



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS**  
**UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO - UAD**

**MEL FALCÃO SOARES DE ARAÚJO**

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA APLICADO AO IPI E AO ICMS:  
UM ESTUDO ACERCA DA CARGA FISCAL SOBRE OS ALIMENTOS DA CESTA  
BÁSICA NO ESTADO DA PARAÍBA.**

**SOUSA-PB**

**2023**

MEL FALCÃO SOARES DE ARAÚJO

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA APLICADO AO IPI E AO ICMS:  
UM ESTUDO ACERCA DA CARGA FISCAL SOBRE OS ALIMENTOS DA CESTA  
BÁSICA NO ESTADO DA PARAÍBA.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Me. Giliard Cruz Targino.

SOUSA - PB

2023

A663p

Araújo, Mel Falcão Soares de.

O princípio da seletividade tributária aplicado ao IPI e ao ICMS: um estudo acerca da carga fiscal sobre os alimentos da cesta básica no Estado da Paraíba / Mel Falcão Soares de Araújo. – Sousa, 2023.  
64 f.

Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Campina Grande, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, 2023.

"Orientação: Prof. Me. Giliard Cruz Targino".

Referências.

1. Direito Tributário. 2. Sistema Tributário Brasileiro. 3. Seletividade Tributária – IPI e ICMS – Paraíba. 4. Cesta Básica – Carga Fiscal – Insegurança Alimentar – Paraíba. I. Targino, Giliard Cruz. II. Título.

CDU 34:336.221(043)

*Este trabalho é dedicado aos meus pais:  
Vanderlúcia Nunes e Cláudio Nascimento, que  
deram sangue, suor e lágrimas pela minha  
formação acadêmica e pessoal. Tudo que sou e  
tudo que serei um dia, devo a eles. A Deus, por  
ser quem Ele é com toda a maestria, e por ter  
realizado meu sonho, dedico. Toda a glória seja  
ofertada a Ele, que foi quem me trouxe até aqui,  
para todo o sempre.*

*Vi algo que eles nunca poderão tirar de mim  
Porque havia páginas viradas com as lombadas  
queimadas  
Tudo que você perde é um passo que você dá  
Então faça pulseiras de amizade, pegue o  
momento e aproveite-o  
Não há razão para você ter medo  
Você está por conta própria, criança  
Sim, você consegue encarar isso.*

*(Taylor Swift)*

*Se as coisas são inatingíveis... ora!  
Não é motivo para não querê-las...  
Que triste os caminhos, se não fora  
A presença distante das estrelas.*

*(Mario Quintana)*

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE SOCIAL**

Declaro para os devidos fins que eu, **MEL FALCÃO SOARES DE ARAÚJO**, aluna do Curso de Direito da Universidade Federal de Campina Grande, matrícula 319130330, responsabilizo-me pela Monografia apresentada como Trabalho de Conclusão de Curso de Bacharel em Direito sob o título **O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA APLICADO AO IPI E AO ICMS: UM ESTUDO ACERCA DA CARGA FISCAL SOBRE OS ALIMENTOS DA CESTA BÁSICA NO ESTADO DA PARAÍBA**, isentando, mediante o presente termo, a Universidade de qualquer responsabilização, consequência de ações atentatórias à “Propriedade Intelectual”, assumindo as responsabilidades civis e criminais de tais ações.

Sousa/PB, 26 de outubro de 2023.

**MEL FALCÃO SOARES DE ARAÚJO**

Matrícula nº 319130330

## AGRADECIMENTOS

Nada que fiz em minha carreira acadêmica foi sozinha. Para que eu chegasse até aqui, tive ajuda de muitas pessoas, seja com conselhos, dizeres ou apoio e afeto de longe. Algumas eu citarei aqui, e as que não o faço, é meramente por falta de linhas existentes para agradecer a todos que prestaram sua ajuda.

Inicialmente, agradeço aos meus pais, Vanderlúcia Nunes e Cláudio Nascimento, que desde o começo da minha vida me ensinaram os valores mais preciosos que eu poderia carregar comigo: amor, esforço e perseverança. Tudo que fiz até hoje e tudo que farei até o fim da minha vida, é com base nos valores que recebi durante toda a minha criação. Serei sortuda se um dia tiver metade da força de minha mãe e metade da perseverança de meu pai. Eu fiz o que pude, mas eles fizeram além disso e abdicaram de seus próprios sonhos pra que eu pudesse realizar os meus com calma. Por todo o resto da minha vida, obrigada.

Às minhas irmãs, Amanda e Fernanda, que me mostram força e respeito diariamente, e que foram meu primeiro conceito de amizade na vida. À toda a minha família, com especial agradecimento às minhas avós e tias, que cuidam de mim com apreço e carinho, obrigada.

Gratidão especial aos professores que conheci por toda a vida, do fundamental ao médio, que com eles aprendi o valor da educação e entendi que podem nos tirar tudo, menos o conhecimento conservado por toda uma vida. Nesse momento, agradeço especialmente ao meu orientador Prof. Me. Giliard Cruz, que me acolheu e acreditou na minha pesquisa, que me acalmou em momentos de desespero, fez correções pertinentes e me ajudou a ver o que eu não via inicialmente. Por toda a paciência e apoio, obrigada.

Agradeço também à Dra. Fátima Silva, que me ensinou a enxergar o Direito além da teoria, que representa para mim figura de grande admiração na carreira que escolhi e que amo. Pela oportunidade e pela amizade, agradeço.

Agradeço aos meus amigos da minha cidade natal, que não citarei nomes - mas que sabem quem são. Sem o apoio imensurável que fui agraciada na cidade que considero como meu lar, eu não teria chegado até aqui. Eles entenderam quando eu não pude estar presente em momentos, eventos e aniversários da vida; para minha sorte, continuaram me amando ainda assim. Por todo o apoio e por suportarem a minha ausência com imensurável compreensão: obrigada.

Aos amigos que fiz em uma cidade nova que cheguei com apenas 16 anos, que me acolheram mesmo antes de me conhecerem bem, faltam palavras pra agradecer. Como diz

uma compositora que costumo gostar: tive o momento da minha vida lutando contra dragões com vocês.

Às minhas amigas: Jade, Maria Luiza, Stefany, Marina e Suellen, que me apoiaram em dias em que eu não merecia, que foram meus ombros acolhedores, que riram comigo e também enxugaram minhas lágrimas, que me aceitaram como eu sou, sem julgamentos durante todo o curso: obrigada - ainda que essa palavra seja pouco. Como li certa vez: “por trás de grandes mulheres, existem sempre grandes erros. Grandes risadas. E grandes amigas. Para nos ajudar a levantar e a seguir em frente. (Não importa como).”

Agradeço também ao meu amigo quase irmão, Igor, que foi minha dupla fiel durante todo esse tempo, que me apoiou quando eu merecia e me deu puxões de orelha quando necessário; que entendeu minhas piadas de primeira, ainda que ninguém mais na roda entendesse; que foi meu primeiro significado de afeto nesta cidade, obrigada. Não deixo de citar meu amigo Duanny, que por vezes me explicou coisas que eu não entendi, que foi apoio em momentos de desespero, que tantas coisas compartilhamos juntos, obrigada.

Ao meu namorado, que foi essencial nos momentos em que eu representei nada além de caos e preocupação, que foi meu apoio incondicional, que aguentou meus momentos de achar que esse trabalho não daria certo, sempre com dizeres que daria, sim. E aqui estamos. Por compartilhar comigo sonhos e planos futuros. Por seguir me apoiando incondicionalmente: obrigada.

Agradeço à existência da arte, que foi meu escape em dias em que pesquisar se tornara doloroso; as músicas que ouvi, majoritariamente de Taylor Swift, foram meu conforto sem o qual eu não teria conseguido.

Agradeço, por fim - colocado por último nessa lista apenas para que eu pudesse falar com mais espaço, e que seja o agradecimento mais lembrado, agradeço a Deus. Palavras não são suficientes, mas não posso deixar de tentar. Agradeço a Deus, meu Pai eterno, que foi quem enxugou minhas lágrimas quando eu estava sozinha, que foi o nome que eu chamei nos momentos de angústia e nos momentos de alegria. Que foi quem me sustentou até aqui e quem me presenteou com todas as pessoas aqui já citadas e intercedeu em todos os momentos de desespero.

Minhas palavras não são suficientes, mas o agradeço com esmero para que todo o mérito não só desse trabalho, mas de todas as minhas conquistas até o presente momento, e as que ainda virão, seja ofertado à Ele. Sem a presença dEle e do seu espírito consolador, em lugar nenhum eu poderia chegar. Toda a glória seja ofertada a Ele, que realizou meu sonho de me graduar na universidade escolhida, obrigada.

*Nos lugares em que homens, mulheres e crianças carregam o fardo da fome, um discurso sobre democracia e liberdade que não reconheça estes aspectos materiais pode soar falso e minar os valores que procuramos promover.*

*(Nelson Mandela)*



## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar as alíquotas relativas ao IPI - Imposto sobre produtos industrializados e do ICMS - Imposto sobre circulação de mercadoria e prestação de serviços, no que tange ao princípio da seletividade aplicado aos produtos da cesta básica alimentar no Brasil e, mais especificamente, no Estado da Paraíba. Com tal análise, objetiva-se realizar uma investigação acerca da aplicação do princípio da seletividade e sua real influência no cenário de insegurança alimentar no país. O trabalho utiliza-se do método de abordagem dedutivo, qualitativo; a pesquisa foi feita de forma exploratória e descritiva, para analisar a problemática em questão e investigar a hipótese inicial. O procedimento classifica-se como bibliográfico e documental, aquele para os capítulos iniciais que apresentam diversos conceitos, este para o capítulo final que analisa dados e cenários reais. Para o estudo, observou-se, inicialmente, como se dá o sistema tributário nacional e todos os aspectos relacionados, bem como as funções dos tributos. Estudou-se, ainda, as competências tributárias e como estas estão previstas no texto constitucional. Para análise das alíquotas em concreto, utilizou-se, quanto ao IPI, a tabela TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, que estabelece as alíquotas de IPI nacionalmente. Para o ICMS, são analisadas as alíquotas aplicadas no Estado da Paraíba, que estão dispostas no RICMS – Regulamento do ICMS no Estado da Paraíba. Apresentada então a carga fiscal sobre o consumo dos alimentos da cesta básica, analisou-se a insegurança alimentar, de forma a abranger sua definição, classificação e situação atual por meio de dados atualizados. Com a pesquisa realizada, foi possível chegar a conclusão acerca da temática da aplicação do princípio da seletividade no IPI e ICMS e como isso afeta a insegurança alimentar no país. O estudo concluiu, com isso, que apesar de ser perceptível a aplicação do princípio da seletividade em âmbito nacional no IPI, o mesmo não acontece no Estado da Paraíba, que não vem aplicando o princípio da seletividade nos alimentos da cesta básica.

**Palavras-chave:** cesta básica, seletividade, alíquotas, alimentação, fome.

## ABSTRACT

The objective of this work is to analyze the rates relating to the IPI - Tax on industrialized products and the ICMS - Tax on the circulation of goods and provision of services, with regard to the principle of selectivity applied to products in the basic food basket in Brazil and, more specifically, in the State of Paraíba. With this analysis, the objective is to carry out an investigation into the application of the principle of selectivity and its real influence in the scenario of food insecurity in the country. The work uses the deductive, qualitative approach method; the research was carried out in an exploratory and descriptive way, to analyze the problem in question and investigate the initial hypothesis. The procedure is classified as bibliographic and documentary, the one for the initial chapters that present different concepts, the latter for the final chapter that analyzes real data and scenarios. For the study, it was initially observed how the national tax system works and all related aspects, as well as the functions of taxes. We also studied tax powers and how they are provided for in the constitutional text. To analyze the specific rates, we used the TIPI table – Tax Incidence Table on Industrialized Products, which establishes the IPI rates nationally. For ICMS, the rates applied in the State of Paraíba are analyzed, which are set out in the RICMS – ICMS Regulation in the State of Paraíba. After presenting the tax burden on the consumption of food from the basic food basket, food insecurity was analyzed, in order to cover its definition, classification and current situation through updated data. With the research carried out, it was possible to reach a conclusion on the topic of applying the principle of selectivity in IPI and ICMS and how this affects food insecurity in the country. The study therefore concluded that although the application of the principle of selectivity at a national level in the IPI is noticeable, the same does not happen in the State of Paraíba, which has not been applying the principle of selectivity to foods in the basic food basket.

**Keywords:** basic food basket, selectivity, rates, food, hunger.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> - Receita tributária por base de incidência (2010 - 2021) (Em %) .....	49
<b>Quadro 2</b> - Incidência do IPI sobre os produtos da cesta básica conforme a TIPI.....	52
<b>Quadro 3</b> - Alíquota de ICMS nas saídas internas para os itens da cesta básica alimentar no Estado da Paraíba.....	53
<b>Quadro 4</b> - Graus de segurança e insegurança alimentar.....	55

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

**CF** - Constituição Federal

**CTN** - Código Tributário Nacional

**COFINS** - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

**DIEESE** - Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

**EBIA** - Escala Brasileira de Insegurança Alimentar

**EC** - Emenda Constitucional

**FAO** - Organização das Nações Unidas para a Alimentação e a Agricultura

**IA** - Insegurança Alimentar

**IE** - Imposto de Exportação

**II** - Imposto de Importação

**ICMS** - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

**IOF** - Imposto sobre Operações Financeiras

**IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados

**IPTU** - Imposto Predial e Territorial Urbano

**IR** - Imposto sobre a Renda

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

**LC** - Lei Complementar

**NT** - Não tributado

**PIS** - Programa de Integração Social

**POF** - Pesquisa de Orçamentos Familiares

**RICMS** - Regulamento do ICMS no Estado da Paraíba

**RIPI** - Regulamento do IPI

**SA** - Segurança Alimentar

**SISAN** - Sistema Nacional de Segurança Alimentar

**SENAC** - Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio

**SENAI** - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

**SESC** - Serviço Social do Comércio

**SESI** - Serviço Social da Indústria

**TIPI** - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

**VIGITEL** - Sistema de Vigilância de Fatores de Risco e Proteção para Doenças Crônicas por Inquérito Telefônico

## SUMÁRIO

<b>1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS</b>	<b>14</b>
<b>2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: HISTÓRIA, NOÇÕES INTRODUTÓRIAS, O PAGAMENTO DE TRIBUTOS VISTO COMO DEVER FUNDAMENTAL E A RAZÃO DE SE PAGAR TRIBUTOS.</b>	<b>17</b>
2.1 HISTÓRICO DO PANORAMA ARRECADATÓRIO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.	17
2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: NOÇÕES INTRODUTÓRIAS.	19
2.3 O PAGAMENTO DE TRIBUTOS COLOCADO COMO DEVER FUNDAMENTAL.	22
2.4 AS FUNÇÕES OU EFEITOS DOS TRIBUTOS: FISCALIDADE, PARAFISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE.	25
<b>3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.</b>	<b>30</b>
3.1 BREVE ANÁLISE CONSTITUCIONAL HISTÓRICA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.	30
3.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL FRENTE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.	32
3.3 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E BREVE ANÁLISE ACERCA DAS SUAS LIMITAÇÕES JURÍDICAS.	35
3.4 CLASSIFICAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E ATRIBUIÇÕES DE CADA ENTE.	39
<b>4 A CARGA FISCAL SOBRE OS ALIMENTOS DA CESTA BÁSICA, A SELETIVIDADE APLICADA AO IPI NO BRASIL E AO ICMS NO ESTADO DA PARAÍBA E COMO ISTO AFETA A REALIDADE DA (IN) SEGURANÇA ALIMENTAR.</b>	<b>41</b>
4.1 DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COM PREVISÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.	43
4.2 DO IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E DO ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.	45
4.3 CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE OS ALIMENTOS DA CESTA BÁSICA NO BRASIL.	47
4.4 INSEGURANÇA ALIMENTAR NO BRASIL: DEFINIÇÃO, CONTEXTO E SITUAÇÃO ATUAL.	52
4.5 DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA APLICADO AO IPI E AO ICMS SOB A ÓTICA DA INSEGURANÇA ALIMENTAR NO BRASIL.	55
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>57</b>
<b>6 REFERÊNCIAS</b>	<b>59</b>

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

No Estado Democrático de Direito, o Estado figura como o responsável por regular e executar as regras de condutas estabelecidas em seu ordenamento jurídico. No ordenamento, estão presentes todos os deveres e práticas que devem ser seguidas pelo Estado. Em nosso país, a Carta Maior é a Constituição Federal de 1988. Nesse dispositivo, estão presentes as regras gerais e os direitos fundamentais dos indivíduos - direitos estes que devem ser, além de respeitados, promovidos.

Para que o Estado possa funcionar normalmente e promover os direitos básicos, tais como saúde, alimentação, segurança e educação população, é necessário que existam instrumentos arrecadatários de recursos. Tal instrumento, utilizado para o funcionamento do Estado brasileiro, é a tributação.

A alimentação, nesse contexto, figura como um dos direitos imprescindíveis à população. Sem uma alimentação adequada e suficiente, não se pode falar em qualidade de vida. Com isso em perspectiva, o legislador constitucional estabeleceu o princípio da seletividade na tributação. Este estabelece que as alíquotas do IPI - Imposto sobre produtos industrializados e do ICMS - Imposto sobre circulação de mercadoria e prestação de serviços deverá ser seletiva, de acordo com a essencialidade de cada produto e serviço.

A utilização eficiente deste princípio como base para o estabelecimento das alíquotas do IPI e ICMS é imprescindível, para que não recaia principalmente sobre a população de baixa renda uma carga tributária sobre os alimentos de forma que se torne cada vez mais difícil uma alimentação adequada.

Nesse cenário, então, é relevante que seja levantado o questionamento acerca da real aplicação deste princípio e sua eficiência frente ao problema da insegurança alimentar no país quanto às alíquotas do IPI e do ICMS. Assim, surge a questão da presente pesquisa: de que forma o princípio da seletividade é aplicado ao IPI no Brasil e ICMS no Estado da Paraíba diante do cenário de insegurança alimentar?

Previamente, entende-se que a aplicação do princípio tem apresentado-se como insuficiente, visto o cenário crescente de insegurança alimentar no país.

Sob essa perspectiva, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar as alíquotas de IPI - este em âmbito nacional e do ICMS - este no Estado da Paraíba, para que se possa observar a real incidência destes impostos sobre os produtos da cesta básica alimentar e a eficiência do princípio da seletividade no cenário de combate à insegurança alimentar.

Os objetivos específicos são: promover entendimento acerca do funcionamento do sistema tributário nacional; expor a teoria do pagamento de tributos como dever fundamental; analisar a figura da competência tributária no Brasil; apontar a carga fiscal sobre o consumo no Brasil e as alíquotas sobre os alimentos da cesta básica e, finalmente, entender a aplicação do princípio da seletividade quanto ao IPI de forma nacional e, quanto ao ICMS, no âmbito do Estado da Paraíba.

O presente trabalho justifica-se pela imensurável relevância de se analisar a carga tributária no país, mais especificamente sobre os alimentos da cesta básica, uma vez que há significativo cenário de insegurança alimentar no Brasil.

Para a elaboração da presente pesquisa, utilizou-se o método de abordagem dedutivo, uma vez que se partiu de uma questão geral para chegar a conclusões mais específicas. Utilizou-se a abordagem qualitativa, pois foi analisado com profundidade o objeto de pesquisa, no presente caso o sistema tributário nacional e o princípio da seletividade, considerando as alíquotas de IPI e ICMS; também o método analítico descritivo para descrever as ideias principais acerca da temática em questão.

Utilizou-se o método de pesquisa exploratória e descritiva, uma vez que aquela é referente à análise do problema em questão e a construção de hipóteses - o que foi realizado no presente trabalho; esta, por sua vez, se refere à descrição dos objetos de estudo - o que também foi realizado no presente trabalho como a descrição do sistema tributário, dos impostos em questão estudados e demais aspectos da pesquisa.

O presente trabalho também se classifica como uma pesquisa básica, no que tange à sua natureza, visto que foi realizada investigação sistemática acerca da problemática das alíquotas seletivas do IPI e ICMS. Como procedimento técnico, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental. Nos dois primeiros capítulos, utilizou-se a pesquisa bibliográfica para descrever e explicar conceitos acerca dos aspectos gerais do sistema tributário relevantes para a pesquisa. No último capítulo, utilizou-se a pesquisa documental para o levantamento das alíquotas referentes ao IPI e ao ICMS. Neste também foi utilizado o estudo de caso, ao analisar situações atuais reais da insegurança alimentar no país da população.

Quanto à estruturação do trabalho, no primeiro capítulo, serão abordados os conceitos e todos os aspectos gerais relacionados ao sistema tributário nacional para melhor entendimento; além disso, apresentar-se-á a teoria do pagamento de tributos colocado como dever fundamental, para que seja possível o entendimento pleno da razão de se pagar tributos hoje, bem como as suas funções: fiscal, extrafiscal e parafiscal.

No segundo capítulo, será realizada a exposição acerca da competência tributária no país: breve histórico, seu conceito, classificação, limitações jurídicas e disposições na Constituição Federal de 1988.

No terceiro capítulo, que finaliza o referencial teórico da presente pesquisa, será feita a explanação acerca do objeto do estudo: o princípio tributário da seletividade e sua previsão constitucional, bem como a descrição dos impostos aos quais ele se aplica, quais sejam: o IPI e o ICMS. No mesmo capítulo, ainda, analisar-se-á a carga fiscal que recai sobre o consumo de alimentos - quanto ao IPI, a análise será feita em âmbito nacional; quanto ao ICMS, limitar-se-á as alíquotas aplicadas no Estado da Paraíba. Por fim, será exposto o cenário de insegurança alimentar no Brasil e os métodos utilizados para mensurá-lo.

Dessa forma, será possível chegar a conclusão dos questionamentos já feitos e que figuram como objeto do presente estudo.



## **2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: HISTÓRIA, NOÇÕES INTRODUTÓRIAS, O PAGAMENTO DE TRIBUTOS VISTO COMO DEVER FUNDAMENTAL E A RAZÃO DE SE PAGAR TRIBUTOS.**

O Estado é uma entidade necessária construída para regular e executar as determinadas regras de conduta em uma sociedade e o direito positivado existente em seu respectivo ordenamento jurídico. Nesse contexto, é um fato que todo Estado, em qualquer forma que seja executado o seu funcionamento, necessita de uma atividade financeira. No sistema que vigora atualmente, o instrumento utilizado para o funcionamento financeiro do Estado brasileiro é a tributação.

Segundo Machado (2010, p. 30), a utilização dos tributos é o único meio que permite que o Estado sobreviva e ainda mantenha o seu caráter de liberdade de iniciativa na ordem econômica. Sem os tributos, não haveria outra forma de o Estado cumprir seus deveres e fins sociais, que não estatizando todo o sistema econômico.

Assim, tem-se que o funcionamento do sistema tributário interfere em grande parte dos aspectos sociais e econômicos de um Estado - se não todos. Por tal razão, analisar de forma abrangente o histórico do sistema tributário bem como a teoria do pagamento de tributos como dever fundamental e o seu valor intrínseco é imprescindível para um entendimento amplo acerca dos demais aspectos do sistema tributário.

### **2.1 HISTÓRICO DO PANORAMA ARRECADATÓRIO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.**

O direito como um todo é um regulador da vida social ao ser instrumento de estabelecimento de relações jurídicas. No campo dessas relações, de acordo com Machado (2010, p. 57), classificam-se os direitos em direito das pessoas, das coisas e direito das obrigações ou obrigacional. O Direito Tributário é classificado, neste âmbito, como um Direito Obrigacional, uma vez que trata de um objeto de cunho patrimonial e da relação jurídica que nasce entre quem exige a prestação - o sujeito ativo - e quem deve a prestação - o sujeito passivo - tem-se, portanto, uma obrigação.

O Direito Tributário possui como objeto principal a relação jurídica entre o Estado, que figura como o sujeito ativo nessa relação - na forma do Fisco -, os contribuintes, que figuram como os sujeitos passivos e prestação, que é o tributo. Tal relação se dá de forma

que a norma coloca determinado fato que, uma vez realizado, gera o efeito da obrigação tributária. Este fato leva o nome de fato gerador.

A obrigação tributária pode figurar de duas formas: como obrigação principal ou acessória. Na obrigação principal, o objeto - a prestação - é sempre pecuniária, ou seja, um valor em dinheiro - no direito privado, obrigação de dar, de adimplir o dever para com o Estado, mais precisamente, o Fisco. Já nas situações em que a obrigação tributária é acessória, tem-se que ela é não patrimonial - obrigação de fazer ou não fazer. Esta também é instituída pela legislação, e pode converter-se em obrigação principal, caso não observada de forma adequada<sup>1</sup>.

As obrigações tributárias existem desde a formação das primeiras civilizações, tornando-se quase um conceito intrínseco da vida em sociedade. De acordo com Barros (2012, p. 4), em seu estudo acerca da evolução das obrigações tributárias nas constituições, no Brasil não foi diferente. Desde o primeiro momento de exploração do país, foi percebida a cobrança da única riqueza que poderia existir na época: o pau-brasil. Portanto, tem-se que este foi o primeiro imposto pago de forma direta, pois de todo o material extraído existia certa porcentagem destinada exclusivamente à Corte.

Ainda nesta linha, a autora coloca que a primeira grande transformação neste âmbito se deu com a vinda da Coroa Portuguesa ao Brasil em 1807, pois, com a mudança, também foi “importado” o sistema de obrigações tributárias português. Uma das medidas mais significativas foi a criação do Tesouro Nacional e do Banco do Brasil. Com tais criações, foi possível a implementação de novas formas de arrecadação, como a de bens imóveis e importação de bens no geral (Barros, 2012, p. 4).

Faz-se necessário salientar que grande parte da renda arrecadada, mesmo com as novas formas e fontes, era constantemente empregada de forma inadequada, uma vez que o sistema administrativo dos tributos era praticamente inexistente e, portanto, não havia critérios para a aplicação das rendas obtidas. Barros (2012, p. 5) coloca que era um costume corriqueiro, por exemplo, a bi-tributação, ou seja, a cobrança de um mesmo imposto diversas vezes, referente a um mesmo fato gerador.

Com o desenvolvimento da sociedade brasileira e, conseqüentemente, o advento de novas legislações e constituições, houve também o desenvolvimento do sistema tributário.

---

<sup>1</sup>Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 65) define as obrigações acessórias como “deveres instrumentais formais”. A emissão de notas fiscais, fazer declarações, aceitar fiscalizações periódicas em documentos fiscais são exemplos de obrigações acessórias. Na forma do artigo 113, §3º do Código Tributário Nacional, caso aconteça a inobservância da obrigação acessória, esta poderá ser convertida em penalidade pecuniária, transformando-se em obrigação principal (Brasil, 1966).

Houve, para ilustrar, a descentralização com a reorganização do Tesouro Nacional, permitindo a criação de tributos específicos das províncias.

As obrigações tributárias sofreram diversas modificações, sendo adequadas constantemente de acordo com o contexto histórico e econômico de sua respectiva época. O Código Tributário Nacional que existe hoje faz parte de um contexto de reforma tributária que teve início com a Emenda Constitucional n. 18 de 1965.

São diversos os avanços estabelecidos pelas constituições e legislações seguintes. Com a criação da Constituição de 1988, os aspectos mais significativos foram as regras estabelecidas quanto às limitações ao poder de tributar, a classificação e distribuição das competências tributárias. Tais normas caracterizam o sistema tributário que se conhece hoje e que é objeto do presente estudo.

Analisado em síntese o contexto histórico, portanto, é possível firmar o entendimento de que os tributos enquanto realidade são uma parte intrínseca da vida em sociedade, com diversos avanços e aprimoramentos com o passar das épocas. Entender seus conceitos e noções gerais torna-se essencial para promover a compreensão quanto à razão da cobrança de impostos e como tais aspectos influenciam na realidade social hoje.

Destarte, a relação jurídica estabelecida entre Estado e contribuinte em relação ao sistema tributário perdura desde as primeiras civilizações, mantendo-se como a forma de arrecadação vigente e como finalidade o cumprimento dos deveres do Estado e zelo do bem comum da população. Para um entendimento amplo acerca do papel dos tributos e suas funções, é necessário que sejam apresentados conceitos acerca do sistema tributário brasileiro presentes na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional.

## **2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: NOÇÕES INTRODUTÓRIAS.**

A Emenda Constitucional 18/65<sup>2</sup> foi a gênese da sistematização tributária e a base para a criação da lei 5.172 de 1966, o Código Tributário Nacional. Hoje, além do CTN, o sistema tributário está regulado no Título VII, Capítulo I, da Constituição Federal de 1988. Estão expressos, no capítulo, os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar, as diferentes espécies de tributos e suas competências tributárias e, finalmente, a repartição das

---

<sup>2</sup>Segundo Meira (1989, p. 70), apenas a partir da Emenda Constitucional 18/65, que operou a Reforma Tributária, é que se pode falar de um sistema tributário nacional brasileiro. A EC sistematizou a arrecadação, instituiu-se diferentes espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria), as competências de cada Estado, entre outros aspectos. Foi colocada como lei ordinária, mas com a promulgação da Constituição de 1967, recebeu eficácia de lei complementar.

receitas tributárias (Brasil, 1988). Para que se chegue a tal entendimento, entretanto, é necessária a compreensão preliminar e geral acerca do tributo e seus aspectos, para só então buscar os conhecimentos específicos do presente estudo.

Em princípio, é necessário entender o que é o tributo de fato. Atipicamente<sup>3</sup>, o conceito de tributo no Brasil é colocado de forma literal pelo art. 3º do Código Tributário Nacional<sup>4</sup>.

Inicialmente, utiliza o legislador a expressão “prestação pecuniária”, deixando claro que os tributos apenas poderão ser satisfeitos em dinheiro, não sendo possível, em sua norma geral, o pagamento de um tributo em serviço ou quaisquer tipos de bens que não o dinheiro. É, também, uma prestação “compulsória”, ou seja, obrigatória, não dependendo da vontade deliberada do sujeito passivo. Uma vez que ocorra o fato gerador, nasce a obrigação tributária, encontrando-se, portanto, a sua compulsoriedade.

A norma ainda deixa expressa a diferença entre o tributo e a penalidade, pois a incidência de tributo deve-se a fatos lícitos, por isso a expressão “que não constitui sanção de ato ilícito”. Outrossim, é colocado que apenas a lei pode instituir o tributo, portanto, nenhum tributo poderá ser cobrado sem lei anterior que já o tenha estabelecido. Sua instituição deverá determinar as hipóteses de incidência, os sujeitos passivos, alíquotas, prazos, entre outros aspectos necessários.

Por fim, deverá ser cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A autoridade administrativa está vinculada à finalidade da lei, descrevendo os aspectos anteriormente mencionados, como o fato gerador do respectivo tributo, sua alíquota, entre outros. Nenhum aspecto será subjetivo ou ficará a critério da autoridade administrativa.

Isto posto, uma vez entendido e destrinchado o conceito legal de tributo, é possível analisar outros aspectos do sistema tributário. Torres (2011, p. 361) coloca que as principais características do sistema tributário nacional são a racionalidade econômica e a facilidade de fiscalização e a arrecadação. A primeira se dá pelo ajustamento às diferentes estruturas econômicas, evitando-se, assim, a colocação de incidências sobre um mesmo fato, em suma; a segunda se refere à otimização, à minimização dos custos de se fiscalizar e cobrar os respectivos tributos.

---

<sup>3</sup>Hugo de Brito Machado (2010, pgs. 61 e 62) coloca que, tipicamente, não cabe à legislação estabelecer conceitos, e sim estabelecer regras gerais de comportamento. Nessa linha, a lei exerce aquela função quando há certas controvérsias conceituais - como é o caso do tributo. Nesse caso, o legislador definiu o tributo legalmente e, dessa forma, foi possível afastar divergências doutrinárias em relação ao assunto.

<sup>4</sup>“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966)

O tributo é um gênero no qual existem cinco espécies indicadas: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais<sup>5</sup>. No presente trabalho, a análise limitar-se-á, essencialmente, ao estudo dos impostos e contribuições esportando, urge a necessidade de um maior entendimento acerca destes.

O conceito de imposto é colocado pela legislação no art. 16 do Código Tributário Nacional, que determina: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Concisamente, o imposto caracteriza-se principalmente pelo seu fato gerador, que não é ligado à atividade estatal. Existem variados impostos que se diferem por seus fatos geradores - cada um em sua respectiva competência.

Machado (2010, p. 316) afirma que existem diversas classificações possíveis quanto aos impostos: quanto à competência, forma de quantificação, formas de progressividade, entre outros. Entretanto, prefere o autor seguir a classificação presente na CF/88, classificando-os em impostos federais, estaduais e municipais. O presente trabalho segue na linha do autor na classificação dos impostos e também dos tributos de uma forma geral - como será visto posteriormente.

As contribuições especiais poderão ser instituídas conforme o que está determinado nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal, dividindo-se em contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de seguridade social.

Machado (2010, p. 73) classifica os tributos quanto a diferentes aspectos, quais sejam: quanto à espécie; quanto à competência impositiva, quanto à vinculação com a atividade estatal e quanto à função. Tal entendimento possui valiosa importância para que

---

<sup>5</sup>“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrentes de obras públicas.

[...]

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

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

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

[...]

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e II, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.” (Brasil, 1988)

possam ser analisados, posteriormente no estudo, os tributos em perspectiva com a sua funcionalidade.

As espécies são referentes à classificação retromencionada. Quanto à competência, são os tributos federais, estaduais e municipais. No que tange à vinculação, poderá o tributo ser vinculado - como as taxas e as contribuições - e não vinculados, como mencionado anteriormente ao tratar dos impostos. Estes possuem classificação própria, que será analisada posteriormente.

A função dos tributos é tema essencial para a análise da razão de se pagar tributos e sua implicação na vida prática, mais especificamente, no objeto por vez analisado. Portanto, quanto à função, os tributos classificam-se em: fiscais, extrafiscais e parafiscais.

Uma vez entendido o sistema tributário nacional e, no geral, os tributos que serão estudados no presente trabalho, faz-se necessário confrontar o questionamento que está presente na mente de grande parte dos indivíduos que fazem parte de uma sociedade: qual a razão de se pagar tributos? Em um país com elevada carga tributária, é fundamental que seja possível responder tal pergunta e para que se entenda de forma plena e pertinente tal temática, é imprescindível conhecer as funções essenciais dos tributos no sistema geral.

### **2.3 O PAGAMENTO DE TRIBUTOS COLOCADO COMO DEVER FUNDAMENTAL.**

Inicialmente, urge o entendimento da ideia de deveres fundamentais. Canotilho (2003, pgs. 532-536) afirma que os deveres fundamentais colocam-se como categoria autônoma findados em si, dessa forma, não possuem co-dependência de um direito fundamental diverso.

Deve-se, inclusive, evitar estabelecer essa relação estrita entre direitos e deveres fundamentais, para que as interpretações não se assemelhem a de governos autoritários, onde os deveres correspondentes acabavam por suplantar ou mesmo impedir os deveres individuais (Valadão e Ziembowicz, 2018, p. 552).

Observar tal dicotomia é essencial, uma vez que a proteção e promoção dos direitos fundamentais é desenvolvida também com o cumprimento dos deveres determinados, ainda que os direitos sejam priorizados pelo texto constitucional. Neste sentido, colocam os autores no mesmo estudo:

Deve-se levar em conta que, após um longo período com um regime de exceção no Brasil, as pessoas e os seus representantes, os constituintes,

naturalmente priorizaram os direitos fundamentais tolhidos anteriormente, após vários anos em que os cidadãos pareciam ter apenas deveres na sua relação com o Estado. Entretanto, passaram-se praticamente três décadas desde a promulgação da Carta Política, e mais tempo ainda desde o restabelecimento da democracia no país, isto é, precisa-se buscar (com certa urgência) um ponto de equilíbrio na sociedade, restaurando a consciência sobre as responsabilidades individuais e coletivas dos cidadãos, também necessárias para uma adequada proteção e promoção dos direitos fundamentais (Valadão e Ziembowicz, 2018, p. 550).

Isto posto, entendem-se os direitos e deveres fundamentais como categorias autônomas e, por mesmo tempo, ligadas em prol do pleno desenvolvimento de toda uma sociedade. Os deveres estão legitimados no texto constitucional uma vez que há, no Título II, referente aos “Direitos e Garantias Fundamentais”, o Capítulo I, tratando “DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS” (Brasil, 1988).

Como ponto de partida para responder o questionamento da razão de se pagar impostos, o professor Nabais (2012, p. 185) coloca, em sua tese “O Dever Fundamental de Pagar Impostos” que a tributação, mais especificamente os impostos, não devem ser vistos como “mero poder” para o Estado, mas também não devem ser colocados como “mero sacrifício” para os cidadãos. Expressamente, a tributação não é, em si mesma, o objetivo do Estado, mas o meio que possibilita certos objetivos (Nabais, 2012, p. 185).

Diante disso, entende-se, inicialmente, que o pagamento de tributos em um Estado no qual este age quase diretamente em todos os âmbitos da vida da população coloca-se sob dois aspectos: não poderá servir apenas como poder estatal sem finalidade para o conjunto da sociedade, nem deverá ser apenas um custo sem precedentes ou “justificativas” para o cidadão. Por outro lado, o tributo figura como uma circunstância ou mesmo condição para o desenvolvimento, quiçá para a existência do próprio Estado.

Reputa-se incluído dentro desse contexto, ainda, o conceito de solidariedade, intrínseco também à vida em sociedade que deve ter como premissas básicas o acordo implícito e a cooperação mútua entre os indivíduos. Conforme Albuquerque (2022, p. 203), a expressão “o dever fundamental de pagar tributos” não deverá ser vislumbrar de forma autossuficiente, mas sim um apontamento de um dever jurídico que consegue ligar a todos pelo direito coletivo e individual de liberdade econômica, conectado com a responsabilidade mútua da sociedade quanto à manutenção dos interesses sociais.

Campos (2019, p. 621), ao analisar a constituição do crédito tributário, discorre no mesmo sentido:

No Estado Democrático Fiscal, caracterizado pela liberdade econômica do indivíduo, como pela responsabilidade do cidadão solidário, direitos e deveres devem conviver em equilíbrio, em uma relação de implicações recíprocas. Isso significa, de um lado, que o Estado não pode exercer o poder de tributar de forma arbitrária; de outro, que o particular não possui a faculdade libertária de não contribuir ao custeio das tarefas gerais e sociais do Estado. O contribuinte tem o dever fundamental de pagar impostos, que sejam justos e democraticamente instituídos. Surge o dever tributário legítimo e fundamental quando estabelecido na forma e nos limites previstos nas constituições democráticas. (Campos, 2019, p. 621)

O autor, na linha demonstrada, segue o pensamento mencionado de solidariedade coletiva, a responsabilidade que é inerente à vida em sociedade, estabelecendo uma relação de coexistência entre pessoas físicas, jurídicas e o próprio Estado.

O dever fundamental da tributação, apesar de não expresso diretamente na Carta Magna, pode ser deduzido com a análise dos seus arts. 145 a 155, que delimitam as competências respectivas de cada tributo e dos demais dispositivos que tratam do orçamento público nacional. É um fato que o legislador constituinte procurou limitar a exploração das atividades econômicas do Estado, o que pode ser demonstrado com o art. 175 da CF, que determina “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo” (Brasil, 1988).

É fato, também, que os direitos fundamentais em sua maior parte necessitam de recursos econômicos para a sua execução efetiva. Tais recursos só podem ser obtidos com a atividade tributária, ou seja, as exações fiscais, pode-se assim dizer, financiam a possibilidade de o Estado promover atividades que garantam a efetivação dos direitos fundamentais. Sem o respaldo fiscal e tributário, o Estado, por si só, não poderia efetivar os direitos fundamentais previstos em seu próprio texto constitucional. Nessa linha, segue Nabais (2012, p. 200):

Há tarefas estaduais que, embora satisfaçam necessidades individuais e portanto sejam suscetíveis de ver os seus custos divididos pelos cidadãos, por imperativas constitucionais, não podem, no todo ou em parte, ser financiadas senão por impostos. Assim acontece na generalidade dos actuais estados, que se configuram como estados sociais, em que a realização de um determinado nível de direitos econômicos, sociais e culturais, quer se traduzam em prestações materiais, que em prestações financeiras a favor dos cidadãos, tem por exclusivo suporte financeiro os impostos (Nabais, 2012, p. 200).

Não obstante, é imprescindível elucidar que, ainda que difundida e altamente estudada e analisada a ideia do pagamento de tributos como dever fundamental, tal dever não



é ilimitado ou pode ser posto de forma completamente deliberada. O mesmo texto constitucional que serve de respaldo para a tese do dever fundamental também limita o chamado poder de tributar<sup>6</sup>. As imunidades, princípios e respectivas competências colocados pela Constituição Federal, bem como isenções constituídas pelas demais legislações ilustram tais limites, pois “Não há dever fundamental de pagar *ilegalmente* tributo” (Albuquerque, 2022, p. 204).

Ao tratar da diferenciação entre a ideia de dever legal ou fundamental e obrigação, Albuquerque (2022, p. 205), em seu trabalho, menciona que o chamado dever legal não possui um fim em si próprio, ou seja, somente tal expressão não possui o condão ou o poder de, por exemplo, validar lançamentos tributários ou mesmo desconstituir ou anular atos.

Entende-se, com isso, que a tese que determina o dever legal ou fundamental não constituirá a obrigação propriamente dita, mas será instrumento de amparo ou mesmo suporte para que o Estado e o legislador possam determinar as normas que constituam - de forma lícita, deve-se dizer - os tributos e penalidades, esses sim, de natureza obrigacional.

Portanto, tem-se que a primeira e mais difundida resposta para o questionamento da razão de se pagar impostos encontra-se nesse pensamento. Uma vez que existe o Estado Democrático de Direito e este deve promover e desenvolver os direitos fundamentais garantidos em seu próprio texto constitucional, é necessário o pagamento de tributos para que tais direitos possam ser financiados.

Uma vez entendida tal perspectiva, cabe ao Estado portar-se de forma adequada diante do cenário econômico presente, exercendo sua função social. Ao estabelecer uma administração que, seguindo os preceitos orçamentários, financeiros e tributários do texto da Constituição Federal, determine quais tributos serão cobrados ou não e de que forma o serão feitos, o Estado age de forma ativa em seus poderes e funções. Neste contexto, portanto, devem ser evidenciados os valores e princípios constitucionais ora estabelecidos - incluídos também neste âmbito os princípios da ordem tributária. Encaixam-se, nesse cenário, as ideias e definições das funções dos tributos, quais sejam: fiscais, extrafiscais e parafiscais.

## **2.4 AS FUNÇÕES OU EFEITOS DOS TRIBUTOS: FISCALIDADE, PARAFISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE.**

---

<sup>6</sup>No Título VI, Capítulo I, Seção II da CF/88, nos arts. 150-152, estão presentes as limitações ao poder de tributar, determinando restrições às entidades competentes para instituir tributos (Brasil, 1988).

Como retromencionado, a principal função dos tributos é a arrecadação. No entanto, apesar de figurar como principal objetivo e finalidade dos tributos, perceber recursos financeiros não é o único objetivo do Estado no que tange à sua constituição. Hoje, o tributo é utilizado em diversos outros cenários: seja para findar em alguma influência na economia externa e interna, estimular atividades julgadas necessárias ou até mesmo incentivar o consumo ou o não-consumo de determinados produtos e bens<sup>7</sup>.

Outrossim, Silva (2015, p. 71), em seu estudo sobre a extrafiscalidade, coloca que, por vezes, as funções também são chamadas de “efeitos” da tributação. Acredita-se que figuram sempre como efeito, uma vez que são consequência da tributação constituída, bem como também figuram como funções, haja visto que, além de um efeito alcançado, um tributo pode deliberadamente ser constituído para determinada finalidade e resultado (Silva, 2015, p. 71).

Mesmo quando o principal objetivo de um tributo seja a arrecadação, existem situações em que esta arrecadação não possui destinação para uma atividade propriamente designada ao Estado, mas ainda assim desenvolvida por ele, como o desenvolvimento de autarquias, previdência social, entre outras atividades.

Por tal, é que se faz necessário o entendimento da classificação moderna das funções dos tributos, já apresentada anteriormente no presente estudo de forma breve. Uma vez que a compreensão acerca do real papel dos tributos e do Estado na determinação destes na sociedade é de imprescindível relevância para o entendimento do objeto deste estudo, urge que sejam exploradas, com mais atenção e detalhes tais pontos, quais sejam: os tributos fiscais, parafiscais e extrafiscais. Torna-se importante ressaltar que, de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 257), poucas são as referências no direito positivado a tais denominações, sendo majoritariamente uma classificação puramente doutrinária.

Na classificação de Carvalho (2021, p. 257), um tributo é chamado *fiscal* quando a sua principal finalidade é a arrecadação de recursos para o Estado, em sua forma financeira. Nesse tipo de tributação, a instituição se deu de maneira que apenas o abastecimento de cofres públicos foi levado em consideração, sem que outros aspectos - sejam eles sociais ou econômicos - pudessem interferir. São, portanto, na forma mais pura de se dizer, instrumentos do Estado de finalidade arrecadatória (Carvalho, 2021, p. 257).

---

<sup>7</sup>Loss (2015, p. 1460) chama tal fenômeno de “intervencionismo estatal”. Segundo a autora: “Enquanto o Estado Liberal Fiscal é marcado pela neutralidade econômica e social - Estado mínimo e de tributação limitada -, o Estado Social Fiscal é caracterizado pelo intervencionismo estatal - tributação alargada a fim de satisfazer a estrutura estatal correspondente” (Loss, 2015, p. 1460)

Antes que seja colocada em evidência a definição doutrinária e estudada dos demais tipos de tributos quanto à finalidade segundo estudiosos, é válido salientar que tal classificação, por algumas pessoas, não possui seus conceitos bem delimitados. Silva (2015, p. 72) coloca que qualquer tributo que for cobrado, mesmo os que se dizem possuir função meramente fiscal, poderão interferir no comportamento dos agentes. Vê-se, portanto, que não é tão fácil enxergar essa dicotomia de maneira prática e clara<sup>8</sup>.

Os tributos chamados *parafiscais* podem assim ser colocados por sua finalidade ser a já mencionada no presente texto, de arrecadação de recursos para o Estado, sendo tais destinados às ações ou funções que não são próprias do Estado, mas desenvolvidas por este. Carvalho (2021, p. 260), em conceito mais detalhado, coloca que a parafiscalidade é o “fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos”.

Para ilustrar, como exemplos de tributos parafiscais, pode-se citar as conhecidas contribuições do Sistema “S”, quais sejam: SESI, SESC, SENAI e SENAC. O produto da arrecadação também não integrará o Orçamento Fiscal da União ou o Orçamento de Seguridades Sociais. Por isso, doutrinariamente, são referidas como contribuições parafiscais. Carvalho (2021, p. 261) dispõe, entretanto, que a temática não faz bem parte do espectro do Direito Tributário, visto que os recursos arrecadados são incorporados ao sujeito ativo e seu patrimônio, e a investigação jurídico-tributária possui fim quando da extinção da obrigação, ou seja, satisfação do pagamento. Isto posto, considera-o pertencente ao campo do Direito Financeiro.

Por fim, utilizando a classificação retromencionada, os tributos são considerados *extrafiscais* quando possuem função e objetivos de, diversamente da mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado, interferência em outros âmbitos, sejam eles econômicos, políticos ou mesmo sociais. Uma vez que, no presente estudo, tratar-se-á do direito tributário e seus aspectos enquanto instrumento de interferência ou influência em um aspecto econômico e social da sociedade, o pleno entendimento dessa categoria de tributo é de fundamental importância (Carvalho, 2021, p. 257).

Os exemplos base de tal categoria apresentados por Carvalho (2021, p. 257) são o da lei do Imposto Territorial Rural - ITR e a legislação referente ao Imposto de Renda - IR:

---

<sup>8</sup>Carvalho (2021, p. 258), nessa linha, coloca que “Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.” (Carvalho, 2021, p. 258)

A lei do Imposto Territorial Rural (ITR), ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender, em primeiro plano, às finalidades de ordem social e econômica e não ao incremento de receita. A legislação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR) permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, tidos como de interesse social ou econômico, tal o reflorestamento, justamente para incentivar a formação de reservas florestais no país. Em outras passagens, na composição de sua base de cálculo, seja entre as deduções ou entre os abatimentos da renda bruta, insere medidas que caracterizam, com nitidez, a extrafiscalidade. (Carvalho, 2021, p. 257)

Pode-se inferir mais claramente do que se tratam os impostos extrafiscais, também, no estudo da determinação constitucional da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI em função da essencialidade de determinados produtos. Estudar-se-á de forma mais aprofundada, posteriormente, tal essencialidade, uma vez que figura como objeto de estudo do presente trabalho. Por ora, para o entendimento necessário ao desenvolvimento em questão, é suficiente que se entenda, com os exemplos, a definição do que são tributos extrafiscais.

Outra situação em que se faz uso da extrafiscalidade são nos chamados tributos aduaneiros, quais sejam o Imposto de Importação - II e o Imposto de Exportação - IE. Tais impostos apresentam extrema relevância e utilidade em questões econômicas e, por vezes, políticas. Uma vez que também não são restringidos por certas limitações constitucionais - por exemplo, não são submetidos ao princípio da anterioridade anual, ou seja, não precisam esperar a chegada do próximo exercício para ocasionais alterações, são comumente utilizados como instrumentos de tratamento do comércio internacional, economia e mercado financeiro internos, bem como a produção nacional.

O IOF - Imposto sobre operações financeiras também possui função predominantemente extrafiscal, de acordo com Machado (2010, p. 355). É classificado nessa função por ser comumente utilizado como forma de influenciar toda a política de crédito, câmbio e seguro - mais do que apenas utilizado para gerar receitas para a União.

Por fim, como exemplo da utilização da função extrafiscal, tem-se também o IPTU - Imposto predial e territorial urbano. Este, por sua vez, é de competência dos municípios, de acordo com o art. 156, I da CF (Brasil, 1988). Diferentemente do já mencionado no IOF, no caso do IPTU, sua função típica é fiscal - ou seja, primordialmente a obtenção de recursos financeiros para os Municípios. Entretanto, coloca Machado (2010, p. 410) que o IPTU também possui função extrafiscal, uma vez que é cobrado por vezes pelos

municípios com o objetivo de desestimular imobilizações de recursos com fins apenas especulativos - o que dificulta o desenvolvimento das cidades<sup>9</sup> (Machado, 2010, p. 410).

Bottallo (2009, p. 49) coloca, neste sentido, que um dos principais instrumentos de ação do Estado no âmbito econômico é, portanto, a tributação. Contudo, apesar de figurar como ferramenta essencial, a tributação não tem se mostrado suficientemente satisfatória. Segundo Bottallo, uma tributação estruturada de forma ineficiente interfere negativamente no processo econômico e, conseqüentemente, na atividade empresarial (Bottallo, 2009, p. 49).

Em suma, a instituição de tributos, nesses casos, é utilizada como agente e instrumento em outros campos que não o fiscal, seja econômico, político ou social. Muito além de um dos instrumentos de ação estatal, a tributação extrafiscal figura como um dos principais. Resta o estudo de como tem se dado tal ação em perspectiva de determinados tributos e sua influência em certo aspecto da sociedade, a ser estudado no presente trabalho, em capítulos posteriores.

---

<sup>9</sup>Pode-se notar a função extrafiscal do IPTU com a observância do art. 182, §4º, II da CF/88, que dispõe: “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...]”

§4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: [...]”

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;” (Brasil, 1988).

### **3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.**

Seguindo o princípio da legalidade determinado no texto constitucional<sup>10</sup>, todas as normas inéditas no ordenamento jurídico devem ser feitas estritamente por meio de leis. A competência legislativa, portanto, nas palavras de Carvalho (2021, p. 237), é “a aptidão de que são dotadas todas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo”.

Uma vez que o sistema tributário brasileiro é majoritariamente entendido como um sistema rígido<sup>11</sup>, é estritamente necessário que se entenda quais entes da federação possuem competência legislativa e outros aspectos da competência tributária no Brasil frente à Constituição Federal de 1988.

#### **3.1 BREVE ANÁLISE CONSTITUCIONAL HISTÓRICA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.**

Como mencionado no capítulo anterior, foi com a Emenda Constitucional n. 18 de 1995 que o Brasil obteve sua gênese do que pode ser chamado de sistema tributário brasileiro. Entretanto, desde a gênese, o sistema considerava os Estados-membros e Municípios em “plano de considerável inferioridade” (Machado, 2010, p. 287). Urge, portanto, uma análise histórica de como estava constituída a competência tributária em constituições brasileiras anteriores - para que se possa entender o caminho percorrido até a presente situação.

A competência tributária de forma semelhante aos outros aspectos do Direito Tributário e mesmo dos demais ramos do Direito, surgiu e evoluiu de forma lenta até chegar à sua atual formação.

Em 1824, vivia o país sob a situação de divisão em províncias e controlado pelo poder moderador. Não constava, portanto, na primeira Constituição Brasileira, as competências tributárias, uma vez que a administração era plenamente centralizada. De acordo com Ramos (2013, p. 31), a divisão das receitas ainda era feita entre o Erário Nacional

---

<sup>10</sup>“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” (Brasil, 1988)

<sup>11</sup>Machado (2010, p. 288), os sistemas rígidos são os quais não disponibilizam muitas opções ao legislador, uma vez que o texto constitucional estabelece as diretrizes quase de forma completa, determinando as normas essenciais.

e as Câmaras Municipais. Tal divisão não foi estabelecida pelo texto constitucional, mas se deu em virtude da “herança” do período colonial. No texto constitucional, a competência foi estabelecida no art. 36, determinando-a como privativa da Câmara dos Deputados<sup>12</sup>.

Só então em 1834 as províncias obtiveram certa autonomia no campo das competências tributárias. O art. 10 da Lei nº 16 determinou que as províncias poderiam legislar acerca dos impostos respectivos às despesas provinciais e municipais, com a limitação de que “não prejudiquem as imposições gerais do Estado” (art. 10, §5º). Em 1891, com o advento da nova Constituição, uma outra divisão foi estabelecida. O texto constitucional determinou a divisão dos tributos entre a União e os estados, em seus arts. 7º, 8º e 9º - texto constitucional em que já se pode encontrar semelhanças com o texto atual. Os Estados, por exemplo, passaram a ter competência tributária, podendo então determinar a organização de suas próprias rendas e próprio campo de atuação.

Durante o período da reforma de 1965, o chamado governo militar, foi lançada a Emenda Constitucional nº 18, que tratava de matéria tributária. Na emenda, os 3 entes - União, Estados e Municípios possuíam suas respectivas competências. O período do governo militar foi marcado principalmente pela elaboração do Código Tributário Nacional, por meio da lei de nº 5.172 - em um primeiro momento colocada como Lei Ordinária e que regulava todo o Sistema Tributário Nacional. (Mota, 2015, p. 69)

O artigo 01 da referida lei determina que esta possuía como objetivo estabelecer as “normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar” (Brasil, 1966). Com a Constituição de 1967, foi recepcionada como lei complementar e intitulada de “Código Tributário Nacional”. A competência tributária foi tratada em seus arts. 6º, 7º e 8º, sendo determinado que esta “compreende a competência legislativa plena” (Brasil, 1966).

Após o período ditatorial, então, foi promovida nova Assembleia Constituinte em 1987, e promulgada nova constituição em 5 de outubro de 1988, com o Sistema Tributário que se conhece hoje.

Com a breve presente análise da competência tributária no ordenamento jurídico brasileiro, com maior foco em suas constituições, percebe-se que o federalismo e sistema tributário atual alternam, durante a história, entre momentos de concentração e

---

<sup>12</sup>Importante mencionar que o poder legislativo, do qual a Câmara dos Deputados faz parte, funcionava sob a “sancção” do respectivo imperador da época. (Constituição Política do Império do Brasil, 1824, art. 13)

descentralização. Considera-se que as mudanças são relativas às rupturas do sistema político - neste sentido, a atual Constituição é fruto do rompimento do sistema ditatorial, o que pode-se perceber pelo federalismo e votos de democracia presentes no atual texto constitucional. (Mota, 2015, p. 72)

É nesse sentido, então, que a Constituição Federal de 1988 estabelece as competências respectivas dos três entes - União, Estados e Municípios e que serão analisadas no presente capítulo.

### **3.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL FRENTE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.**

Há significativa diferença entre as expressões acerca do tema, quais sejam: poder de tributar, competência tributária e capacidade tributária. Apesar de comumente utilizadas como sinônimo fora do âmbito jurídico, os vocábulos poder, competência e capacidade denotam importante distinção no Direito Tributário.

Poder de tributar, como coloca Ramos (2013, p. 25), em sua tese “Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa”, consiste na “aptidão de decidir e fazer valer essa decisão”. “Poder” seria a aptidão conferida por superioridade em algum âmbito: econômica, força física, entre outras - por vezes acompanhada de adjetivo que indique o âmbito correspondente: poder físico ou poder argumentativo, por exemplo.

Nessa mesma linha, coloca a autora que, o poder que decorre da norma, conferindo-a, disciplinando ou limitando-a, ou seja, o chamado “poder jurídico”, é o que se conhece pela utilização do termo *competência* (Ramos, 2013, p. 26).

Dessa forma, portanto, utiliza-se a expressão “competência tributária” para se referir ao *poder* de cada ente da Federação - quais sejam União, Estados e Municípios - de criar, majorar, arrecadar e fiscalizar os seus respectivos tributos. Carrazza (2013, p. 573) coloca que não há tal poder tributário no sistema brasileiro, mas tão somente a chamada competência tributária:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário, mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito). De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. [...] Cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário, mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência



tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que - estas, sim - preveem as concretas obrigações tributárias (Carrazza, 2013, p. 573).

A competência tributária é, portanto, a aptidão para criar tributos - que no Brasil, por determinação do princípio da legalidade, só podem ser criados por meio de leis. A lei que cria o tributo deve trazer todos os aspectos essenciais das normas tributárias, que são, de acordo com Carrazza (2013, p. 575): a hipótese de incidência, sujeitos da relação (ativo e passivo), base de cálculo e a alíquota.

Não se confunde, então, o conceito da expressão competência tributária com a expressão capacidade tributária ativa. Enquanto aquela se refere à ação unicamente do Poder Legislativo de legislar, esta refere-se majoritariamente à fiscalização e arrecadação dos tributos, de acordo com Ramos (2013, p. 27). Outra das principais diferenças entre competência e capacidade tributária é a seguinte: a competência é intransferível; a capacidade, não. Assim, a competência tributária é chamada por Ramos, ainda de “delimitadora de poder” (Ramos, 2013, p. 27).

O Código Tributário Nacional menciona que a competência tributária compreende a “competência legislativa plena<sup>13</sup>”, como retromencionado. Tal expressão deixa demonstrado que, uma vez que a um Estado é atribuída a competência de instituir determinado imposto, sobre este poderá o Estado legislar - desde que respeite os limites da Constituição Federal, bem como das respectivas Constituições dos Estados. Os Municípios e o Distrito Federal deverão respeitar, ainda, os limites presentes nas suas respectivas Leis Orgânicas (Machado, 2010, p. 288).

Carrazza (2013, p. 571) considera que a divisão de competências da forma que foi colocada na Constituição Federal é um reflexo do caráter de federação do país, como consta:

A delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou. Para comprovar esta asserção basta uma superficial análise da Lei Maior, que, confirmando o caráter federal do Estado Brasileiro e a posição de pujança que nele ocupam o Município e o Distrito Federal, elencou e distribuiu, cuidadosa e exaustivamente, as várias competências de cada uma das pessoas políticas (Carrazza, 2013, p. 571).

---

<sup>13</sup>Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos. (Brasil, 1966)

Por tal, é de plena importância a análise da competência tributária no Brasil como foi colocada na Carta Magna bem como suas características, classificações e limitações. É o que será feito no presente capítulo.

Como retromencionado, competência compreende a atividade legislativa plena de se instituir um tributo, com a presença dos elementos já mencionados. Os elementos em questão, que sem os quais o tributo não poderá ser instituído, apenas podem existir por meio de lei. A lei que vier a criar os tributos e seus aspectos constituintes, em grande parte das vezes, deverá ser ordinária. Carrazza (2013, p. 575) coloca que, como exceção a isto, existem os empréstimos compulsórios e os impostos da competência residual da União - que podem ser criados ou majorados por meio de lei complementar, conforme os artigos 148<sup>14</sup> e 154<sup>15</sup> da CF/88.

Assim, ao se falar em competência tributária, fala-se no ato de legislar, exaurindo-se o ato, portanto, na feitura da lei. A partir da constituição da lei, devem ser promovidos os demais atos relativos aos tributos, quais sejam, por exemplo, os atos de arrecadação e fiscalização - ou seja, a capacidade tributária ativa. Tem se, portanto, que “criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar” (Carraza, 2013, p. 577).

No texto constitucional de 1988, o Sistema Tributário foi dividido em seis diferentes seções, quais sejam: i) dos princípios gerais; ii) das limitações do poder de tributar; iii) dos impostos da união; iv) dos impostos dos estados e do distrito federal; v) dos impostos dos municípios e vi) da repartição das receitas tributárias. Tais seções estão presentes no capítulo II do Título VI (Brasil, 1988). Disposições acerca da competência tributária, bem como de seus limites, estão presentes nas cinco primeiras seções mencionadas.

Machado (2015, p. 32) coloca acerca da importância do âmbito constitucional dos tributos - da competência tributária:

O conhecimento do âmbito constitucional de um tributo é de fundamental importância para lidarmos com o direito tributário, porque, diante de uma lei federal, estadual ou municipal que institui um tributo, nos permite saber se esse tributo é, ou não, autorizado pela Constituição. Em outras palavras, é a partir do conhecimento do âmbito constitucional de um tributo que podemos avaliar sua constitucionalidade (Machado, 2015, p. 312).

---

<sup>14</sup>“Art. 148. A união, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios [...]” (Brasil, 1988).

<sup>15</sup>“Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição [...]” (Brasil, 1988).

Portanto, não obstante, além de entender toda a conceituação e ideia que envolve a competência tributária, é imprescindível que sejam analisadas suas características e, principalmente, as limitações que o legislador competente encontra ao procurar instituir um tributo. Os aspectos constitucionais - o âmbito constitucional dos tributos é de suma importância, como coloca Machado na passagem supramencionada.

### **3.3 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E BREVE ANÁLISE ACERCA DAS SUAS LIMITAÇÕES JURÍDICAS.**

Doutrinadores do Direito Tributário, a exemplo Roque Antonio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, examinam as características da competência tributária, ou seja, aspectos intrínsecos à esta.

Para a explanação dos aspectos que caracterizam a competência tributária, no presente estudo utilizar-se-á majoritariamente da linha colocada por Roque Antônio Carraza. Este coloca que a competência tributária possui algumas características, quais sejam: a) privatividade; b) indelegabilidade; c) incaducabilidade; d) inalterabilidade; e) irrenunciabilidade e f) facultatividade do exercício (Carrazza, 2013, p. 590).

Acerca da privatividade, salienta que se dá pelo fato de que “no Direito Brasileiro, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, no tocante à instituição de tributos, gozam de privatividade ou, se preferirmos, de exclusividade. A bem dizer, todos eles têm faixas tributárias privativas” (Carraza, 2013, p. 592). Assim, ao possuir a característica da privatividade, a competência deverá ser apenas daquele determinado ente, não podendo ser atribuída a nenhum outro.

Assim, as normas que atribuem competência determinam duas ações: tanto habilitam a pessoa política contemplada sobre determinado tributo, como proíbem a instituição por outras pessoas. Coloca o autor nesse sentido:

Merece também ser registrado que a competência tributária - como todas as competências constitucionais - é de *ordem pública*. Assim, a pessoa política não pode nem usurpar competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência venha a ser utilizada por outra pessoa política. *Não cria o tributo quem quer, mas quem pode, de acordo com a Constituição.* (Carrazza, 2013, p. 593)

A *privatividade*, portanto, pode ser entendida como uma das principais características da competência - uma vez que é intrínseco ao próprio significado da

competência<sup>16</sup>. Não obstante, se instituído por pessoa política ou ente incompetente segundo a norma, tal instituição viola o texto constitucional. Tal ato não poderá ser sanado, mesmo com a concordância do ente originariamente competente que veio a sofrer a usurpação - levando, então, à nulidade do ato por ofender a princípio básico do ordenamento (Carrazza, 2013, p. 593).

No âmbito do processo tributário, a característica em questão poderá gerar, inclusive, ações tributárias. Se um tributo for instituído por ente ou pessoa jurídica incompetente - portanto, de forma inconstitucional, será a lei nula, assim como seus efeitos. Dessa forma, caso seja instituído o tributo e, conseqüentemente, cobrado de determinado contribuinte, o lesado possui o direito subjetivo da repetição do que foi pago ao Fisco.

Acerca da *indelegabilidade* - já retromencionada no presente trabalho como uma das características que marcam a dicotomia entre *competência tributária* e a *capacidade tributária ativa* -, Carrazza coloca que, uma vez que as competências tributárias são indelegáveis. Dessa forma, não poderá a pessoa que recebeu do texto constitucional a competência, exercer a renúncia ou a delegação a qualquer outro ente (Carrazza, 2013, p. 750).

O que é possível é que o ente deixe de exercitar a competência - desde que não permita que outro ente a exercite. Carrazza (2013, p. 750) coloca que o texto constitucional atribui cada competência a cada respectivo ente com a visão de cumprimento e promoção de certo interesse público que deverá ser atingido pelo ente escolhido. Dessa forma, caso a competência seja exercida por ente diverso daquele determinado pela Constituição Federal, o interesse público será prejudicado e, muitas vezes, não atingido. No mesmo sentido, versa Carvalho (2021, p. 242):

[...] a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a

---

<sup>16</sup>Discorda de tal pensamento o doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 242). Segundo o autor, “A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos “extraordinários”, *compreendidos ou não em sua competência tributária*, consoante o que prescreve o art. 154, II. Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União. A privatividade fica reduzida, assim, à faixa de competência do Poder Público Federal.” (Carvalho, 2021, p. 242)

irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial no sistema brasileiro (Carvalho, 2021, p. 242).

Importante salientar, ainda, que além de existir a indelegabilidade entre os entes dotados de competência pelo texto constitucional, também não poderá o Poder Legislativo delegar a qualquer outro Poder - Executivo ou Judiciário - ou a terceiro o dever de instituir - por meio de lei - o tributo. A determinação da indelegabilidade está presente no texto do Código Tributário Nacional<sup>17</sup>.

A terceira característica colocada por Carrazza (2013, p. 759) é a *incaducabilidade*. Segundo o autor, ainda que a pessoa jurídica não exerça a competência a ela atribuída, não poderá a competência caducar - ou seja, o tempo não terá o condão de impedir a criação pelo ente, caso este um dia venha a querer instituir tributo. A instituição de tributos é parte do dever do Poder Legislativo, portanto, não há que se falar em impedimento para criação de nova norma por marco temporal.

Carvalho (2021, p. 242) escreve no mesmo sentido de presença marcante da *incaducabilidade*. Segundo ele, “se o não uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse” (Carvalho, 2021, p. 242).

Outra característica presente no espectro da competência tributária é a *inalterabilidade*. De acordo com a linha seguida por Carrazza (2013, p. 763), tal determinação significa que a competência não poderá, portanto, ser ampliada pela pessoa que a possui, pois esta não tem titulação jurídica. Não poderá o ente, então, exercitar a competência de forma que a ação ultrapasse o que foi instituído pelo texto constitucional<sup>18</sup>.

Caso a pessoa jurídica ultrapasse os limites da sua própria competência, será, portanto, inconstitucional, pois terá duas hipóteses de ocorrência: determinará tributo à seara

---

<sup>17</sup>Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

[...]

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído. (Brasil, 1966)

<sup>18</sup>Sobre a característica, discorda Paulo de Barros Carvalho (2021). De acordo com o autor, “Se aprovar o legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados [...] A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves.” (Carvalho, 2021, p. 243)

imune de tributação, ou irá invadir campo de competência de outra pessoa jurídica (Carrazza, 2013, p. 763).

Ao tratar da *irrenunciabilidade*, como já retromencionado no texto, a essencialidade de tal característica é que as pessoas jurídicas não poderão renunciar à competência atribuída a elas. Assim, não poderá abrir mão de sua competência, mesmo que o faça por instrumento legal - lei, decreto, portaria, entre outros (Carrazza, 2013, p. 765).

Tal característica pode ser considerada inafastável do sentido intrínseco da competência tributária pelas mesmas razões atribuídas à indelegabilidade da competência. Uma vez que o legislador visou determinado objetivo ao atribuir competência à determinado ente no texto constitucional, tal objetivo se perderia caso esta competência pudesse ser renunciada - ou delegada.

Por fim, a última das características colocadas por Carrazza (2013, p. 766) é a *facultatividade do exercício*. Também essa característica está, de forma indireta e breve, retromencionada no presente texto. Consiste no fato de que, ainda que não seja possível a renúncia ou que seja indelegável a competência tributária pelas pessoas políticas, poderão estas exercer a facultatividade, ou seja, a liberdade para utilizar ou não tal competência.

Carrazza (2013, p. 766) coloca que o ente poderá, portanto, criar o tributo quando lhe achar mais proveitoso, a depender então de opção dos Poderes Legislativo e Executivo - que o farão por meio de lei. Poderão, ainda, transferir o direito subjetivo de arrecadação do tributo.

Outrossim, apesar de possuir todas as características até o presente momento apresentadas, o exercício da competência tributária não é absoluto. Constitucionalmente, tal atividade possui certas limitações<sup>19</sup> estabelecidas por diversos motivos. De acordo com Machado (2010, p. 290), de quem seguir-se-á, no presente trabalho, as colocações acerca das limitações, estas podem ser determinadas por interesse da comunidade, do cidadão ou mesmo da relação entre as pessoas jurídicas.

Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 estabelece, em seus arts. 150 a 152, certas limitações do poder de tributar - regras que devem ser observadas na instituição de novos tributos. Tais limitações também constituem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, quais sejam: a) legalidade; b) isonomia; c) irretroatividade; d)

---

<sup>19</sup>Importante apontar que, no CTN, está disposto o assunto com a expressão “limitações da competência” (Brasil, 1966); a Constituição Federal, por sua vez, coloca tal temática com a expressão “limitações ao poder de tributar”. (Brasil, 1988)

anterioridade; e) proibição de confisco; f) liberdade de tráfego; g) imunidades e h) outras limitações (Machado, 2010, p. 291).

Ao interesse do presente estudo, não se faz necessária a explanação detalhada de cada uma das limitações. Para que se cumpra o objetivo determinado, basta firmado o conhecimento de que a atividade da tributação, ainda que a competência esteja colocada à determinado ente, deverá ser feita com observância das regras e limites colocados no texto constitucional. A regra constitucional de principal interesse ao presente trabalho será analisada em capítulos posteriores, não deixando de ser, também, necessariamente observada na instituição de determinados tributos.

Urge, portanto, analisar ainda como se dá, no sistema tributário nacional, a classificação e exercício da competência tributária. Tais aspectos apresentam significativa relevância para o entendimento pleno do sistema, uma vez que é necessária a análise de quem poderá instituir determinado tributo de interesse do objeto estudado.

### **3.4 CLASSIFICAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E ATRIBUIÇÕES DE CADA ENTE.**

De acordo com Amaro (2019, p. 149), doutrinariamente, costuma-se dividir a competência tributária em três diferentes modalidades: competência privativa, residual e comum. Seguir-se-á no presente estudo, portanto, tal divisão estabelecida por Amaro.

*Privativa* é referente à competência para criar impostos exclusiva do ente a que é atribuída. Entre os exemplos mais comuns de tributos de competência privativa, está o II - Imposto de importação, de competência privativa da União e o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, que pertence à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal<sup>20</sup> (2019, p. 150).

Ao tratar de tal temática, salienta Machado (2010, p. 310) que não poderá, segundo o art. 110 do Código Tributário Nacional<sup>21</sup>, alterar formas de direito privado. Nesse sentido, coloca o autor:

---

<sup>20</sup>Carvalho (2021, p. 240) coloca que “Impostos privativos existem somente os da União”. Faz tal afirmação o autor por entender que, uma vez que segundo o art. 154 da Constituição Federal de 1988, poderá a União instituir impostos de que não é titular original da competência a título extraordinário em casos de guerra, por exemplo, não há que se falar em competência privativa de Estados e Municípios.

<sup>21</sup>Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (Código Tributário Nacional, 1966)

Se o legislador ordinário pudesse dizer que é renda o que na verdade não o é, ou dizer que é *mercadoria* o que não se conhece em Direito como tal, enfim, se o legislador pudesse, torcendo a natureza das coisas e os conceitos já fixados em outras ciências, ampliar ou restringir o campo da competência de cada uma das entidades políticas, estaria destruído todo o sistema tributário. (Machado, 2010, p. 310)

Dessa forma, portanto, afirma que a competência tributária encontra mais um limite nos conceitos já estabelecidos no campo do Direito (Machado, 2010, p. 310).

O texto constitucional estabelece, então, as respectivas competências atribuídas a cada ente<sup>22</sup>. Acerca das competências privativas, as da União consistem na instituição sobre os impostos: sobre a importação de produtos estrangeiros e exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos; produtos industrializados; operações de crédito; propriedade territorial rural e grandes fortunas. Poderá, também, instituir impostos extraordinários - ainda que não estejam compreendidos em sua competência tributária - em situações de guerra externa (Brasil, 1988).

Já aos Estados, determinou o texto constitucional que terão competência privativa sobre os impostos: sobre transmissão *mortis causa* e doações; operações de circulação de mercadorias, bem como serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - mesmo que tais operações e prestações tenham início no exterior; e sobre a propriedade de veículos automotores (Brasil, 1988)

Para os Municípios, estabeleceu o legislador constitucional a competência para instituir impostos sobre: propriedade predial e urbana; transmissões inter vivos e sobre os serviços de qualquer natureza - desde que não compreendidos no art. 155, II (Brasil, 1988).

A competência *residual* refere-se à instituição de imposto não previsto (Machado, 2010, p. 311). Tem-se, portanto, que é o estabelecido no art. 154, I, da Constituição Federal de 1988, que permite à União instituir “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição” (Brasil, 1988)

Observa-se que, neste caso, foi colocada a necessidade de lei complementar. De acordo com Machado (2010, p. 311), tal exigência apresenta significativa importância, pois faz com que evite-se a colocação de que imposto criado por lei ordinária figure como imposto de competência residual. Segundo o autor, ainda, relevante é também a exigência da

---

<sup>22</sup>As competências estão colocadas no texto constitucional em seus arts. 153-156. (Brasil, 1988)



não-cumulatividade feita pelo legislador constitucional - com isso, evita-se, ainda, a bi-tributação.

Por fim, a competência *comum*, segundo Amaro (2019, p. 149), refere-se às taxas, bem como às contribuições de melhoria - atribuindo-se a sua competência a todos os entes.

Em suma, pode-se compreender a competência tributária como um dos aspectos mais dotados de relevância em todo o sistema tributário nacional. Para que se entenda cenário mais específico ou certo limite estabelecido por diferentes princípios, é necessário o entendimento da competência, suas classificações e limites jurídicos. Promovido tal entendimento, é possível prosseguir para demais análises convenientes ao presente estudo - como a carga fiscal dos alimentos e como esta se dá no Brasil.

#### **4 A CARGA FISCAL SOBRE OS ALIMENTOS DA CESTA BÁSICA, A SELETIVIDADE APLICADA AO IPI NO BRASIL E AO ICMS NO ESTADO DA PARAÍBA E COMO ISTO AFETA A REALIDADE DA (IN) SEGURANÇA ALIMENTAR NO BRASIL.**

Como já abordado na presente pesquisa, a carga tributária do Estado afeta diretamente diversos aspectos da vida social, econômica e política de um país. No presente momento, limitar-se-á a análise da perspectiva da realidade alimentar no Brasil quanto ao IPI e no Estado da Paraíba, quanto ao ICMS.

Segundo o *e-book* “Atualizações e debates sobre segurança alimentar e nutricional<sup>23</sup>”, a FAO - Organização das Nações Unidas para a Alimentação e a Agricultura, a segurança alimentar é composta por quatro dimensões relacionadas ao sistema alimentar: disponibilidade de alimentos, acesso físico e econômico aos alimentos, utilização dos alimentos e estabilidade. No Brasil, a composição possui seis dimensões, com correspondência próxima àquela colocada pela FAO (Morais, Sperandio e Priore, 2020, p. 30).

As seis dimensões que compõem a definição de segurança alimentar no Brasil, ainda segundo o *e-book* retromencionado, são: produção e disponibilidade de alimentos; renda; acesso à informação; saúde e acesso aos serviços de saúde e educação. Percebe-se, então, que diversos são os fatores que influenciam em um cenário de segurança ou insegurança alimentar cotidiano (Priore et al., 2014, p. 156).

Com a análise de alguns dados, é possível mensurar como tal realidade se dá hoje no Brasil. Segundo o Vigitel<sup>24</sup>, é notável a diminuição de alimentos básicos no cotidiano da população brasileira. O consumo de feijão, por exemplo, diminuiu de 67,5% para 61,3%, no período de 2021 a 2016. Ainda, apenas um entre 3 adultos consome frutas ou hortaliças em cinco dias na semana (Brasil, 2017).

As informações expostas evidenciam a relevância de se analisar o cenário alimentar no Brasil sob a perspectiva tributária. Uma vez que a renda é fator que afeta diretamente a segurança alimentar, como mencionado, a carga fiscal colocada sob os

---

<sup>23</sup>*E-book* organizado por Dayane de Castro Moraes, Naiara Sperandio e Silvia Eloiza Priore com o apoio da Universidade Federal de Viçosa e Fundação FACEV: Cultura, Extensão e Ensino (2020, p. 30).

<sup>24</sup>Vigitel - Sistema de Vigilância de Fatores de Risco e Proteção para Doenças Crônicas por Inquérito Telefônico. Inquérito realizado pelo Ministério da Saúde para monitorar dados acerca da saúde no Brasil. A pesquisa é realizada desde 2006 com uma amostra de adultos em todos os estados do país e no Distrito Federal. (Brasil, 2017).

alimentos básicos afeta diretamente a presença destes na mesa dos brasileiros - principalmente de renda mais baixa.

Destarte, é necessária análise acerca da carga de tributos sob os alimentos considerados parte da cesta básica e a insegurança alimentar como um todo. Posteriormente, urge estudo acerca da insegurança alimentar, sua definição e situação atual - colocando em perspectiva o princípio da seletividade tributária aplicada ao IPI - Imposto sobre produtos industrializados e ao ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Assim, o primeiro ponto que deve-se tratar essencialmente para a presente pesquisa é acerca do princípio da seletividade, para que se entenda o ponto centro e, posteriormente, dos impostos em espécie, mais especificamente os impostos que figuram como principais no presente capítulo, quais sejam: o IPI e o ICMS.

#### **4.1 DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COM PREVISÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.**

A Constituição Federal, em seu art. 153, §3º, I, estabelece a seletividade do IPI. Segundo o texto constitucional, o IPI deverá “ser seletivo, em função da essencialidade do produto”. Já quanto ao ICMS, a CF/88 estabelece que poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, em seu art. 155, §2º, III (Brasil, 1988). Entende-se inicialmente, então, que enquanto no IPI a seletividade é obrigatória, no ICMS será facultativa. Urge que se entenda, portanto, do que se trata a seletividade estabelecida pelo legislador constitucional.

A seletividade mencionada, relativa ao IPI e ao ICMS, figura como o princípio da seletividade tributária - derivando do princípio da capacidade contributiva. Segundo Machado (2010, p. 349), o tributo ser seletivo significa “que ele deverá ter alíquotas diferentes em razão da essencialidade do produto sobre o qual incide”.

Em síntese, determina o princípio da seletividade que as alíquotas dos impostos em questão devem ser inversamente proporcionais à essencialidade do produto ou serviço tributado - ou seja, quanto mais essencial o produto, menor deverá ser a sua alíquota. Nas palavras de Xavier (2022, P. 97), “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”.

Muito se relaciona esse princípio, também, ao chamado princípio da capacidade contributiva. Silva e Moulin (2017, p. 226), por exemplo, afirmam acerca da seletividade:

Pode ser definida como sendo a tributação mais gravosa sobre bens menos essenciais e a tributação menos onerosa, ou até mesmo a aplicação de uma isenção, sobre bens mais essenciais à vida humana. Logo, pode-se verificar que esse princípio é uma forma indireta de se alcançar o princípio da capacidade contributiva. Os legisladores entenderam que se os bens são supérfluos devem ser consumidos por pessoas com uma capacidade econômica maior, razão pela qual devem ser mais tributados (Silva e Moulin, 2017, p. 226).

Faz-se necessário a análise do princípio em questão também em relação ao ICMS. Como retromencionado, o texto constitucional determinou, em seu art. 155, §2º, III, que as alíquotas do ICMS poderão ser fixadas levando em consideração a essencialidade dos produtos (Brasil, 1988). Deve-se atentar ao uso da expressão *poderá*, o que deixa claro que, de forma diferente ao que foi atribuído às alíquotas do IPI, a seletividade no ICMS figura como facultativa.

Uma vez que, como também retromencionado no presente trabalho, o ICMS é imposto de competência estadual, cabe ao legislador estadual adotar ou não tal critério: o de essencialidade dos produtos<sup>25</sup>.

Carrazza (2013, p. 109) coloca que a execução da seletividade é praticada de forma diferente nos dois impostos em questão - IPI e ICMS. No ICMS, segundo o autor, poderá ser praticada a seletividade de diversas maneiras diferentes, seja por um sistema de alíquotas diferenciadas, ou com variações na base de cálculo, ou mesmo a criação de incentivos fiscais. Já no IPI, a única forma de alcançar a seletividade é com a variação das alíquotas.

Nesse contexto está presente, portanto, o aspecto discutido no capítulo inicial da presente pesquisa ao tratar acerca da extrafiscalidade dos tributos. Fica evidente que, ao determinar a seletividade em função da essencialidade dos produtos e dos serviços, pretendeu o legislador constitucional regular certo aspecto que não apenas gera receita fiscal.

---

<sup>25</sup>Não obstante, Machado (2010, p. 396) pondera o atual cenário quanto à posição dos estados no âmbito das alíquotas seletivas do ICMS: “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, 2010, p. 396).

Em suma, portanto, entende-se que o princípio da seletividade determina que as alíquotas do IPI - Imposto sobre os Produtos Industrializados e do ICMS - Imposto sobre Operações Relativas e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação devem e, no caso deste, podem ser definidas de acordo com a essencialidade do produto e do serviço. Tal essencialidade pode ser colocada em prática com variações das alíquotas ou mesmo, no caso do ICMS, da base de cálculo.

Uma vez feita a análise do princípio da seletividade, urge a observância dos aspectos gerais sobre os dois impostos em que o princípio em questão será aplicado, quais sejam o IPI e o ICMS.

#### **4.2 DO IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E DO ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

Inicialmente, é pertinente ao presente estudo a análise acerca do IPI. Conforme determinado no art. 153, IV da Constituição Federal de 1988<sup>26</sup> e no art. 46 do Código Tributário Nacional<sup>27</sup>, o IPI - Imposto sobre produtos industrializados pertence à competência cabível à União. Dessa forma, conforme retromencionado, a União detém o “poder” de instituir e cobrar o imposto sobre produtos industrializados. Não obstante, ainda que a União detenha tal competência, na forma do art. 159, I e II da CF/88, parte de sua arrecadação será destinada aos demais entes: Estados, Distrito Federal e Municípios (Brasil, 1988).

Na forma do art. 46 do CTN (1966), o IPI terá como fatos geradores: a) seu desembaraço aduaneiro, se o produto tiver procedência estrangeira; b) a saída do produto de qualquer dos estabelecimentos referenciados no art 51 do mesmo dispositivo; c) a arrematação do produto, se apreendido ou abandonado e conseqüentemente levado a leilão (Brasil, 1966).

Machado (2010, p. 347) chama atenção ao fato de que, de acordo com a Constituição Federal de 1988, caberá a lei complementar estabelecer as normas gerais sobre as definições respectivas dos fatos geradores dos impostos discriminados. Assim, não caberá à LC determinar os fatos geradores, mas as normas gerais sobre as definições destes. Dentre essas normas gerais, de acordo com o autor, está a delimitação dos conceitos utilizados pelo

---

<sup>26</sup>Art. 154. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados” (Brasil, 1988).

<sup>27</sup>“Art. 46. O imposto, *de competência da União*, sobre produtos industrializados [...]” (Brasil, 1966).

legislador constitucional - um exemplo é a determinação do significado da expressão “*produtos industrializados*”. Segundo Machado (2010, p. 348):

Realmente, o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. Assim é que o Código Tributário Nacional estabeleceu que, para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo (Machado, 2010, p. 348).

Assim, tem-se que a LC em questão delimitou o conceito e conseqüentemente a ação de tal imposto - não o fato gerador, ou seja, as hipóteses de incidência tributária, estas apenas a pessoa jurídica dotada da competência tributária respectiva poderá fazê-lo de forma adequada e legal. Dessa forma, segundo o art. 46, parágrafo único do Código Tributário Nacional, “para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo” (Brasil, 1966).

Aspecto essencial ao presente trabalho no que tange ao estudo do IPI é a sua característica de essencialidade. De acordo com o art. 153, §3º, I da CF, o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (Brasil, 1988). Tal característica foi retomada e analisada quanto à sua aplicação.

A base de cálculo do IPI é variável de acordo com a respectiva hipótese de incidência. Para as mercadorias importadas, por exemplo, a base de cálculo será a mesma do II - Imposto de Importação - esta acrescida já do valor do imposto; já nos casos de produtos nacionais, a base de cálculo será o valor da operação correspondente da saída do produto do local do contribuinte - caso esta operação não tenha um valor definido, como nos casos em que sejam omissos os documentos, a base de cálculo será o preço da mercadoria em questão ou de similar no mercado; por fim, nos casos de leilão, a base de cálculo será o valor da arrematação correspondente (Brasil, 1966).

Ainda quanto à mesma temática, é válido salientar que não é permitido, segundo o texto constitucional, a alteração da base de cálculo do IPI por ato do Poder Executivo. Dessa forma, caracteriza-se inconstitucionais quaisquer normas de lei ordinária que atribua ao Poder Executivo a alteração da base de cálculo do imposto em questão.

Além de seletivo, deverá o IPI ser, também, não-cumulativo. O texto constitucional, em seu art. 153, §3º, II, determina que “será não cumulativo, compensando-se

o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (Brasil, 1988). Em síntese, tal princípio existe para que se evite que o ônus do imposto acumule a cada operação realizada. Dessa forma, se já incidiu anteriormente, não deverá ser reproduzido o ônus no produto final (Machado, 2010, p. 353).

O contribuinte do IPI será, segundo o CTN, a) o importador ou equiparado; b) o industrial ou equiparado; c) o comerciante dos produtos que se sujeitem ao imposto em questão; d) o arrematante nos casos de leilão (Brasil, 1966). Machado (2010, p. 353) coloca que, para melhor entendimento, será considerado um contribuinte autônomo cada estabelecimento.

Por fim, o lançamento do IPI será feito por homologação, na forma do art. 150 do CTN. Assim, o contribuinte deverá registrar, como crédito o valor do IPI relativo às entradas de insumos e, como débito, o valor das saídas dos produtos. Ao escriturar o livro de registro, deverá ser apurado o saldo - então, repassado para o próximo período ou recolhendo o imposto, a depender do caso em questão. Não obstante, para que ocorra o lançamento de fato, deverá haver a homologação da apuração realizada pelo contribuinte do imposto. Caso não seja realizado pelo contribuinte tal procedimento, o lançamento do IPI também poderá ser feito de ofício (Machado, 2010, p. 354).

Analisados então os aspectos relacionados ao IPI, faz-se necessário, à presente pesquisa, a observância de certos aspectos relevantes ao presente trabalho relativos ao ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. De acordo com o art. 155, II da CF/88<sup>28</sup>, o ICMS figura como imposto de competência estadual, abrangendo ainda serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (Brasil, 1988).

Predominantemente, o ICMS possui função fiscal - uma vez que gera grande parte da receita dos Estados e do Distrito Federal. A Constituição Federal de 1988, entretanto, faculta a sua função extrafiscal ao estabelecer que a alíquota do imposto em questão poderá ser fixada levando-se em consideração a essencialidade das mercadorias e serviços (Machado, 2010, p. 382).

O fato gerador do ICMS será estabelecido por cada lei estadual que o instituir. O texto constitucional, entretanto, estabelece que resolução do Senado Federal deverá estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação (Brasil, 1988).

---

<sup>28</sup>“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;” (Brasil, 1988).

É estabelecido, ainda, que deverá respeitar a não-cumulatividade e que poderá ser seletivo de acordo com a essencialidade da mercadoria ou do serviço - aspecto este já analisado na presente pesquisa.

Destarte, uma vez analisados os principais tributos que incidem sobre os alimentos no Brasil, urge a observância aprofundada sobre a carga tributária sobre estes.

### **4.3 CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE OS ALIMENTOS DA CESTA BÁSICA NO BRASIL.**

Como retromencionado em capítulos anteriores, a tributação pode ser instrumento para diversas ações do governo: desde fatores de produção, ao estímulo de certos comportamentos. De acordo com Santos (2011, p. 31), a tributação poderá, ainda, figurar como um mecanismo para ajustes de natureza econômica e social. É inegável, também, que a tributação é o principal mecanismo de apuração de recursos para os serviços prestados pelo Estado.

Com isso, a distribuição e competências dos tributos é aspecto que possui grande influência no âmbito social e econômico de um país. Neste âmbito, ainda de acordo com Santos (2011, p. 37), “as bases econômicas da tributação se assentam sobre o consumo, renda e patrimônio”. Os tributos diretos<sup>29</sup> estão relacionados às bases da tributação sobre renda e patrimônio, enquanto os impostos indiretos<sup>30</sup> relacionam-se com o consumo”. Isto acontece, conforme Atkinson (1977, apud Afonso; Araújo; Vianna, 2004, p. 7), pela capacidade do tributo direto de ser “personalizado” conforme as características de um certo grupo a ser tributado; o indireto não tem esse poder - apenas indiretamente. Assim, segundo Afonso; Araújo e Vianna (2004, p. 7):

O que se depreende da literatura, portanto, é que, de modo geral, a tributação direta é tida como um instrumento através do qual se busca atingir os objetivos de equidade, enquanto que a meta de eficiência repousa predominantemente sobre a tributação indireta. Durante muitos anos, foi praticamente consensual que os tributos diretos - destacando-se o imposto

---

<sup>29</sup>De acordo com Carrazza (2013, p. 605): “impostos diretos “ou que não repercutem são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte, isto é, pelo realizador do *fato imponible*. É o caso do IR, em que o patrimônio de quem auferiu rendimentos líquidos é alcançado por esta tributação” (Carrazza, 2013, p. 605).

<sup>30</sup>Ainda segundo Carrazza (2013, p. 605), “impostos indiretos ou *que repercutem* são aqueles cuja carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa, que não realizou o *fato imponible*. Esta terceira pessoa geralmente é o consumidor final da mercadoria ou do produto. É o caso do ICMS. Quem suporta sua carga econômica não é o patrimônio, por exemplo, do comerciante, mas o patrimônio do consumidor final desta mesma mercadoria” (Carrazza, 2013, p. 605).



sobre a renda - favorecem a equidade porque eles podem ser “personalizados” conforme características sócio-econômicas - dentre outras, renda, tamanho da família e patrimônio (Afonso; Araújo; Vianna, 2004, p.7).

Ao analisar o sistema tributário brasileiro, depreende-se que há uma predominância dos tributos relativos ao consumo em detrimento dos tributos relativos à renda, por exemplo. Segundo Friedrich (2002, p. 11), tal predominância ocorre em razão da receita gerada por esses tributos, o que favorece que as metas fiscais sejam atingidas. Entretanto, a utilização de tais tributos afeta de forma significativa os preços, distribuição de renda, entre outros aspectos (Friedrich, 2002, p. 11).

Santos (2011, p. 45) ainda coloca que a parcela da população mais prejudicada pela alta carga tributária sobre o consumo são as classes sociais de baixa renda. Uma vez que esta classe direciona a maior parte de sua renda para gastos com alimentação, com o consumo de produtos essenciais, é mais afetada com os tributos regressivos do que as classes mais altas.

De acordo com Oliveira (2023, p. 4), a arrecadação gerada pela tributação de consumos e bens representa cerca de 42,5% de toda a arrecadação tributária em 2021. Como consta:

**Quadro 1 - Receita tributária por base de incidência (2010 - 2021) (Em %)**

	Consumo	Previdência	Propriedade	Renda	Salário
2010	45,1	20,9	3,9	20,6	6,9
2011	43,8	20,9	3,9	21,7	7,0
2012	44,0	21,2	4,0	20,6	7,4
2013	43,4	21,0	4,1	20,8	7,6
2014	42,7	21,3	4,2	20,8	8,0
2015	42,5	20,9	4,5	20,9	8,2
2016	41,2	20,0	4,6	22,5	8,2
2017	42,1	21,1	4,6	21,6	8,0
2018	42,8	20,7	4,7	21,5	7,4
2019	41,8	20,7	4,9	22,2	7,4
2020	41,3	21,2	5,1	22,2	7,2

2021	42,5	19,5	4,9	23,7	6,3
------	------	------	-----	------	-----

Fonte: Dados retirados de Oliveira (2011, p. 4).

Elaborado pela autora.

Com a análise do quadro, portanto, é possível depreender que os tributos sobre o consumo figuram como uma das maiores formas de arrecadação fiscal do país. Assim, entende-se que, uma vez que os tributos sobre o consumo por meio dos tributos indiretos apresentam grande incidência, a carga maior reflete no consumo geral dos produtos essenciais, geralmente adquiridos pelas classes sociais de baixa renda.

É difícil apontar de forma específica e apuro toda a carga tributária existente sobre os alimentos no país, uma vez que o ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é variável a cada estado da federação.

Importante salientar que as alíquotas determinadas ao IPI seguem as discriminações estabelecidas na TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados<sup>31</sup>. Essa tabela, que pode ser alterada por parte do Poder Executivo, separa os produtos, classificando-os; estes seguem o enquadramento determinado na Nomenclatura Comum do Mercosul (Santos, 2011, p. 98).

Em tal tabela, estão contidos todos os produtos sob os quais incide o IPI - ainda que com alíquota zero, vide nota de rodapé. Neste âmbito, analisar-se-á os dados referentes ao país em sua totalidade, uma vez que o IPI é um imposto de competência da União e, portanto, possui uma alíquota nacionalmente.

O quadro a seguir, com informações extraídas da TIPI reúne, portanto, a incidência do IPI sobre os principais produtos que compõem a cesta básica alimentar:<sup>32</sup>

## **Quadro 2 - Incidência do IPI sobre os produtos da cesta básica conforme a TIPI.**

<sup>31</sup>Na forma do RIPI - Regulamento do IPI (Decreto 7.212/10), art. 2º: “O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as *especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI*.

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não tributado).” (Brasil, 2010). Grifo da autora.

<sup>32</sup>Foram considerados os itens da cesta básica os determinados de acordo com o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese) - instituto que realiza a Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos desde 1959.

<b>PRODUTO</b>	<b>ALÍQUOTA DE IPI</b>
Leite	0%
Carne (bovina)	0%
Feijão comum (preto)	NT
Arroz	NT
Farinha de trigo	NT
Frutas e legumes (Batata, banana, tomate)	NT
Pão comum	0%
Café em pó	0%
Óleo	0%
Manteiga	0%
Açúcar	0%

Fonte: Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI de 2022 (Brasil, 2022).

Elaborado pela autora.

Pelo quadro 2, portanto, percebe-se que os alimentos da cesta básica, em sua maioria, possuem alíquota 0 ou não são tributados<sup>33</sup> - seja em função da sua essencialidade ou por condição de imunidade constitucional.

Entretanto, no que tange aos produtos alimentícios, o que pesa ainda mais a sua carga tributária é o ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. Tal imposto, como retromencionado, é de competência estadual, assim, cada um dos estados define sua alíquota correspondente - dessa forma, poderá ser zerada para alguns produtos, mas em outros pode chegar a até 33% (Brasil, 1966).

Uma vez que, como retromencionado, o ICMS figura como tributo estadual, para o presente trabalho serão utilizadas, para análise, as alíquotas relativas ao Estado da Paraíba. Utilizando-se da classificação de cesta básica retromencionada, tem-se a seguinte tabela:

<sup>33</sup> Machado (2010, p. 349), ao tratar da diferença entre a isenção e a alíquota zero, dispõe que “a alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus do tributo sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar. A isenção só pode ser concedida por lei (CTN, art. 97, VI). Como é permitido ao Poder Executivo, por disposição constitucional (CF, art. 153, §1º), alterar as alíquotas do IPI, dentro dos limites fixados em lei, e a lei não fixou limite mínimo, tem sido utilizado o expediente de reduzir a zero as alíquotas de certos produtos. [...] Embora o efeito prático da redução de uma alíquota a zero seja o mesmo da isenção, as duas figuras não se confundem. São juridicamente bem distintas (Machado, 2010, p. 349).

**Quadro 3 - Alíquota de ICMS nas saídas internas para os itens da cesta básica alimentar no Estado da Paraíba.**

PRODUTO	ALÍQUOTA DE ICMS
Leite	18%
Feijão comum (preto)	18%
Arroz	18%
Frutas e legumes (batata, banana, tomate)	18%
Pão comum	18%
Café em pó	18%
Óleo	18%
Manteiga	18%
Açúcar	0%

Fonte: Dados extraídos de Pereira (2022, p. 17).

Elaborado pela autora.

As alíquotas estão determinadas no art. 13 do RICMS - Regulamento do ICMS no Estado da Paraíba. O dispositivo dispõe de alíquotas que variam de 4% a 29%, determinando a alíquota de 18% nas operações de prestações internas e importação de bens e mercadorias do exterior (Pereira, 2022, p. 18). Os demais itens da cesta básica não possuem nenhum tratamento correspondente a diferenciação.

Como retromencionado, as alíquotas variam a cada estado da federação. Ao analisar, de acordo com a tabela de ICMS - ferramenta *online* que possui as alíquotas do ICMS estaduais atualizadas - percebe-se, por exemplo, que no Estado do Rio Grande do Sul praticamente todos os itens da cesta básica possuem a alíquota padrão de 12% (Tax Group, 2023).

De acordo com Magalhães, L.; Silveira, F.; Tomich, F.; e Vianna, S. (2001, p. 11), a carga representada pela ação conjunta do ICMS e PIS/COFINS atinge valores imensamente significativos no valor final da cesta básica alimentar.

É válido salientar, ainda, que os Estados em sua totalidade são autorizados, por meio do convênio de ICMS nº 128/94 a colocarem em prática a aplicação de carga tributária mínima de 7% para os itens que compõem a cesta básica (Pereira, 2022, p. 18).

Como retromencionado, a classe da população mais afetada pelos tributos sobre os consumos - os tributos indiretos - é a classe de renda mais baixa. Desta forma, também figuram, conseqüentemente, como a classe mais afetada com as altas alíquotas de ICMS sobre os alimentos.

Uma vez feita a análise da carga fiscal sobre os produtos da cesta básica alimentar no Brasil e, mais especificamente, no Estado da Paraíba e o que exerce influência sobre tal carga - o princípio da seletividade -, urge, para a presente pesquisa, que se entenda o contexto da insegurança alimentar no Brasil, sua definição e situação atual.

#### **4.4 INSEGURANÇA ALIMENTAR NO BRASIL: DEFINIÇÃO, CONTEXTO E SITUAÇÃO ATUAL.**

A alimentação foi inserida no texto constitucional em 4 de fevereiro de 2010, por meio da Emenda Constitucional nº 64, que alterou o art 6º, inserindo a alimentação como direito social. Outro avanço significativo neste âmbito foi a criação da Lei nº 11.346, de 15 de setembro de 2006. Com esta, foi criado o Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional - SISAN, objetivando, segundo o dispositivo, “assegurar o direito humano à alimentação adequada” (Brasil, 2006).

O mesmo dispositivo conceitua de forma objetiva a segurança alimentar e nutricional de acordo com o art. 3º de seu texto, que dispõe:

Art. 3º 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)

O dispositivo ainda determina que uma alimentação adequada faz parte dos direitos fundamentais da pessoa humana, figurando também como direito inerente à sua dignidade (Brasil, 2006). Por força dessa disposição legislativa e do texto constitucional, então, percebe-se que uma alimentação adequada e de qualidade e quantidade suficiente é que constituem a existência de uma segurança alimentar.

Faz-se necessária, então, a análise dos índices mais atuais da situação da segurança alimentar no Brasil. Para isso, a presente pesquisa utiliza a escala determinada pela Nota técnica 01/2021 da POF - Pesquisa de Orçamentos Familiares - 2017-2018, que

estabelece os dados para mensuração da segurança alimentar e nutricional, de acordo com os critérios da Escala Brasileira de Insegurança Alimentar - EBIA (Brasil, 2018).

A EBIA classifica os resultados em quatro diferentes graus, quais sejam: segurança alimentar, insegurança alimentar leve, insegurança alimentar moderada e o grau mais alto de IA: insegurança alimentar grave, conforme o Quadro 4.

**Quadro 4 - Graus de segurança e insegurança alimentar.**

SITUAÇÃO DA IA	DESCRIÇÃO
Segurança alimentar	A família/domicílio tem acesso regular e permanente a alimentos de quantidade suficiente, sem comprometer o acesso a outras necessidades essenciais.
Insegurança alimentar leve	Preocupação ou incerteza quanto ao acesso aos alimentos no futuro; qualidade inadequada dos alimentos resultante de estratégias que visam não comprometer a quantidade de alimentos.
Insegurança alimentar moderada	Redução quantitativa de alimentos entre os adultos e/ou ruptura nos padrões de alimentação resultante da falta de alimentos entre os adultos.
Insegurança alimentar grave	Redução quantitativa de alimentos também entre as crianças, ou seja, ruptura nos padrões de alimentação resultante da falta de alimentos entre todos os moradores, incluindo as crianças. Nessa situação, a fome passa a ser uma experiência vivida no domicílio.

Fonte: Brasil, Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Nota Técnica DA/SAGI/MDS nº 128/2010: Relatório da Oficina Técnica para análise da Escala Brasileira de Medida Domiciliar de Insegurança Alimentar. Brasília: SAGI/DA, 30/08/2010.

Elaborado pela autora.

Percebe-se, então, que para classificar e mensurar os graus de segurança alimentar, existe uma descrição regulamentada, o que permite a coleta de dados e a produção de pesquisas para averiguar o real estado da alimentação como um direito básico no país.

De acordo com o II Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da COVID-19 no Brasil, ao longo dos últimos anos, a situação vem se tornando cada vez pior. Uma das consequências da pobreza crescente é a precarização da vida - o que se reflete nos resultados da pesquisa (2022, p. 35).

Segundo a pesquisa, entre o final de 2021 e início de 2022, cerca de 30,7% dos municípios apresentavam relatos de insegurança alimentar em seu nível mais grave, ou seja, situação de insuficiência de alimentos para todos os moradores. Destes, cerca de 15,5% relataram experiências de fome (II Vigisan - SA/IA e Covid-19, 2021/2022, p. 36).

Especificamente nas áreas rurais, os resultados obtidos pela pesquisa foram ainda mais preocupantes: cerca de 28,3% dos domicílios apresentaram situação de insegurança alimentar leve, e 18,6% apresentaram insegurança alimentar no nível grave. A pesquisa também coletou, a nível nacional, que existem, no Brasil, 125,2 milhões de pessoas em insegurança alimentar e cerca de 33 milhões em situação de fome ((II Vigisan - SA/IA e Covid-19, 2021/2022, p. 37).

Dentre as pessoas em situação de fome, o maior percentual se concentra nas áreas Norte e Nordeste no país. No Nordeste, das pessoas com IA grave, cerca de 21,0% moram em lares da região Nordeste (II Vigisan - SA/IA e Covid-19, 2021/2022, p. 38).

O resultado obtido com a pesquisa é, portanto, preocupante. É possível depreender que, ainda que seja um direito assegurado pelo texto constitucional e nos demais dispositivos do ordenamento jurídico do país, a alimentação adequada e suficiente não é figura presente em todos os lares brasileiros.

Uma vez analisada a definição e atual situação da segurança alimentar no país, é possível observar, na presente pesquisa, a real influência do já estudado princípio da seletividade no país quando aplicados ao IPI e ao ICMS.

#### **4.5 DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA APLICADO AO IPI E AO ICMS SOB A ÓTICA DA INSEGURANÇA ALIMENTAR NO BRASIL.**

Uma vez analisada a carga fiscal que incide sobre o consumo de alimentos no Brasil - relativo aos tributos indiretos, na pesquisa em questão, o IPI e o ICMS; o princípio da seletividade e os critérios de análise da segurança alimentar no Brasil, é possível mensurar certos aspectos da realidade da temática.

Como visto, a insegurança alimentar hoje atinge níveis alarmantes. Segundo pesquisa realizada pelo Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da COVID-19 no Brasil, ao fim do ano de 2020, cerca de 1 a cada 5 domicílios no Brasil com renda de até  $\frac{1}{4}$  de salário mínimo per capita convivia com a realidade da fome (II Vigisan - SA/IA e Covid-19, 2021/2022).

Tal fato evidencia o fator retromencionado na pesquisa: os tributos sobre os alimentos essenciais afetam parcela mais significativa dos proventos de famílias de baixa renda em relação às famílias de maior renda. Segundo a pesquisa:

O I VIGISAN, conduzido no final de 2020 pela Rede PENSSAN e parceiros revelou que 55,2% dos domicílios brasileiros estavam em condições de Insegurança Alimentar (IA) e 9,0% conviviam com a fome. Mais do que efeitos da crise sanitária da Covid-19, tais restrições de acesso à alimentação expunham um quadro preocupante de deterioração socioeconômica e profundas desigualdades na sociedade brasileira, anterior à pandemia e agravado por ela. Esse quadro persistiu em 2021, com desemprego elevado, precarização do trabalho, perda de direitos sociais e queda do poder aquisitivo [...] - fatos que revelaram para a sociedade brasileira uma autoimagem desconcertante, expressa em mazelas que se agravam e se renovam (II Vigisan - SA/IA e Covid-19, 2021/2022, p. 20).

Percebe-se, então, que a fome hoje atinge grande parcela da população do país, principalmente às famílias com renda mais baixa, bem como concentradas nas regiões Norte e Nordeste do país (II Vigisan - SA/IA e Covid-19, 2021/2022, p. 38).

O princípio da seletividade foi estabelecido para que a carga tributária sobre os produtos essenciais possa ser menor em relação aos produtos menos essenciais. Uma vez que a alimentação é direito fundamental colocado pelo art. 6º da Constituição Federal de 1988, tem-se que os alimentos que compõem a alimentação básica de um indivíduo são produtos essenciais.

Não obstante, apesar de se observar a prática desse princípio com relação ao IPI, que figura como um imposto de competência federal, pouco se vê com relação ao ICMS. Ao estabelecer alíquotas que atingem altas porcentagens, os Estados encarecem ainda mais a alimentação básica, o que contribui para a realidade de insegurança alimentar que pode ser observada hoje no Brasil.

Silva e Moulin (2017, p. 222), em análise acerca da atual situação das desigualdades e pobreza no país, estabelecem que o papel de gerir esse problema é do Estado por meio de suas políticas públicas - e com estas reduzir as desigualdades (Silva e Moulin, 2017, p. 222).

Um dos instrumentos passíveis de utilização do Estado para influenciar comportamentos ou promover uma nova realidade no país, seja ela política, econômica e social é, de fato, a tributação. Percebe-se, então, com a análise dos aspectos observados até o presente momento na pesquisa, que o Estado falha em utilizar a função extrafiscal dos tributos



sob a ótica do princípio da seletividade - ainda que seja ela opcional no caso estabelecido ao ICMS.

O papel do Estado torna-se indiscutível, como colocam Silva e Moulin (2018, p. 229), ao mencionarem que “a tributação justa é essencial para que o Estado possa reduzir as desigualdades sociais, uma vez que é através do tributo que o Estado poderá realizar políticas públicas no sentido de concretizar os direitos sociais constitucionalmente previstos”.

Assim, entende-se pela necessidade de novas reconstruções do Estado por meio do sistema tributário, tendo por base o princípio da Seletividade, principalmente, no que tange às alíquotas estabelecidas ao ICMS.

Hoje, ao ser opcional a tributação em razão da essencialidade dos serviços em relação ao ICMS, o sistema tributário acaba por onerar mais a classe da população que possui renda mais baixa, uma vez que a maior parte de sua renda é dedicada ao consumo de alimentos essenciais da cesta básica.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No trabalho desenvolvido, buscou-se, inicialmente, promover a análise inicial do sistema tributário e seus conceitos iniciais, bem como a descrição dos aspectos da competência tributária. Não obstante, o objetivo geral foi fazer a análise das alíquotas dos impostos em que se aplicam - de forma opcional ou obrigatória - o princípio da seletividade, quais sejam: o IPI e o ICMS.

Com tal análise, objetivou-se, realizar a observância das alíquotas reais e atuais dos referidos impostos sobre os alimentos da cesta básica - do IPI em âmbito nacional e do ICMS em âmbito estadual, utilizando dados do Estado da Paraíba. Ao observar tais alíquotas, foi possível estabelecer a real utilização de tal princípio e analisar também estes aspectos sob a perspectiva da insegurança alimentar e seu cenário hoje.

Tendo em vista o que foi exposto no trabalho, então, entende-se que o princípio da seletividade não tem sido aplicado de forma a atingir todo o seu potencial enquanto instrumento extrafiscal de promoção da igualdade e diminuição da insegurança alimentar.

Como analisado, quanto ao IPI, observa-se que o princípio vem sendo devidamente aplicado, considerando que a maioria dos alimentos da cesta básica possuem alíquota relativa ao IPI de 0% ou são classificados como Não Tributados. Entretanto, como é possível depreender do estudo, o que torna a carga fiscal alta ao ponto de impactar de forma significativa na renda dos cidadãos é o ICMS - um imposto que figura como de competência estadual.

Com a revisão bibliográfica, é possível observar, ainda, que a alta carga fiscal sobre os produtos básicos atinge de forma mais significativa a parcela da população que possui menor renda, em comparação com a parcela que possui maior renda. De tal forma, entende-se que a população mais carente é mais atingida pela alta dos tributos sobre os alimentos essenciais.

O ICMS possui a seletividade como uma característica colocada como opcional pelo legislador constitucional. Com a pesquisa, percebe-se que o princípio não é aplicado de forma suficiente nos Estados, que estabelecem alíquotas para os produtos sem considerar a sua essencialidade - ou não considerando-a de forma eficiente, o que vem a encarecer os produtos alimentares, promovendo, assim, um cenário de insegurança alimentar no Brasil.

Foi possível depreender que a segurança fiscal possui vários níveis, desde os mais leves até o mais grave - nível em que se considera a fome. Hoje, no Brasil, o cenário é alarmante, como retromencionado. A alta carga tributária sobre os alimentos essenciais é um

dos fatores que contribui para tal cenário, uma vez que, à medida que se tornam mais caros, tornam-se também mais difíceis de serem adquiridos pela população de menor renda.

A hipótese inicial do presente trabalho foi, portanto, confirmada em parte. De forma prévia, entendia-se que a aplicação do princípio se mostrava insuficiente em todos os âmbitos, em relação aos dois impostos em que o princípio é aplicável.

Entretanto, de acordo com as pesquisas realizadas, entende-se que, no imposto em que a seletividade é critério obrigatório para a instituição das alíquotas, ou seja, no IPI, a essencialidade tem se mostrado eficiente, uma vez que as alíquotas do IPI sobre os produtos essenciais, em sua maioria, são reduzidas a 0% ou não são tributados os produtos.

Quanto ao ICMS, não se pode chegar à mesma conclusão. Uma vez que existe certa liberdade quanto à alíquota dos produtos - mesmo essenciais, visto que a essencialidade é facultativa, não há a promoção da igualdade e do direito à alimentação no cenário de estabelecimentos de alíquotas do ICMS.

Tendo em vista o cenário apresentado, portanto, solução considerável a problemática é que existam políticas que visem tornar as alíquotas do ICMS quanto aos produtos essenciais cada vez mais baixa, o que promoveria, inquestionavelmente, uma menor carga tributária sobre os cidadãos que possuem menor renda.

Assim, é essencial que se promova igualdade e justiça fiscal tendo como instrumento principal a tributação. Uma vez que se torne mais fácil o consumo de alimentos essenciais com uma realidade em que o direito à alimentação seja de fato promovido, o cenário de insegurança alimentar poderá ser reduzido.

Uma sociedade saudável e sem fome representa uma sociedade com qualidade de vida e, conseqüentemente, um contexto de maior desenvolvimento social, político e econômico. É imprescindível, então, que o princípio da seletividade seja aplicado de forma a atingir as classes de renda mais baixa da população, para que esta possa ser amparada pelo Estado de acordo com as suas necessidades prioritárias.

## 6 REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto; ARAUJO, Erika Amorim. VIANNA, Salvador Werneck. **Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias**. BID, 2004. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/carga-tributaria-indireta-no-brasil-analise-da-incidencia-efetiva-sobre-familias>. Acesso em 19 out. 2023.
- ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. O Dever Fundamental de pagar (legalmente) Tributos: Significado, Alcance e Análise de Precedentes do Carf. **Revista Direito Tributário Atual** no 51. ano 40. p. 197-224. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- ATKINSON, Anthony. *Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy*, Canadian Journal of Economics, vol.X, Nº 4, 1977.
- BALEEIRO, Aliomar; LIMA SOBRINHO, Barbosa. **Constituições Brasileiras 1946**. v. 05, 3ª ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.
- BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica**. Monografia (Pós-Graduação em Direito da Regulação) - Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP. Brasília, DF. 2012.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRASIL. [Constituição (1998)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 14 ago. 2023.
- BRASIL. Constituição (1824) **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em 02 out. 2023.
- BRASIL. **Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm). Acesso em 16 out. 2023.
- BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm). Acesso em 16 out. 2023.
- BRASIL. **Decreto nº 7.272, de 25 de agosto de 2010**. Regulamenta a Lei no 11.346, de 15 de setembro de 2006, que cria o Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional – SISAN, com vistas a assegurar o direito humano à alimentação adequada, institui a Política Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional - PNSAN, estabelece os parâmetros para a

elaboração do Plano Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7272.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7272.htm). Acesso em 18 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.712, 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. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em 14. ago. 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Vigilância em Saúde. **Vigitel Brasil, 2016**: Vigilância de Fatores de Risco e Proteção para Doenças Crônicas por Inquérito Telefônico. Brasília: Ministério da Saúde, 2017.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. **Nota Técnica DA/SAGI/MDS nº 128/2010**: Relatório da Oficina Técnica para análise da Escala Brasileira de Medida Domiciliar de Insegurança Alimentar. Brasília: SAGI/DA, 30/08/2010. Retirada da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) IBGE 2017 - 2018.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Interpretação e elusão legislativa da constituição do crédito tributário**. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. Ed. Coimbra: Almedina. 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

DIEESE. **Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos**, 2021. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/analiseCestaBasica202109.html>. Acesso em 16 out. 2023

FRIEDRICH, D. N. **Os efeitos econômicos da tributação sobre o consumo e a política fiscal do Governo do Estado do Rio Grande do Sul em relação ao setor de carnes a partir de 1980**. 2002. 94 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2002. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/4308>. Acesso em 18 out. 2023.

GOMES, Francine Delfino; CARVALHO, Patricia Cunha. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO. **Revista Ciências Jurídicas e Sociais-UNG-Ser**, v. 6, n. 1, p. 16-23, 2017.

GOMES, Francine Delfino; CARVALHO, Patricia Cunha. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO. **Revista Ciências Jurídicas e Sociais-UNG-Ser**, v. 6, n. 1, p. 16-23, 2017.

II VIGISAN - SA/IA e Covid 19. II Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da COVID-19 no Brasil [livro eletrônico]: II VIGISAN: relatório final/Rede Brasileira de Pesquisa em Soberania e Segurança Alimentar - PENSSAN. São Paulo, Fundação Friedrich Ebert, 2022. Disponível em: <https://olheparaafome.com.br/wp-content/uploads/2022/06/Relatorio-II-VIGISAN-2022.pdf>. Acesso em 20 out. 2023.

LOSS, Marianna Martini Motta. **O dever fundamental de pagar impostos como meio de efetivação dos direitos sociais**. RJLB, v.1, n.2, 2015.

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

MAGALHÃES, Luís Carlos Garcia de. SILVEIRA, Fernando Gaiger. TOMICH, Frederico Andrade. VIANNA, Salvador Teixeira Werneck. Tributação, distribuição de renda e pobreza: uma análise dos impactos da carga tributária sobre alimentação nas grandes regiões urbanas. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, 2001. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1960>. Acesso em 19 out. 2023.

MEIRA, José de Castro. O Sistema Tributário na Constituição de 1988: os princípios gerais. **Revista de informação legislativa**, v. 16, nº 104, p. 69-82, out/dez de 1989. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181965>. Acesso em 28 jun. 2023.

MORAIS, D.C. SPERANDIO, N. PRIORE, Silvia Eloiza. **Atualizações e debates sobre Segurança Alimentar e Nutricional**. 1. ed. Viçosa: FACEV, 2020. Disponível em <https://www.cfn.org.br/index.php/noticias/nutricionistas-organizam-livro-sobre-seguranca-alimentar-e-nutricional/> Acesso em 23 set. 2023.

**MOTA, Marina Giacomelli. O pacto federativo na constituição federal de 1988: análise da competência tributária e da repartição das receitas tributárias. 2015. 164 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015.**

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

OLIVEIRA, João Maria de. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa. Carta de Conjuntura, **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/07/propostas-de-reforma-tributaria-e-seus-impactos-uma-avaliacao-comparativa/>. Acesso em 15 out. 2023.

PARAÍBA. **Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997**. Aprova o Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e inter-municipal e de comunicação - ICMS e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/112-decretos-estaduais/icms/icms-1997/3246-decreto-n-18-930-de-19-de-junho-de-1998>. Acesso em 17 out. 2023.

PEREIRA, Vanessa Barbosa. **ICMS sobre a cesta básica do Estado da Paraíba: um estudo à luz do princípio constitucional da seletividade**. 2022. 24f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Estadual da Paraíba. Campina Grande, 2022. Disponível em: <http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/26775>. Acesso em 19 out. 2023.

PRIORE, S. E.; SPERANDIO, N.; FARIA, F; R; MORAIS, D. C.; DUTRA, L. V. **Nutrição Social**. Viçosa, MG: UFV: 2014.

QUAIS produtos compõem a cesta básica atualmente e o que pode mudar com a reforma tributária. **GZH Economia**, 2023. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/economia/noticia/2023/07/quais-produtos-compoem-a-cesta-basica-atualmente-e-o-que-pode-mudar-com-a-reforma-tributaria-cljptg3fh002b0150rnxf4xw.html>. Acesso em 20 out. 2023.

RAMOS, Raquel Cavalcanti. Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. 2013. 278 p. Tese (Doutorado em Direito - Área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SANTOS, Everson Vieira dos. **Carga tributária indireta sobre o custo do cesto básico da região metropolitana de Porto Alegre**. 2011. 154 f. Tese (Doutorado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, Porto Alegre, 2011. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/30853>. Acesso em 17 out. 2023.

SILVA, Daisy Rafaela da; MOULIN, Darlan Alves. A tributação sobre o consumo e as desigualdades sociais no estado de crise socioeconômica. *Revista DIREITO UFMS*, Campo Grande, MS, v.3, n.1, p. 211 – 232, jan./jul. 2017. Disponível em: <file:///C:/Users/MICRO/Downloads/2978-13113-1-PB%20(1).pdf> Acesso em 18 out. 2023

SILVA, Rafael Vega Possebon da. **A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988**. 2015. 191 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/6876>. Acesso em 29 jun. 2023.

TABELA ICMS 2023: Fique por dentro das alíquotas estaduais atualizadas. **Tax Group**, 2023. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/>. Acesso em 20 out. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18. ed, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos**. *NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFCG*, Fortaleza, v.38, n.2, jul./dez.,

2018, p.549-561. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/43941>. Acesso em 27 jun. 2023.

**VIGITEL. Hábitos dos brasileiros impactam no crescimento da obesidade e aumenta prevalência de diabetes e hipertensão.** 2016. Disponível em: <https://www.cfn.org.br/index.php/biblioteca/habitos-dos-brasileiros-impactam-no-crescimento-da-obesidade-e-aumenta-prevalencia-de-diabetes-e-hipertensao>. Acesso em 25 set. 2023.