

1 INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito tem como uma de suas funções assegurar aos cidadãos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição da República Federativa do Brasil (CF). Direitos e garantias fundamentais, estes, que estabelecem a supremacia dos valores existenciais da pessoa humana sobre os aspectos patrimoniais.

Extrai-se, então, da CF¹, a intenção do legislador em colocar a dignidade da pessoa humana como um dos direitos fundamentais da República; não se trata de um mero discurso de ideologias, mas sim, de uma determinação voltada a reger todo o ordenamento jurídico, inclusive o tributário.

Diante de uma elevada carga tributária, a sociedade brasileira vive momentos de insatisfação, clamando por limites ao poder de tributação dos entes federativos. Carente de uniformidade, harmonia e segurança jurídica no ordenamento jurídico tributário, espera pelo advento de uma nova estrutura que venha a corrigir as imperfeições do sistema atual. É a esperada reforma tributária.

Contudo, diante dos valores que a CF proclama, e enquanto espera-se que o legislativo cumpra com o seu papel de atender aos anseios da sociedade, cabe aos operadores do direito buscar a realização dessas diretrizes supremas que a sociedade idealiza, mediante a concreta aplicação dos princípios fundamentais já estabelecidos.

Neste prisma, o princípio fundamental que norteará o presente trabalho será o da dignidade da pessoa humana, previsto no art. 1º, inciso III, da CF; e, ao efetivá-lo, nota-se que se protege a condição mínima de existência das pessoas, que se presume, por óbvio, a de se alimentar.

O presente trabalho tem por escopo dar impulso à idéia de que a desoneração tributária dos alimentos promove os objetivos fundamentais da República, mais especificamente, a construção de uma sociedade livre e erradicada da pobreza.

Ao garantir a alimentação das pessoas mais carentes de recursos financeiros, por intermédio de programas assistenciais temporários, o governo atende a necessidade fisiológica inadiável daqueles que possam estar passando fome, mas não elimina o problema, que é a

¹ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III – a dignidade da pessoa humana”.

ausência de condições básicas para que cada cidadão brasileiro possa desenvolver suas habilidades e conquistar a sua condição de ser humano livre.

Este trabalho tem como uma de suas metas demonstrar que a utilização de princípios expressos na CF, como o da extrafiscalidade, bem como de conceitos implícitos, como o da imunidade dos alimentos - conceito que se passa a defender - pode reduzir significativamente o custo com a alimentação, numa clara percepção de solidariedade social; propõe-se a não tributação dos alimentos, eis que são considerados essenciais para a sobrevivência da população. Neste âmbito e em contrapartida, será defendida a necessidade de tributação dos bens considerados supérfluos, na medida em que os consumidores que os adquirem, têm, notadamente, maior capacidade econômica para contribuir com a arrecadação tributária.

A extrafiscalidade dos tributos atua disciplinando positivamente ou negativamente a conduta dos contribuintes, favorecendo ou desestimulando-os na realização de determinadas ações, haja vista a carga tributária envolvida na operação. No caso, com a desoneração tributária dos alimentos, estar-se-ia facilitando o acesso da população em geral à alimentação. Ademais, favoreceria também o combate à fome, auxiliando na erradicação da pobreza. Bem alimentada, a população pode trabalhar e auxiliar no desenvolvimento da sociedade.

Este estudo visa ainda identificar os instrumentos que dão efetividade ao princípio da dignidade da pessoa humana, no intuito de facilitar o acesso aos alimentos, em especial, aqueles que compõem a cesta básica.

Para tanto, será analisado o princípio da extrafiscalidade, enfocando-se principalmente a capacidade contributiva e a seletividade dos produtos, visando à redução da carga tributária que onera o consumo dos alimentos considerados essenciais para a sobrevivência digna da pessoa humana.

Como consequência, a presente monografia tentará demonstrar a repercussão positiva da desoneração tributária nos alimentos para a sociedade, em especial para aquela parcela carente de recursos financeiros, cumprido assim os objetivos da República. Dessa forma, serão vistos os tributos indiretos que oneram os alimentos, para, após, explicar como os institutos da imunidade, da isenção, e da redução da base de cálculo e das alíquotas podem atuar como inibidores da tributação dos alimentos.

2 A FOME EM MEIO À ABUNDÂNCIA DE ALIMENTOS

É notório que o Brasil é um país de ampla produção alimentícia. Com uma das maiores áreas agricultáveis do mundo, privilegiado por um clima tropical, o Brasil é responsável pela alimentação de uma grande parte da população mundial.

Como explicar então que sua população passa fome? E mais, como é possível haver cidadania - entenda-se como a condição de um indivíduo ser titular de direitos e obrigações como membro de um Estado - para pessoas que estão na completa miséria?

Parte da resposta está no fato de que os alimentos colocados no mercado são apenas acessíveis para quem disponha de renda para tanto. Tem-se, então, o paradoxo da pobreza em meio à abundância.

Dessa forma, o presente trabalho inicia-se com a análise do conceito de alimentos, com o propósito de verificar se todos devem ser tributados de forma igualitária ou se deve existir alguma diferenciação entre eles; neste âmbito, será visto a seguir o conceito dos “in natura”, bem como dos industrializados, na medida em que esta definição ajudará na identificação dos bens alimentícios que podem ser considerados essenciais à sociedade.

2.1 ALIMENTOS “IN NATURA” E INDUSTRIALIZADOS

Os alimentos considerados “in natura” são aqueles que não passaram por nenhum processo de industrialização; são aqueles, não manufaturados, de origem vegetal ou animal. Dentro deste prisma, cristalino perceber que fazem parte deste rol alimentos: peixes, ovos de galinha, carne fresca, frutas e outros.

Segundo a legislação brasileira², o alimento “in natura” é “todo alimento de origem vegetal ou animal, para cujo consumo imediato se exija apenas, a remoção da parte não comestível e os tratamentos indicados para a sua perfeita higienização e conservação”.

Os alimentos industrializados, por sua vez, são aqueles que, diferentemente do que ocorre com os naturais, passam por alguma transformação humana no seu aspecto natural, em

² Decreto-Lei n° 986, de 21 de outubro de 1969. Institui normas básicas sobre alimentos. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 de dezembro de 2009.

outras palavras, sofreram algum processamento industrial, passando a conter elementos químicos que seu estado natural não apresentava.

Têm-se como produtos químicos mais comuns neste tipo de alimentos, os corantes, aromatizantes, conservantes, antioxidantes. Como exemplos dos produtos industrializados, vemos a salsicha, enlatados em geral, sorvetes, refrigerantes, concentrado de frutas, margarinas.

O que chama bastante atenção é que os alimentos industrializados ocupam cada vez mais espaço nas prateleiras dos mercados, seduzindo os consumidores com suas embalagens atrativas e com o prazo de validade bem maior do que os naturais, em função dos conservantes que têm como função inibir a proliferação de microorganismos. Em regra, são mais caros que os “in natura”, pois têm maior valor agregado e podem ser onerados pelo IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados.

Outrossim, nota-se que os alimentos “in natura” estão relacionados com uma alimentação mais saudável do que os industrializados. E não somente isto, aqueles se tornam até mais importantes, na medida em que são em sua grande maioria essenciais para a população, possuindo preços mais baixos do que os industrializados.

Como prova da essencialidade dos alimentos “in natura”, percebe-se que muitos dos itens que compõe a chamada cesta básica do trabalhador são naturais.

E é neste momento que o Direito Tributário aparece, devendo o Estado, na função de garantidor dos direitos e garantias constitucionalmente previstos, atentar para a tributação dos alimentos considerados essenciais, para que o cidadão brasileiro com restrições financeiras tenha fácil acesso ao consumo dos mesmos.

Pode o Estado, mediante o princípio da extrafiscalidade, estimular a população em geral ao consumo de alimentos mais benéficos para a saúde. Neste ponto, ressalta-se que a atuação preventiva do Estado, incentivando tal consumo, levará, automaticamente, a um menor custo com a saúde pública. Isto porque, quanto melhor a qualidade da alimentação da população, menor serão os gastos com a saúde.

Poder-se-ia inclusive incentivar através da extrafiscalidade o consumo de alimentos orgânicos, os quais, apesar de mais caros do que os convencionais por terem um custo de produção maior, são considerados mais benéficos para a saúde da população.

2.2 ALIMENTOS QUE COMPÕEM A CESTA BÁSICA

A cesta básica merece uma atenção especial dos doutrinadores, juristas e principalmente legisladores, quanto a sua tributação, a qual deveria ser a mínima possível, inclusive levando em consideração a possibilidade de exoneração dos impostos indiretos que oneram os alimentos que a compõem, principalmente os “in natura”, dentro de uma idéia de efetividade da extrafiscalidade.

Saliente-se que a cesta básica é o nome que se dá ao conjunto de produtos que são consumidos dentro de um mês por uma família média, sendo formado além dos alimentos, por produtos de limpeza e de higiene pessoal.

Percebe-se que não há uma lista legal com os produtos que devem constar ou não em uma cesta básica; os produtos variam de Estado para Estado, conforme a região e as necessidades, e também varia de acordo com os fornecedores.

Outrossim, o DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos, apresenta uma lista com 13 (treze) gêneros, com o intuito de avaliar a variação de preço das cestas básicas nas capitais do país. São eles: carne, leite, feijão, arroz, farinha, batata, legumes (tomate), pão (francês ou de forma), café (em pó), açúcar, óleo, manteiga, frutas (banana). No entanto, podem também ser encontrados nas cestas básicas alimentos como ovos brancos, cebola, alho, macarrão, frango resfriado, queijo mussarela.³

Facilmente pode-se perceber que os produtos alimentares que estão na cesta básica são essenciais, inclusive para manutenção de uma boa saúde, contendo muitos produtos totalmente “in natura”, como a banana e os ovos, além de alimentos industriais, com baixo grau de alteração do seu estado natural, merecendo, portanto, uma tributação atenuada.

3 TRIBUTAÇÃO DOS ALIMENTOS

Dentro dos tributos que incidem sobre o consumo dos alimentos, dois deles são considerados indiretos, quais sejam, o ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual,

³ Disponível em <<http://www.dieese.org.br>>. Acesso em: 04 de março de 2010.

Intermunicipal e de Comunicação e o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. Esta característica emana da transferência do encargo financeiro a terceiro, numa série de circulação de produtos e serviços, ou de industrialização.

Neste âmbito de tributação indireta, nota-se que referidos impostos não oneram o comércio ou a indústria em si, mas a capacidade econômica do consumidor final; daí revela-se importante a análise do ICMS e do IPI quando se analisa a desoneração tributária dos alimentos.

Ora, a característica de que tais tributos não são suportados pelo contribuinte de direito (por exemplo, o industrial), mas sim pelo contribuinte de fato, evidencia a necessidade de aplicação do princípio da não-cumulatividade, em que se permite a compensação do imposto devido, com àquele cobrado nas operações anteriores.

E mais, esta situação somada ainda a orientação pelo princípio da seletividade em função da essencialidade (art. 153, § 3º, inciso I, e art. 155, § 2º, inciso III, ambos da CF), torna o legislador, observadas as regras pertinentes, competente a legitimar a redução da carga tributária para os alimentos, dentre eles, aqueles que constituem a cesta básica, os quais, por sua vez, estão dentre os produtos mais essenciais para a população em geral.

Registre-se, também, uma diferença marcante entre os tributos diretos e os indiretos. O ICMS e o IPI, considerados indiretos, vedam o contribuinte de direito ao “direito de pleitear restituição do tributo indevidamente pago ou pago a maior, exceto se provar que não houve repasse do ônus fiscal para o consumidor final (ou, então, se o contribuinte de fato autorizá-lo expressamente a pleitear essa restituição)”⁴, conforme preceitua o art. 166, do Código Tributário Nacional (CTN):

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Feita as considerações acima, passa-se, então, a análise das principais características destes impostos indiretos que oneram a tributação dos alimentos.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário. Temas Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 237.

3.1 ICMS

Dentro da sistemática da tributação dos alimentos, e especialmente quando o produto envolvido compõe a cesta básica, um imposto em especial chama atenção, é o ICMS. Isso se deve aos altos valores de sua participação no custo dos produtos alimentares.

O ICMS está previsto no art. 155, inciso II, da CF, sendo os Estados os entes federativos competentes para sua cobrança. As normas gerais ao imposto em tela estão previstas na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

Nos termos do art. 155, inciso II, da Carta Magna e do art. 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/69, o ICMS incidirá, dentre outros “sobre operações relativas à circulação de mercadorias”, sendo contribuintes do imposto “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Outrossim, pode-se verificar facilmente a existência de pelo menos 05 (cinco) impostos, a saber: i) o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; ii) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) o imposto sobre serviços de comunicação; iv) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e v) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Nota-se que são 05 (cinco) impostos diversos, na medida em que possuem hipóteses de incidência e bases de cálculo díspares.

O art. 155, § 2º, inciso I, da CF, estabelece que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Neste âmbito, seguem as palavras do professor Paulo de Barros Carvalho:

O ICMS, consoante o disposto no art. 155, § 2º, I, da Carta Magna, deve atender ao princípio da não-cumulatividade e, para tornar efetivo esse princípio, conduzindo a tributação aos valores que pretende realizar, exige-se, em cada elo da cadeia de produção ou circulação, a compensação entre a

relação do direito ao crédito (nascida com a entrada jurídica do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com a saída da mercadoria).⁵

Em função da característica da não-cumulatividade, quando a mercadoria ingressa em um determinado estabelecimento, “o ICMS é lançado com saldo devedor na conta ICMS a recuperar e, ao sair, com saldo credor na conta ICMS a recolher”.⁶ O ICMS é considerado um imposto não-cumulativo por excelência; assim, o contribuinte se credita do tributo recolhido nas operações anteriores e paga o imposto pela diferença.

No entanto, o art. 155, § 2º, inciso II, da CF, determina que se uma operação não for tributada pelo ICMS, não será gerado crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes.

Art. 155, § 2º, CF. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

No que se refere à tributação dos alimentos, a característica mais importante para o presente trabalho é a seletividade. O art. 155, § 2º, inciso III, da CF, dispõe que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Em razão deste princípio, quanto mais essencial for a mercadoria ou serviço, menor deverá ser sua tributação. Tal seletividade pode ser aplicada comparando-se os alimentos com outros produtos ou até mesmo comparando-se os alimentos essenciais com os supérfluos.

Observa-se que a seletividade para o ICMS é apenas autorizada pela Carta Magna. No entanto, alguns doutrinadores, como Sacha Calmon Navarro Coelho, defendem a obrigatoriedade do legislador estadual em observá-lo, tendo em vista que somente poderia se fazer justiça tributária com a mensuração dos efeitos que as alíquotas do ICMS têm sobre os consumidores finais.

[...] a interpretação sistemática da Constituição Federal conduz à conclusão pela obrigatoriedade de se observar o princípio da seletividade também em matéria de ICMS. Afinal, como é possível fazer justiça tributária sem mensurar os efeitos que as alíquotas do ICMS têm sobre os consumidores finais?⁷

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 649.

⁶ BORBA, Cláudio. **Direito Tributário, Teoria e 1000 questões**. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2002. p. 129.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 256-257.

Outrossim, por algumas vezes, podemos notar que os legisladores ordinários não atendem de forma adequada ao princípio em tela. Isso ocorre de forma bem evidente na tributação dos alimentos, em que testemunhamos a tributação sobre os produtos considerados essenciais, dificultando o acesso da população mais carente de recursos financeiros a aquisição dos produtos da cesta básica.

Registre-se, por fim, que a alíquota utilizada para fins de incidência do ICMS nos alimentos varia de acordo com a legislação de cada ente da Federação, podendo inclusive chegar à zero, tendo em vista a competência tributária outorgada pela CF, art. 155, *caput*, aos Estados e ao Distrito Federal.

3.2 IPI

Em caso de industrialização, os alimentos estão sujeitos ao IPI, previsto no art. 153, inciso IV, da CF, sendo a União o ente federativo competente para a sua instituição. Tal imposto tem suas disposições gerais dispostas no Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002).

Para fins de caracterização do IPI, “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”. (art. 46, parágrafo único, do CTN).

Conforme o Decreto nº 4.544/2002, em seu art. 3º, “produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária”, estabelecendo o art. 4º do mesmo decreto que “caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”, tais como a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento, a renovação ou recondicionamento.

Portanto, no âmbito da tributação dos alimentos, será considerado alimento industrializado e, portanto, passível de incidência pelo IPI, todo alimento que tiver alguma alteração pelo ser humano que o modifique do seu estado natural.

Quanto às alíquotas, ao Poder Executivo, pelo art. 153, §1º, da CF, é outorgada a faculdade de alterá-las motivadamente, entre as quais estão as alíquotas dos alimentos. Estas variam de acordo com o bem a ser tributado, as quais se encontram expressamente na TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados).

No caso específico dos alimentos, facilmente percebe-se que a redução máxima da alíquota é perfeitamente compatível com o interesse público e com o princípio da seletividade, que será aprofundado em capítulo próprio.

De um modo geral, os tributos têm como finalidade precípua atuar como instrumento de fiscalidade, de forma a arrecadar receita ao Estado.

No entanto, em relação ao IPI, este deve, necessariamente, atuar como instrumento de extrafiscalidade. Conforme art. 153, §3º, inciso I, da CF, o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”; norma esta cogente, de observância obrigatória. Em assim sendo, onera-se com alíquotas elevadas as operações havidas como supérfluas aos interesses da sociedade, reduzindo-as em operações consideradas necessárias ou úteis a sociedade até a sua não-incidência em operações consideradas essencialmente primordiais.

Assim como o ICMS, quanto mais essencial o produto, menor deverá ser a alíquota aplicada. Neste âmbito, percebe-se que o Poder Público pode reduzir a tributação do IPI, estimulando o consumo de um bem considerado essencial em detrimento de outro visto como supérfluo. Registrando que, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a Constituição Federal dispõe expressamente quanto à obrigatoriedade de observação da seletividade.

4 DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ALIMENTOS

Propõe-se no presente trabalho a análise de possíveis desonerações que podem ocorrer no âmbito da tributação dos produtos alimentares, com a finalidade última de garantir o acesso aos alimentos essenciais para a população brasileira, em especial para aqueles mais carentes de recursos financeiros.

Embora o estudo do instituto da extrafiscalidade fique para uma etapa posterior, registre-se que as formas de desoneração podem ser influenciadas diretamente pela aplicabilidade dos instrumentos que a efetivam.

Assim, serão analisadas a seguir as formas pelas quais a desoneração pode influir nesta tributação, as quais são, por sua vez, a imunidade, a isenção, a redução da base de cálculo e a redução de alíquota. No entanto, em se tratando da desoneração tributária dos alimentos, saliente-se que nem todas estão previstas expressamente na legislação brasileira para este segmento, como é o caso da imunidade.

4.1 FORMAS DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Primeiramente, serão analisadas as formas pelas quais não ocorrerá tributação e conseqüentemente não surgirá a obrigação jurídica tributária; são elas, a imunidade e a isenção. Após, serão estudadas a redução da base de cálculo e de alíquota.

No plano econômico, tanto a imunidade quanto a isenção têm como conseqüência o não pagamento de tributo. Pode-se vislumbrar que ambos institutos possuem características em comum, quais sejam, são normas jurídicas de estrutura que tratam de matéria tributária. Entretanto, não se assemelham, conforme se verá adiante.

Imunidade tributária é uma regra jurídica de estrutura, que se encontra disposta na CF, e tem como função limitar a competência tributária dos entes federativos, impedindo-os de instituir tributos que alcancem determinados fatos. Pode ser expressa ou implícita.

A imunidade tributária, conforme os ensinamentos de Fabio Luiz de Oliveira Bezerra, “pode se concretizar através de todo tipo de enunciado normativo, como as regras (dimensão comportamental), princípios (dimensão finalística) e postulados (dimensão metódica)”.⁸

O essencial, ainda nas palavras de Fabio Luiz de Oliveira Bezerra, “é que as imunidades sejam materializadas ou reconhecidas em processo democrático”.⁹

Percebe-se que a maioria das imunidades relacionadas ao mínimo vital são implícitas. No entanto, algumas estão previstas de modo expreso na CF; como exemplo, tem-se os incisos XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXVI e LXXVII, todos do art. 5º, da CF, os quais tratam da gratuidade de certidões para a defesa de direitos, para propositura de ações populares, para ingresso dos pobres em juízo, para registro civil, para certidão de óbito, para a propositura de *habeas corpus* e *habeas data*.

Ainda como exemplo de imunidade expressa, temos o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF, o qual estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.

Neste prisma, a norma veiculada pelo § 7º, do art. 195, da CF, ao estabelecer que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência

⁸ BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. **Imunidade do Mínimo Existencial na Tributação do Imposto de Renda Pessoa Física**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 159, 2008, p. 23.

⁹ *Idem, ibidem*.

social que atendam às exigências estabelecidas em lei” configura caso de imunidade, na medida em que a imunidade dá-se sempre por meio da CF, como é o caso em tela, e isenção por meio de lei ordinária, como se verá a seguir.

Ainda que não exista imunidade expressa em matéria de alimentos, no entanto, nada impede que seja editada emenda constitucional declarando a imunidade dos alimentos considerados mais essenciais para a população como um todo. Isso faria com que o próprio Estado cumprisse com seu dever de assegurar aos cidadãos os direitos e garantias mais fundamentais previstos na CF.

Outra questão relevante é que o Poder Judiciário pode, mediante o devido processo legal, reconhecer uma imunidade implícita na CF, embora não expressamente declarada em norma jurídica própria. Logo, passível é o reconhecimento pelo judiciário de imunidade tributária implícita dos alimentos em função dos direitos e garantias fundamentais adotados pela CF.

Neste contexto, Ricardo Lobo Torres, afirma que “a enumeração levada a efeito pelos artigos 5º e 150 não é exaustiva, posto que o próprio § 2º, do art. 5º, prevê que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”.¹⁰

A título demonstrativo, seguem outras imunidades já concedidas pela CF: I - os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, II - os produtos industrializados destinados ao exterior, III - o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial e IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Já a isenção, como menciona o professor Paulo de Barros Carvalho, “se dá no plano da legislação ordinária”¹¹, atingindo um dos critérios formadores da regra matriz de incidência tributária do imposto. Logo, a isenção “opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo”.¹²

Em assim sendo, percebe-se que se algum fato é isento pela legislação ordinária quando da incidência tributária, não se forma a obrigação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Como exemplos de isenções, tem-se o art. 1º, § 3º, IV, da Lei nº 10.637/02, e o art. 1º, § 3º, II, da Lei nº 10.833/03, que atacam o critério quantitativo da norma, mais

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. vol. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 98.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 198.

¹² *Idem, ibidem*.

especificamente a base de cálculo do PIS – Programa de Integração Social e da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Estas leis “prescrevem que as receitas não-operacionais, decorrentes da venda do ativo imobilizado e permanente, não integram a base de cálculo dos gravames examinados”.¹³

No caso do IRPF - Imposto de Renda sobre os Rendimentos da Pessoa Física, a legislação infraconstitucional se utiliza de diversas isenções para excluir da base de cálculo determinadas receitas e para deduzir certas despesas que desoneram o mínimo existencial. Cite-se a Lei nº 7.713/88 e a Lei nº 9.250/1995.

No âmbito da tributação dos alimentos e conforme anteriormente visto, o imposto que mais os onera é o ICMS. Segundo a CF, art. 155, § 2º, XII, alínea “g”, caberá somente à lei complementar dispor sobre a forma como os Estados e o Distrito Federal vão regular a concessão e a revogação da isenção, dos incentivos e dos benefícios fiscais.

Sabe-se que esta lei complementar já existe, é a de nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que foi devidamente recepcionada pela CF de 1988.

Referida lei complementar, por sua vez, determina que questões atinentes à concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS devem se dar com base nos termos de convênios firmados pelos Estados: “Art. 1º. As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”.

Logo, conclui-se que se algum Estado editar lei concedendo isenção de ICMS para determinado fato sem que haja convênio assim permitindo, referida lei será considerada inconstitucional. Segue jurisprudência neste sentido:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Guerra Fiscal. Isenção de ICMS. Necessidade de Lei Complementar. Convênio Celebrado pelos Estados. 1. A liberação de isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais pelos Estados-membros e Distrito Federal depende de lei complementar (CF, artigo 155, § 2º, XII, g). 2. Ato governamental concessivo de desoneração de ICMS em operações internas sem que tenha sido objeto de convênio e que não levou em conta a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recebida pela Constituição Federal de 1988, é o bastante para caracterizar por si só a sua inconstitucionalidade. Precedentes. Medida cautelar deferida.¹⁴

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2008, p. 522.

¹⁴ STF, ADInMC 2.376/RJ, rel. Min. Maurício Correa, março de 2001.

Neste prisma, cite-se convênio devidamente celebrado que permite a determinados Estados a concessão de isenção tributária de ICMS no consumo de alimentos que constituem a cesta básica do trabalhadores brasileiro. Convênio nº 161/94:

Cláusula primeira. Ficam os Estados de Goiás, Pernambuco, Tocantins, Acre, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul autorizados, na forma e condições definidas em sua legislação, a conceder isenção do ICMS nas saídas internas de mercadorias constantes da “cesta básica”, quando de sua aquisição, pelo Governo Estadual, desde que destinadas a programa de distribuição de alimentos a famílias carentes.

Tem-se também a redução da base de cálculo e a redução de alíquota como formas de desoneração tributária dos alimentos.

Na prática, observa-se que não existe diferença quanto ao resultado destes institutos, pois ambos visam a redução da tributação a pagar, no entanto, operam de forma distinta.

A redução da base de cálculo reduz o *quantum* que será tributado, e a redução da alíquota opera na diminuição do percentual que incide sobre a base de cálculo. “Alíquota é o elemento de determinação quantitativa do dever tributário”.¹⁵

Segue exemplo de convênio, de nº 128/94, que autoriza carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS no âmbito da tributação dos alimentos: “Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica”.

Essencial mencionar que redução de base de cálculo e de alíquota são institutos que não se confundem de forma alguma com isenção, sendo equivocado referir-se aos comandos normativos destinados a quantificar o dever legal de pagar tributos com “isenção parcial”. E mais, é perfeitamente possível ao nível prático e lógico a chamada alíquota zero; se for zero, não há o que pagar.¹⁶

Dessa forma, percebe-se que haverá exoneração da tributação sempre que estivermos diante dos institutos da imunidade e isenção, sem grandes dúvidas, mas também quando estivermos perante a inexistência de alíquota (alíquota zero), ou até mesmo da inexistência de base de cálculo; julgo que estes últimos também podem atuar como forma de exoneração da tributação.

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 227.

¹⁶ *Idem, ibidem.*

4.2 ANÁLISE DE UM CASO PRÁTICO: LEI N° 14.978/2005 (ESTADO DO PARANÁ)

No âmbito do Estado do Paraná, no ano de 2005, através da Lei n° 14.978, foram isentados do ICMS produtos que constituem a cesta básica, produzindo-se efeitos a partir de 01° de janeiro de 2006.

Art. 1°, Lei 14.978/05. Ficam isentas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) as operações internas que destinem os seguintes produtos da cesta básica de alimentos a consumidores finais.

Segundo os incisos do artigo 1° supra transcrito, e a título demonstrativo, os alimentos que passam a ter isenção na tributação pelo ICMS, referente às operações internas, são os seguintes:

- I - açúcar e outros adoçantes artificiais ou naturais; arroz em estado natural; amido de milho; aveia em flocos;
- II - café torrado em grão ou moído; carnes e miúdos comestíveis, frescos, resfriados ou congelados, resultantes do abate de aves, coelhos e gados bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino; chá em folhas;
- III - erva-mate;
- IV - farinha de aveia e de trigo; farinha de mandioca e de milho, inclusive pré-gelatinizada;
- V - feijão em estado natural; frutas frescas; fubá, inclusive pré-cozido;
- VI - leite, exceto os concentrados e adicionados de açúcares e edulcorantes e o longa vida UTH, leite em pó e lingüiças; (Lei n° 16.386 de 25.01.2010.)
- VII - macarrão e outras massas alimentícias não cozidas, não recheadas ou não preparadas de outro modo, que constituam massa alimentar seca, classificada na posição 1902.1 da NBM/SH (sistema adotado até 31.12.1996); manteiga; margarina e creme vegetal; mel; mortadelas;
- VIII - óleos refinados de soja, de milho, de canola e de girassol; ovos de galinha;
- IX - pão francês ou de sal, obtido pela cocção de massa preparada com farinha de trigo, fermento biológico, água e sal, que não contenham ingrediente que venha a modificar o seu tipo, característica ou classificação a que sejam produzidos com o peso de até 1000 gramas; peixes frescos, resfriados ou congelados; produtos hortifrutigrangeiros, inclusive alho em estado natural; produtos vegetais em embalagem longa vida, com ou sem carne, desde que dispensados de refrigeração, descascados, esterilizados e cozidos a vapor;
- X - queijo minas, mussarela e prato;
- XI - sal de cozinha; sardinha em lata; salsichas, exceto em lata;
- XII - vinagre.

Percebe-se que de acordo com a proposta desta monografia, o Estado do Paraná, apareceria como um modelo para os demais seguirem, já que, através desta exoneração, permitir-se-ia, teoricamente, um aumento da renda das famílias, em especial das mais carentes de recursos econômicos.

Conforme mencionado no item anterior desta monografia, a via correta para se legitimar leis estaduais que concedem isenção de ICMS, como no caso prático em questão, é através de convênios devidamente firmados entre os Estados, em atenção ao art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CF, e a Lei Complementar nº 24/75. E mais, mesmo que se trate de isenção de ICMS para operações internas de um determinado produto, necessária ainda se faz a celebração de referido convênio. Segue jurisprudência neste sentido:

[...] a concessão da isenção de ICMS nas operações internas de determinado produto só pode ser concedida pelos Estados após celebração de convênio específico para tal fim e ratificação pelo Poder Legislativo Estadual mediante decreto legislativo [...].¹⁷

No entanto, não há convênio celebrado entre os Estados autorizando o Estado do Paraná na concessão de isenção do ICMS nas operações internas para produtos que compõem a cesta básica.

Logo, conclui-se que, apesar do Estado do Paraná ter através da Lei nº 14.978/2005 tentado concretizar uma forma de beneficiar a população mais carente do Estado, esta lei é passível de questionamento quanto sua constitucionalidade.

5 A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E O MÍNIMO EXISTENCIAL

Dentre os princípios fundamentais da República constantes no art. 1º, da CF, a dignidade da pessoa humana se faz presente como fim último de todos os demais, quais sejam, da soberania, da cidadania, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e do pluralismo político.

A dignidade da pessoa humana permeia os demais capítulos constitucionais e, por consequência, toda a legislação infraconstitucional, de modo a produzir efeitos inclusive no sistema tributário nacional.

¹⁷ STJ, REsp 871760/BA, rel. Min. Luiz Fux, março de 2009.

Quando se trata da tributação dos alimentos, deve-se ter em mente o objetivo de assegurar a todos uma existência digna, segundo os ditames da justiça social. Em assim sendo, esta tributação, desde a produção, industrialização e comercialização, deverá ser analisada tendo em vista a finalidade de se possibilitar ao homem uma vida digna.

O Estado deve, portanto, levar em consideração o interesse da sociedade em geral quando estabelecer os mecanismos necessários para fazer valer o princípio em questão, atendendo principalmente as necessidades das pessoas mais carentes de recursos financeiros.

Note-se que o art. 170, da CF, que trata da “Ordem Econômica e Financeira”, também tem como objetivo “assegurar a todos existência digna”. Da mesma forma faz o art. 192, da CF, que ao tratar do “Sistema Financeiro Nacional”, dispõe que sua estruturação deve “promover o desenvolvimento equilibrado do país e a servir ao interesse da coletividade”.

Ao tributar os alimentos, o Estado submete a população a uma flagrante contrariedade ao princípio da dignidade da pessoa humana. Se o alimento é essencial para a existência digna do ser humano, não deveria, portanto, ser tributado.

A alimentação reveste-se de notória importância para a existência digna de todos. Assim, todo o processo interpretativo da CF e das leis infraconstitucionais, notadamente aquelas que tratam dos alimentos, deve ser norteado pela concreta aplicação do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana.

A preocupação do legislador constituinte em lançar um princípio que protege a dignidade da pessoa humana tem sua razão de ser nos objetivos fundamentais da República, constantes do art. 3º, da CF, que são, a saber, construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos. Isto porque o caminho para alcançar tais objetivos passa, necessariamente, pelo respeito ao ser humano.

O que se busca com o presente trabalho é demonstrar que a proteção ao mínimo existencial, que decorre de vários princípios dispostos na CF, passa pela desoneração tributária dos alimentos.

Seja qual for a competência tributária, todos os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, devem reconhecer na desoneração tributária a concretização da proteção ao mínimo existencial.

Inspirada na idéia do mínimo existencial ou mínimo vital, proclamando no art. 25 da “Declaração Universal dos Direitos Humanos” (1948), a qual dispõe que “toda pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para assegurar a saúde, o seu bem-estar e o de sua família, especialmente para a alimentação, o vestuário, a moradia, a assistência médica e para

os serviços sociais necessários”, a CF, apesar de não fazer referência expressa a tal princípio, o faz, de modo implícito, em várias normas constitucionais.

A erradicação da pobreza, que só pode ser alcançada mediante a satisfação das necessidades básicas e inadiáveis do ser humano, entre elas a alimentação diária, é, no dizer da CF, um dos “objetivos fundamentais” da República Federativa do Brasil.

Assim, ao voltar sua atenção aos direitos humanos, em especial ao princípio da dignidade da pessoa humana, a CF impõe tanto o reconhecimento pelo Estado dos direitos subjetivos do cidadão, quanto o dever do Poder Público nas prestações positivas que viabilizem as condições básicas, essenciais para a sobrevivência digna da pessoa humana.

É inadmissível que o direito tributário fique alheio à proteção do mínimo existencial. E, nesse sentido, Fabio Luiz de Oliveira Bezerra, afirma que “abaixo do mínimo existencial, há intributabilidade. Somente nasce a capacidade contributiva a partir da renda necessária para o mínimo existencial”.¹⁸

6 APLICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE

É função do Estado conceder acesso à população ao consumo dos produtos alimentares essenciais.

Neste âmbito, far-se-á de início um panorama do conceito da extrafiscalidade, para que, após, possa-se destacar os instrumentos por meio dos quais o Poder Público pode intervir positivamente na economia, reduzindo a tributação destes bens, com a respectiva análise da aplicabilidade da capacidade contributiva do contribuinte e da seletividade dos alimentos.

6.1 CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE

Primeiramente, cumpre destacar a diferença entre os institutos da fiscalidade, da parafiscalidade e da extrafiscalidade.

¹⁸ BEZZERA, Fábio Luiz de Oliveira. op. cit., p. 30.

A fiscalidade ocorre quando a lei concede ao ente federativo competência tributária para instituir tributo com finalidade específica e única de que o valor de sua arrecadação seja destinado aos cofres públicos.

Diferentemente ocorre na parafiscalidade. Nesta, a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos.¹⁹ Logo, duas situações deverão estar presentes para que seja configurado o instituto da parafiscalidade, primeiro é que o sujeito ativo é diverso da pessoa política que instituiu o tributo e segundo é que o valor arrecado é revertido para o sujeito ativo da relação jurídica tributária. Um exemplo clássico de tributação parafiscal pode ser visualizado nos valores pagos anualmente pelos advogados à OAB – Ordem dos Advogados do Brasil, que é uma autarquia federal.

De uma forma geral, a utilização extrafiscal dos tributos tem por função incentivar ou não atitudes dos contribuintes; tem por objetivo influenciar nas ações dos mesmos com base nos valores constitucionalmente previstos.

Nota-se que a extrafiscalidade se destina à intervenção do Estado na economia, através da disciplina de condutas. Isso se deve na medida em que o Estado, através da extrafiscalidade, pode cumprir as finalidades para que se destina, como, por exemplo, assegurar a população em geral o acesso aos bens de consumo considerados essenciais, como os alimentos que estão na chamada cesta básica do trabalhador brasileiro.

É neste sentido que entendeu o doutrinador Ruy Barbosa Nogueira²⁰ ao afirmar que este instituto se caracteriza, de forma restritiva, pelo incentivo ou desincentivo da prática de condutas.

Percebe-se que a extrafiscalidade atua de forma evidente em determinados impostos, como no ICMS, previsto no art. 155, da CF, na medida em que a utilização do seu instrumento de progressividade de alíquotas faz com que um determinado produto, considerado supérfluo para a sociedade, possua um preço final mais elevado. Dessa forma, o Estado atua inibindo o consumo de tal bem pelos contribuintes.

Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho, “essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade”.²¹

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. op. cit., 2008, p. 242-243.

²⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 197 e seguintes.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. op. cit., 2008, p. 240.

Portanto, pode-se entender a extrafiscalidade como forma de se alcançar finalidades que não sejam meramente de arrecadação aos cofres públicos.

E, no âmbito da tributação dos alimentos, através dos critérios a seguir analisados, verifica-se o quanto este instrumento é relevante, pois, a partir dele, o Estado consegue reduzir a tributação dos alimentos essenciais para a população, principalmente para aquela carente de recursos financeiros.

6.1.1 Capacidade Contributiva

É na conquista do alimento de cada dia que o homem começa a luta pela sua sobrevivência. Mesmo que tenha a capacidade econômica para adquirir o alimento, isto não significa que tenha capacidade contributiva para o pagamento dos tributos que estão inseridos no preço do alimento. Estes recursos podem lhe faltar para as demais necessidades essenciais, como a moradia e a saúde.

Como já dito anteriormente, os alimentos colocados no mercado somente são acessíveis a quem disponha de renda. Diante do crescente número de famintos no Brasil, seja em decorrência da falta de emprego ou da insuficiência de recursos financeiros capaz de assegurar a cada família a quantidade necessária de alimentos para garantir uma vida saudável, a solução do Governo Federal tem sido instituir programas assistenciais temporários.

Como, então, efetivar a cidadania e superar a pobreza e a fome, possibilitando assim a inclusão social?

A solução começa por uma oferta alimentar abundante, com preços acessíveis. A simples distribuição de alimentos, ou de recursos financeiros para adquiri-los, é uma medida provisória e político-assistencialista que não soluciona o problema.

Neste âmbito é que Misabel Abreu Machado Derzi fez a seguinte colocação: “[...] a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”.²²

²² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder tributar**. 7. ed. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 689.

O princípio da capacidade contributiva aparece no ordenamento jurídico brasileiro como sendo um princípio constitucional tributário. Este princípio está vinculado com a capacidade econômica do contribuinte, a qual, por sua vez, está disposta no art. 145, § 1º, da CF:

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

(...)

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

Embora a capacidade contributiva e a capacidade econômica sejam conceitos que não se confundem, imperioso afirmar que ambos estão relacionados intimamente com a dimensão da aptidão do contribuinte em recolher tributos para o cofre público.

É dentro deste quadro que o doutrinador Yves Gandra da Silva Martins afirmou:

À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição.²³

Cristalino notar que o legislador além de prever expressamente na Carta Magna a importância de se observar a capacidade contributiva do contribuinte, assim o fez dentro do capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, o qual encontra-se no título VI, “Da Tributação e do Orçamento”.

Logo, referido princípio está evidentemente ligado ao direito tributário, na medida em que as pessoas políticas deverão observá-lo quando da instituição dos tributos de suas respectivas competências.

E mais, tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva é um princípio constitucional, toda a legislação infraconstitucional deverá respeitá-lo, sob pena de ser instituído tributo passível de questionamento.

Dentro deste prisma, a carga tributária não pode ser tão grande que acabe por se tornar insuportável para o contribuinte; não pode restar acima dos seus limites financeiros.

²³ MARTINS, Yves Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 14: Capacidade Contributiva.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1989. p. 34.

Conclui-se que o princípio da capacidade contributiva é aquele que orienta a instituição dos tributos pelas pessoas políticas, levando em consideração a capacidade do contribuinte em pagar os tributos. Dessa forma, quando a pessoa política praticar a sua competência tributária, deve ter todo o cuidado na verificação do acolhimento do princípio em estudo.

Outrossim, para que ocorra a efetivação do princípio da capacidade contributiva, e com base nos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho²⁴, há a necessidade primeira do legislador verificar quais são os fatos presuntivos de riqueza na sociedade. Para ele, por isto se entende a verdadeira capacidade contributiva, chamada de absoluta ou objetiva.

Assim, a efetivação deste princípio somente se dá quando o “legislador elege para o antecedente das normas tributárias, fatos de conteúdo econômico que fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentam condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio”.²⁵

Em suma, o princípio da capacidade contributiva leva em consideração não aspectos econômicos individuais dos contribuintes, mas sim símbolos de riqueza.

Como exemplo, tem-se a lei do IR – Imposto sobre a Renda, a qual estabelece várias faixas de renda. “Os contribuintes situados em uma faixa mais alta, tendo maior capacidade contributiva, serão tributados por uma alíquota mais alta; àqueles situados em uma faixa intermediária de renda, serão tributados por alíquota mais baixa”.²⁶

Com a observância pelo legislador dos fatos que denotem abundância na sociedade, o mesmo poderá atender principalmente ao princípio da igualdade, com a justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, princípio este previsto no art. 5º, *caput*, da CF: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”. Sendo que na esfera do Direito Tributário, não se pode esquecer de mencionar o art. 150, II, da CF, que proíbe à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

Para muitos doutrinadores, como o professor Roque Antonio Carrazza²⁷, o princípio da capacidade contributiva chega a ser até mesmo uma espécie de desdobramento do princípio da igualdade, ajudando a concretizar os ideais republicanos.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. op. cit., 2008, p. 305-307.

²⁵ *Idem*, *ibidem*. p. 307.

²⁶ FERRARI, Cibele Maria de Rezende. **Compêndio de Direito Tributário**. Leme: B.H. Editora, 2002. p. 181.

²⁷ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 87.

No entanto, este entendimento não é unânime. Deve-se registrar posicionamento do doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho em sentido diverso. Para ele, “a capacidade contributiva aludida no art. 145, § 1º, da CF, é subjetiva, devendo levar em conta a capacidade econômica real do contribuinte, ou seja, a sua aptidão concreta e específica de suportar a carga econômica do imposto”.²⁸

Retornando a idéia de que a capacidade contributiva prevista na Carta Magna é absoluta, os tributos quando instituídos com respeito a mesma, faz permitir que os contribuintes contribuam de forma justa para com o erário, levando em consideração suas situações financeiras.

Ocorre que, quando estamos diante da tributação dos alimentos, núcleo deste estudo, a situação resta ainda mais complexa, tendo em vista que não há uma maneira de se apurar facilmente a capacidade econômica, já que não se tem como saber quem será o contribuinte destinatário final.

De todo modo, podemos nos apoiar na idéia de que somente após a garantia do mínimo existencial é que nasce a capacidade contributiva. Segue o ensinamento de Fabio Luiz de Oliveira Bezerra, ao tratar da imunidade do mínimo existencial na tributação do IRPF:

A dignidade da pessoa humana, da qual decorre o direito ao mínimo existencial é concretizado pelas normas de imunidade e exclui da base de cálculo a renda necessária para a sobrevivência digna da pessoa. Assim, somente acima do acréscimo patrimonial superior ao necessário para garantir o mínimo existencial é que nasce a capacidade contributiva.²⁹

É fácil intuir que a população mais carente de recursos financeiros acabe por consumir menos alimentos com elevado grau de industrialização e mais alimentos essenciais, como aqueles “in natura” ou com baixo grau de industrialização.

Não se contesta, assim, o fato de que aquele que consome bacalhau e caviar revela possuir maior capacidade econômica, do que aquele que se alimenta dos produtos da cesta básica. Assim, deve ser tributado de forma mais onerosa o consumidor que se alimenta de produtos supérfluos do que aquele que consome produtos imprescindíveis a sua vida e saúde.

E para que a capacidade contributiva atue na efetivação da extrafiscalidade, produzindo bons resultados na tributação dos alimentos, inevitavelmente deve haver, a aplicação conjunta da seletividade dos alimentos. Dentro deste prisma, necessária se faz a análise neste momento do princípio da seletividade, o qual será adiante analisado.

²⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 90.

²⁹ BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. op. cit., p. 26.

6.1.2 Seletividade

A seletividade aparece como um dos instrumentos utilizados para dar eficácia a extrafiscalidade. Quando um tributo é tido como seletivo, ele diferencia, seleciona, quando da sua incidência tributária.

A CF prevê expressamente a seletividade para impostos como IPI e o ICMS, ambos incidentes na tributação dos alimentos:

Art.153, CF. Compete à União instituir impostos sobre:
 IV – produtos industrializados;
 § 3º O imposto previsto no inciso IV:
 I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Art. 155, CF. 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;
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Nestes casos, a seletividade estabelece que a tributação deve ser inversamente proporcional à essencialidade do produto tributado. Aqui, a CF prevê que a essencialidade do bem passa a ser o critério para a seletividade.

Para Roque Antonio Carraza, a relação da capacidade contributiva com a essencialidade nestes impostos faz com que “as operações com os produtos e gêneros de primeira necessidade venham a receber tratamento tributário mais brando do que o dispensado às operações com produtos ou gêneros menos essenciais”.³⁰

E, na medida em que a tributação pelo IPI e pelo ICMS são utilizados como instrumentos de extrafiscalidade, ambos são extremamente importantes para a chamada ordenação político-econômica.

Segundo o professor Roque Antonio Carraza, o princípio da seletividade “tem por escopo favorecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS”.³¹

³⁰ CARRAZA, Roque Antonio. op. cit., p. 95.

³¹ *Idem, ibidem.* p. 97.

Nota-se que a tributação recai sobre o consumidor final, mais precisamente sobre a renda consumida. Assim, menor deverá ser a alíquota aplicada quanto maior for a necessidade do produto para a população e vice-versa.

Neste prisma, cristalino perceber que é justa a imposição de uma alíquota menor aos produtos que, por exemplo, compõe a cesta básica. Ora, alimentos como feijão e arroz são de primeira necessidade para a população. Neste âmbito, a alíquota deveria ser reduzida até mesmo à zero, ocasionando a exoneração tributária.

De forma contrária deve se proceder para produtos de segunda necessidade, ou chamados supérfluos, como, por exemplo, as bebidas alcoólicas. Aqui, acredita-se que o contribuinte que pode adquiri-los tem mais condições de contribuir para os cofres públicos do que aquele que compra apenas produtos da cesta básica. Neste caso, percebe-se que, por muitas vezes, as alíquotas são bem elevadas.

A seletividade tem função outra que meramente arrecadatória, e os impostos que deverão observá-la acabam por serem utilizados pelo Estado como elementos de intervenção na economia.

Seguem os ensinamentos dos doutrinadores Roque Antônio Carraza e Eduardo Domingos Bottallo no que tange ao princípio da seletividade para o IPI:

[...] se cumpre o princípio da seletividade, no IPI, comparando-se produtos. [...] os produtos de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via de IPI, do que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas idéias está presente, em última análise, o princípio da capacidade contributiva, pelo qual quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser tributariamente mais onerado, do que quem tem menos.³²

Dessa forma, através deste instituto, o Poder Público pode facilitar o acesso da população ao consumo dos produtos considerados essenciais, como os alimentos que constituem a cesta básica, tais como, carne, frutas, arroz, batata, entre outros, através de preços mais acessíveis, favorecidos pela redução do encargo tributário.

Neste prisma, será analisada a seguir a essencialidade dos produtos alimentícios e sua relação com a tributação.

³² CARRAZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI, Seletividade e Alterações de Alíquotas**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n.º 159, 2008. p. 108.

6.1.2.1 Essencialidade e a Tributação dos Alimentos

De início, registre-se ser direta a relação entre a essencialidade do alimento e sua tributação. A própria regra constitucional é expressa ao determinar que os impostos indiretos (IPI e ICMS) sejam seletivos em razão da essencialidade. Isso significa dizer que a tributação deve ser inversamente proporcional à essencialidade do produto.

No entanto, não há um critério efetivo e único para a materialização de tal princípio, sendo, por exemplo, aplicadas diferentes alíquotas de ICMS entre as várias regiões do país, conforme determina cada legislação estadual. Como reflexo, tem-se uma alta carga tributária nos alimentos, mesmo naqueles que notoriamente são essenciais, naqueles que constituem a cesta básica.

Essencial é tudo aquilo que é indispensável, importante, fundamental para o ser humano. Segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, a palavra essencial significa “aquilo que constitui o mais básico ou mais importante em algo; fundamental”.³³

Neste âmbito, poderíamos separar os produtos alimentícios dentro de duas categorias: os essenciais e os supérfluos.

Os essenciais são aqueles necessários para uma alimentação balanceada e que possam proporcionar saúde à população em geral. Conforme visto no capítulo 2 desta monografia, os itens que compõe a chamada cesta básica do trabalhador são evidentemente essenciais, muitos deles são inclusive “in natura”, ou seja, não tiveram alteração no seu estado natural, como é o caso dos cereais e das frutas. Encontramos também produtos industrializados, como o açúcar.

Já no campo dos supérfluos, podem ser encontrados em sua maioria produtos com maior grau de industrialização, como é o caso das bolachas, das balas, dos refrigerantes.

Em relação aos alimentos da cesta básica, facilmente conclui-se que estes deveriam ser completamente exonerados de IPI e ICMS, uma vez que se tratam de produtos de primeira necessidade em que os consumidores não têm liberdade de escolha; estão obrigados ao consumo por uma questão vital.

³³ HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005. p. 1.242.

7 CONCLUSÃO

Os tributos, de um modo geral, não deveriam incidir sobre o mínimo imprescindível à existência digna do ser humano. Esta é uma proteção que se encontra implícita na CF, decorrente do chamado mínimo existencial que, por sua vez, tem seu fundamento no princípio constitucional da dignidade da pessoa humana.

Conforme visto no decorrer do trabalho, o mínimo existencial se materializa na primeira necessidade do ser humano que é de se alimentar. Antes de se alimentar, não há o que se falar em existência digna ou até mesmo em capacidade contributiva. A alimentação é a mais essencial necessidade do ser humano.

Seja mediante lei própria, constitucional ou infraconstitucional, ou mediante processo judicial, a garantia de acesso aos alimentos essenciais deve ser uma premissa a ser respeitada como resultado da aplicação efetiva dos princípios dispostos na CF.

A imunidade implícita dos alimentos, em consagração a um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que é a erradicação da pobreza e, conseqüentemente, erradicação da fome, é uma realidade posta que, caso ainda não reconhecida doutrinariamente, poder ser matéria de discussão judicial.

De todo modo, embora seja defendida no presente trabalho a imunidade implícita dos alimentos, nada impede a sua positivação, mediante emenda constitucional. Também viável, como no caso do ICMS, através de leis infraconstitucionais, estabelecer isenções ou alíquota zero para desonerar a tributação dos alimentos. O importante é tornar efetivos os objetivos e princípios da Nação, mesmo que limitando o poder fiscal.

E, se assim não ocorrer, reitere-se, pode o Poder Judiciário reconhecer a intributabilidade dos alimentos; intributabilidade, esta, implícita no texto constitucional, mas veiculada através dos princípios da dignidade da pessoa humana, do mínimo existencial, da liberdade, da extrafiscalidade, da capacidade contributiva e da seletividade.

Tanto assim é, que pela aplicação eficaz dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da seletividade em função da essencialidade do produto, pode-se chegar ao mesmo resultado econômico, por exemplo, de desoneração da tributação indireta dos alimentos (ICMS e IPI) considerados essenciais.

Conclui-se facilmente que muito há para se avançar neste assunto, tendo o direito tributário papel relevante na tributação dos alimentos, pois pode, através de seus aplicadores e estudiosos, dar sua real colaboração na busca da concretização da dignidade da pessoa

humana; esta contribuição começaria pela consideração dos alimentos, não como meras mercadorias, mas como bens sociais essenciais para o direito natural à vida.

REFERÊNCIAS CITADAS E CONSULTADAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder tributar**. 07. ed. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. **Imunidade do Mínimo Existencial na Tributação do Imposto de Renda Pessoa Física**. *In*: Revista Dialética de Direito Tributário, n° 159, 2008.
- BORBA, Cláudio. **Direito Tributário, Teoria e 1000 questões**. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2002.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARRAZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI, Seletividade e Alterações de Alíquotas**. *In*: Revista Dialética de Direito Tributário, n° 159, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário. Temas Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário – Interpretado pelos Tribunais**. 2. ed. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.
- FERRARI, Cibele Maria de Rezende. **Compêndio de Direito Tributário**. Leme: B.H. Editora, 2002.
- HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 14: Capacidade Contributiva**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Belém: CEJUP, 1995.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1986.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. vol. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VIEIRA, José Roberto. **IPI: a regra-matriz de incidência – texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DOCUMENTOS CONSULTADOS

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Vade Mecum RT – 5 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Vade Mecum RT – 5 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

INTERNACIONAL, **Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948**. Disponível em <<http://www.portal.mj.gov.br>>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2010.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 986, de 21 de outubro de 1969**. Institui normas básicas sobre alimentos. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 de dezembro de 2009.

BRASIL, **Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2010.

BRASIL, **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 de março de 2010.

BRASIL, **Convênio ICMS nº 128, de 20 de outubro de 1994**. Dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõe a cesta básica. Disponível em <<http://www.fazenda.pr.gov.br>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2010.

BRASIL, **Convênio ICMS nº 161, de 07 de dezembro de 1994**. Autoriza os Estados que menciona a conceder isenção do ICMS nas saídas internas de mercadorias da cesta básica para distribuição a famílias carentes. Disponível em <<http://www.fazenda.pr.gov.br>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2010.

BRASIL, **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em <<http://www.fazenda.pr.gov.br>>. Acesso em: 17 de março de 2010.

BRASIL, **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.(LEI KANDIR). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 de janeiro de 2010.

BRASIL, **Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18 de janeiro de 2010.

BRASIL, **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 de janeiro de 2010.

BRASIL, **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 de janeiro de 2010.

PARANÁ, BRASIL, **Lei nº 14.978, de 28 de dezembro de 2005**. Isenta do ICMS produtos da cesta básica, conforme especifica. Disponível em <<http://www.fazenda.pr.gov.br>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2010.