel subiu 4,74% e o preço do etanol subiu 8,44%. Em razão dos sucessivos aumentos de preço dos combustíveis o Governo Federal resolveu então reduzir à zero as alíquotas dos tributos federais incidentes sobre a mercadoria e limitar a incidência do ICMS.

Com um conjunto de medidas legislativas, sendo a LC 192/2022, a Medida Provisória n. 1.118, de 17 de maio de 2022, e a LC 194/2022, o Governo Federal zerou a alíquota das contribuições especiais PIS e Cofins sobre a gasolina, o óleo diesel, o etanol e o gás veicular, sendo que zerou também a alíquota da Cide Combustível⁵⁸ para a gasolina, o etanol e o gás veicular (NERY, 2022). Ademais, a LC 194/2022 instituiu o art. 18-A ao CTN, estabelecendo que os estados federados e o DF não poderão adotar na incidência do ICMS sobre combustível alíquota superior àquela utilizada nas operações padrões, que em média é entre 17% e 18% (BRASIL, 2022c).

Chancelando as medidas infraconstitucionais, a CF/88 foi modificada pela EC 123/2022, que incluiu na Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) o

⁵⁸ A Cide combustível sobre o óleo diesel já havia sido reduzida a zero pelo Decreto 9.391/2018.

art. 120, informando que “fica reconhecido, no ano de 2022, o estado de emergência decorrente da elevação extraordinária e imprevisível dos preços do petróleo, combustíveis e seus derivados e dos impactos sociais dela decorrentes.” Ainda, quanto à tributação dos biocombustíveis, incluiu também o inciso VIII ao art. 225 da CF/88, informando que para assegurar efetividade ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, incumbe ao Poder Público “manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis destinados ao consumo final, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis”, especialmente no que se refere ao ICMS e Contribuições Sociais, tais como PIS e Cofins.

Visto as modificações introduzidas a partir de junho de 2022, a realidade do impacto da tributação sobre o combustível modificou-se, tendo reduzido. Com efeito, a Petrobras (2022a) divulgou que o impacto da tributação sobre o valor de comercialização final do óleo diesel, observando preços coletados entre 24 a 30 de julho de 2022, foi de 0% para tributos federais e 12,1% para o ICMS. Ao tratar do preço final da gasolina, a página virtual da Petrobras (2022c), utilizando preços coletados entre 24 e 30 de julho de 2022, informa que o impacto dos tributos federais é zero, mas do ICMS é de 15,2%. Ainda, ao tratar do preço final do GLP, e utilizando preços coletados entre 24 e 30 de julho de 2022, a Petrobras (2022b) indica que os tributos federais possuem impacto de zero, enquanto o ICMS possui um impacto de 11,84% sobre o preço da mercadoria.

Não foram localizados números que evidenciassem as consequências das medidas legislativas sobre o etanol, mas notícias veiculadas em portais virtuais já davam conta sobre a redução do preço ao consumidor final⁵⁹ e da redução do ICMS⁶⁰ sobre a comercialização da mercadoria.

Por hora, houve a contenção do preço dos combustíveis, trazendo novos números sobre o impacto da tributação estadual na mercadoria e, inclusive,

⁵⁹ De acordo com publicação do portal do Ministério de Minas e Energia (MME, 2022), com a promulgação da EC 123/2022, a expectativa de redução potencial de R\$0,19 por litro de etanol, sendo que a pasta espera que a mercadoria tenha o preço médio nacional de R\$4,04.

⁶⁰ Em notícia publicada por Brandão (2022), os estados de São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Goiás e Rio de Janeiro reduziram a alíquota do ICMS sobre a operação com etanol. Em São Paulo, a alíquota passou 13,3% para 9,57%; em Minas Gerais passou de 16% para 9%; em Goiás passou a ser de 30% para 17% e, no Paraná, de 18% para 12%.

demonstrando a importância do tema tratado. Contudo, é prematuro atribuir a redução dos preços à redução do ICMS, uma vez que fatores externos, especialmente políticos (lembra-se que é ano de eleição), podem ter contribuído para o efeito narrado.

Pois bem, restou evidenciado como ocorre a incidência do ICMS sobre operações em questão e a importância da arrecadação do referido tributo para os estados federados. Tendo em vista o elevado grau de interferência do ICMS nas operações com combustíveis, seja por se tratar do principal tributo incidente nessas operações ou por ser um importante componente no preço final da mercadoria, caberá então enfrentar na próxima seção a assistência que o princípio da seletividade tributária poderá promover para apaziguar o impacto da incidência do ICMS sobre operações com este insumo, caso seja aplicado de forma cogente, permitindo a preservação de renda do cidadão e família carente e, assim, auxiliando na redução da desigualdade socioeconômica.

Municiado dos dados colhidos no transcorrer dos capítulos, caberá responder se a seletividade tributária aplicada ao ICMS nas operações com combustíveis é instrumento eficaz no auxílio na redução da desigualdade socioeconômica observada no Brasil.

6 O IMPACTO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS PARA A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA

Após observar a incidência e a repercussão do ICMS sobre as operações com combustíveis, cabe a esta seção responder ao questionamento proposto do preâmbulo desta pesquisa, definindo assim se a aplicação da seletividade tributária sobre o ICMS nas operações com combustíveis é ou não, instrumento eficaz no auxílio da redução da desigualdade socioeconômica.

Na 6.1, enfrentar-se á a repercussão do custo dos combustíveis no orçamento privado dos cidadãos e população de baixa renda, verificando se a aplicação cogente da seletividade tributária teria o condão de reduzir o impacto sobre o preço da mercadoria em questão e preservar os rendimentos do referido grupo social. A seção 6.2 passará a análise do impacto financeiro que a imposição de alíquotas seletivas poderá trazer ao orçamento dos estados federados e se haverá repercussão negativa na implementação das políticas sociais. Ainda, a seção 6.3 trará a resposta para o problema formulado nesta pesquisa.

O posicionamento a ser firmado nesta seção é um encadear lógico das premissas que foram levantadas no curso da pesquisa. Na seção 3, firmou-se o entendimento de que a cidadania e dignidade da pessoa humana aplicada ao STN exige que (a) o Estado promova a tributação de modo a integrar o cidadão à sociedade, respeitando a sua capacidade econômica para contribuir com a formação do fundo público e preservando parcela de seus rendimentos que lhe oportunize gozar de uma vida digna, bem como que (b) o Estado proporcione o gozo de direitos sociais que efetivem esta vida digna. Ainda, a noção de justiça tributária é a construção de uma matriz tributária pautada pela igualdade, adequação da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva, promovendo a dignidade humana e a redução da desigualdade socioeconômica e arrecadação que permita ao Estado desenvolver políticas sociais de promoção de inclusão. Pois bem, a cidadania aplica ao STN deve ser observada na qualidade da exação imposta ao contribuinte e no financiamento das políticas sociais.

A seção 4 observou que, por meio da interpretação da CF/88 e considerando somente a formação da regra de incidência do ICMS, o princípio da seletividade é aplicado de forma cogente ao ICMS como mecanismo de preservação do mínimo existencial. Firmou-se que a incidência do ICMS deve ser realizada para concretizar o princípio de justiça tributária implícito na CF/88, atendendo assim a dignidade da pessoa humana, a cidadania, a solidariedade, a redução da desigualdade socioeconômica e a implementação de um STN progressivo e que atenda ao princípio da capacidade contributiva, sendo que o imposto estadual tem clara função extrafiscal, devendo ser indutor de condutas que venham a preservar o mínimo existencial.

Caberá a esta seção enfrentar a incidência do ICMS de forma global, levando-se a análise tanto do benefício que a redução de alíquota poderá gerar para a população, quanto a análise que a redução da arrecadação poderá trazer para as políticas sociais financiadas com recursos do imposto estadual.

A pretensão é sopesar os benefícios concretos que a população carente poderá ter com a imposição do princípio tributário na incidência do imposto no caso concreto frente aos prejuízos que se abaterão na prestação de políticas públicas sociais que visam também implementar a dignidade da pessoa humana, o mínimo existencial e são instrumentos que auxiliam a redução da desigualdade socioeconômica. Conforme visto em algumas passagens da seção 3, a política fiscal é composta tanto da arrecadação quanto da destinação dos recursos, se fazendo necessário ampliar a ótica do estudo para que obtenha uma resposta real.

Desta forma, a pesquisa traçará o dilema entre dois direitos fundamentais, a aplicação da capacidade contributiva (seletividade), reduzindo o tributo sobre a operação do bem eleito como paradigma e a arrecadação proporcionada pelo ICMS que se presta a consecução de políticas sociais. Feito isso, manifestar-se-á o posicionamento sobre a eficácia da medida no auxílio da redução da desigualdade socioeconômica.

6.1 O EFEITO DA REDUÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS NOS COMBUSTÍVEIS PARA A PRESERVAÇÃO DA RENDA DA POPULAÇÃO CARENTE

Os combustíveis são mercadorias essenciais na sociedade contemporânea, seja em virtude de determinação legal, seja em virtude da sua importância como fonte energética para o desenvolvimento econômico do país. Ainda que sejam poluentes, que a CF/88 preveja (em seu art. 225) a garantia de um meio ambiente equilibrado e que o Brasil tenha firmado o Acordo de Paris (em 2015) para a redução de gases que causam o efeito estufa, atualmente, os combustíveis são necessários na vida econômica de qualquer nação.⁶¹

Pela letra da lei, os combustíveis já são classificados como mercadorias essenciais, haja vista que a Lei n. 7.783, de 28 de junho de 1989, que dispõe sobre o exercício de greve, reconhece em seu art. 10 que a produção e distribuição de combustível é essencial (BRASIL, 1989). Outrossim, a nova LC 194/2022 alterou o CTN para fazer constar o art. 18-A, estabelecendo que os combustíveis “[...] são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.” (BRASIL, 2022c). Outrossim, observando-se os dados da EPE (2022a), os derivados de petróleo representam 34,4% de toda a energia consumida no país (2022, p. 16), figurando na 1ª colocação, seguida pela biomassa de cana (16,4%), gás natural (13,3%) e hidráulica (11%). Mais precisamente, juntando os combustíveis derivados de petróleo e da cana (onde se inclui o etanol), a energia consumida pelos combustíveis no ano 2021 representou 56,05% do total da matriz energética utilizada.⁶²

O consumo de combustíveis gera impacto no orçamento privado dos cidadãos e famílias de baixa renda. Com efeito, a repercussão do valor dos combustíveis pode ser observada sobre o quanto se gasta, direta ou indiretamente, no consumo desta mercadoria. O custo com combustíveis se apresenta (a) na energia dos derivados de petróleo e de cana consumida pela indústria, agropecuária, residência e comércio; (b)

⁶¹ Embora não se devam medir esforços para a redução do consumo e a implementação de alternativas para o uso destes combustíveis, a fim de reduzir o impacto nas mudanças climáticas e de evitar o colapso global.

⁶² Destaca-se que, em 2021, o Brasil enfrentava a pandemia da Covid-19, o que alterou toda a atividade produtiva nacional.

no transporte, seja pessoal ou de cargas; ou (c) na repercussão que esses insumos exercem sobre os preços dos produtos que são consumidos pela população, em especial, aqueles bens que compõem a cesta básica.

O preço pago pelo combustível repercute no custo de vida do cidadão, seja no consumo residencial e direto, seja no valor pago no transporte pessoal, ou seja, pela transferência dos valores gastos pelos setores econômicos com a aplicação deste insumo na cadeia produtiva, uma vez que estes últimos aplicam o custo da mercadoria sobre os itens que comercializam, repassando o gasto ao consumidor final, ou seja, à população.

De acordo com a Agência CNT Transporte Atual (2016), em 2015 o custo logístico no Brasil (gasto com transporte, estoque, armazenagem e serviço administrativo) correspondeu a 12,7% do PIB, o que equivalia a época a R\$749 bilhões, sendo que o transporte correspondeu à maior parte do gasto, respondendo por 6,8% do PIB, o que equivalia a época a R\$401 bilhões. A relevância do dispêndio com transporte e, conseqüentemente, com combustível é representativo no PIB nacional.

Utilizando como exemplo o setor agropecuário, observa-se o grande impacto dos combustíveis, tendo em vista a utilização prioritária de caminhões para deslocar as mercadorias produzidas. Em pesquisa realizada pelo Grupo de Pesquisa e Extensão em Logística Agroindustrial (ESALQ-LOG, 2018 *apud* PÉRA; COSTA; CAIXETA FILHO, 2018, p. 1), no período de janeiro de 2017 a maio de 2018, observou-se que “[...] o custo estimado da logística do agronegócio em 2017 foi da ordem de R\$ 120 bilhões, sendo que R\$ 105 bilhões foram gastos com a atividade de transporte e R\$ 15 bilhões com a atividade de armazenagem e estoque.” Péra, Costa e Caixeta Filho (2018, p. 3) complementam que, “para uma distância de 1.000 quilômetros, por exemplo, a parcela do custo de combustível representa por volta de 38,4% no custo total para um veículo típico de transporte de grãos [...]”

De acordo com estudo publicado por Barreto e Holanda (2007, p. 201), o preço do óleo diesel é uma das variáveis que determinam o custo da cesta básica, denominado por eles como custo do transporte. Os autores assim analisam:

A Proxy custo de transporte (Dt), variação mensal do preço do óleo diesel, serve de Proxy para explicar implicitamente a influência dos custos de transporte dos produtos que compõem a cesta básica, pois o diesel mais caro vai ser sentido na mesa dos consumidores. Assim o consumidor arca com os custos, pois o aumento do diesel eleva o custo do frete e, por extensão, atinge os preços dos alimentos. Alguns problemas podem ser identificados, uma vez que ao abrir o mercado de combustíveis, o Governo Federal passou a se basear no cenário internacional. Por isso, ocorrem dois problemas: o primeiro é que o mercado de petróleo oscila muito; o segundo é que, por não se ter uma economia dolarizada, mesmo que o preço esteja estável no exterior, internamente pode haver aumentos por causa da desvalorização cambial. (BARRETO; HOLANDA, 2017, p. 203).

O gasto dos setores econômicos com transporte, e conseqüentemente com combustíveis, é repassado no preço das mercadorias consumidas pela população. O Brasil é um país movido por transporte rodoviário e, por isso, o custo do frete interfere diretamente nas mercadorias que são consumidas. Sendo o óleo diesel o principal combustível utilizado pelos caminhões, o preço deste insumo interferirá diretamente no frete, que por sua vez, será repassado no preço das mercadorias consumidas pela população.

Cumprido lembrar do episódio conhecido como “greve dos caminhoneiros” ocorrida no ano de 2018, que trouxe como consequência o tabelamento do frete dos caminhões. Com o tabelamento do frete, a Confederação Nacional da Agricultura (CNA, 2018) informou que, naquele período, houve um aumento de 12,1% do preço de produtos como a carne, o arroz, feijão, tubérculos, frutas e legumes, alimentos que representam 90,4% da cesta básica.

Entre os anos de 2021 e 2022 têm-se observado um aumento exponencial do preço dos combustíveis, especialmente em virtude da política adotada pela Petrobrás a partir de 2016, que atrelou o preço nacional ao valor do produto do mercado externo. Esse crescimento vem sendo sentido pela população, não somente pelo impacto sobre o transporte em si, mas pela repercussão sobre o preço dos alimentos e demais itens de consumo obrigatório. De acordo com matéria publicada pelo Jornal Hoje (2022), a partir de pesquisa da Associação dos Grandes Consumidores Industriais de Energia e Consumidores Livres (ABRACE), os combustíveis, junto com a energia elétrica e o gás, são responsáveis por 23% do custo da cesta básica⁶³.

⁶³ As conseqüências do custo dos transportes (e combustível) para os alimentos da cesta básica é tão relevante que, em 10 de maio de 2017, o Deputado Federal Roberto da Silva Sales – à época filiado ao Partido Republicano Brasileiro (PRB), estado do Rio de Janeiro –, propôs o PL n. 7587 para

Outro dado que é importante destacar neste trabalho é o custo que a população brasileira dispende diretamente com transporte, pois influencia no orçamento privado das famílias. Analisando o gasto da população brasileira com transporte, a Agência IBGE Notícias (2019a) aponta, por meio do Estudo Nacional de Despesa Familiar (ENDEF) que, durante os anos de 1974 e 1975, a despesa familiar com este item era de 11,2%, enquanto que as despesas com alimentação e habilitação eram de 33,9% e 30,4%, respectivamente. Entre as principais despesas relacionadas, o transporte aparecia na 3ª colocação, o que já demonstrava a sua grandeza naquele momento.

Em pesquisa publicada pelo Ipea (2012 *apud* CARVALHO; PEREIRA, 2012, p. 12), observou-se que, em 2009, 76,5% das famílias brasileiras apresentavam gastos com transporte, sendo que 25,1% delas possuíam gastos apenas com transporte público; 29,8% exclusivamente com transporte privado; e 21,6% com as duas modalidades.

Quando a pesquisa divide a população por extratos de renda, observa-se que o 1º decil (os mais pobres, com renda per capita familiar de até R\$532 no ano de 2009) comprometia 21,83% da renda com gastos de transporte, sendo 10,3% com transporte público e 11,53% com transporte privado. Entre o 2º decil e o 9º decil, o gasto com transporte se mantinha em torno de 17% da renda familiar, sendo que a utilização do transporte público foi diminuindo à medida que a renda aumentou. O 10º decil da população (com renda familiar per capita de R\$10.872,28) apresentou um comprometimento de 13,83% da renda com gasto de transporte, bem abaixo das camadas anteriores, contudo, um gasto significativo, pois superior a 10% dos seus rendimentos (CARVALHO; PEREIRA, 2012, p. 12).

A pesquisa do IPEA se utilizou dos dados da POF 2002-2003 e 2008-2009, observando que os gastos com transportes subiram. Na análise do período de 2002-2003, o gasto com transporte representou 18,4% dos gastos da população, enquanto alimentação e habilitação representaram, respectivamente, 20,8% e 35,5%, observando-se então que transporte continuava na 3ª colocação. Na análise do

conceder “[...] aos veículos de carga que estiverem efetuando transporte de produto alimentício da cesta básica, no âmbito de novas concessões, isenção ou desconto no pagamento de pedágio em via do sistema rodoviário federal”, com o intuito de baratear o custo com o frete. O PL não vingou, sendo arquivado em 31 de janeiro de 2019. (BRASIL, 2017).

período 2008-2009, o gasto com transporte representou 19,6% dos gastos da população, sendo que alimentação e habitação representaram 19,8% e 35,9%, observando assim que transporte já estava praticamente empatado com alimentação (AGÊNCIA IBGE NOTÍCIAS, 2019a).

Partindo-se para um período mais recente, observa-se na POF 2017-2018 que o gasto das famílias com transporte se tornou mais relevante, aparecendo acima do gasto com alimentação. A POF 2017-2018 revelou que as famílias brasileiras gastaram 72% da sua renda com alimentação, transporte e habitação. Com efeito, a Agência IBGE Notícias (2019b) demonstra que as famílias possuíam naquele período um gasto *per capita* com consumo no valor de R\$1.370,53, sendo que o gasto com transporte era de R\$ 234,08, representando 18,1% da despesa em questão.

Verifica-se no documento que o principal gasto das famílias no período de 2017-2018 era a habitação, que representava R\$466,34. O transporte aparece acima do gasto médio per capita com a alimentação, que foi de R\$219,44. Ou seja, em matéria de gastos, a POF 2017-2018 destaca que o transporte aparece na 2ª colocação dentro das despesas familiares para aquele ano, tornando-se uma das despesas mais significativas no orçamento privado familiar, sendo que habitação aparece na 1ª colocação, representando 36,6% do gasto total das famílias, enquanto a alimentação aparece com 17,5% do gasto total das famílias (AGÊNCIA IBGE NOTÍCIAS, 2019b).

Conforme visto anteriormente, o consumo de alimentação representa indiretamente o gasto do transporte, tendo em vista que o preço de tais gêneros é formulado considerando esta variável. Ora, se for somado o gasto direto de transporte com o custo indireto do transporte sobre o preço dos alimentos consumidos, a importância econômica do combustível no orçamento privado dos cidadãos e famílias brasileiras tende a aumentar muito. Deveras, a importância dos combustíveis no orçamento familiar se amplia, quando observado que a indústria, o setor agropecuário e o setor comercial consomem combustível (derivados de petróleo e derivados de cana) como matriz energética, o que é diretamente repassado para o consumidor final dentro do valor das mercadorias e serviços por eles adquiridos.

Por óbvio que o produtor rural integra o quanto ele gasta de óleo diesel, seja para movimentar o trator ou seja para alimentar um gerador que esteja acionando o sistema de irrigação da lavoura, ao valor das mercadorias comercializadas. A indústria também repassa o custo de combustíveis que alimentam os seus geradores e impulsionam as suas máquinas, mesma prática que é observada no setor comercial.

Também não se esquece que o consumo residencial de derivados de petróleo como energia, em especial o gás de cozinha (GLP), com uma representação, inclusive, expressiva (18,58% do total consumido pelo setor), denota o custo, agora direto, que as famílias possuem com combustível em seu orçamento. De acordo com o Kantar (2022)⁶⁴, o gasto do brasileiro com gás de cozinha no ano de 2021 representou 17% do total desembolsado com “serviços públicos” (que a pesquisa considerou energia elétrica, água e esgoto, gás encanado, telefone fixo, gás de botijão e taxas). Na população das classes D e E, este custo representou 22% do total das despesas no ano de 2021; na classe C, representou 17% do total das despesas no mesmo ano; e nas classes A e B, representou 13% do total das despesas, considerando o ano de 2021.⁶⁵

Os dados demonstraram então que os combustíveis, além do impacto energético também possuem grande importância dentro do consumo das famílias brasileiras, seja de forma indireta, quando integra o custo das mercadorias consumidas, em especial os gêneros da cesta básica, seja de forma direta, quando se observa o quanto a população gasta com seu deslocamento através dos meios de transporte ou no consumo de energia.

Observando-se somente o custo com transporte, já se tem dimensão da importância dos combustíveis, vez que a POF demonstra que eles se tornaram o segundo maior gasto entre as despesas das famílias brasileiras, somente atrás dos gastos com habitação. Apesar de não ser possível fazer a soma direta aqui neste

⁶⁴ A pesquisa foi realizada no mês de outubro de 2021, visitando 4.915 domicílios, o que representa 58 milhões de pessoas.

⁶⁵ A classificação de classes sociais é promovida pela Associação Brasileira de Empresas de Pesquisa (ABEP, 2022, p. 4) e, a partir de 1º de junho de 2022, utilizando, como critério, a renda domiciliar mensal, a classificação dos estratos socioeconômicos é: classe A, com renda média de R\$21.826,74; classe B1, com renda média de R\$10.361,48; classe B2, com renda média de R\$5.755,23; classe C1, com renda média de R\$3.276,76; classe C2, com renda média de R\$1.965,87; e classes D e E, com renda média de R\$900,60.

trabalho, a noção do gasto pode ser percebida se for considerado (a) gasto direto com transporte, (b) gasto indireto com transporte embutido no preço do consumo, em especial alimentos; (c) gasto indireto dos setores produtivo com energia proveniente de derivados do petróleo e derivados da cana; e (d) gasto direto das residências com energia consumida proveniente de derivados do petróleo.

Pois bem, diante da análise acima, observa-se a essencialidade dos combustíveis dentro das despesas no orçamento privado das famílias e cidadãos brasileiros, razão pela qual se compreende que a seletividade tributária deve ser aplicada de forma cogente na incidência do ICMS sobre combustíveis, conforme argumentos lançados na seção 4.3.3 deste texto.

Dentro deste contexto, observou-se que o ICMS é um encargo importante na composição do preço dos combustíveis no Brasil, representando quase 1/3 do valor da mercadoria na venda ao consumidor final quando se analisa a gasolina, combustível de uso dos veículos da maioria dos cidadãos e mais de 10% quando se observa os demais combustíveis (diesel, etanol e GLP).⁶⁶

Por meio dos dados coletados na seção 5.2, observou-se que o ICMS é aquele tributo que possui maior representatividade e que mais implica no preço desta mercadoria ao consumidor final. De acordo com a Petrobras (2022d), em pesquisa realizada com dados da ANP e Cepa/USP, utilizando-se de preços médios ao consumidor final dos 26 estados federados e do DF, no período de 8 a 14 de maio de 2022, o ICMS representava 26,47% do custo da gasolina C (aquela que não é premium); no diesel, o ICMS representava 11,76%; e, nos preços do GLP, o ICMS representava 13,04%.

A pesquisa revela então três elementos que são de extrema importância para a resposta da questão central, sendo (a) a seletividade das alíquotas deve ser observada na incidência do ICMS sobre mercadorias essenciais; (b) os combustíveis, seja de forma direta ou indireta, se apropriam dos rendimentos da população, especialmente a que se encontra na base da pirâmide social; e (c) o ICMS é importante componente no custo dos combustíveis para o consumidor final.

⁶⁶ Os dados fazem referência ao período anterior a edição da LC 194/2022.

Os dados coletados denotam então que a carga do ICMS sobre as operações com combustíveis interferem diretamente na renda da população mais carente e faz crescer a desigualdade socioeconômica, uma vez que (a) o custo de transporte passou para 2ª colocação dentro das despesas familiares, acima da alimentação, o que implica diretamente no gasto com combustíveis; (b) são os mais pobres que mais gastam no seu orçamento privado com o custo de transportes, chegando a comprometer 21,8% da renda com esta despesa, de acordo com dados de 2009; (c) são os mais pobres que sofrem mais com a carga da tributação indireta, onde se aloca o ICMS, representada por 45,8% para famílias que ganhavam até 2 salários mínimo; e (d) esta população encontra-se entre as 62,9 milhões de pessoas abaixo da linha da pobreza, sendo que 15,5 milhões se encontram abaixo da linha da extrema pobreza e 33 milhões se encontram em situação de fome.

A junção dos elementos narrados sugere que a redução do ICMS, na incidência da mercadoria em questão, poderia levar a um “efeito cascata” no qual a diminuição do encargo repercutiria no preço final do produto e que, conseqüentemente, reverberaria na manutenção de renda do cidadão ao pagar menos pelo produto. Talvez, num mundo ideal, a construção sugerida poderia ser observada, contudo, não há como afirmar que tal medida implique na minoração do ônus para a população carente e que auxilie na manutenção da renda, reduzindo a desigualdade socioeconômica.

Não se pode garantir que a renda do cidadão seja preservada e nem mesmo que lhe sobre rendimento suficiente para que custeie a sua alimentação e habitação. Apesar de entender que a aplicação obrigatória da seletividade tributária nos combustíveis é uma imposição constitucional, conforme a seção 4.3.3, há outras qualificadoras que impedem a eficácia do instrumento no auxílio da diminuição da desigualdade socioeconômica e que contribua para o sonhado Estado de bem-estar social.

A construção de um STN progressivo tem o condão de auxiliar na preservação de políticas sociais redistributivas, conforme afirmado por Carvalho (2018) e a Oxfam Brasil (2017) em relatos trazidos na seção 3. Contudo, analisando-se o caso concreto, questiona-se se a simples medida de reduzir alíquota de um tributo teria o efeito

desejado como instrumento que venha a auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica.

A mudança de paradigma do STN – introduzindo a elevação da carga tributária nos tributos diretos, observando a capacidade contributiva por meio da progressividade e reduzindo os tributos indiretos incidentes sobre o consumo –, promoveria uma real eficácia no auxílio à redução da desigualdade socioeconômica. A hipótese discorre sobre uma verdadeira reforma tributária, e não só de junção de tributos, mas de bases de tributação, pondo fim em 100 anos da construção de um ordenamento tributário que é regressivo em sua origem.

Contudo, o caso que se põe em debate não teria como promover um efeito tão positivo, visto que necessitar-se-ia contar com outras qualificadoras que não seriam implementadas. Primeiro, dever-se-ia saber o quanto da incidência do ICMS aumenta ou reduz a desigualdade socioeconômica e, em seguida, se a redução da incidência seria repassada no preço de aquisição pago pelos consumidores finais.

Cruz (2009, p. 53) destaca em sua pesquisa que a arrecadação do ICMS implica no aumento da pobreza, afirmando poder-se “inferir que um aumento de 10% na arrecadação de ICMS tende a aumentar a pobreza em 0.0054%.” Observa-se que o número apresentado pela pesquisadora é ínfimo, o que não garante que a redução de alíquotas do ICMS nas operações com combustíveis tenha eficácia na pretensão que se discute neste trabalho. Realizando-se uma interpretação inversa, se for aumentada a alíquota do ICMS em dez pontos percentuais, aumentar-se-ia a pobreza em 0,0%, sendo que o resultado para a diminuição da alíquota teria a mesma correspondência, ou fração muito similar.

Quanto ao repasse da diminuição do encargo tributário, apesar de entender que a obrigatoriedade da aplicação de alíquota mais branda se mantém mesmo que a diferença de preço da mercadoria seja irrisória ou mesmo que não se observe qualquer diferença de preço, se constata que o Estado não controla o preço das mercadorias no Brasil (art. 174 da CF/88 e art. 3º, III da Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019), vivendo-se no país um regime de livre iniciativa e livre mercado, sendo que a população de baixa renda pode não ter acesso a redução do encargo tributário sobre a mercadoria em questão, uma vez que o empresário do setor poderá

manter o preço, ainda mais no mercado cartelizado como é o mercado varejista de combustíveis (BRASIL, 1988, 2019a).⁶⁷

Ainda, na experiência recente vivenciada pela redução da carga tributária federal e pelo congelamento da base de cálculo do ICMS entre 2021 e 2022, não houve efetivo benefício para se amortizar o preço dos combustíveis para o consumidor final. Na forma da Nota Técnica n. 270 do Dieese (2022, p. 2), as medidas não tiveram efetividade, pois no primeiro semestre de 2022, o diesel acumulou alta de 33,39%, a gasolina, de 8,06%, e o gás de cozinha, de 7,49%, sendo que a taxa geral da inflação para o período foi de 5,49% – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), divulgado pelo IBGE. Outrossim, o Dieese (2022, p. 8) destaca que:

Um exemplo disso são as tentativas anteriores de redução das alíquotas cobradas nos tributos federais (Cide/PIS/Cofins) e as medidas, instituídas no ano passado, de redução dos tributos federais, com o objetivo de diminuir os preços finais. Foram zeradas por dois meses as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep incidentes sobre o óleo diesel e, por prazo indeterminado, sobre o gás de cozinha. Segundo o próprio governo, a renúncia desses tributos seria de R\$ 3,67 bilhões para o diesel e o gás de cozinha, em 2021; de R\$ 922,06 milhões na arrecadação sobre o gás, em 2022; e de R\$ 945,11 milhões, em 2023.

A despeito dessas medidas, os preços dos combustíveis continuaram subindo em ritmo acelerado e muito acima da inflação. Enquanto a inflação, medida pelo IPCA acumulado, em 2021, foi de 10,16%, o preço da gasolina aumentou 47,49%, o do diesel, 46,04%, e o do gás de cozinha, 36,99%. Isto é, mesmo com as desonerações e reduções de alíquotas, os efeitos foram quase inócuos nos preços, embora tenham tido impacto negativo importante na arrecadação.

Destaca-se também que a imposição de alíquotas até o limite da alíquota básica interna (determinação da LC 194/2022) será sentido para a comercialização da gasolina. No levantamento realizado pela Nota Técnica n. 270 do Dieese (2022, p. 8-9), o ICMS incide sobre a gasolina com uma alíquota média de 27%, e irá reduzir para 18%, contudo, para o óleo diesel – combustível que tem um peso muito maior nos índices de inflação, pelo fato de ser insumo para vários outros setores –, praticamente não haverá queda, pois as alíquotas médias deste combustível no Brasil já estavam abaixo de 18%, máximo permitido pela LC 194/2022, sendo que a mesma lógica se aplica ao etanol e ao GNV, observando-se que a redução poderia até

⁶⁷ Neste sentido, diversos trabalhos técnicos dão conta da informação e, como exemplo, cita-se o trabalho de Pedra e Esteves (2006).

alcançar a classe média (caso o repasse fosse realizado pelo empresário), mas não alcançaria os setores produtivos, pois utilizam óleo diesel.

Pois bem, por interpretação sistemática da CF/88, observa-se que a seletividade em razão da essencialidade da mercadoria e serviço é cogente na incidência do ICMS sobre as operações com combustíveis, contudo, não se mostra instrumento eficaz para proporcionar à população carente a manutenção da sua renda e, conseqüentemente, auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica no Brasil.

Outra qualificadora a ser analisada é o déficit de arrecadação que tal medida proporcionará aos estados federados e a sua repercussão sobre o financiamento das políticas sociais inclusivas.

6.2 O EFEITO DA REDUÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS PARA AS POLÍTICAS DE SAÚDE E EDUCAÇÃO

Conforme visto na seção anterior, não se pode afirmar que a aplicação obrigatória da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre operações com combustíveis tem o condão de manter a renda da população carente e, de corolário, reduzir a desigualdade socioeconômica. O estudo de que o aumento da alíquota em 10% aumenta a pobreza em 0,005% (irrisório) e o regime de livre iniciativa, em que o Estado não fixa preço de mercadoria, impedem que se afirme a eficácia da medida para o fim pretendido no debate posto por esta pesquisa.

Entretanto, de forma objetiva, pode-se observar que a redução das alíquotas do imposto estadual na situação descrita implica na redução da arrecadação dos Estados Federados e, conseqüentemente, afeta o desenvolvimento de políticas sociais. Ou seja, a redução da incidência do ICMS sobre combustíveis implica em perda da capacidade de Estado prestar assistências aos mais pobres. A redução de recursos dos estados para investimento em serviços públicos essenciais evidencia a ineficácia da medida como instrumento de auxílio na redução da desigualdade socioeconômica, uma vez que privaria o cidadão de baixa renda de políticas essenciais que integram a implementação da cidadania.

Conforme discorrido no curso do trabalho, a matriz tributária deve ser estruturada para reduzir a desigualdade socioeconômica, contudo o estudo de viabilidade do impacto orçamentário das medidas deverá ser realizado, sob pena de se ter uma solução inócua ou mesmo ampliativa das razões da desigualdade. Nas palavras de Mazza (2017, p. 227), “a repartição das cargas tributárias e a destinação dos recursos são essenciais para se atingir o modelo democrático estabelecido na Constituição.”

Apoiando-se na lição de Scaff (2007, p. 12-18 *apud* MAZZA, 2017, p. 232) destaca que a CF/88 idealizou uma estrutura de financiamento dos direitos humanos levando-se em consideração da arrecadação dos tributos e sua repartição entre os entes subnacionais para financiar a estrutura de direitos fundamentais previstos em seu texto. Neste sentido, o autor destaca que:

A Constituição Federal de 1988 adotou um modelo de federalismo fiscal permitindo um equilíbrio econômico-financeiro entre os entes federativos, de modo que os entes subnacionais conseguissem financiar suas atividades por meio de recursos obtidos. Como já explicado em capítulos anteriores, delineou assim, os impostos, atribuindo bases econômicas tributáveis diversas, típicas do ‘federalismo dualista’, no qual reparte a competência entre União, estados, municípios e Distrito Federal e, por outro lado, prevê a divisão cooperativa da arrecadação dos tributos entre os entes da federação, de modo que a União partilha parte da arrecadação a estados e municípios e os estados aos municípios. Por isso, além do poder de tributar, instituído pela Constituição, foi concedido o dever de partilhar as fontes de receitas tributárias entre os Estados-membros e os Municípios como fator importante para a promoção do ponto de equilíbrio no pacto federativo e garantidor da harmonia e boa convivência entre os entes subnacionais, fazendo-se necessário, para manter este equilíbrio, assegurar a autonomia destes entes federativos. (MAZZA, 2017, p. 232).

Com o intuito de corrigir as desigualdades e proporcionar um favorecimento à população carente, o Estado, além de respeitar a esfera privada dos indivíduos, assumiu, principalmente frente aos hipossuficientes, o dever de oferecer prestações positivas, de modo a eliminar obstáculos socioeconômicos que impossibilitassem o alcance da igualdade real e de liberdade. Judicializaram-se, então, os direitos fundamentais de segunda geração, ou direitos sociais, correspondentes ao dever de prestações estatais positivas.

Nas palavras de Alexy (2015, p. 499), “direitos a prestações em sentido estrito são direitos do indivíduo, em face do Estado, a algo que o indivíduo, se dispusesse de meios financeiros suficientes e se houvesse uma oferta suficiente no mercado,

poderia também obter de particulares.” Contudo, realizando-se a interpretação das palavras do doutrinador para a situação brasileira, havendo indivíduos carentes, que não possuem condições financeiras de subsistir, é papel do Estado proporcionar tais prestações.

No Brasil, a prova da afirmação acima é justamente a promulgação da CF/88 trouxe em seu texto uma gama de direitos sociais a serem observados pelo Poder Público, com o intuito justamente de otimizar a vida do indivíduo que habita o território nacional. Os direitos sociais prestacionais dependem, em sua maioria, da atuação positiva do Estado e, por isso, dependem de recursos para serem implementados.

Conforme observado na seção 3, tanto nas palavras de Porto (2009, p. 54-59) quanto nos ensinamentos de Buffon (2019, p. 265-298), o princípio constitucional da cidadania aplicado ao STN se manifesta quando o cidadão é chamado a contribuir na medida de sua capacidade contributiva para prover os cofres do Estado, sendo que este se torna devedor do contribuinte nas contraprestações insculpidas no Texto Constitucional, tais como os direitos sociais fundamentais. Ou seja, está-se diante de um binômio compreendido pela (a) adequação da carga tributária sobre o indivíduo e (b) pela manutenção da arrecadação para que o Estado proporcione, ao cidadão, os direitos sociais prestacionais garantidos pela CF/88.

Não há como se pensar em justiça tributária e eficácia da tributação como instrumento auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica sem equalizar os elementos do binômio narrado acima. Há que serem confrontados os interesses, a fim de compreender se a redução da alíquota do ICMS na incidência sobre operações com combustíveis compensa o desfalque que causará no erário e, conseqüentemente, às políticas sociais inclusivas.

O ICMS é um tributo estadual, contudo, as suas receitas não pertencem somente aos estados, sendo repartidas com os municípios e influenciando no financiamento das políticas de educação, pois a CF/88 realiza a vinculação de parcela das receitas arrecadadas pelo ICMS aos municípios, aos municípios com melhores índices de escolaridade, ao SUS e ao Fundeb, conforme se observa nos artigos 158, IV, 198, § 2º, II e 212-A, II (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, o art. 158, IV da CF/88 prevê que pertencem, aos municípios, “[...] vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.” (BRASIL, 1988).

Com redação alterada pela EC n. 108, de 26 de agosto de 2020, o parágrafo único do dispositivo constitucional em questão prevê que os 25% serão repartidos de forma que (a) 65% (dos 25%) sejam repassados em razão da proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas no território dos municípios; e (b) até 35% (dos 25%) sejam repassados de acordo com o que dispuser a lei estadual, sendo que, obrigatoriamente, no mínimo, 10% (dos 25%) serão repassados com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerando o nível socioeconômico dos educandos (BRASIL, 2020b).

O art. 198 da CF/88 prevê a constituição do SUS, que será custeado com recursos de todos os entes federados. O § 2º, II do dispositivo constitucional estabelece que os estados federados aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre “[...] o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios [...]” (BRASIL, 1988).

O SUS é regulamentado pela LC n. 141, de 13 de janeiro de 2012 que, em seu art. 6º, estabelece que o percentual a ser aplicado pelos Estados e DF aplicação em ações e serviços públicos de saúde, é de no mínimo, 12% da arrecadação dos seus impostos e dos repasses recebidos da União (BRASIL, 2012).

Ainda, o art. 212-A da CF/88, instituído também pela EC 108/2020, informa que os entes federados destinarão recursos para a “[...] manutenção e ao desenvolvimento do ensino na educação básica e à remuneração condigna de seus profissionais [...]”, fundo que foi denominado de Fundeb. O inciso II do dispositivo em tela afirma que 20% da arrecadação do ICMS (art. 155, III, CF/88), incluindo o repasse do ICMS aos

municípios (art. 158, IV da CF/88), farão parte do Fundo em questão (BRASIL, 2020b).⁶⁸

Os estados são obrigados a repassar 25% da arrecadação do ICMS aos municípios, dos quais 10% devem ser direcionados “[...] com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos”, conforme o art. 158, parágrafo único e inciso II da CF/88 (BRASIL, 1988). A medida incentiva o investimento em educação, pois os municípios melhores colocados em índices de ensino devem receber mais da parcela do ICMS, mostrando-se um prêmio para aqueles entes federados que cuidaram dos seus educandos. O efeito é positivo e a melhoria da educação é indicador de redução da desigualdade socioeconômica. Outrossim, o art. 212-A prever que 20% da arrecadação do ICMS deverá ser direcionado pelo Estado para o Fundeb (art. 212-A, II, CF/88) e o art. 198, complementado pela LC 141/2012 indica que no mínimo 12% do imposto irá para o sistema de saúde.

Ainda que indiretamente, os recursos de ICMS repassados para os Municípios também comporão o SUS e o Fundeb. O art. 198 da CF/88, complementado pelo art. 7º da LC n. 141/2012, indica que caberá aos Municípios destinar pelo menos 15% do repasse recebido dos Estados para a Saúde e o art. 212-A, II, da CF/88, indica que 20% do repasse recebido do Estado será destinado ao Fundeb.

Por óbvio que a redução de receitas do ICMS trará prejuízo para a política de educação e saúde. Mais uma vez, tomando-se como exemplo o Estado da Bahia, consegue-se inferir a impacto que a redução da arrecadação do ICMS poderá causar em ambas.

Conforme destacado na seção 5, o imposto em questão é de grande importância na seara econômica, sendo o campeão de arrecadação entre todos os demais tributos do Brasil. No ano de 2021, a arrecadação de ICMS por todos os estados da federação e o DF foi de R\$652.424 bilhões, representando um aumento

⁶⁸ Regulado pela Lei n. 14.113, de 25 de dezembro de 2020 que, em seu art. 3º, II, estabelece: “os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, são compostos por 20% (vinte por cento) das seguintes fontes de receita: [...]”

II - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) previsto no inciso II do caput do art. 155 combinado com o inciso IV do *caput* do art. 158 da Constituição Federal [...]” (BRASIL, 2020c).

de 25,45% em relação ano de 2020, conforme dados coletados no Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz ([2022]). Em uma comparação, a maior arrecadação da União em 2021 foi por meio das receitas previdenciárias, que atingiram o valor de R\$503.719 bilhões, conforme dados divulgados pela SRFB ([2022]).

Tratando-se especificamente da incidência do ICMS nas operações com combustíveis, observa-se que na soma de todos os estados, a arrecadação de ICMS sobre tais operações em 2021 foi de R\$112,53 bilhões, o que supera a arrecadação conjunta de IPVA, ITCMD, taxas e outros tributos, que somados arrecadaram o valor de R\$106,23 bilhões no mesmo período, conforme dados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz ([2022]). Ou seja, evidencia-se a força do impacto econômico que os estados federados sofreriam no caso de se impor que as alíquotas do ICMS sobre os combustíveis sejam iguais e/ou inferiores às alíquotas básicas internas, já utilizada pelos estados para as demais mercadorias.

Na forma da Nota Técnica n. 270 do Dieese (2022, p. 3), a medida de congelamento da base de cálculo do ICMS reduziu a arrecadação dos estados federados em cerca de R\$1 bilhão por mês, entre novembro de 2021, quando passou a vigorar, e fevereiro de 2022, sendo que, segundo estimativa do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e do DF (COMSEFAZ), a partir de março, as perdas aumentaram para R\$1,15 bilhão mensais.

Para uma observação mais pragmática, toma-se como exemplo a arrecadação do ICMS sobre combustíveis no estado da Bahia. O referido estado federado arrecadou, no ano de 2021, o valor de R\$31,27 bilhões, sendo que somente na incidência sobre operações com combustíveis foram R\$7,21 bilhões, o que representa 23,08% da sua arrecadação naquele ano. Considerando-se que a Bahia utiliza a alíquota média de 26%⁶⁹ para incidência do ICMS sobre combustível, se esta for reduzida para 18%, alíquota básica desta Estado⁷⁰, estima-se que o ente federado

⁶⁹ Considerando que a alíquota do ICMS sobre operações com gasolina é 28% e as operações com diesel e etanol são de 25%, conforme se observa do inciso II, alínea “e” e inciso VI, ambos do art. 16 da Lei n. 7.014, de 4 de dezembro de 1996 (BAHIA, 1996).

⁷⁰ Conforme art. 15, I, da Lei Estadual 7.014/1996.

arrecadaria no mesmo período o valor de R\$4,99 bilhões⁷¹, ou seja, implicaria em uma perda de R\$2,22 bilhões no ano 2021, o que representa 7,09% da arrecadação geral do referido imposto naquele período, conforme dados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz ([2022]).

No ano de 2021, o estado da Bahia teve receita total de R\$60,7 bilhões, sendo assim, o valor arrecadado de ICMS sobre combustível representa 3,62% da arrecadação geral do referido ente federado (SEFAZ/BA, [2022b]). Não se trata de uma arrecadação irrisória, ainda mais quando se observa o gasto da Bahia no ano de 2021 com despesas de saúde (R\$7,39 bilhões pagos pela Secretaria de Saúde), educação (R\$6,81 bilhões pagos pela Secretaria de Educação) e segurança pública (R\$4,5 bilhões pagos pela Secretaria de Segurança Pública), conforme dados da Sefaz/BA ([2022a]). Sendo assim, o argumento econômico-financeiro deve prosperar diante da necessidade de implementação de um Estado de bem-estar social.

Conforme visto anteriormente, no ano de 2021, a arrecadação da Bahia com ICMS foi de R\$31,27 bilhões, sendo que 20% desta receita representa R\$6,25 bilhões, fatia que seria destinada ao Fundeb. Na projeção realizada acima, a redução da alíquota média de 26% sobre as operações com combustíveis para 18% (alíquota interna da Bahia) gerou uma perda de receita no montante de R\$2,22 bilhões no ano de 2021. Sendo assim, imaginando-se que a Bahia arrecadasse R\$29,05 bilhões no ano em questão, os recursos destinados ao Fundeb seriam na ordem de R\$5,81 bilhões, representando uma perda para a política social em questão no montante de R\$440 milhões, um valor vultoso dentro do montante total.

Ainda, cabe observar também o prejuízo que pode se abater sobre a política de saúde. Novamente, no ano de 2021, a arrecadação da Bahia com ICMS foi de R\$31,27 bilhões sendo que, deste valor, R\$7,50 bilhões foram repassados para os municípios, conforme o relatório publicado pela Sefaz/BA (2022b). Excluindo-se a parcela repassada, na forma indicada pelo art. 198 da CF/88 e pelo art. 6º da LC 141/2012, encontra-se o valor de R\$23,77 bilhões sendo que, se for aplicado o

⁷¹ Trata-se de mera estimativa baseada em projeção matemática, sem levar em consideração qual dos combustíveis mais arrecada ICMS. A qualificadora em questão tem o poder de alterar a estimativa lançada.

percentual de mínimo de 12% que se recomenda pela LC, chega-se à quantia de R\$2,85 bilhões.

Novamente, na projeção já realizada acima, a redução da alíquota média de 26% sobre as operações com combustíveis para 18% (alíquota interna da Bahia), gerou uma perda de receita no montante de R\$2,22 bilhões no ano de 2021, sendo assim, imaginando-se que a Bahia arrecadasse R\$29,05 bilhões no ano em questão. Aproximadamente, aplicando-se regra de proporcionalidade⁷², com a queda da arrecadação o repasse para o Município cairia também para o valor de R\$ 5,84 bilhões, sendo assim ter-se-ia a base de cálculo para o repasse ao SUS no montante de R\$ 23,21 bilhões, sendo que se for aplicado o percentual de mínimo de 12% que se recomenda pela Lei Complementar, chega-se a quantia de R\$ 2,78 bilhões, ou seja, basicamente menos R\$ 100 milhões seriam investidos em política de saúde com base em projeções de 2021.

No microssistema do estado da Bahia se observam grandes perdas para os direitos sociais constitucionalmente garantidos. Se a perspectiva for estendida para todos os estados da federação as consequências serão desastrosas. Utilizando-se dos dados do Boletim de Arrecadação do Confaz ([2022]), para o ano de 2022, observa-se que a arrecadação média de ICMS sobre combustíveis foi de R\$11,07 bilhões (projeção utilizando-se a média dos meses entre janeiro e junho de 2022 – anterior às modificações legislativas da LC 194/2022), o que se pode projetar que a arrecadação para o ano seria de R\$132,88 bilhões. Contudo, utilizando os dados de arrecadação após a LC 194/2022 (os meses de julho a setembro de 2022), chega-se à média de R\$10,02 bilhões que, em uma projeção anual, indica uma arrecadação de R\$120,24 bilhões. Ou seja, pode-se estimar aproximadamente que a redução de alíquotas do ICMS viria gerar uma perda de arrecadação de R\$12,64 bilhões, o que, conforme visto acima, trará prejuízos reais nas políticas de saúde e educação em todo Brasil.

Destaca-se que tanto a situação da educação quanto a situação da saúde no Brasil são delicadas e necessitam de vultosos investimentos públicos para atingir o

⁷² O cálculo se utilizou de regra de três simples, utilizando a proporção sobre o número encontrado de repasse para o ano de 2021.

nível dos serviços públicos que são ofertados nos países mais desenvolvidos. Em um ranking formulado pela *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD, ([2022a], [2022b])), o Brasil se encontra em 37º colocado em qualidade de educação e em 30º colocado em relação a qualidade da saúde.

De acordo com os dados publicados pela OECD ([2022a]), no Brasil, 57% dos adultos com idades entre 25 e 64 anos completaram o ensino médio, sendo que a média dos países do coletivo é de 79%. Ainda, em termos de qualidade de seu sistema educacional, o aluno médio brasileiro obteve pontuação de 400 no domínio de leitura, matemática e ciências no *Programme for International Student Assessment* – Programa Internacional de Avaliação de Estudantes (PISA) da OCDE, sendo que a pontuação média dos países integrantes da organização é de 488 pontos.

Comparando-se com os dados do IBGE ([20--]) baseados na PNAD Contínua 2019, o Brasil tem uma taxa de analfabetismo de 6,6% da população na faixa de 15 anos, o que representava à época 11 milhões de pessoas, sendo que, na região Nordeste a taxa chega a 13,9% desta população. Quando se passa para a faixa de 25 anos ou mais, 48,8% da população brasileira à época não concluiu o ensino médio, sendo que, nesta faixa, 46,6% estava concentrada no nível de instrução do ensino fundamental.

De acordo com o estudo do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP, 2019, p. 17-18), o gasto global em educação no Brasil é de 5,1% do PIB, sendo maior que a média dos países da OCDE. Contudo, observa-se que o gasto público brasileiro por aluno de instituições públicas do ensino fundamental ao superior, considerando todas as etapas de ensino, é aproximadamente de US\$4,500 anuais (PPP), muito abaixo da média dos países da OCDE (US\$10,400).

Nos ensinos fundamental e médio, o gasto por aluno nas instituições públicas brasileiras é em torno de US\$3,800, menos da metade da média dos países da OCDE (US\$9,300). Já o gasto por aluno nas instituições públicas de educação superior no Brasil é de US\$14,200, abaixo da média da OCDE, de US\$16,100 (INEP, 2019, p. 18-19).

Ainda, ao analisar os efeitos da implementação da LC 194/2022, a Associação Nacional de Pesquisa em Financiamento da Educação (FINEDUCA, 2022 *apud* DIEESE, 2022, p. 13) “[...] chamou a atenção, em manifestação pública, para os riscos que a LC 194/22 traz para o financiamento da educação básica pública no país. [...] visto que o ICMS representa cerca de 60% das receitas do Fundeb.”

Em se tratando da saúde, o IBGE (2022) informa que a expectativa de vida no Brasil ao nascer é de quase 76 anos, cinco anos a menos que a média da OCDE, que é de 81 anos, sendo que a organização considera que maior expectativa de vida está geralmente associada a maior gasto com assistência médica por pessoa, embora muitos outros fatores como padrão de vida, estilo de vida, educação e fatores ambientais também tenham impacto na expectativa de vida.

De acordo com a Pesquisa Nacional de Saúde (PNS) de 2019, em notícia divulgada pelo IBGE (2020), apenas 28,5% da população à época contava com plano de saúde médico ou odontológico, o que representava 59,7 milhões de pessoas, sendo que, na população com rendimento na faixa de $\frac{1}{4}$ do salário mínimo, somente 2,2% possuíam plano de saúde. Os dados demonstram que a maioria da população brasileira (aproximadamente 150 milhões de pessoas) necessita do serviço público de saúde ofertado pelo Estado, ou seja, o SUS, que é financiado pelas receitas do ICMS.

Ainda, em relatório da (OECD, 2021, p. 19-24) sobre a saúde no Brasil, o organismo internacional afirma que em 2019, o País possuiu gasto com saúde na ordem de 9,6% do PIB, contudo, somente 41% desta despesa foi financiada por recursos governamentais (o SUS), sendo que 30% foi financiada por planos de saúde e 25 por desembolso particular e direto das famílias. O relatório aponta que os gastos com saúde representaram 10,5% dos gastos totais do governo no ano de 2019, quando a média da OCDE é de 15,4%.

Os dados da OCDE demonstram uma necessidade real da ampliação da aplicação de recurso na educação e saúde a fim de garantir uma melhor qualidade da população brasileira. Sendo assim, não se pode prescindir das receitas arrecadadas pelo ICMS, ainda mais por serem vinculadas a manutenção a implementação das políticas sociais em questão.

Renda, educação e saúde são os três indicadores utilizados pelo Pnud para estabelecer o IDH de um país, o que demonstra a importância de investir em políticas sociais que assegurem a população o gozo dos dois últimos. Contudo, no ranking de IDH divulgado pela ONU referente ao ano 2021-2022, o Brasil se encontra em 87ª posição, com índice de 0,754, atrás de países como Chile (42ª), Argentina (47ª), Uruguai (58ª) e México (86ª). Ainda, quando se observa o IDH de desigualdade, o Brasil possui índice de 0,576 e cairia 20 posições no ranking (CONCEIÇÃO, [2022], p. 25-27).

Em trabalho publicado na II Conferência de Desenvolvimento (CODE) 2011, promovido pelo Ipea, os pesquisadores Pinheiro Neto, Barreto e Feijó (2011, p. 4), analisando a evolução dos diferenciais de rendimentos no período de 2001 a 2008 com base na Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD), atribuem a queda da desigualdade à melhoria da educação. Os autores comparam o Índice de Gini e de Theil da região Nordeste com a Sudeste, verificando-se que, entre 2001 e 2008, houve uma redução dos dois índices, sendo que o primeiro desceu de 0,6 para 0,56 (Gini) e 0,79 para 0,67 (Theil⁷³) e a segunda reduziu 0,57 (Gini) para 0,52 (Theil).

No mesmo período, os autores analisaram os índices de educação, utilizando dos critérios de anos de estudo e analfabetismo. Observando que a região Nordeste cresceu, em anos de educação, de 4,44 em 2001 para 5,61 em 2008, e a região Sudeste cresceu de 6,68 em 2001 para 7,8 em 2008; bem como que em analfabetismo a região Nordeste reduziu a taxa de 24,25 em 2001 para 19,41 em 2008 e a região Sudeste reduziu a taxa de 7,51 para 5,81 em 2008. Sendo assim, Pinho Neto, Barreto e Feijó (2011, p. 7) entendem que:

Esses dois fatos, queda da desigualdade e melhoria na educação, podem estar estreitamente relacionados entre si, e a conexão entre eles é feita principalmente via mercado de trabalho, por ser o lugar onde as melhorias educacionais passam a refletir-se em maiores rendimentos.

Sobre o investimento em saúde e redução da desigualdade, estudo do Ipea (2010 *apud* VIANA; SILVA, 2017, p. 100) afirmam que o gasto federal com saúde

⁷³ Theil (1967 *apud* NERI, 2010, p. 2) “[...] propôs então uma medida de desigualdade a partir da entropia da distribuição. Entretanto, a igualdade não equivale a desordem (imprevisibilidade) econômica. Portanto, faz-se a seguinte transformação, subtraindo esta entropia de seu valor máximo.”

pública entre os anos de 2003 e 2008 foi responsável por reduzir em 1,5% o coeficiente de Gini brasileiro. Ainda, Costa e Gartner (2017 *apud* VIANA; SILVA, 2017, p. 100) afirmam que as unidades da federação que investiram mais em saúde (atenção básica, assistência hospitalar, suporte profilático e ambulatorial) no período de 1995 a 2012 conseguiram reduzir as desigualdades de renda com maior intensidade.

Pois bem, os dados coletados demonstram que a redução da arrecadação do ICMS sobre combustíveis implica diretamente na deficiência de o Estado prestar serviços de saúde e educação, reduzindo o investimento necessário nestas políticas sociais que são essenciais para a redução da desigualdade socioeconômica.

6.3 A INEFICÁCIA DO INSTRUMENTO NO AUXÍLIO DA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA

A resposta para o problema posto no preâmbulo esbarra em um conflito dentro de princípios insculpidos na CF/88: (a) a aplicação cogente da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre operações com combustíveis como forma de preservar o mínimo existencial e; (b) a manutenção da arrecadação do ICMS sobre as operações com combustíveis em virtude do financiamento das políticas de saúde e educação.

De um lado, interpretando-se a regra de incidência tributária prevista na CF/88, entendeu-se que o princípio da seletividade tributária se impõe na incidência do ICMS sobre operações com mercadorias essenciais com o intuito de preservar o mínimo existencial e não se apropriar da renda da população mais carente. De outro lado, as receitas do ICMS não pertencem totalmente aos Estados Federados, sendo vinculadas constitucionalmente a efetivar direitos fundamentais à saúde e educação.

Na seção 6.1, destacou-se o elevado impacto que o gasto com combustíveis possui no orçamento privado das famílias carentes, contudo a premissa extraída é que a aplicação de alíquotas seletivas na incidência do ICMS sobre combustíveis não tem o condão de reduzir o preço da mercadoria em questão e preservar o rendimento da população carente. O que se observou foi que (a) a ampliação da incidência do

ICMS tem repercussão mínima no aumento da pobreza, aliás, pode-se dizer repercussão irrelevante, bem como que (b) não se pode controlar o preço de venda dos combustíveis ao consumidor final, não se garantindo que a diminuição do encargo chegue até este, preservando parcela da sua renda e auxiliando a redução da desigualdade socioeconômica.

Já a seção 6.2 revelou que a redução de alíquotas do ICMS na operação de recorte desta pesquisa se demonstra relevante para o custeio de políticas sociais fundamentais, que implicam diretamente no auxílio à redução da desigualdade socioeconômica, como é o caso da saúde e educação. Ou seja, de forma objetiva, a redução da incidência do ICMS sobre operações com combustíveis implicará em menos recursos para financiar o SUS, o Fundeb, e o repasse para os municípios (o que também compromete a parcela que estes investem em política de saúde e educação), comprometendo a evolução do desenvolvimento humano da população do país.

No curso da pesquisa, a seção 2 exteriorizou dados que demonstram a concentração de renda no topo da pirâmide social brasileira, o que acarreta em uma exclusão socioeconômica e que necessita de medidas urgentes e efetivas para sua solução. Ainda, na coleta de dados da seção 2 observou-se que, ano de 2021, os 10% mais ricos da população brasileira concentravam 58,6% da renda nacional e 80% do patrimônio privado do país, sendo que quando se analisa o 1% mais rico, sendo que estes detêm 26,6% da renda nacional e 48,9% do patrimônio privado; que os 50% mais pobre acumulam 0,4% da riqueza do país e ganham 29 vezes menos que os 10% mais ricos.

Ainda, os indicadores sociais brasileiros são péssimos, observando que até hoje não se concretizou o sonho do Estado de bem-estar social no país. A situação de penúria social é bem descrita na seção 2, quando se observou que o país conta com 62,9 milhões de pessoas abaixo da linha da pobreza, que representam 29,6% da população, sendo que 15,5 milhões se encontram abaixo da linha da extrema pobreza. Tal situação reflete diretamente na fome, pois os dados mais alarmantes apontam que mais de 60 milhões de pessoas passam por insegurança alimentar no Brasil, sendo

que 33 milhões se encontram em situação de fome (população maior que a de diversos países do mundo).

Dentro dessa mesma população vulnerável é que se encontram os 11 milhões de analfabetos na faixa de 15 anos e os 46,6% da população com 25 anos ou mais que está concentrada no nível de instrução do ensino fundamental. Ainda, dentro da população vulnerável se encontra a maioria da população brasileira (aproximadamente 150 milhões de pessoas) que necessita do serviço público de saúde ofertado pelo Estado, ou seja, do SUS.

A partir dos dados coletados, constatou-se que a aplicação da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre combustíveis não é instrumento eficaz no auxílio da redução da desigualdade socioeconômica, e mais, que a redução de alíquotas do ICMS sobre a operação em questão – pela dimensão das receitas que deixarão de ser arrecadadas e pela vinculação do imposto estadual ao financiamento das políticas sociais –, implica em aumento da desigualdade, sendo mecanismo propulsor para a desarticulação das bases de financiamento dos direitos sociais à saúde e à educação.

Sendo assim, a resposta para o problema central desta pesquisa se desdobrou para outra constatação. Ora, já que se verificou a ineficácia da seletividade tributária como instrumento de apoio à redução da desigualdade socioeconômica, bem como se constatou que sua aplicação implica no aumento de tal desigualdade, constata-se que a CF/88 criou uma contradição no ICMS, não podendo se sustentar que a imposição do princípio da seletividade seja mantida, ainda mais no caso concreto.

A seção 4.3 desta pesquisa analisou a seletividade tributária levando-se em consideração a construção da incidência do ICMS sem a análise das consequências para a arrecadação, razão pela qual se afirmou que o princípio em questão é de aplicação obrigatória quando se tratar de mercadorias e serviços essenciais. Contudo, se o ICMS for analisado em sua completude financeira, ou seja, dentro da regra de incidência (hipótese legal) e diante da vinculação dos seus recursos para políticas sociais de educação e saúde, a afirmação da aplicação obrigatória da seletividade não mais se sustenta, visto que retiraria o fundamento de preservação do mínimo

existencial contido no critério da essencialidade, tão defendido ao se justificar a aplicação do princípio.

Sendo assim, há o conflito: (a) a interpretação da regra constitucional de incidência determina que se aplique a seletividade (art. 155, § 2º, III da CF/88); entretanto, (b) as determinações de garantia constitucional e saúde (art. 196 da CF/88) e educação (art. 205 da CF/88) e a manutenção e ampliação do seu financiamento determinam que se mantenha e amplie a arrecadação do imposto estadual.

O que se observa é uma contradição dentro da própria CF/88, que separa a incidência tributária da sua repercussão orçamentária social. Aliás, no julgamento do RE 714.139 Santa Catarina, apesar do entendimento pela aplicação facultativa da seletividade, não houve qualquer debate sobre a vinculação das receitas do ICMS para o financiamento da saúde e educação e a repercussão de tal medida na efetivação de tais direitos fundamentais, se restringindo somente a questão da interpretação do termo “poderá”. O fundamento financeiro se referiu à arrecadação dos estados de forma genérica, sem qualificar a importância para a efetivação do direito à saúde e à educação (BRASIL, 2022h).

Os argumentos trazidos implicam numa colisão de princípios constitucionais fundamentais a ser observada na política fiscal, com fins de auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica, qual seja, a seletividade tributária versus a efetivação do direito à saúde e educação. Utilizando-se da perspectiva de Alexy (2015, p. 93) sobre a colisão de princípios, se eles colidem, um terá que ceder, não significando que o cedente é inválido e nem que haja exceção a ele. Conforme as palavras do autor, “o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições.”

Pois bem, vislumbrando-se que a justiça tributária se observa tanto no momento da incidência quando no momento da destinação da arrecadação, bem como que as condições do caso concreto demonstram o prejuízo aos direitos fundamentais, a seletividade tributária deve ser afastada na incidência do ICMS nas operações sobre combustíveis, pois, por mais essencial que seja a mercadoria, a implementação do benefício se torna contraditória para a efetivação dos fundamentos

e objetivos da República do Brasil, insculpidos nos art. 1º e 3º da CF/88 (BRASIL, 1988).

7 CONCLUSÃO

A desigualdade socioeconômica brasileira é questão de primeira ordem e necessita urgentemente ser enfrentada, sob pena de o país entrar em colapso. A tarefa não pode se restringir ao campo das ideias, necessitando que se implementem medidas que auxiliem na transformação social e efetivem as diretrizes da CF/88.

A pesquisa se propôs a responder se a aplicação da seletividade tributária na incidência do ICMS nas operações sobre combustíveis é instrumento eficaz para a redução da desigualdade socioeconômica no Brasil. A pretensão foi analisar se a medida tributária em questão, ao ser inserida na incidência do ICMS sobre a mercadoria denominada no recorte da pesquisa, teria o condão de reduzir o preço da mercadoria ao consumidor final, em especial à população carente, preservando sua renda e, por consequência, permitindo o auxílio na redução da desigualdade em questão.

Para a resposta, a pesquisa realizou o levantamento de dados empíricos que evidenciam a desigualdade socioeconômica e a pobreza no país, bem como as consequências perniciosas que a regressividade tributária produz, sendo agente indutora do aumento das desigualdades. Os dados demonstraram a essencialidade dos combustíveis na vida da população, principalmente para as pessoas carentes, sendo que o gasto com a mercadoria possui relevante impacto no orçamento privado das famílias e cidadãos de baixa renda.

Mais do que um debate sob a perspectiva jurídica, ao colacionar os dados, o trabalho trouxe ao cerne da discussão a realidade social brasileira, observando as mazelas da sociedade e discorrendo sobre como as medidas fiscais podem ser instrumentos que modificam o estado de coisas posto na atualidade. A partir dos dados, o trabalho evidenciou os efeitos nocivos da regressividade e como o gasto com o consumo de combustíveis se apropria da renda dos cidadãos e famílias mais pobres.

Outro aspecto importante no trabalho foi o embasamento teórico que fundamentou as premissas lançadas. Coordenando sistematicamente o pensamento dos doutrinadores com a jurisprudência dos tribunais pátrios e realizando a interpretação histórica e teleológica do ordenamento jurídico, a pesquisa observou

que o STN de 1988 deve se organizar sob o manto da justiça. Conforme se afirmou na introdução e durante toda confecção da pesquisa, os instrumentos fiscais têm um importante papel a ser exercido na construção de uma sociedade justa e solidária, devendo ser observada sob a perspectiva da dignidade humana e da preservação do mínimo existencial.

Fiel ao quanto estabelecido no preâmbulo, o trabalho não analisou a tributação sob o viés individual e dentro da realidade isolada do contribuinte. A análise da mera subsunção do fato à norma para a configuração da obrigação tributária dentro da regra-matriz de incidência não se bastaria para sustentar a tese defendida. A tributação foi observada como fenômeno coletivo que é, repercutindo seus efeitos de forma difusa e, sob tal perspectiva, o trabalho pôde atingir o objetivo geral.

Assim, o objetivo geral não seria atingido sem a escalada de sustentação dos objetivos específicos, premissas que foram enfrentadas e se enlaçaram para alicerçar a afirmativa posta na seção 6.3.

O primeiro dos objetivos foi demonstrar a dimensão da desigualdade socioeconômica do País. A seção 2 destacou que os 10% mais ricos da população brasileira detêm 58,6% da renda nacional e 80% do patrimônio privado do país, sendo que o 1% mais rico da população possui 26,6% da renda nacional e acumula 48,9% da riqueza aqui produzida, enquanto os 50% mais pobres acumulam 0,4% da riqueza nacional, sendo que eles ganham 29 vezes menos que os 10% mais ricos. Revelou, também, que o 1% da população brasileira com renda mais alta teve rendimento 38,4 vezes maior que a média dos 50% com as menores remunerações.

A atualidade expõe um país composto por miseráveis que vivem abaixo da linha da pobreza e diariamente convivem com a insegurança da alimentação. Há uma massa de pessoas socialmente excluídas, composta por 62,9 milhões de indivíduos, que representam 29,6% da população, sendo que 15,5 milhões se encontram abaixo da linha da extrema pobreza, bem como existem 32,3 milhões de pessoas com insegurança alimentar moderada e 33,1 milhões com insegurança alimentar grave (ou seja, fome propriamente dita).

O desastre social brasileiro é diariamente noticiado na mídia, dando conta do aumento da população desempregada; da grande parcela do analfabetismo e do

parco grau de instrução educacional da população até 25 anos; das filas em centros de saúde sem obtenção de atendimento médico; do consumo de subprodutos de alimentos; da disputa por restos de alimentos jogados no lixo, haja vista a falta de expectativa da próxima refeição, quanto mais de uma alimentação digna.

O Brasil atual retornou ao mapa da fome e da pobreza. Se, anteriormente, a observação do cotidiano já mostrava pedintes nas esquinas e semáforos das grandes cidades, atualmente, o número se multiplicou, fazendo os “invisíveis” baterem às janelas dos carros nos semáforos e às portas das residências, aparecendo cada vez mais para a classe média e para a elite, que as obrigam a encarar a proporção que a crise alcançou. O maior reflexo da exclusão é o aumento exponencial da criminalidade que, novamente, por observação da vida cotidiana (e notícias da mídia), vem crescendo em números alarmantes, retirando a paz social e promovendo uma verdadeira guerra civil dentro do território nacional, morrendo mais pessoas que em muitas guerras militares declaradas.

Os números evidenciam que os excluídos da participação na riqueza nacional (50% detém 0,4% da riqueza nacional) são os mesmos que estão em situação de pobreza (29,6% da população) e se encontram com privações alimentares, demonstrando que a desigualdade econômica produz a desigualdade social, com índices crescentes, se pondo na contramão da implementação do Estado de bem-estar social tão sonhado com o retorno da democracia e a promulgação da CF/88.

O novo Diploma Constitucional vem sendo encarado como programa a ser implementado em um futuro longínquo e incerto, quando deveria ser tratado como norma cogente, apta a produzir efeitos imediatos, direcionando o trabalho dos legisladores e gestores públicos, a fim de concretizar os fundamentos e objetivos da CF/88, por meio de políticas públicas voltadas para o estrato mais carente da população brasileira.

O segundo objetivo específico conquistado por esta tese buscou demonstrar que, no Brasil, se consolidou um sistema tributário regressivo, sendo evidenciados seus efeitos perniciosos sobre a renda dos cidadãos e famílias de baixa renda. No transcorrer da seção 3, observou-se que o STN deve se nortear pelo princípio da justiça tributária implícito no Texto Constitucional de 1988, devendo a matriz tributária

ser estruturada de acordo com os fundamentos e objetivo insculpidos neste Texto. Contudo, a seção observou que, a contrário senso, o sistema se estruturou a partir do modelo de tributação indireta e sobre o consumo, não atenta à capacidade contributiva dos cidadãos, implicando na regressividade que provoca graves distorções sociais ao se apropriar da renda daqueles que possuem menos riqueza.

Apesar dos ditames da CF/88, com e a crise econômica que se vivenciava na década de 1990, o país resolveu adotar as premissas neoliberais, reduzindo a tributação direta sobre a renda e a propriedade e ampliando vertiginosamente a tributação indireta sobre o consumo, o que pode até ter auxiliado nas finanças públicas (equilíbrio das contas para a conter a inflação e firmar o Plano Real), mas provocou uma tragédia na vida social. A carga tributária brasileira passou a ser composta de 60% de tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços; 24,6% de tributos incidentes sobre a renda e apenas 4,7% de tributos que incidem sobre o patrimônio (dados de 2015). O resultado da escolha foi a construção de um STN que permite, àqueles que possuem rendimentos superiores a 160 salários mínimos, recolherem o IRPF entre 5% e 7% sobre o total de seus rendimentos (praticamente não são tributados).

Ainda, a seção 3 observou que a regressividade do sistema tributário brasileiro é perversa com a população mais carente. Demonstrou-se que as famílias com renda de até dois salários mínimos tinham carga tributária direta de 3,1% e indireta de 45,8%, enquanto que as famílias com renda superior a 30 salários mínimos tinham carga tributária direta de 9,9% e indireta de 16,4% (dados de 2004). Ademais, famílias que possuíam renda de até dois salários mínimos suportavam carga tributária bruta de 53,9%, contudo, aquelas que tinham renda familiar superior a 30 salários mínimos se submetiam à carga tributária bruta de 29% (dados de 2008).

Os dados deixam claro que o modelo de tributação regressiva sobre o consumo piorou a vida dos cidadãos e famílias brasileiras, especialmente os de baixa renda, se apropriando dos rendimentos recebidos e diminuindo o poder aquisitivo desta camada social. Comprovou-se que a tributação regressiva ampliou o abismo socioeconômico existente na 10ª maior economia do planeta, sendo o 5º maior país em território do

mundo e o campeão absoluto na produção de grãos e proteína animal (na produção de alimentos).

Apesar de a desigualdade não ser desencadeada somente pela política tributária adotada por um país, as escolhas na formação da matriz tributária nacional contribuem para que se tenha uma ampliação dela, o que acarreta na pobreza, na miséria e na fome. A tributação regressiva se solidificou no decorrer do último século, atravessando o limiar do milênio e produzindo efeitos sociais nefastos sobre a grande parcela da população do país.

Confirmou-se, então, o segundo objetivo da pesquisa, demonstrando que o STN é o instrumento auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica. A tributação se revela como uma valiosa assistente na destruição das antigas estruturas e na construção dos novos pilares para uma sociedade solidária e justa, pautada nos valores da dignidade humana e oportunizando condições mínimas para a ampliação da cidadania. A tributação deve ser implementada considerando-se a qualidade do tributo e as consequências que ele produzirá para a população.

Atendendo ao recorte formulado na tese central, a seção 4 conferiu atenção ao princípio da seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços. Firmou-se o pensamento de que a seletividade tributária é um princípio constitucional, sendo a expressão do princípio da capacidade contributiva a ser observado na tributação sobre o consumo, utilizando-se do critério da essencialidade, denominação que classifica os serviços e mercadorias que são de primeira necessidade para a população e que orientam a estipulação de alíquotas reduzidas na incidência dos tributos sobre o consumo (em especial o IPI e o ICMS). Sobre o critério da essencialidade, a pesquisa se filiou ao entendimento de que o conceito de mercadoria e/ou serviço essencial evolui no transcorrer dos anos, pois as necessidades da população são mutáveis.

A seção 4 também discorreu sobre os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais que fundamentam a aplicação do princípio da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre mercadorias e serviços essenciais. Analisando a regra constitucional da incidência do ICMS (sem considerar os impactos financeiros), a seção refutou os argumentos favoráveis à aplicação facultativa da seletividade

tributária na incidência do ICMS, inclusive aqueles que embasaram o julgado do RE 714.139 Santa Catarina, promovido pelo STF, firmando o entendimento de que, na regra de incidência do ICMS, a seletividade tributária é de aplicação obrigatória, pois: (a) a previsão constitucional do art. 155, § 2º, III da CF/88 é um dever-poder do legislador e do administrador público; (b) a incidência do ICMS deve ser interpretada considerando-se os atuais valores da sociedade; (c) a incidência do ICMS deve ser realizada para concretizar o princípio de justiça tributária; e (d) o ICMS tem clara função extrafiscal (BRASIL, 2022h).

A seção 5 analisou a incidência do ICMS nas operações sobre combustíveis e, figurando o tributo no centro da tese, coube estruturar a regra-matriz geral de incidência do imposto estadual e delimitar o seu arquétipo sobre as operações com combustíveis.

A seção observou a importância que a exação possui para os cofres estatais. Na junção de todos os estados federados e do DF, em 2021, foram arrecadados R\$652.424 bilhões de ICMS, mais do que qualquer outro tributo no país, representando 86,08% das receitas tributárias daqueles entes federados naquele ano. Quando se trata do ICMS sobre operações com combustíveis, o texto demonstrou que, em 2021, o valor de arrecadação atingiu R\$112,53 bilhões, o que representou 17,25% do total da arrecadação do imposto em questão.

Restou demonstrado que o ICMS é um importante encargo na composição do preço deste insumo, representando quase 1/3 do valor da mercadoria na venda ao consumidor final quando se analisa a gasolina – combustível de uso dos veículos da maioria dos cidadãos –, e mais de 10% quando se observam os demais combustíveis (dados anteriores a julho de 2022).

Com as premissas coletadas nos trechos antecedentes, a seção 6 enfrentou o tema central da pesquisa, tratando sobre a efetividade da redução do ICMS sobre operações com combustíveis e, em seguida, sobre os efeitos da redução da arrecadação do ICMS para as políticas sociais de saúde e educação.

A seção 6 demonstrou que os combustíveis são mercadorias essenciais e atendem ao critério para a aplicação do princípio da seletividade tributária. Apesar de já haver dispositivos legais indicando a essencialidade dos combustíveis, a pesquisa

trouxe dados que ilustram a importância da referida mercadoria na vida dos cidadãos e famílias brasileiras. Em média, os combustíveis são responsáveis por 60% da energia consumida no país nos últimos 20 anos, sendo que o custo deste insumo impacta na indústria, na agropecuária, na residência, no comércio, no transporte – seja pessoal ou de cargas –, e sobre os produtos que são consumidos pela população, em especial aqueles bens que compõem a cesta básica.

Os dados coletados durante a pesquisa evidenciaram que, dentro do segmento de logística, o gasto com transporte representa 6,8% do PIB nacional (dados de 2015) e, juntamente com a energia elétrica e o gás, os combustíveis são responsáveis por 23% do custo da cesta básica (dados de 2022). A pesquisa destacou a importância que o gasto com transportes possui no orçamento privado das famílias brasileiras, estando na segunda colocação entre as despesas básicas, superando o gasto com alimentação e representando 18,1% do gasto per capita. O trabalho também observou que, para a população das classes D e E, o custo com gás de cozinha representou o elevado percentual de 22% do total das despesas que eles arcaram no ano de 2021.

Entretanto, apesar de o ICMS ser um encargo que encarece o preço da mercadoria em questão, não se pode afirmar que a redução da incidência produzirá a minoração do preço e que o efeito será repassado para o consumidor final, preservando o seu rendimento e apaziguando a desigualdade socioeconômica. Aliás, em virtude do livre mercado que se vive no Brasil, o Estado não controla o preço das mercadorias, não se podendo prever o comportamento do empresário perante o consumidor final.

A partir dos dados coletados, constata-se que o aumento do ICMS em dez pontos percentuais pouco influencia no aumento da pobreza. O número apresentado pela pesquisa consultada é ínfimo, o que não garante que a redução de alíquotas do ICMS nas operações com combustíveis tenha eficácia na pretensão que se discute neste trabalho. Realizando-se uma interpretação inversa, caso a alíquota do ICMS seja majorada em dez pontos percentuais, a pobreza será aumentada em 0,0%, concluindo-se que o resultado para a diminuição da alíquota terá a mesma correspondência, ou fração muito similar.

Por outro lado, o trabalho se pôs a investigar o impacto da redução da arrecadação do ICMS sobre combustíveis para o financiamento das políticas de saúde (SUS), educação (Fundeb) e os repasses constitucionais para os municípios (o que também impacta nas duas políticas citadas). Em projeção para o ano de 2022, a redução de alíquota poderá provocar uma queda de R\$12,64 bilhões na arrecadação global do ICMS, sendo que, se analisada a arrecadação do estado da Bahia, em 2021, a redução da alíquota para 18% provocará uma redução de R\$2,22 bilhões na arrecadação do imposto estadual, implicando em que este estado federado viesse a aplicar menos R\$440 milhões no Fundeb e menos R\$100 milhões no SUS.

Pois bem, de acordo com os dados coletados e utilizando-se como exemplo os números do Estado da Bahia, observou-se que a aplicação da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre operações com combustíveis implicará diretamente no desmonte do investimento de recursos para a educação e a saúde, direito garantido a todos pela CF/88, o que aumentará a desigualdade socioeconômica, visto que são indicadores que determinam o nível de desenvolvimento humano de um país.

Sendo assim, e no caso concreto, observa-se que a aplicação da seletividade tributária na incidência do ICMS sobre combustíveis não é instrumento eficaz no auxílio da redução da desigualdade socioeconômica e mais. Ademais, a redução de alíquotas do ICMS sobre a operação em questão – devido à dimensão das receitas que deixarão de ser arrecadadas e pela vinculação do imposto estadual a financiar políticas sociais –, implica no aumento da desigualdade, sendo mecanismo propulsor para a desarticulação das bases de financiamento dos direitos sociais à saúde e à educação.

Por meio dos dados coletados, constata-se que o Brasil necessita investir mais em políticas de saúde e educação se quiser promover um Estado de bem-estar social para os seus cidadãos, visto que ainda imperam no país a pobreza, a fome, o analfabetismo e a carência no atendimento de saúde pública.

Analisando-se o ICMS pelo aspecto da incidência e pela vinculação das suas receitas, observa-se que a aplicação cogente do princípio da seletividade é uma contradição instalada na CF/88. Ora, já que se verificou a ineficácia da seletividade tributária como instrumento de apoio à redução da desigualdade socioeconômica,

bem como se constatou que sua aplicação implica no aumento de tal desigualdade, constata-se que a CF/88 criou uma contradição no ICMS sendo que, sob a perspectiva orçamentária, uma vez que as receitas do imposto estadual são vinculadas às políticas de saúde e de educação, não se sustenta que a imposição do princípio da seletividade seja mantida, ainda mais no caso concreto.

Observando-se que a matriz tributária deve ser organizada para influenciar na correção da ordem social, este trabalho encadeou estrategicamente as seções anteriores, formulando premissas específicas para defender que a aplicação do princípio da seletividade tributária – na incidência do ICMS sobre as operações com combustíveis –, é um instrumento eficaz no auxílio da redução da desigualdade socioeconômica no Brasil. Ao contrário, o resultado da pesquisa observou que, ao serem reduzidas as alíquotas do ICMS nas operações sobre combustíveis, a aplicação da seletividade tributária prejudica o financiamento das políticas de saúde e educação, implicando na ampliação das desigualdades socioeconômicas.

A pretensão da pesquisa não foi esgotar o tema, mas contribuir para o debate da tributação e do financiamento das políticas sociais no Brasil, seja sob a perspectiva jurídica – a partir da precisão dos preceitos fundamentais positivados na CF/88 –, seja pela ótica pragmática, analisando os dados que foram possíveis de coletar durante o estudo. Espera-se que as conclusões deste trabalho contribuam para o futuro da discussão do tema, inclusive como auxílio nas discussões que serão travadas em relação às recentes medidas legislativas publicadas e que afetam diretamente o princípio da seletividade e o financiamento das políticas de educação (Fundeb) e saúde (SUS).

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

AGÊNCIA CNT TRANSPORTE ATUAL. Custo logístico consome 12,7% do PIB do Brasil: Percentual aumentou de 2014 para 2015, impactado pelo aumento dos estoques; valor total se aproxima de R\$ 750 bilhões. Brasília, DF, 11 out. 2016. Disponível em: <https://www.cnt.org.br/agencia-cnt/custo-logistico-consome-12-do-pib-do-brasil>. Acesso em: 13 ago. 2022.

AGÊNCIA IBGE NOTÍCIAS. Extrema pobreza atinge 13,5 milhões de pessoas e chega ao maior nível em 7 anos. [Rio de Janeiro], 6 nov. 2019a. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/25882-extrema-pobreza-atinge-13-5-milhoes-de-pessoas-e-chega-ao-maior-nivel-em-7-anos>. Acesso em: 28 jul. 2022.

AGÊNCIA IBGE NOTÍCIAS. POF 2017-2018: famílias com até R\$1,9 mil destinam 61,2% de seus gastos à alimentação e habitação. [Rio de Janeiro], 4 out. 2019b. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25598-pof-2017-2018-familias-com-ate-r-1-9-mil-destinam-61-2-de-seus-gastos-a-alimentacao-e-habitacao>. Acesso em: 7 ago. 2022.

AGÊNCIA IBGE NOTÍCIAS. Síntese de indicadores sociais: em 2020, sem programas sociais, 32,1% da população do país estariam em situação de pobreza. [Rio de Janeiro], 3 dez. 2021. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/32418-sintese-de-indicadores-sociais-em-2020-sem-programas-sociais-32-1-da-populacao-do-pais-estariam-em-situacao-de-pobreza>. Acesso em: 28 jul. 2022.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. **Revista Espaço Acadêmico**, [Maringá], v. 12, n. 133, p. 69-78, jun. 2012. Disponível em: <https://periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/view/14965>. Acesso em: 30 out. 2021.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000.

ARAGÃO, Adalberto; CONTINI, Elisio. **O agro no Brasil e no mundo: uma síntese do período de 2000 a 2020**. [Brasília, DF]: Embrapa, [2020]. Disponível em: <https://www.embrapa.br/documents/10180/62618376/O+AGRO+NO+BRASIL+E+NO+MUNDO.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2022.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE PESQUISA (ABEP). **Critério de classificação econômica Brasil**. São Paulo, 2022. Disponível em: https://www.abep.org/criterioBr/01_cceb_2022.pdf. Acesso em: 31 ago. 2022.

ASSOCIAÇÃO DOS ADVOGADOS DE SÃO PAULO (AASP). **Cotação oficial do dólar: US\$**. [São Paulo], [2022]. Disponível em: <https://www.aasp.org.br/suporte-profissional/indices-economicos/atualizacao-mensal/dolar/>. Acesso em: 29 maio 2022.

ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** São Paulo: Leya, 2015.

AUSTIN RATING. **PIB ranking: taxa de crescimento real 1º trimestre / 2022**. [São Paulo], 2022. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2022/06/ranking-maiores-economia-2jun2022.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2022.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BAHIA. Lei n. 13.207, de 22 de dezembro de 2014. Altera as Leis n. 7.014, de 4 de dezembro de 1996, e n. 11.631, de 30 de dezembro de 2009, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Salvador, 23 dez. 2014. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/legest_2014_13207.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022.

BAHIA. Lei n. 7.014, de 4 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Salvador, 5 dez. 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120361#:~:text=Trata%20do%20Imposto%20sobre%20Opera%C3%A7%C3%B5es,%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>. Acesso em: 10 ago. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BANCO CENTRAL DO BRASIL (BC). **Reservas internacionais**. [Brasília, DF], [2022]. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/reservasinternacionais>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARRETO, Ricardo Candéa Sá; HOLANDA, Fabrício José Costa de. Variáveis determinantes do custo da cesta básica em Fortaleza. **Revista Econômica do Nordeste**, Fortaleza, v. 38, n. 2, p. 199-210, abr./jun. 2007. Disponível em: <https://www.bnb.gov.br/revista/index.php/ren/article/view/533/421>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BARROS, Ricardo Paes de; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil. **Texto para Discussão**, Rio de Janeiro, n. 800, jun. 2001. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2003/1/TD_0800.pdf. Acesso em: 28 jul. 2022.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BONELLI, Regis; RAMOS, Lauro. Distribuição de renda no Brasil: avaliação das tendências de longo prazo e mudanças nas desigualdades desde meados dos anos 70. **Texto para Discussão**, Brasília, DF, n. 288, jan. 1993. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2493/1/td_0288.pdf. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRANDÃO, Marcelo. Pelo menos 6 estados anunciam redução do ICMS sobre etanol hidratado. **Agência Brasil**, Brasília, DF, 18 jul. 2022. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2022-07/pelo-menos-6-estados-anunciam-reducao-do-icms-sobre-etanol-hidratado#:~:text=Para%20o%20etanol%2C%20a%20al%C3%ADquota,38%20por%20litro%20nos%20postos>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei (PL) n. 7587, de 2017**. Concede aos veículos de carga que estiverem efetuando transporte de produto alimentício da cesta básica, no âmbito de novas concessões, isenção ou desconto no pagamento de pedágio em via do sistema rodoviário federal. Autor: Deputado Roberto da Silva Sales. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2136448>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar (PLC) n. 11/2020**. Prevê a apuração do ICMS-substituição relativo ao diesel, etanol hidratado e à gasolina a partir de valores fixos por unidade de medida, definidos na lei estadual.

Autor: Deputado Emanuel Pinheiro Neto. Brasília, DF, 19 fev. 2020a. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1860070&filename=PLP%2011/2020. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934. Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 19 nov. 1937. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Decreto n. 9.391, de 30 de maio de 2018. Altera o Decreto n. 5.060, de 30 de abril de 2004, que reduz as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, e o Decreto n. 5.059, de 30 de abril de 2004, que reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e querosene de aviação. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 maio 2018a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9391.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional (EC) n. 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 out. 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional (EC) n. 108, de 26 de agosto de 2020. Altera a Constituição Federal para estabelecer critérios de distribuição da cota municipal do

Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), para disciplinar a disponibilização de dados contábeis pelos entes federados, para tratar do planejamento na ordem social e para dispor sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb); altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 ago. 2020b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc108.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional (EC) n. 112, de 27 de outubro de 2021. Altera o art. 159 da Constituição Federal para disciplinar a distribuição de recursos pela União ao Fundo de Participação dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 out. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc112.htm#:~:text=EMENDA%20CONSTITUCIONAL%20N%C2%BA%20112%2C%20DE%2027%20DE%20OUTUBRO%20DE%202021&text=Altera%20o%20art.,do%20%C2%A7%203%C2%BA%20do%20art. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional (EC) n. 123, de 14 de julho de 2022. Altera o art. 225 da Constituição Federal para estabelecer diferencial de competitividade para os biocombustíveis; inclui o art. 120 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para reconhecer o estado de emergência decorrente da elevação extraordinária e imprevisível dos preços do petróleo, combustíveis e seus derivados e dos impactos sociais dela decorrentes; autoriza a União a entregar auxílio financeiro aos Estados e ao Distrito Federal que outorgarem créditos tributários do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) aos produtores e distribuidores de etanol hidratado; expande o auxílio Gás dos Brasileiros, de que trata a Lei n. 14.237, de 19 de novembro de 2021; institui auxílio para caminhoneiros autônomos; expande o Programa Auxílio Brasil, de que trata a Lei n. 14.284, de 29 de dezembro de 2021; e institui auxílio para entes da Federação financiarem a gratuidade do transporte público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 jul. 2022a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc123.htm#:~:text=Fica%20reconhecido%2C%20no%20ano%20de,dos%20impactos%20sociais%20del a%20decorrentes. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional (EC) n. 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 dez. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm#:~:text=E MENDA%20CONSTITUCIONAL%20N%C2%BA%2033%2C%20DE,do%20%C2%A 7%203%C2%BA%20do%20art. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Lei Complementar (LC) n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Lei Complementar (LC) n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1º ago. 2003a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Lei Complementar (LC) n. 141, de 13 de janeiro de 2012. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis n. 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jan. 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Lei Complementar (LC) n. 192, de 11 de março de 2022. Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 mar. 2022b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar (LC) n. 194, de 23 de junho de 2022. Altera a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares ns. 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jun. 2022c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Lei Constitucional n. 4, de 20 de setembro de 1940. Emenda o art. 20 da Constituição. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 20 set. 1940. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicon/1940-1949/leiconstitucional-4-20-setembro-1940-373594-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 11.346, de 15 de setembro de 2006. Cria o Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional – SISAN com vistas em assegurar o direito

humano à alimentação adequada e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 set. 2006. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11346.htm. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Lei n. 13.723, de 4 de outubro de 2018. Dispõe sobre a concessão de subvenção econômica à comercialização de óleo diesel e altera a Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 2018b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13723.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2013.723%2C%20DE%20%20DE%20OUTUBRO%20DE%202018.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20concess%C3%A3o%20de,6%20de%20agosto%20de%201997%20. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei n. 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada n. 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei n. 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei n. 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 set. 2019a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Lei n. 14.113, de 25 de dezembro de 2020. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), de que trata o art. 212-A da Constituição Federal; revoga dispositivos da Lei n. 11.494, de 20 de junho de 2007; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 dez. 2020c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l14113.htm#:~:text=Art.%201%C2%BA%20Fica%20institui%C3%ADdo%2C%20no,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 jul. 1985. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7347orig.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 7.783, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 jun. 1989. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.HTM. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 8.846, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Recurso Especial (REsp) n. 1.087.925 Paraná. Recorrente: Kowalski Alimentos Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 30 jun. 2011a. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21651043/inteiro-teor-21651044>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Recurso Especial (REsp) n. 1.410.259 Paraná. Recorrente: LCA Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Humberto Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 9 out. 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/864112553/inteiro-teor-864112556>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 984**. Requerente: Presidente da República. Intimado: Governador do estado do Acre. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 2022d. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6426801>. Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) n. 30 Distrito Federal**. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 24 ago. 2020d. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF_ADO_30_d2475.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1680006120&Signature=2PUBaL6ZgSy0gXDnMyVGexhcQdc%3D. Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3.685-8 Distrito Federal. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos

Advogados do Brasil. Requerido: Congresso Nacional. Relatora: Ministra Ellen Gracie. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 10 ago. 2006a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363397>. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.971 Distrito Federal**. Requerente: Partido dos Trabalhadores. Requerido: Presidente da Câmara Legislativa do Distrito Federal. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 13 set. 2019b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363397>. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 7164 Distrito Federal**. Requerente: Presidente da República. Intimado: Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Relator: Ministro André Mendonça. Brasília, DF, 12 maio 2022e. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6404538>. Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 7191 Distrito Federal**. Requerente: Governador do estado de Pernambuco. Requerido: Governador do estado do Maranhão. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 22 jun. 2022f. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6430743>. Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 7195 Distrito Federal**. Requerente: Governador do estado de Pernambuco. Requerido: Governador do estado do Maranhão. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 27 jun. 2022g. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6434957>. Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo Regimental (AgR) no Recurso Extraordinário (RE) com Agravo n. 639.337 São Paulo. Agravante: município de São Paulo. Agravado: Ministério Público do estado de São Paulo. Relator: Ministro Celso de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 177, 15 set. 2011b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627428>. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo Regimental (AgR) no Recurso Extraordinário (RE) n. 406.955 Minas Gerais. Agravante: Fábio Couto de Araújo Cançado e outro. Agravado: Advogado-Geral do estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 203, 20 out. 2011c. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075-1 Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional do Comércio (CNC). Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 24 nov. 2006b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário (RE) n. 198.088-5 São Paulo. Recorrente: Companhia Agrícola e Industrial Santa Adelaide. Recorrido: estado de São Paulo. Relator: Ministro Ilmar Galvão. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 5 set. 2003b. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_198088_SP-_17.05.2000.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1680291875&Signature=vLm1CdH9DIFc2n4EkIBmQ%2FgC%2Fb8%3D. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário (RE) n. 234.105-3 São Paulo. Recorrentes: Adolfo Carlos Canan e outra. Recorrido: município de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 31 mar. 2000. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14697105/inteiro-teor-103089563>. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário (RE) n. 374.981 Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Celso de Mello. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 8 abr. 2005. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14791783>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário (RE) n. 562.045 Rio Grande do Sul. Reclamante: Estado do Rio Grande do Sul. Reclamado: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 233, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário (RE) n. 592.145 São Paulo. Reclamante: Usina Colorado - Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça LTDA. Reclamado: União. Relator: Ministro Marco Aurélio de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º fev. 2018c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=592145&classe=RE>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário (RE) n. 640.905 São Paulo. Reclamante: União. Reclamado: Tecnologia de Produtos para Fundação Ltda. (TECBRAF). Relator: Ministro Luiz Fux. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 1º fev. 2018d. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/772644779/inteiro-teor-772644822>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário (RE) n. 714.139 Santa Catarina. Reclamante: Lojas Americanas S/A. Reclamado: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 mar. 2022h. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRICS. **Portal de informações do BRICS**. [Xangai], [2022]. Disponível em: <https://infobrics.org/>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas**: como o capitalismo evitará o seu colapso. Curitiba: Brazil Publishing, 2019.

BUFFON, Marciano; BARCELLOS, Vinicius de Oliveira. Tributos sobre a propriedade no Brasil: o descompasso entre os preceitos constitucionais e a realidade tributária. **Revista Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 9, n. 2, p. 336-369, maio/ago. 2018. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/index.php/direitoeconomico/article/view/21746/23141>. Acesso em: 30 out. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Carlos Henrique R.; PEREIRA, Rafael Henrique M. Gastos das famílias brasileiras com transporte urbano público e privado no Brasil: uma análise da POF 2003 e 2009. **Texto para Discussão**, Brasília, DF; Rio de Janeiro, n. 1803, 2012. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1803.pdf. Acesso em: 18 jul. 2022.

CARVALHO, Laura. **Valsa brasileira**: do boom ao caos econômico. São Paulo: Todavia, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CATTANI, Antonio David. Concentração de renda e desigualdades. *In*: IVO, Anete Britto *et al* (coord.). **Dicionário temático desenvolvimento e questão social**: 81 problemáticas contemporâneas. São Paulo: Annalume; Brasília, DF: CNPq; Salvador: Fapesb, 2013. p. 59-64.

CATTANI, Antonio David. Desigualdade socioeconômica: conceitos e problemas de pesquisa. **Sociologias**, Porto Alegre, ano 9, n. 18, p. 74-99, jul./dez. 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/soc/a/mKs6Zb4KCmFZBC5dZ8KNHnw/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 18 jul. 2022.

CHANCEL, Lucas *et al* (ed.). **World inequality report 2022**. [Paris]: World Inequality Lab, 2021. Disponível em: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_RAPPORT_A4.pdf. Acesso em: 22 jul. 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONCEIÇÃO, Pedro. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2021/2022**: tempos incertos, vidas instáveis – construir o futuro num mundo em transformação. [Nova York]: PNUD, [2022]. Disponível em: <https://hdr.undp.org/system/files/documents/global-report-document/hdr2021-22overviewptpdf.pdf>. Acesso em: 18 out. 2022.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRICULTURA (CNA). CNA estima impacto de 12,1% na cesta básica com tabelamento de frete. Brasília, DF, 28 jun. 2018. Disponível em: <https://cnabrasil.org.br/noticias/cna-estima-impacto-de-121-na-cesta-basica-com-tabelamento-de-frete>. Acesso em: 7 ago. 2022.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). Participação da indústria brasileira no mundo caiu ao mínimo histórico em 2020. **Desempenho da Indústria no Mundo**, [Brasília, DF], ano 5, n. 1, dez. 2021. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/portaldaindustria/noticias/media/filer_public/5a/fb/5afb65c-ac8a-498c-b644-3e6337985b68/desempenho_da_industria_no_mundo_-_dezembro_2021.pdf. Acesso em 10 maio 2022.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Boletim de arrecadação de tributos estaduais**. [Brasília, DF], [2022]. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTEt>

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Convênio ICM n. 44/75. Dispõe sobre a isenção de produtos hortifrutigranjeiros. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 1975. Disponível em:

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV044_75#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20isen%C3%A7%C3%A3o%20de%20produtos%20hortifrutigranjeiros.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%2015.12,Ata%20Declarat%C3%B3rio%20AP%2010%2F75. Acesso em: 10 ago. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Convênio ICMS n. 38, de 30 de março de 2012. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, síndrome de Down ou autistas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 abr. 2012. Disponível em:

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/CV038_12. Acesso em: 10 ago. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Convênio ICMS n. 47/97. Concede isenção do ICMS às operações com equipamentos ou acessórios destinados a portadores de deficiência física ou auditiva e exclui produtos da lista anexa ao Convênio ICMS 38/91, de 07.08.91, que concede isenção do ICMS nas aquisições de equipamentos e acessórios destinados às instituições que atendam aos portadores de deficiência física, auditiva, mental, visual e múltipla. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 maio 1997. Disponível em:

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV047_97. Acesso em: 10 ago. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Convênio ICMS n. 87/02. Concede isenção do ICMS nas operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 jul. 2002. Disponível em:

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2002/CV087_02. Acesso em: 10 ago. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

COUNTRY METERS. **População da Argentina**. [S./], [2022a]. Disponível em: <https://countrymeters.info/pt/Argentina>. Acesso em: 28 jul. 2022.

COUNTRY METERS. **População de Portugal**. [S./], [2022b]. Disponível em: <https://countrymeters.info/pt/Portugal>. Acesso em: 28 jul. 2022.

COUNTRY METERS. **População do Chile**. [S./], [2022c]. Disponível em: <https://countrymeters.info/pt/Chile>. Acesso em: 28 jul. 2022.

COUNTRY METERS. **População do Uruguai**. [S.l.], [2022d]. Disponível em: <https://countrymeters.info/pt/Uruguay>. Acesso em: 28 jul. 2022.

CRUZ, Clinória Freire da. **O impacto da tributação do ICMS sobre a pobreza para o Brasil: uma análise pós-Plano Real**. 2009. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2009. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/6075/1/2009_dissert_cfcruz.pdf. Acesso em: 12 jun. 2022.

CUNHA JR., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: JusPodivm, 2008.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, [Porto Alegre], n. 28, p. 135-155, 2011. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/download/71068/40332>. Acesso em: 2 abr. 2022.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS (DIEESE). **Nota técnica n. 150: reforma e justiça tributária**. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2015/notaTec150ReformaJusticaTributaria.pdf>. Acesso em: 4 dez. 2020.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS (DIEESE). **Nota técnica n. 251: o necessário debate sobre os preços dos combustíveis no Brasil**. São Paulo, 2021a. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2021/notaTec251PrecosCombustiveis/index.html?page=1>. Acesso em: 14 ago. 2022.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS (DIEESE). **Nota técnica n. 270: redução do ICMS dos combustíveis, energia elétrica, transporte e comunicação**. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2022/notaTec270ICMS.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

DI PIETRO, Maia Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA (EPE). **BEM: relatório síntese 2022, ano base 2021**. [Rio de Janeiro], 2022a. Série: Formação de Preços de Combustíveis. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados->

abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-675/topico-631/BEN_S%C3%ADntese_2022_PT.pdf. Acesso em: 8 ago. 2022.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA (EPE). **Entendendo a formação dos preços finais de combustíveis no Brasil**. [Rio de Janeiro], ago. 2022b. Série: Formação de Preços de Combustíveis. Disponível em: https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-413/topico-594/Entendendo%20a%20Forma%C3%A7%C3%A3o%20de%20Pre%C3%A7os%20de%20Combust%C3%ADveis_Agosto%202022_v2.pdf. Acesso em: 14 ago. 2022.

ENGELS, Friedrich. **A situação da classe trabalhadora na Inglaterra**. São Paulo: Boitempo, 2010.

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

FEDERAÇÃO NACIONAL DE COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES (FECOMBUSTÍVEIS). Tributação dos combustíveis por estado. Rio de Janeiro, 16 mar. 2023. Disponível em: <https://www.fecombustiveis.org.br/tributacao>. Acesso em: 22 maio 2022.

FERNANDES, Daniela. 4 dados que mostram por que Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, segundo relatório. **BBC News Brasil**, [Brasil], 7 dez. 2021. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-59557761>. Acesso em: 22 jul. 2022.

FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION (FAO). **The state of food security and nutrition in the world 2022**: repurposing food and agricultural policies to make healthy diets more affordable. Rome, 2022. Disponível em: <https://www.fao.org/3/cc0639en/cc0639en.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2022.

FORBES MONEY. Quem são os 62 bilionários brasileiros em 2022 com mais de US\$ 1 bilhão. [São Paulo], 5 abr. 2022. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2022/04/veja-quem-sao-os-62-brasileiros-com-mais-de-us-1-bilhao/#:~:text=Ao%20todo%2C%20s%C3%A3o%2062%20nomes,%24%2049%2C2%20bilh%C3%B5es>. Acesso em: 16 jul. 2022.

FREITAS, Leana Oliveira. Ensaio inicial sobre pobreza e desigualdade social: indicações políticas para a política de assistência social. **Revista de Políticas Públicas**, [São Luís], v. 8, n. 2, p. 93-112, 2004. Disponível em <http://periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/rppublica/article/view/3761>. Acesso em: 12 jun. 2022.

G1. Brasil perde uma posição em ranking do IDH: relatório apontou que país tem 2ª maior concentração de renda do mundo, com 1/3 de todas as riquezas nas mãos do 1% mais rico. [São Paulo], 9 dez. 2019. Disponível em:

<https://g1.globo.com/mundo/noticia/2019/12/09/brasil-perde-uma-posicao-em-ranking-do-idh.ghtml>. Acesso em: 5 jun. 2020.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do capital no Brasil e no mundo. **Texto para Discussão**, Brasília, DF; Rio de Janeiro, n. 2380, 2018. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8354/1/TD_2380.pdf. Acesso em: 7 nov. 2021.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRUPO DOS 20 (G20). **Membros do G20**. [Índia], [2022]. Disponível em: <https://www.g20.org/en/about-g20/#members>. Acesso em: 16 jul. 2022.

INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE (IFI). **Relatório de acompanhamento fiscal**. [Brasília, DF], 2018. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicOespecial_CargaTributaria.pdf. Acesso em: 4 dez. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Conheça o Brasil**: território. [Rio de Janeiro], [20--]. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/territorio/20591-introducao.html#:~:text=O%20Brasil%20%C3%A9%20um%20dos,e%20China%20em%20extens%C3%A3o%20territorial>. Acesso em: 7 ago. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Projeção da população do Brasil e das unidades da federação**. [Rio de Janeiro], 2022. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/index.html>. Acesso em: 16 jul. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Ranking populacional**: Brasil. [Rio de Janeiro], [2022]. Disponível em: <https://paises.ibge.gov.br/#/mapa/ranking/brasil?indicador=77849&tema=5&ano=2020>. Acesso em: 16 jul. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira 2020. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PETRÓLEO E GÁS (IBP). **Maiores produtores mundiais de petróleo em 2021**. Rio de Janeiro, [2022]. Disponível em: <https://www.ibp.org.br/observatorio-do-setor/snapshots/maiores-produtores-mundiais-de-petroleo-em-2020/#:~:text=Atualmente%20o%20Brasil%20%C3%A9%20o,na%20mesma%20oposi%C3%A7%C3%A3o%20de%202020>. Acesso em: 10 ago. 2022.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). **Panorama da educação**: destaques do education at a glance 2019. Brasília, DF, 2019. Disponível em: https://download.inep.gov.br/acoes_internacionais/eag/documentos/2019/Panorama_da_Educacao_2019.pdf. Acesso em: 22 out. 2022.

INTROÍNE, Paulo Gil Hölck *et al.* Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. Brasília, DF: ANFIP; São Paulo: FENAFISCO, 2018. p. 245-280. Disponível em: https://www.academia.edu/42196939/A_Reforma_Tribut%C3%A1ria_Necess%C3%A1ria_Diagn%C3%B3stico_e_Premissas_OBRA_COLETIVA_. Acesso em: 6 nov. 2021.

JORGE, Tarsis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS**: Direito Tributário material, processual e Direito Penal Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

JORNAL HOJE. Energia, gás e combustíveis são responsáveis por 23% da cesta básica. [Rio de Janeiro], 13 jun. 2022. Disponível em: <https://g1.globo.com/jornal-hoje/noticia/2022/06/13/energia-gas-e-combustiveis-sao-responsaveis-por-23percent-da-cesta-basica.ghtml>. Acesso em: 7 ago. 2022.

JUNGER, Tatiana. **Reforma tributária**: desigualdade, tributação e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

KANTAR. Gás de cozinha foi um dos serviços que mais impactou o bolso brasileiro em 2021. São Paulo, 20 dez. 2022. Disponível em: <https://www.kantar.com/brazil/inspiration/consumo/2022-gas-de-cozinha-preco-ucrania>. Acesso em: 31 ago. 2022.

LACERDA, Antônio Corrêa de. Distribuição de renda o Brasil nos anos 80. **Revista de Economia Política**, [São Paulo], v. 14, n. 3, p. 134-140, jul./set. 1994. Disponível em: <http://www.rep.org.br/PDF/55-11.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARX, Karl. **O capital**: crítica da economia política. São Paulo: Nova Cultural, 1996. Livro Primeiro. O processo de produção do capital. v. 1.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **O manifesto comunista**. São Paulo: Centauro, 2005.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: comentários à legislação nacional. São Paulo: Dialética, 2006.

MAZZA, Willame Parente. **Estado e constituição**: crise financeira, política fiscal e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. A justiça fiscal entre o “dever-ser” constitucional e o “ser” institucional. *In*: SCAFF, Fernando Factory *et al* (org.). **Reformas ou deforma tributárias e financeiras**: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 684-698. Coleção de Direito Tributário e Financeiro.

MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA (MME). MME divulga o impacto potencial dos efeitos da EC n. 123/2022 no preço do etanol. Brasília, DF, 18 jul. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/mme-divulga-o-impacto-potencial-dos-efeitos-da-ec-no-123-2022-no-preco-do-etanol>. Acesso em: 20 ago. 2022.

MOURA, Lenice Silveira Moreira de. Tributação, cidadania e justiça social no Brasil. **Revista UNI-RN**, Natal, v. 16, n. 1/2, p. 181-235, jan./jun. 2017. Disponível em: <http://revistas.unirn.edu.br/index.php/revistaunirn/article/view/413/356>. Acesso em: 30 out. 2021.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2020.

NERI, Marcelo. **Índice de Theil**. [Rio de Janeiro]: FGV Social, [2010]. Disponível em: https://www.cps.fgv.br/cps/pesquisas/Políticas_sociais_alunos/2010/BES_raiz_aane/w/pdf/sbst/BES_Theil_Teoria.pdf. Acesso em: 18 out. 2022.

NERI, Marcelo. **Mapa da nova pobreza**. Rio de Janeiro: FGV Social, 2022. Disponível em: <https://cps.fgv.br/MapaNovaPobreza> <https://cps.fgv.br/en/NewPovertyMap>. Acesso em: 28 jul. 2022.

NERY, Carmen. Inflação mantém alta e chega a 1,06% em abril, maior para o mês desde 1996. **Agência IBGE Notícias**, [Rio de Janeiro], 11 maio 2022. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/33670-inflacao-mantem-alta-e-chega-a-1-06-em-abril-maior-para-os-mes-desde-1996>. Acesso em: 22 ago. 2022.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária necessária: uma introdução geral. *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. Brasília, DF: ANFIP; São Paulo: FENAFISCO, 2018. p. 67-92. Disponível em: https://www.academia.edu/42196939/A_Reforma_Tribut%C3%A1ria_Necess%C3

A1ria_Diagn%C3%B3stico_e_Premissas_OBRA_COLETIVA_. Acesso em: 6 nov. 2021.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). [**Países**: Brasil]. [Paris], [2022a]. Disponível em: <https://www.oecdbetterlifeindex.org/pt/paises/brazil-pt/>. Acesso em: 18 out. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Saúde**. [Paris], [2022b]. Disponível em: <https://www.oecdbetterlifeindex.org/pt/quesitos/health-pt/>. Acesso em: 18 out. 2022.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Paris, 1948. Disponível em: <https://www.ohchr.org/en/human-rights/universal-declaration/translations/portuguese?LangID=por>. Acesso em: 22 jul. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Renda**. Paris, [2022]. Disponível em: <https://www.oecdbetterlifeindex.org/pt/quesitos/income-pt/>. Acesso em: 22 jul. 2022.

OXFAM BRASIL. A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras. São Paulo, 25 set. 2017. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/publicacao/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/?gclid=CjwKCAjw2vOLBhBPEiwAjEeK9nkTMmoU7ae4GcmQ5v0lpUuOwHW3rCxQKA55293C-nLeS6xsl37wdBoCiFgQAvD_BwE. Acesso em: 30 out. 2021.

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

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PEDRA, Douglas Pereira; ESTEVES, Heloisa Borges Bastos. Detecção de cartéis e experiência brasileira recente. **Estudos Técnicos**, [Brasília, DF], p. 2143-2156, 2006. Disponível em: <https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/notas-e-estudos-tecnicos/estudos-tecnicos/arquivos/2006/experiencia-brasileira-deteccao-carteis-2006.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2022.

PETRÓLEO BRASILEIRO SOCIEDADE ANÔNIMA (PETROBRAS). Adotamos nova política de preços de diesel e gasolina. [Rio de Janeiro], 14 out. 2016. Disponível

em: <https://petrobras.com.br/fatos-e-dados/adotamos-nova-politica-de-precos-de-diesel-e-gasolina.htm>. Acesso em: 29 maio 2022.

PETRÓLEO BRASILEIRO SOCIEDADE ANÔNIMA (PETROBRAS). **Como são formados os preços:** diesel. [Rio de Janeiro], jul. 2022a. Disponível em: <https://precos.petrobras.com.br/sele%C3%A7%C3%A3o-de-estados-diesel>. Acesso em: 20 ago. 2022.

PETRÓLEO BRASILEIRO SOCIEDADE ANÔNIMA (PETROBRAS). **Como são formados os preços:** gás de cozinha (GLP). [Rio de Janeiro], jul. 2022b. Disponível em: <https://precos.petrobras.com.br/sele%C3%A7%C3%A3o-de-estados-glp>. Acesso em: 20 ago. 2022.

PETRÓLEO BRASILEIRO SOCIEDADE ANÔNIMA (PETROBRAS). **Como são formados os preços:** gasolina. [Rio de Janeiro], jul. 2022c. Disponível em: <https://precos.petrobras.com.br/sele%C3%A7%C3%A3o-de-estados-gasolina>. Acesso em: 20 ago. 2022.

PETRÓLEO BRASILEIRO SOCIEDADE ANÔNIMA (PETROBRAS). **Tudo o que você precisa saber sobre os preços dos combustíveis.** [Rio de Janeiro], maio 2022d. Disponível em: <https://precos.petrobras.com.br/>. Acesso em: 22 maio 2022.

PÉRA, Thiago Guilherme; COSTA, Everton Lima; CAIXETA FILHO, José Vicente. **Impactos dos reajustes dos preços de óleo diesel na logística do agronegócio brasileiro no período de janeiro/2017 a maio/2018.** Piracicaba: Universidade de São Paulo, 2018. Série Logística do agronegócio: oportunidades e desafios. v. 2. Disponível em: <https://docplayer.com.br/87119705-Impactos-dos-reajustes-dos-precos-de-oleo-diesel-na-logistica-do-agronegocio-brasileiro-no-periodo-de-janeiro-2017-a-maio-2018.html>. Acesso em: 13 ago. 2022.

PIKETTY, Thomaz. **A economia da desigualdade.** Lisboa: Actual, 2014a.

PIKETTY, Thomaz. **O capital no século XXI.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014b.

PINHO NETO, Valdemar Rodrigues de; BARRETO, Flávio Ataliba Flexa Daltro; FEIJÓ, Janaína Rodrigues. A importância da educação para a recente queda da desigualdade de renda salarial no Brasil: uma análise de decomposição para as regiões Nordeste e Sudeste. *In: CIRCUITO DE DEBATES ACADÊMICOS*, 1., 2011, Brasília, DF. **Anais** [...]. Brasília, DF: IPEA, 2011. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area4/area4-artigo32.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2022.

POCHMANN, Márcio. **Desigualdade econômica no Brasil.** São Paulo: Ideias & Letras, 2015.

PODER360. OCDE dá aval para Brasil iniciar processo de entrada no grupo. [Brasil], 10 jun. 2022. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/governo/ocde-da-aval-para-brasil-iniciar-processo-de-entrada-no-grupo/>. Acesso em: 26 jul. 2022.

PONCIANO, Jonathan. Os 10 países com o maior número de bilionários. **Forbes**, [São Paulo], 13 abr. 2020. Disponível em: <https://forbes.com.br/listas/2020/04/os-10-paises-com-o-maior-numero-de-bilionarios/>. Acesso em: 16 jul. 2022.

PORTO, Eder Garin. **Estado de direito e Direito Tributário**: norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

REDE PENSSAN. **Insegurança alimentar e Covid-19 no Brasil**. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://olheparaafome.com.br/wp-content/uploads/2022/06/Relatorio-II-VIGISAN-2022.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2022.

REBOUÇAS, Marcus Vinicius Parente. **Tributação e desigualdade econômica**: elementos de tributação redistributiva para o Brasil do sec. XXI. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. v. 1.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, [Rio de Janeiro], v. 3, n. 3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso em: 4 dez. 2020.

SALVADOR, Evilásio. **Perfil da desigualdade e da injustiça tributária**: com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007-2013. Brasília, DF: Instituto de Estudos Socioeconômicos, 2016. Disponível em: <https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439bbf33.59808206.pdf>. Acesso em: 4 dez. 2020.

SANTA CATARINA. Lei n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Florianópolis, 26 dez. 1996. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA (SEFAZ/BA). **Distribuição mensal aos municípios**. [Salvador], 2021. Disponível em: <https://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/contas/repassa/2019/val21dez.pdf>. Acesso em: 18 out. 2022.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA (SEFAZ/BA). **Painel de despesas**. [Salvador], [2022a]. Disponível em: <http://www.transparencia.ba.gov.br/Despesa/Painel>. Acesso em: 18 out. 2022.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA (SEFAZ/BA). **Painel de receitas**. [Salvador], [2022b]. Disponível em: <http://www.transparencia.ba.gov.br/Receita/Painel>. Acesso em: 18 out. 2022.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SRFB). **Arrecadação: dezembro de 2021**. Brasília, DF, [2022]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2021/dezembro2021/apresentacao-arrecadacao-dez-2021.pdf>. Acesso em: 13 maio 2022.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Estimativa da carga tributária bruta do Governo Geral**. Brasília, DF, 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 15 jul. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana. **Justiça fiscal no Brasil: obstáculos e possibilidades**. Buenos Aires: CLACSO, 2018. Disponível em: https://www.clacso.org.ar/concursos_convocatorias/Estudios_resultados_clacso_oxfam/Informe_Brasil1_vf.pdf. Acesso em: 30 out. 2021.

SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de. **Uma história da desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. São Paulo: Huncitec: Anpocs, 2018.

TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TESOURO NACIONAL. **Transferências a estados e municípios**. [Brasília, DF], [2022]. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios>. Acesso em: 22 maio 2022.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

UNIÃO NACIONAL DA BIOENERGIA (UDOP). **Mais de 40% do preço do etanol é de impostos e margem de distribuidores e postos**. Araçatuba, 4 ago. 2020. Disponível em: <https://www.udop.com.br/noticia/2020/8/4/mais-de-40-do-preco-do-etanol-e-de-impostos-e-margem-de-distribuidores-e-postos.html>. Acesso em: 14 ago. 2022.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Texto para Discussão**, Rio de Janeiro, n. 405, jan. 1996. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 29 out. 2021.

VASCONCELOS, Ieda. Construção civil lidera a geração de emprego em 12 estados e fica em segundo lugar em outros seis, no período de janeiro a agosto. **Informativo Econômico**, [Brasília, DF], 16 out. 2020. Disponível em: https://cbic.org.br/wp-content/uploads/2020/10/informativo_economico_especial_Caged_16_out_20.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VERSIGNASSE, Alexandre. Se o Brasil é autossuficiente em petróleo, por que a gente importa combustível? **Você S/A**, [São Paulo], 8 mar. 2021. Disponível em: <https://vocesa.abril.com.br/coluna/guru/se-o-brasil-e-autossuficiente-em-petroleo-por-que-a-gente-importa-combustivel/>. Acesso em: 29 maio 2022.

VIANA, Ana Luiza d'Ávila; SILVA, Hudson Pacífico da. Saúde e desenvolvimento no Brasil: argumentos para promover a cidadania em tempos difíceis. **Planejamento e Políticas Públicas (PPP)**, [Rio de Janeiro], n. 49, p. 85-107, jul./dez. 2017. Disponível em: www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/download/955/444&cd=15&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br. Acesso em: 18 out. 2022.

WEBER, Max. Classe, estamento, partido. *In*: GERTH, Hans; MILLS, Wright (org.). **Max Weber: ensaios de Sociologia**. Rio de Janeiro: Zahar, 1974. p. 211-228.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. O que é? Índice de Gini. **Desafios do Desenvolvimento**, [Brasília, DF], ano 1, n. 4, 1º nov. 2004. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28#:~:text=O%20%C3%8Dndice%20de%20Gini%2C%20criado,apresentam%20de%20z ero%20a%20cem. Acesso em: 22 jul. 2022.