

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS – UNIMONTES
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO SOCIAL -PPGDS

HELEN CRISTIANY PIMENTA DE OLIVEIRA

**TRIBUTAÇÃO, DESENVOLVIMENTO, POBREZA E PRIVAÇÕES: ANÁLISE DO
IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE A CESTA BÁSICA**

Montes Claros – MG

Agosto – 2013

Hélen Cristiany Pimenta de Oliveira

**TRIBUTAÇÃO, DESENVOLVIMENTO, POBREZA E PRIVAÇÕES: ANÁLISE DO
IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE A CESTA BÁSICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Social (PPGDS) da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento Social.

Orientador: Professor Doutor Elton Dias Xavier

Montes Claros – MG
Agosto – 2013

- O48t Oliveira, Helen Cristiany Pimenta de.
Tributação, desenvolvimento, pobreza e privações [manuscrito] : análise do impacto da carga tributária sobre a cesta básica / Helen Cristiany Pimenta de Oliveira. – 2013.
92 f. : il.
- Bibliografia: f. 86-92.
Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Montes Claros - Unimontes, Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Social/PPGDS, 2013.
- Orientador: Prof. Dr. Elton Dias Xavier.
1. Tributação. 2. Cesta básica. 3. Pobreza - Privações. 4. Desenvolvimento Social. I. Xavier, Elton Dias. II. Universidade Estadual de Montes Claros. III. Título. IV. Título: Análise do impacto da carga tributária sobre a cesta básica.

À Leonardo e Lorenzo, meus amores.

AGRADECIMENTOS

Aproveito este momento para demonstrar minha gratidão a tantas pessoas me auxiliaram na elaboração deste trabalho.

Inicialmente agradeço a Deus pelo dom da vida e Nossa Senhora por tantas bênçãos recebidas.

Ao meu filho Lorenzo, que chegou para trazer tantas alegrias às nossas vidas.

Ao meu marido Leonardo, pelo amor, carinho e proteção.

Aos meus pais, Ronaldo e Ninha pelo apoio incondicional e por serem exemplos de vida.

Aos meus irmãos, Hérika, Heloise e Ronaldo Júnior, pela parceria eterna.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Elton Dias Xavier pelas valiosas contribuições, pelo apoio e confiança.

Aos colegas e amigos das Faculdades Santo Agostinho e Unimontes, especialmente, aos alunos por justificarem minha vocação pela docência.

Às funcionárias do PPGDS, Fernanda, Sara e Vanessa e a todos os professores, especialmente, Luciene Rodrigues, Antonio Dimas Cardoso, Maria da Luz Alves Ferreira, Carlos Renato Theóphilo e Gilmar Ribeiro dos Santos pelos ensinamentos.

A todos muito obrigada.

Os governantes que exigem por justiça dos súditos o que estes lhes devem, para a conservação do bem comum, não cometem rapina, mesmo se violentamente, o exigirem. Os que, porém extorquirem indebitamente, por violência, cometem tanto rapina como latrocínio. Por isso, diz Agostinho: 'Posta de parte a justiça, que são os reinos senão grandes latrocínios? Pois, por seu lado, que são os latrocínios senão pequenos reinos?' E a Escritura: 'Os seus príncipes eram no meio dela como uns lobos que arrebatam a sua presa.' E portanto, estão, como os ladrões, obrigados à restituição. E tanto mais gravemente pecam que os ladrões, quanto mais perigosa e geralmente agem contra a justiça pública, da qual foram constituídos guardas."

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. – Artigo

BIRD- Banco Internacional de Reconstrução do Desenvolvimento

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

COFINS- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DA- Demanda Agregada

DHAA – Direito Humano à alimentação Adequada

DIEESE- Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos

EC- Emenda Constitucional

FAO – Food and Agriculture Organization of the United Nations (Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura)

FMI – Fundo Monetário Internacional

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas

ICM- Imposto sobre a circulação de mercadorias

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

IPEA - Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas

IPI- Imposto sobre Produtos Industrializados

IR- Imposto de Renda

IRPF- Imposto de Renda Pessoa Física

IVC – Imposto de Vendas e Consignações

MP- Medida Provisória

ONU- Organização das Nações Unidas

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC- Proposta de Emenda Constitucional

PIB – Produto Interno Bruto

PIDESC- Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais

PIS – Programa de Integração Social

POF- Pesquisa de Orçamento Familiar

RE- Recurso Extraordinário

SINDIFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
STF- Supremo Tribunal Federal

LISTA DE GRÁFICOS E QUADROS

Gráfico 1- Carga Tributária Brasileira por Base de Incidência no Ano de 2009.....	29
Quadro 1- Composição da Cesta Básica por Região	45
Quadro 2- Peso da Tributação e Preços após a Desoneração	58
Quadro 3- Simulação do potencial de Redução do custo da cesta básica com a Isenção tributária da MP 609.....	81

RESUMO

No contexto pós-positivista, a tributação brasileira vem tomando feições mais humanistas, visto que não só assume a função de arrecadar recursos para custear os serviços públicos, mas de equilibrar tal exigibilidade ao exercício dos direitos fundamentais, corolários do Estado Democrático de Direito. Com as mudanças de paradigmas, o direito tributário passou a ser instrumento a mercê do desenvolvimento social, uma vez que a redução da carga tributária sobre os segmentos de menor renda permitiria ao indivíduo o desenvolvimento de suas potencialidades e ao país avançar em políticas assentadas na justiça distributiva. Posto isto, dentro de um contexto multidisciplinar, o presente trabalho tem como objetivo analisar o impacto da carga tributária sobre os produtos que compõem a cesta básica. Entender se tal tributação influencia no aumento da pobreza e/ou gera algum tipo de privação. Para tanto, com embasamento na teoria de Sen (1999, 2010, 2011) busca-se analisar a tributação sobre a cesta básica frente o cerceamento das capacidades reais do indivíduo na dificuldade em adquirir alimentos essenciais a sua subsistência. Pretende-se ainda analisar as garantias fundamentais à alimentação adequada como preceito garantido pela Constituição da República Federativa do Brasil. A presente pesquisa também terá como subsídio a teoria da justiça de Rawls (1971, 2000, 2003) que permite o confronto do objeto pesquisado a conceitos como igualdade e desigualdade, indiferença e equidade. Portanto, busca-se com este trabalho analisar se a tributação sobre a cesta básica representaria um entrave aos direitos fundamentais, às funcionalidades e capacidade humanas e por fim, ao desenvolvimento social.

Palavras chave: Tributação – Cesta Básica – Pobreza – Privações - Desenvolvimento

ABSTRACT

In the post-positivist context, the Brazilian taxation is taking more humanistic features, since it not only assumes the role of raising funds to finance public services, but also balances such a demanding with the exercise of fundamental rights, corollaries of the democratic state of law. With the changing paradigms, the tax law has become an instrument at the mercy of social development, since the reduction of the tax burden on the lower income segments allow the individuals to develop their potential and the country to advance in policies settled in distributive justice. That said, within a multidisciplinary context, this paper aims to analyze the impact of the tax burden on the products that make up the basic food parcel. Understand whether such taxation influences the increase in poverty and / or generate some kind of deprivation. Therefore, with grounding in the theory of Sen (1999, 2010, 2011) seeks to analyze the taxation on the basic food parcel faced with the curtailment of the actual capacities of the individual in difficulty in acquiring essential food to their livelihood. In this context, we intend to further analyze the fundamental guarantees to adequate food provision as guaranteed by the Constitution of the Brazil Federative Republic. This research will be also based in the Theory of Justice, Rawls (1971, 2000, and 2003) which brings to the researched object concepts such as equality and inequality, indifference and equity. Therefore, we try, in this paper, to analyze whether taxation on the basic food parcel represents or not an obstacle to fundamental rights, the human capacity and functionality and ultimately, to social development.

Keywords: Taxation - Food Parcel - Poverty - Deprivation

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO I - A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.....	17
1.1 O Sistema Tributário Nacional e os princípios da Tributação.....	17
1.1.1 A interpretação jurídica da Legislação Tributária no Estado Democrático de Direito ...	19
1.1.2 Dos princípios relativos à tributação	20
1.2 A Ordem Tributária como instrumento para o Desenvolvimento Social	25
1.3 A tributação sobre o consumo	28
1.3.1 Histórico da Tributação Indireta no Brasil	29
1.3.2 Análise teórica da Tributação Indireta.....	32
CAPÍTULO II - DIREITOS HUMANOS, DESENVOLVIMENTO E TRIBUTAÇÃO.	36
2.1 A ideia de Desenvolvimento	36
2.2 Direitos Humanos e Tributação: do princípio da dignidade da pessoa humana.....	38
2.3 A questão do Direito Humano à Alimentação Adequada (DHAA)	42
2.3.1 Definição de Cesta Básica	43
2.4 A pobreza como fenômeno multidimensional.....	47
2.4.1 Os conceitos de pobreza	48
2.4.2 Pobreza e violação dos direitos (humanos) fundamentais.....	50
CAPÍTULO III - POBREZA E PRIVAÇÕES DAS CAPACIDADES	53
3.1 Características desejáveis de um Sistema Tributário	53
3.2 A Justiça Fiscal e seu papel social.....	61
3.2.1 A Justiça Distributiva na tributação	65
3.2.2 A Justiça na tributação sobre a cesta básica	69
3.3 A teoria das privações, a pobreza e a (in)capacidade contributiva tributária	72
3.4 A desoneração da cesta básica e a economia do bem-estar	76
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	83
REFERÊNCIAS	87

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa, ao pretender contribuir para a construção do conhecimento, objetiva analisar os impactos da carga tributária que incide sobre os alimentos a partir do universo do desenvolvimento, da pobreza e das privações.

Não se vislumbra, neste momento, analisar um sistema tributário legalista que não se importa com a realidade social, pois, no contexto pós-positivista o direito tributário também assume seu papel à medida que incorpora metodologias novas visando solucionar os conflitos sociais. As interpretações do direito tributário revelam que este não somente busca gerar recursos para custear as despesas públicas, mas atua no sentido de assegurar o exercício dos direitos fundamentais, como corolários do Estado Democrático de Direito¹. Assim, o sistema tributário, neste trabalho, terá como inferência a proteção do desenvolvimento social como um bem jurídico da coletividade.

Pretende-se colaborar para o conhecimento a partir de acumulação de ideias que serão absorvidas, posteriormente, pela sociedade construindo assim o saber científico. Pois, conforme disserta Lakatos e Markoni (2007, p.40) “a finalidade da atividade científica é a obtenção da verdade, através da comprovação de hipóteses, que, por sua vez, são pontes entre a observação da realidade e a teoria científica, que explica a realidade”.

Portanto, este trabalho tem como objetivo a partir da associação de conceitos: desenvolvimento, tributação, pobreza e privações, responder ao seguinte problema: em que medida a carga tributária Nacional, que incide sobre os alimentos que compõem a cesta básica, interfere nos níveis de pobreza ao privar o consumidor de suas liberdades e capacidades²?

¹ O Estado Democrático de Direito que, segundo a lição de José Afonso da Silva, conjuga o Estado de Direito com o Estado Democrático, aliando um componente revolucionário de transformação social, de mudança do *status quo*, de promoção da justiça social, está inscrito no artigo 1º da Carta Magna de 1988. O Estado de Direito é aquele que impõe a todos os cidadãos, sejam administrados ou administradores, o respeito à lei, tomada esta em seu amplo espectro, da norma de maior hierarquia, a Constituição Federal, àquela de menor força normativa. Já o Estado Democrático traria outros temas de igual relevância e descritos na própria norma constitucional, como a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político, todos conferindo efetiva participação da sociedade no trato da coisa pública. Estes valores, expressos na Carta Política, é que legitimarão a atuação dentro da lei e a produção das normas. TELMO FILHO, Lemos. O Estado Democrático de Direito. Disponível em http://www.esapergs.org.br/site/arquivos/artigo_1291133399.pdf. Acessado em 08 de agosto de 2012

² A capacidade é um tipo de liberdade: a liberdade substantiva de realizar combinações alternativas de funcionamentos (ou, menos formalmente expresso, a liberdade para ter estilos de vida diversos). Estes funcionamentos podem ser dos mais básicos, como alimentar-se ou mais complexos como participar da vida comunitária (SEN, 2000).

Alguns trabalhos, ora aqui analisados, poderão servir de subsídio, inclusive como modelos estatísticos, para estudos do impacto da tributação sobre os produtos que guarnecem a cesta básica. A presente pesquisa se servirá dos dados obtidos do trabalho de Marchesoni et al (2009) no qual as autoras analisam o peso da tributação no preço dos alimentos da cesta básica no Município de Sorocaba-SP.

Vale ressaltar, entretanto, que não existem pesquisas de ampla representatividade desenhadas especificamente para implementar a abordagem da questão numa visão multidisciplinar, considerando a ordem jurídica e as questões atinentes ao desenvolvimento social. Assim, utilizam-se, aqui, dados de diversas fontes com o intuito de compreender o fenômeno da pobreza de forma multidimensional.

Metodologicamente, o trabalho terá como característica a pesquisa quantitativa, crítica, teórica de natureza reflexiva, visto que, conforme Lakatos e Markoni (2007) a pesquisas teóricas é utilizada concomitante à análise de dados oficiais.

Ademais, serão utilizadas informações sobre o consumo de alimentos, discriminadas por faixa de renda, observado em dados levantados pela pesquisa de Orçamentos Familiares do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (POF/IBGE)³. Tais estatísticas serão relevantes para o estudo da pobreza e da desigualdade social. Ademais, dados relativos a incidência de tributos sobre os alimentos (tributos indiretos) como o ICMS- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e o IPI – Imposto sobre produtos industrializados poderão ser extraídos das legislações correspondentes e das tabelas de alíquotas dos mesmos e de informações obtidas junto às receitas estadual e federal.

Conquanto, os dados quantitativos serão coletados de fontes secundárias, vários foram os trabalhos que estimaram o impacto da tributação sobre a renda e sobre o consumo de alimentos, dentre os quais, metodologicamente, considerou-se como base de dados: Langoni (1973), Eris *et al.*(1983), Rodrigues (1998), Magalhães *et.al* (2000) e Marchesoni *et al.*(2009). Portanto, este trabalho restringir-se-á, a partir de modelos estatísticos já elaborados nos projetos acima citados, dissertar sobre o tema dentro da perspectiva jurídico-institucional frente a teoria das privações.

Assim, a análise qualitativa consistirá num estudo sistematizado desenvolvido a partir de livros e artigos científicos, material impresso, geralmente encontrado em bibliotecas, redes eletrônicas, acessíveis ao público em geral, principalmente nos livros de Direito Tributário e

³ *ibidem*

Constitucional, Economia, Filosofia e Sociologia, todos na perspectiva do Desenvolvimento Social.

Optou-se pelo método dialético de abordagem, que nas palavras de Marx (1983) “permite um estudo baseado num recurso mental da análise da realidade social em detrimento de um discurso jurídico estabelecido”. Este discurso corrobora com a presente discussão visto que a dialética coloca o homem como criador e transformador da realidade social. A escolha do método dialético terá como subsídio os estudos de Demo (1989), Bonavides (2006) e Konder (2006).

Assim, esses estudos, bem como algumas pesquisas⁴ confirmam que a atual carga tributária brasileira é elevada em comparação a outros países. Entretanto, deve-se entender que o pagamento dos tributos cria receitas⁵ imprescindíveis, para que o Estado possa gerir a máquina estatal. Por outro lado, a obrigação de pagar o tributo não pode se afastar de um modelo justo.

Num Estado Democrático de Direito que pugna pela justiça social, faz-se necessário uma política de tributação que impeça que as camadas menos favorecidas da sociedade assumam grande parcela deste impacto. Uma política pública nesses moldes seria capaz de superar as consequências advindas da pobreza e da má distribuição de renda.

Dados do IPEA⁶ - Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas - revelam que a tributação sobre o consumo no país (impostos incidentes sobre produtos) contribui com 40,5% da carga tributária, em 2007, contra 29% relativo aos impostos sobre a renda, propriedade e patrimônio. Esta concentração da tributação sobre o consumo evidencia-se regressiva já que os mais pobres é que arcam com a maior parte desta tributação. Outras estatísticas deste instituto⁷ mostram que, no ano de 2003, famílias com renda de até dois salários mínimos gastavam 48,9% de suas receitas com alimentos, enquanto famílias com renda de mais de 30 salários mínimos gastavam apenas 26,3%.

No caso de impostos plurifásicos e não cumulativos, como o ICMS- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados que oneram o consumo não existem fórmulas de mensurar a capacidade contributiva (capacidade tributária) do consumidor uma vez que não se sabe quem será o destinatário final do produto

⁴ IBGE, OCDE e IPEA – Tabelas no corpo do texto

⁵ Consiste na entrada ou ingresso definitivo de dinheiro nos cofres públicos, de que o Estado lança mão para fazer frente às suas despesas, com o intuito de realizar o interesse público (CARNEIRO, 2010, p.10).

⁶POCHMANN, Marcio. Tributação e fundo público mundial contra a pobreza. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=673&Itemid=2>. Acessado em 10 de outubro de 2010.

⁷ *ibidem*

ou do serviço. Assim, independente da classe em que se enquadram todos pagam o mesmo imposto que incide sobre um saco de arroz, visto que a diferença reside na renda.

Por ser extremamente regressiva⁸, a arrecadação tributária assenta-se basicamente sobre a base da pirâmide social, revelando que os segmentos de menor rendimento contribuirão relativamente mais para a formação do fundo que sustenta o conjunto das políticas públicas brasileiras.

Esta tributação indireta acaba por contrariar o regime democrático, inclusive no que tange ao direito à alimentação, acrescido ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 64 de Fevereiro de 2010 que alterou o artigo 6º da CRFB/88, que passou a vigorar com a seguinte redação: "Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a *alimentação*, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

Segundo Dias⁹ o direito humano à alimentação adequada (DHAA) se realiza por meio das políticas públicas. O princípio do DHAA, que está expresso na Declaração Universal de Direitos Humanos, no Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) e na Carta das Nações Unidas, torna-se um princípio morto se não for devidamente traduzido em termos operacionais; ou seja, realizado em programas e atividades, devidamente dotados de recursos orçamentários, que possam ser efetivamente implementados.

Cumprido ao presente trabalho ainda analisar que a tributação que incide sobre os alimentos que compõem a cesta básica interfere no direito de escolha dos indivíduos, os quais são “obrigados” a adquirir produtos mais baratos (menos tributados) para compor suas necessidades vitais. Assim, o cidadão é privado de suas capacidades básicas que segundo Sen (2010) corresponde aos direitos humanos e a dignidade (ambos retratados pelo bem estar social) e reforça Sen (2010) que um país é tanto desenvolvido quanto mais seu povo possa ampliar suas liberdades e suas capacidades de terem a qualidade de vida que desejam. A teoria das privações, dentro dos debates sobre o desenvolvimento social, contribui para a análise das causas da desigualdade apontando a melhor forma de combatê-la. Assim, a

⁸ Serão progressivos os impostos que se caracterizam pelo aumento da alíquota uma proporção direta ao aumento da base de cálculo, como por exemplo, o Imposto de Renda. (...) Daí dizer que quem ganha mais acaba pagando mais. Existe também a modalidade chamada regressiva. Nesse caso, diminui-se a alíquota na medida em que aumenta a base de cálculo, ou seja, quando a sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte (CARNEIRO, 2010).

⁹ DIAS, Fachin Eliotério. *A fome, a pobreza e o Direito Humano à alimentação adequada*. Revista Jurídica Unigran 96, Dourados: MS, 2009. Disponível em: <<http://www.cepis.org.pe/texcom/nutricion/artigo06rv.pdf>>. Acessado em 10 de Outubro de 2011.

questão da expansão das liberdades e das capacidades individuais e coletivas, será aqui analisada à luz das teorias de Sen (2010, 2011).

Nesta perspectiva do desenvolvimento das capacidades, pode-se analisar a questão da justiça como um fundamento de que a discussão ora aqui levantada deve girar em torno dos ideais de liberdade e bem estar, o que corrobora para o desenvolvimento social e respeito aos direitos individuais. Para tanto, nesta pesquisas serão trazidas ao debate as discussões em torno da justiça trazidas por Sandel (2012) e Rawls (1971).

Sendo assim, o Estado, sob fortes influências e diante de realidades internas, pode alterar o atual quadro social. A sistemática violação do direito humano à alimentação adequada ocorre não por falta de leis, mas porque a tributação sobre o consumo tem como característica o fenômeno denominado “anestesia fiscal” visto que o consumidor não consegue mensurar o valor do tributo embutido no preço do produto.

Poderá o Estado incluir na política social a política tributária, já que o Sistema tributário atual pode frear a diminuição da pobreza e das desigualdades do país. Os entraves da tributação sobre a alimentação poderiam ser superados. Isso significa o alívio da carga tributária incidente sobre os segmentos de menor renda, bem como a introdução de novos tributos sobre as camadas sociais mais ricas, permitindo equilibrar a distribuição de renda.

O Estado Democrático de Direito não pode contribuir para o engessamento social, ao contrário deve pugnar pela manutenção do mínimo vital evitando que o cidadão chegue à situação de penúria ou indigências por falta de alimentos à mesa.

A presente pesquisa será dividida em três capítulos. No primeiro capítulo far-se-á uma abordagem geral da tributação sobre o consumo no Brasil em seus aspectos teóricos e práticos, considerando o sistema tributário nacional e os princípios norteadores desta relação. O segundo capítulo se prestará à análise dos direitos humanos e da tributação numa perspectiva desenvolvimentista. Neste mesmo espaço serão discutidos os princípios da dignidade da pessoa humana frente ao direito universal a alimentação adequada, gerando o que se designa segurança alimentar. Além disso, far-se-á uma análise da pobreza como consequência da incidência de tributos sobre os alimentos que compõem a cesta básica. Qual a relação entre pobreza e tributação? Quanto e como a tributação impacta a cesta? Existe justiça nesta relação? Como a carga tributária que incide sobre a cesta básica interfere no perfil distributivo? E como esta tributação priva o indivíduo de suas capacidades humanas básicas? Estas serão as questões norteadoras deste capítulo. Em resumo, a hipótese geral a ser respondida será: A carga tributária que incide sobre os alimentos que compõem a cesta básica

contribui para a pobreza no sentido de privar o cidadão de suas liberdades e de suas capacidades. Espera-se ao final deste trabalho confirmar ou refutar tal afirmação.

Com fulcro em dados oficiais far-se-á a análise quantitativa das questões retro citadas, com a análise de dados estatísticos relativos ao tema. O estudo dos dados, dentro das teorias ora aqui elencadas, comporão a forma de obter informações úteis para resolução do problema de pesquisa.

Por fim, nas considerações finais serão retomados os pressupostos que passam a nortear a presente pesquisa.

CAPÍTULO I

A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

O objetivo deste capítulo é conferir uma abordagem geral da tributação sobre o consumo no Brasil em seus aspectos teóricos e práticos, considerando o sistema tributário nacional e os princípios constitucionais tributários norteadores desta relação. Parte-se do pressuposto de que este aporte teórico será imprescindível para resolução do problema de pesquisa ora aqui enfrentado.

1.1 O Sistema Tributário Nacional e os princípios da Tributação¹⁰

Historicamente, o período militar¹¹ marcou a implementação de medidas de uniformização do sistema tributário nacional. Moraes (2002) assevera que o Ato Institucional nº1 estabeleceu uma nova ordem constitucional “legitimando” o Golpe Militar. Tal ato possibilitou que os responsáveis pelo movimento pudessem realizar seus objetivos revolucionários. Não obstante tais intenções tenham abalado direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, possibilitou a reestruturação do sistema tributário brasileiro.

Segundo Costa (*apud* Santi 2008) o sistema tributário era composto de um número excessivo de leis tributárias de ordens jurídicas federais, estaduais e municipais. Assim, seria premente um instrumento nacional com capacidade de convergir todas as regulamentações locais.

Em 1 de dezembro de 1965 foi aprovada a Emenda Constitucional n.18 que traçava novo método de repartição de receitas tributárias entre os entes da federação. Reforça Costa (*apud* Santi 2008, p. 310) que “desse modo, foi traçada uma unificação do sistema tributário, mediante efetiva integração dos sistemas pertinentes às pessoas políticas.” Neste plano foi criada a Lei n. 5.172 de 1966 - Código Tributário Nacional- (CTN) que versa sobre o Sistema Tributário Nacional criando normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e

¹⁰ **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.

¹¹ O Ato Institucional n.1 de 9 de Abril de 1964 marcou a instauração do regime militar.

Municípios. Então, o CTN uma vez instituído passou a regular a Emenda Constitucional (EC) 18/65 instituindo o Sistema Tributário Nacional.

Assim infere-se que a estrutura da tributação brasileira atual é organizada pelo Sistema Tributário Nacional que compreende, dentre outras funções, a competência para tributar. Segundo Carneiro (2010) o sistema tributário consiste num conjunto harmônico e coerente de normas, destinadas a implementar a tributação no âmbito do território brasileiro, respeitando o pacto federativo de modo a assegurar que todos os entes que compõem a federação tenham receitas. Tal receita (que não é equitativa entre os entes, por isso, a denominação federalismo assimétrico), segundo Carneiro (2010, p.10) “consiste na entrada ou ingresso definitivo de dinheiro nos cofres públicos, de que o Estado lança mão para fazer frente às suas despesas, com o intuito de realizar o interesse público”.

O Sistema Tributário Nacional, num contexto social, redireciona-se a efetivar sua função arrecadatória, o “poder de tributar”, entretanto há de se ressaltar que tal sistema é regido por normas, princípios e limitações estipuladas pela Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/88. Assim, leciona Carneiro (2010, p.277) que

o Sistema Tributário Nacional possui normas permissivas e proibitivas. As permissivas são ligadas à competência tributária. Já as proibitivas estão ligadas às limitações constitucionais ao poder de tributar [...].

Deste modo, este poder de tributar garantido aos entes federativos¹² pelo Sistema Tributário Nacional será balizado pela Constituição que ao estabelecer premissas que resguardem direitos e garantias do cidadão evita o afã exacerbado do Estado fiscal em tributar.

O cenário não se alterou ao longo dos anos. Borges e Reis (2008, p. 17) acrescentam que “[...] na época do Brasil Colônia os coletores de tributos exerciam um poder praticamente absoluto, pois, mal ou bem, a filosofia reinante era saquear o país e enriquecer cada vez mais a Coroa Portuguesa”.

Percebe-se que neste período havia uma grande burocratização na cobrança dos tributos, quer sejam na qualidade e ou quantidade de exações tributárias. Smith (1988) aduz que deve haver uma economia na cobrança por parte do fisco (desburocratização da cobrança), em que os impostos sejam cobrados de modo que retire o mínimo do bolso das pessoas, evitando, portanto impostos altos que desestimulem a atividade produtiva.

¹² O Brasil é exemplo de formação centrífuga da federação: as competências de um governo centralizador foram divididas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A CRFB/88 permitiu, dentro da órbita tributária, que o legislador constituinte resguardasse o direito dos cidadãos limitando o poder de tributar do fisco. Dentre tais limitações, encontram-se os princípios como instrumentos capazes de sugerir ao legislador infraconstitucional pessoas, fatos ou situações que se sujeitam a incidência tributária.

Antes de adentrar a questão principiológica como instrumento de interpretação da legislação tributária mister se faz analisar a questão do positivismo jurídico.

1.1.1 A interpretação Jurídica da Legislação Tributária no Estado Democrático de Direito

Para compreensão da atual legislação tributária que incide sobre os bens de consumo faz-se necessário analisar que, apesar de seu caráter textual, o Direito moderno deve ser interpretado considerando e reconhecendo não só a formalidade ou legalismo da norma, mas deve reconhecer e identificar as práticas sociais na sua significação.

A hermenêutica como ciência da interpretação propõe que o trabalho de decifrar o alcance da norma deve almejar, na visão de Sabbag (2011, p.648), “decifrar o pensamento do legislador, perquirindo a razão que animou suas ideias quando confeccionou aquele instrumento normativo”.

Assim a ordem moderna, pugna pela interpretação da norma considerando noções axiológicas e teleológicas superando o sistema fechado de regras legais com a utilização dos princípios jurídicos como espécies normativas.

No Brasil, a ditadura militar valeu-se, por algum tempo de um critério teleológico de legitimação. Não havia espaço para legalidade, democracia ou Estado de Direito¹³. Neste contexto, ao explicar sua Teoria Pura do Direito, Kelsen (1999) argúi que o sistema jurídico deveria observar procedimentos formais para regular e explicar as relações sociais. Assim, o direito seria “dever-ser” e se oporia ao fato sendo identificado sempre por normas escritas, pragmáticas e positivas.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial instaurou-se, no meio jurídico um debate contra o positivismo Kelseniano. Narra Costa (*apud* Santi, 2008, p.334) que os argumentos dos críticos fundavam-se em três pontos:

¹³ O estado de direito é uma situação jurídica, ou um sistema institucional, no qual cada um é submetido ao respeito do direito, do simples indivíduo até a potência pública. O estado de direito é assim ligado ao respeito da hierarquia das normas, da separação dos poderes e dos direitos fundamentais. Disponível em <http://pt.wikipedia.org/wiki/Estado_de_direito>. Acessado em 10 de out. 2011.

As **despreocupações com os valores e o conteúdo** do direito comprometiam a teoria pura do direito e a tornavam dócil a qualquer uso; a **ênfase na validade formal** do direito, em detrimento da eficácia e das conseqüências sociais da ordem jurídica, esterilizava e empobrecia a teoria do direito; a **pretensão de neutralidade ideológica** encobria um monismo metodológico infenso aos avanços da teoria social e da teoria do conhecimento (Grifos do autor).

Os posicionamentos mais ferrenhos contra o positivismo vinham dos juristas católicos e jusnaturalistas e dos teóricos marxistas e socialistas associados à defesa da igualdade material e da justiça social. Assim, as críticas ao positivismo jurídico, durante a ditadura abriram caminhos para a renovação da interpretação do direito.

Na segunda metade do Século XX (1901-2000), surgiu o pós-positivismo que nas palavras de Carneiro (2010, p. 279) “privilegiava os valores (sociais) e os princípios, afastando a rigidez das regras adotadas pelo positivismo”.

O vocábulo princípio tem o significado de início, origem associando-se à ideia de ponto de partida. Na seara do direito tributário, constituem “fundamentos iniciais que servem de apoio para a interpretação e aplicação do sistema tributário” (BORGES; REIS, 2008, p.18).

Sobre a questão reforça Mendes *et. al.* (2007, p.104):

Nesse sentido, com apoio em Bockenforde, deve esclarecer que esses princípios não têm caráter normativo, o que significa dizer que eles não encerram interpretações de antemão obrigatórias, valendo apenas como simples tópicos ou pontos de vista interpretativos [...].

Na perspectiva constitucional, os princípios da ordem tributária serão instrumentos norteadores para a interpretação do ordenamento jurídico “o postulado-guia para orientar a hermenêutica teleológica e evolutiva da Constituição e também o critério para medir a legitimidade das diversas manifestações do sistema de legalidade.” (LUNÕ *apud* MENDES, 2008, p.1279)

Dessa feita, a corrente pós-positivista defende ponderar as normas-princípios como a legalidade e a igualdade e as normas-regras que concretizam os princípios.

Reforça Ávila (2007) que as regras não são inferiores aos princípios, mas sim a realização de um estado de coisas. Portanto, as regras definirão condutas permissivas ou proibitivas enquanto os princípios orientarão “bons” comportamentos sociais.

Por derradeiro, a crise do positivismo jurídico abriu espaço para a emergência de um conjunto de reflexões acerca da função e interpretação do Direito, que costuma ser definido

como pós-positivismo jurídico. Neste modelo, os princípios passaram a incorporar toda a hermenêutica e em especial, auxiliar a interpretação da relação jurídica tributária.

No campo do Direito Tributário, em que se tem como objeto o conjunto de normas que limitam o poder de tributar, é necessário enfatizar a imensurável importância dos princípios, e sua hierarquia sobre as leis, sobre as regras. Antes de aplicar a lei, faz-se necessário ao operador analisá-la sob a ótica dos princípios, pois, caso contrário, estar-se-á violando a vontade do constituinte, qual seja garantir valores máximos como a cidadania e a dignidade humana.

Por isso, a Constituição Federal de 1988 foi influenciada por tal doutrina trazendo em seu bojo várias listas de princípios jurídicos decorrentes dos valores sociais. Dentre eles os princípios constitucionais tributários (relativos à tributação) como norteadores da atividade tributária do Estado.

1.1.2 Dos princípios relativos à Tributação

Uma das funções precípua da ordem jurídica é organizar as relações humanas, compondo os interesses intersubjetivos e atendendo aos mais variados valores existenciais. Faz-se necessário, portanto, que o direito tenha força social suficiente para enfrentar e dar respostas aos desafios da modernidade.

Na atual concepção de Estado, a tributação constitui verdadeiro *poder-dever*, cujo exercício se manifesta no emprego de instrumentos que lhe possibilite a obtenção de recursos necessários à manutenção de suas atividades. Sendo assim, o Estado deve, ao exigir o pagamento do Tributo, equilibrar tal exigência ao exercício dos direitos fundamentais. Tal afirmativa é reforçada por Costa (2009, p.5):

De fato, universalmente vem se afirmando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos. Assim é que a tributação constitui instrumento para o atingimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Como visto no contexto pós-positivista, o direito tributário também assume seu papel à medida que incorpora metodologias novas visando solucionar os conflitos sociais. E uma destas funções perpassa pelo Sistema Constitucional Tributário, à medida que envolve a hermenêutica tributária e os princípios constitucionais tributários para solução dos conflitos

de interesses. Neste modelo, os princípios (Capacidade Contributiva, Legalidade, Não-Confisco, Anterioridade) refletem verdadeiras limitações ao poder de tributar os quais devem informar a relação entre fisco e contribuinte ao almejar a Justiça Fiscal.

Para elucidação do tema ora proposto nesta dissertação, optou-se por não abranger os princípios constitucionais tributários de um modo exaustivo, mas, sobretudo ater-se aos princípios norteadores da relação da tributação sobre o consumo, pois o que se perquire é se há justiça nessa relação. Para tanto serão analisados os princípios da Isonomia e Igualdade Tributária, da Capacidade Contributiva, e o do Não-Confisco.

A origem histórica do princípio da Isonomia ou da Igualdade Tributária, segundo Carneiro (2010) remonta da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, proclamado na França em 1789 que objetivou por fim à tributação do proletariado em detrimento das benesses fiscais concedidos ao clero, nobreza e burguesia. Carneiro (2010, p.366) ressalta que “a igualdade genérica já existia quando a igualdade tributária foi preconizada por Adam Smith, que a chama de princípio da justiça tributária, exteriorizando que os súditos deveriam contribuir de forma proporcional às suas capacidades.”

O princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária, expresso no artigo 150 da CRFB/88 como direito e garantia fundamental do cidadão contribuinte, encerra a ideia de equidade, ou seja, tratamento igual a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes e desigual para os que se enquadrem em diferentes situações de sujeição tributária. Este postulado é dos mais relevantes para clarificar qual “deveria ser” a verdadeira tributação sobre o consumo; é o que assevera Carneiro (2010, p. 365):

A equidade vertical está vinculada à justiça distributiva e consiste em tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam, para se alcançar a maior igualdade final possível. A equidade vertical postula casuístico discrimem na tributação e nos gastos públicos. De alguns anos para cá a equidade vertical perdeu prestígio, preservando-se a equidade horizontal, que consiste em tratar igualmente os iguais, do que resulta que a imposição equitativa deve se aproximar da proporcional, reduzindo-se as faixas de progressividade.

Há de se ressaltar que para o encontro da justiça fiscal (expressão usada pelo STF- RE (Recurso Extraordinário 423.768) este postulado deve considerar um tratamento equânime, ou seja, permite-se que, conforme leciona Carneiro (2010) um tratamento diferenciado para certos contribuintes com vistas à redução das desigualdades sociais ou regionais, como a concessão de certas desonerações fiscais, como isenção e benefícios fiscais.

Este princípio é também classificado como, nas palavras de Sabbag (2011) como “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, na medida em que visa impedir legislações tributárias discriminatórias veiculadas de favoritismo. Entretanto, há de se ressaltar que este privilégio pode ser considerado legítimo desde que se baseie na capacidade contributiva ou na extrafiscalidade¹⁴ do tributo.

Sobre a questão Carraza (2007, p.58) acrescenta que “a isonomia tem íntima relação com o princípio republicano, pois em uma verdadeira república não pode haver distinções entre pessoas, ricos e pobres”.

Por fim, pondera-se que o legislador infraconstitucional, na aplicação da isonomia tributária, deverá considerar, na visão de Sabbag (2011, p. 137),

as condições concretas de todos aqueles envolvidos (cidadãos e grupos econômicos) evitando que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciados, sob pena de sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem.

O princípio da capacidade contributiva encerra a ideia de entregar para o fisco aquilo que se pode e não o que se tem. Traduzindo as palavras de Carneiro (2010, p. 370) seria a “capacidade que tem o contribuinte para se onerar junto ao fisco, sem que haja violação de sua dignidade, isto é, dos elementos mínimos para a sua subsistência digna”.

Este princípio é considerado corolário do princípio da isonomia (mas não se confunde com este) e está expresso no artigo 145, §1º da CRFB/88. Tal assertiva está contida nas palavras de Andrade (*apud* Sabbag, 2011, p. 152):

Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário.

O artigo 145 em análise estabelece que “os impostos serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte”. Assim, o presente trabalho associa-se à corrente¹⁵ que preconiza que o princípio da capacidade econômica é aplicado, consoante Carneiro (2010), para evitar a tributação sobre o mínimo existencial, ou seja, a tributação confiscatória traduzida pela

¹⁴ A extrafiscalidade encerra uma das funções do tributo que sopesa caráter regulatório da economia (induzir comportamentos desejados ou inibir os indesejados) em detrimento do arrecadatório. Segundo Miguel Lago *apud* Gouvêa (2006, p.44) “a utilização da tributação com finalidade não fiscais é um instrumento de fundamental importância para a consecução dos objetivos da política econômica do Estado Democrático de Direito.

¹⁵ Defendida por Ricardo Lobo Torres (CARNEIRO, 2010, p.372)

incapacidade de contribuir. Portanto, deve se reconhecer que mesmo que o tributo esteja previsto em lei, podem existir contribuintes que não se encontrem em condições de suportá-lo, ou seja, não tenham capacidade contributiva.

Assim, Nabais (*apud* Sabbag, 2011) encerra a questão ao afirmar que na esteira da concretização da justiça distributiva o legislador deverá procurar criar o “mínimo de igualdade” não só concedendo oportunidades de satisfazer necessidades primárias dos indivíduos (como o direito à alimentação básica), mas, sobretudo concretizando-as, naquilo que se denomina igualdade de resultados.

Para elucidação das implicações da incidência da carga tributária sobre os alimentos que compõem a cesta básica, considera-se aqui a prevalência do mínimo vital sobre qualquer ônus tributário. Historicamente, Sabbag (2011) reforça que tal noção remonta do Século XIX quando em 1873, o Estado Alemão fixou 1000 *thalers* (moeda alemã) como limite de isenção¹⁶ para o contribuinte, ou seja, o equivalente ao mínimo vital para sua subsistência.

Portanto, na incidência tributária deve-se considerar que reste o mínimo necessário, a riqueza mínima e suficiente para a manutenção do indivíduo. Este “mínimo” traduz um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito: a dignidade da pessoa humana.

Ademais para se concretizar a capacidade contributiva, deve-se considerar o postulado da Seletividade. Importa esclarecer que este postulado é forma de concretização do princípio da capacidade contributiva em determinados tributos indiretos, ora aqui estudados, como o IPI e o ICMS. Portanto, conforme Baleeiro (2010, p.347) “trata-se de dispositivo programático endereçado ao legislador ordinário recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado”. Em síntese, quanto mais necessário, por exemplo, à alimentação adequada (objeto de estudo) for um produto menor será sua tributação. Elucida-se que com relação à cesta básica isto já se opera, no entanto, prende-se aqui à análise de que somente esta redução não é adequada para o incremento do consumo das classes menos favorecidas.

Além de mencionar a seletividade, o artigo 48 do Código Tributário Nacional (CTN) também faz menção à “essencialidade”, ou seja, “o imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”. A interpretação do referido dispositivo legal importa dizer, segundo Baleeiro (2010) que as mercadorias essenciais à existência civilizada devem ter cargas tributárias mais suaves, ao passo que as maiores alíquotas devem recair sobre produtos supérfluos adquiridos pelas classes de maior poder aquisitivo.

¹⁶ A isenção está prevista em lei (norma infraconstitucional) sendo uma hipótese de não-incidência legal ou dispensa legal do pagamento (CARNEIRO, 2010, p.323).

Torres (1999, p.341) adverte que “a desigualdade consistirá em agravar a tributação dos bens úteis ou necessários ou abandonar a diferenciação de alíquotas”.

O princípio do não-confisco está exposto no artigo 150, caput e inciso IV da CRFB/88 indicando a vedação de utilização da tributação com efeito confiscatório. Mas, o que seria confisco dentro do Sistema Tributário Nacional? Argúi Costa (2009) que o confisco consiste na absorção da propriedade pelo poder público sem a correspondente indenização. Portanto, parte-se do pressuposto de que ao tributar, o Estado, deve considerar o princípio da capacidade contributiva impedindo que sobre um mesmo fato incidam tantos impostos que retirem do indivíduo (contribuinte) o mínimo vital (retro citado).

Por conseguinte, assegura Sabbag (2011) que parte-se do nível ótimo de tributação em o tributo é razoável e possível chegando-se ao oposto em que a carga tributária invade o patrimônio de maneira inexorável e sem limites.

Na interpretação do dispositivo constitucional que veda utilizar o tributo com efeito confiscatório, vale aqui ressaltar que não se elencaram parâmetros objetivos para sua aplicação. Por isso, ficará a cargo da casuística a sua aplicabilidade. Há de se ressaltar consoante a tese consagrada no Supremo Tribunal Federal (STF)¹⁷ enunciada nas palavras de Sabbag (2011) que a identificação da tributação confiscatória deverá ser feita em razão da totalidade da carga tributária, quer dizer, no equilíbrio entre a capacidade tributária e o grau de suportabilidade econômico-financeira de todos os tributos que recaiam sobre um mesmo fato gerador e sobre um mesmo sujeito.

Logo, para o presente trabalho deve-se considerar a universalidade de tributos que recaem sobre um mesmo fato: consumo de alimentos da cesta básica e sobre um mesmo sujeito: o consumidor/contribuinte. Considerar-se-á confiscatória a incidência de alíquotas muito pesadas que inviabilizem a aquisição de certas mercadorias. Se os tributos incidentes somados impedirem o contribuinte de viver e se desenvolver, então todo o sistema tributário deverá ser revisto.

Sabbag (2011) esclarece que o princípio da vedação ao confisco não é aplicável aos impostos seletivos (IPI – Impostos sobre Produtos Industrializados e ICMS- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) que, a partir da essencialidade do bem, voltam-se a fomentar o bem comum e o interesse coletivo. Com relação às outras espécies tributárias incidentes sobre o consumo (PIS -Programa de Integração Social – e COFINS - Contribuição

¹⁷ Prevaleceu no STF a tese de que o caráter confiscatório do tributo deve ser analisado à luz de todo o sistema tributário, isto é, em relação à carga tributária total, resultados dos tributos em conjunto, exigidos por certa pessoa política, e não em função de cada tributo isoladamente analisado. (SABBAG, 2011, p.242)

para o Financiamento da Seguridade Social). Pondera-se que só haverá confisco se houver uma desproporção entre o valor tributado e a finalidade a ser perseguida pela contribuição.

Como parâmetros para a aplicação do postulado do não-confisco nos casos concretos, a doutrina sugere que sejam considerados os princípios da razoabilidade, da economicidade e da proporcionalidade

A razoabilidade sugere, segundo Pezzi (2011), que um tributo seja considerado razoável quando o valor cobrado não for arbitrário, não atingir a moralidade da administração pública, não representar lesão à equidade e for de aceitação por parcela considerável da sociedade. Ou seja, reforça Sabbag (2011) ações coerentes que considerem o equilíbrio entre meios empregados e objetivos a serem alcançados.

Reforça Pezzi (2011, p. 112) “que a economicidade, hoje alçado à categoria de princípio constitucional financeiro, conforme o artigo 70 da CRFB/88 significa que o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público.

Por fim, a proporcionalidade ou princípio da proibição ao excesso representa um instrumento de controle de atos estatais que possam ser atentatórios contra os fins precípuos do Estado Democrático de Direito. Sabbag (2011, p.251) reforça que “tem-se visto sua suscitação no campo das sanções políticas, por meio das quais se almeja garantir a arrecadação tributária a toda força, em detrimento das garantias constitucionais fundamentais”. Assim, arremata Pontes (2000,p.69-70) que

o indigitado princípio da proporcionalidade possui duas diferentes dimensões: a *dimensão de bloqueio*, servindo como escudo protetor ao arbítrio estatal e a *dimensão de resguardo*, hábil a veicular a concretização dos direitos constitucionais.

Evidencia-se, portanto, que um dos fundamentos do princípio do não-confisco consiste no respeito a capacidade contributiva e no impedimento da tributação sobre o mínimo vital implicando, por consequência, no respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana, que será tratado em capítulo subsequente.

1.2 A ordem Tributária como instrumento para o desenvolvimento social

Na economia, a divisão da renda corresponde à forma como esta é distribuída entre os membros da sociedade. Para Sandroni (2003, p.521) a repartição de renda “é a maneira como

se distribui entre os participantes da produção, o resultado de sua atividade no processo produtivo”.

Restou-se comprovado (no item anterior) que o predomínio da tributação indireta¹⁸ sobre os segmentos mais pobres resulta em efeitos regressivos do sistema tributário. Tais efeitos implicam na manutenção do quadro desigual de distribuição de renda. Sendo assim, percebe-se que o modelo de tributação do país é altamente concentrador de renda.

A desigualdade de renda acaba por contrair as bases conceituais do desenvolvimento social. O desenvolvimento social compõe-se da relação entre o capital humano e o capital social. Para Blumer (1975, p.37) “ultimamente, a ideia de desenvolvimento social tem aparecido na literatura relacionada com mudança social devido ao interesse generalizado nos povos subdesenvolvidos”.

Como resume Furtado (1981, p.2) “tudo se resume em dotar a sociedade de instituições que possibilitem ao indivíduo realizar plenamente suas potencialidades”.

Percebe-se que o país avançou em políticas de distribuição da renda arrecadada¹⁹, mas ainda tem um caminho grande pela frente para redistribuir de fato a renda, o que implicaria, por exemplo, na inclusão de uma política tributária voltada para as questões sociais. Atitudes como a desoneração tributária dos produtos da cesta básica geraria um aumento do poder de compra dos indivíduos o que representaria um avanço social relevante.

Heck (*apud* Paulsen, 2009, p.14) utilizando o direito comparado, pugna por uma política tributária social que possa fomentar o verdadeiro Estado Social:

A expressão do artigo 20, alínea I, da Lei Fundamental segundo a qual a República Federativa da Alemanha é um Estado Social, significa que o Estado tem o dever de providenciar por uma compensação dos contratos sociais, e, com isso, para uma ordem social justa, esse objetivo ele procurará alcançar em primeiro lugar, por meio da legislação.

¹⁸ Quanto à forma de percepção, os impostos são classificados como **diretos** sendo aqueles cuja causa de nascimento, ou seja, cujo fato gerador incide sobre o contribuinte de direito (pessoa que realizou a hipótese de incidência, descrita na lei, e por isso tem a obrigação legal de recolher o tributo aos cofres públicos, sem a possibilidade de transferir o encargo). (ex: IPVA). Já os impostos **indiretos** são aqueles em que o contribuinte de direito é diferente do contribuinte de fato. São aqueles que incidem sobre o contribuinte de direito que, por sua vez, transfere o encargo fiscal a pessoa alheia à relação jurídica tributária. (ex: ICMS e IPI). (CARNEIRO, 2010, p.186-187)

¹⁹ Dados divulgados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) mostram que a desigualdade caiu 0,6% nos últimos cinco anos (2004-2008), enquanto a pobreza extrema decresceu 1,8%, e a pobreza absoluta, 3,1%. (São considerados pobres extremos aqueles que recebem até 25% de um salário mínimo por mês, enquanto os pobres absolutos dispõem mensalmente de até 50% de um salário mínimo.). Disponível em <http://www.ecodebate.com.br/2010/01/13/dados-do-ipea-mostram-que-apesar-de-diminuicao-da-pobreza-desigualdade-cai-pouco/>. Acessado em Fevereiro de 2010.

Para Sen (2010) o Estado de Bem-Estar Social exige políticas fiscais distributivas demonstrando que em alguns casos, mesmo que seja baixo o nível de renda, se forem disponibilizadas certas capacidades básicas a sociedade terá condições para se desenvolver.

Documentos divulgados pelo IPEA²⁰ mostram que a manutenção do atual sistema tributário brasileiro em que a arrecadação maior incide sobre as camadas mais pobres da população pode limitar a continuidade do enfrentamento da pobreza e da desigualdade no país. Estatísticas mostram ainda que, no ano de 2003, famílias com renda de até dois salários mínimos gastavam 48,9% de suas receitas com impostos, enquanto famílias com renda de mais de 30 salários mínimos gastavam apenas 26,3%.

Segundo Pochmann²¹ (2010):

Os entraves da tributação podem ser superados com uma reforma que busque a progressividade dos atuais impostos e taxas. Isso significa necessariamente o alívio da carga tributária indireta sobre os segmentos de menor renda, bem como a introdução de novos tributos sobre os estratos sociais mais ricos, o que permitiria ao país avançar nas políticas de caráter mais redistributivo.

Para Kalecki (*apud* Sachs 2004) as condições necessárias para o crescimento induzido se apoiaria numa reforma fiscal onde houvesse isenção para os bens essenciais e forte tributação sobre os artigos de luxo.

A regressividade da tributação nacional é definida nas palavras de Carneiro (2010, p. 191):

Serão progressivos os impostos que se caracterizam pelo aumento da alíquota uma proporção direta ao aumento da base de cálculo, como por exemplo, o Imposto de Renda. [...] Daí dizer que quem ganha mais acaba pagando mais. Existe também a modalidade chamada regressiva. Nesse caso, diminui-se a alíquota **na medida em que aumenta a base de cálculo, ou seja, quando a sua onerosidade relativa cresce** na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte (grifo nosso).

Assim, a carga tributária, regressiva, que incide sobre o consumo sugere verdadeiro entrave ao desenvolvimento social.

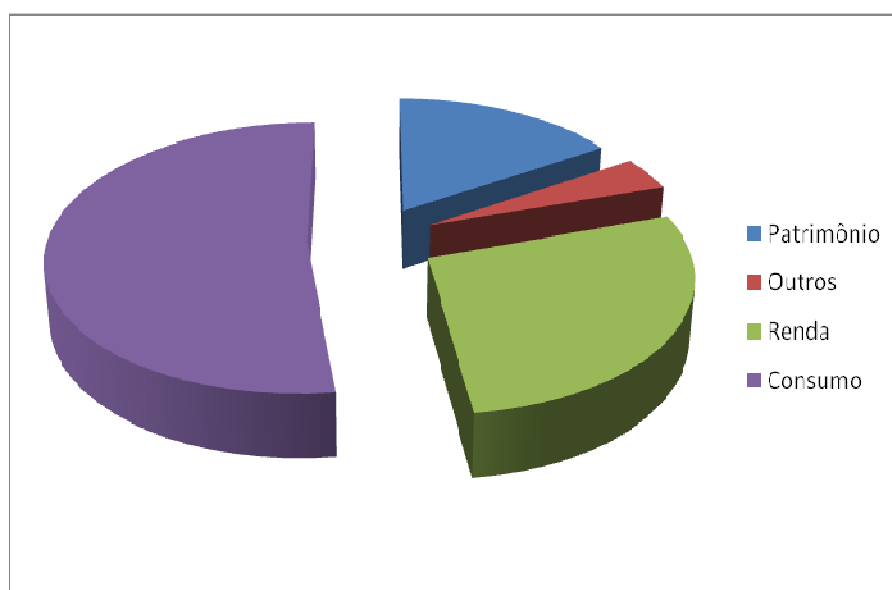
²⁰ *ibidem*

²¹ *ibidem*

1.3 A tributação sobre o consumo

Preliminarmente, antes de abordar os aspectos práticos da tributação incidente sobre o consumo no país (tributação indireta), necessário se faz analisar os caminhos e digressões históricas sobre tal tributação. O objeto de análise deste subitem será delineado sobre os tributos impactantes do consumo; Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e as contribuições sociais cumulativas (PIS/PASEP, COFINS). Assim, acredita-se que conhecendo o passado pode-se compreender melhor o cenário atual. Ademais, no ano de 2009, conforme leciona Ribeiro *et al.* (2011) a incidência tributária indireta representou mais da metade da arrecadação total do país, enquanto juntas a tributação sobre a renda e patrimônio indicaram 44% do total arrecadado.

Gráfico 1- Carga Tributária Brasileira por Base de Incidência no Ano de 2009



Fonte: Ribeiro et al. (2011)

Segundo Ribeiro *et.al* (2011), do total arrecadado 16% advêm do patrimônio, 28% da renda, 4% de outros tributos e 52% do consumo. Por isso, considerar a tributação brasileira regressiva, visto que o grande percentual dos tributos é incidente sobre o consumo.

1.3.1 Histórico da tributação indireta no Brasil

Historicamente, a origem da tributação brasileira data do período colonial (1500-1822) em que segundo Costa (2008, p.54):

Estes regimentos são da mesma data que o regimento de Tomé de Souza e criaram o regime fiscal fazendário, instituíram o anão fiscal, que era de janeiro a janeiro, estabeleceram alfândegas em todas as capitanias e determinaram como se faria a escrituração dos livros destas alfândegas e da arrecadação destes impostos.

A tributação do Brasil no tempo colonial era muito confusa visto que “não havia uma espécie de planificação, ou seja, quando havia a despesa, criava-se um imposto para atendê-la” (COSTA, 2008, p.58). A tributação era utilizada como um dos meios de transferências dos recursos obtidos da exploração colonial.

Reforça Costa (2008) que nesta época só não pagavam impostos quem fosse para o Reino, ou seja, para Portugal e fosse português. Aos demais caberia o pagamento de diversos tributos: a dízima que correspondia a dez por cento sobre o pescado, exceto o pescado a vara; o subsídio grande dos vinhos que era uma taxa de importação sobre cada pipa de vinho vindos da Ilha da Madeira ou de Portugal; subsídio voluntário criado pelo Marques de Pombal para atender despesas da construção de Lisboa; o subsídio literário criado para custear a criação das aulas régias; taxas dos correios; imposto de indústria e profissões e o quinto do ouro onde narra Costa (2008, p.59) que “(...) o Rei tinha direito a 20% de todo o metal apanhado no Brasil”.

Percebe-se que desde tal período a tributação já era utilizada como instrumento econômico, principalmente quando eram direcionadas a financiar as cruzadas²² para combater os infiéis. Nas lições de Amed e Negreiros (2000, p.19):

É a história que registra como cada colono no Brasil, sob as ordens da Coroa portuguesa, foi obrigado a conviver com uma política fiscal injusta, que não respeitava nem a capacidade contributiva das pessoas, nem era seguida de uma lógica clara. Tributava-se com o intuito de remeter a maior parte dos valores arrecadados para a Metrópole.

Segundo Albuquerque (2008) em 1788, o visconde de Barbacena chegou a Vila Rica (Ouro Preto) e começou a obrigar que fossem pagas cem arrobas de ouro para a metrópole Portuguesa. Em 1789, esta cobrança vista como excessiva resultou na Inconfidência Mineira, representando a primeira manifestação de independência brasileira contra a tributação escorchantes da coroa.

²² Expedições medievais realizadas em nome de Deus

Com chegada da família real ao Brasil, e a conseqüente abertura dos portos em 1808 a todos os estrangeiros, novos tributos foram criados por meio de Alvarás. Sobre a Sisa, Costa (2008, p.66) reproduz palavras de D.João VI (príncipe regente):

(...) de todas as compras, vendas e arrematações de bem de raiz que se fizerem em todo Estado e domínios ultramarinos, se pagara sisa para a minha real fazenda, que será de 10% do preço da compra. (...) haveria sisa também sobre os escravos.

Nesta época, também foi criada a “décima urbana”, tributo que onerava os prédios urbanos no percentual de 10% dos rendimentos líquidos, considerado posteriormente incoerente tal fato gerador, visto que tal imposto era cobrado inclusive das pessoas que residiam em seus imóveis não auferindo nenhuma renda com estes. Posteriormente, foi criado o imposto do Selo que conforme Costa (2008) era cobrando sobre operações financeiras e de crédito envolvendo companhias particulares de seguro e operadoras de câmbio. As estampilhas eram empregadas para cobrar o imposto sobre o consumo já que alguns produtos (bebidas, calçados, etc) eram selados. É o atual selo de controle que impedia a aplicação de multa já que representava o pagamento do tributo.

Ademais, um “Alvará de 20 de outubro de 1812, estabelecia um imposto sobre seges (um dos primeiros veículos sobre rodas utilizados no Brasil), lojas e embarcações, para fundo-capital do Banco do Brasil” (COSTA, 2008, p.68).

Com a Independência do Brasil um sistema tributário foi estabelecido com a Lei n.99 e com a primeira Constituição da República. Desenvolveu-se um sistema de repartição de receitas e evidenciou-se a importância dos impostos de importação e de exportação para a arrecadação.

Até o início da Primeira Guerra Mundial, segundo Paz (2008) o Imposto de Importação respondia por metade da arrecadação da União em detrimento de 10% do Imposto sobre o consumo. Entretanto, com a guerra e os impedimentos de importação, o governo articulou-se para buscar outras fontes tributárias havendo, neste período, um incremento do Imposto sobre o Consumo. Em 1946, cerca de 40% da receita tributária da União era representada pelo Imposto sobre o consumo e 30% pelo imposto sobre a renda.

Reforça Paz (2008) que a Constituição de 1946 com o objetivo de reforçar as finanças municipais instituiu o Sistema de Transferência de Receitas. Assim, em 1961 a Emenda Constitucional n. 5 garantiu a repartição de 10% do Imposto sobre o consumo para os

municípios. Em 1960 o Imposto sobre o consumo já representava para a União receitas na ordem de 45%.

A década de 1950, auge do crescimento econômico e industrial brasileiro, representou um aumento das despesas sem incremento de receitas. Por isso, a reforma tributária de 1966 teve papel preponderante em recompor a capacidade de financiamento do Estado e impulsionar o crescimento econômico.

Segundo Paz (2008) a grande novidade da reforma de 1966 estava na instituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) de competência dos Estados e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de competência da União.

Neste mesmo período tendo em vista a concessão de isenções tributárias relativas ao ICMS, a receita do governo acabou sendo reduzida; resultando na necessidade de instituição, em 1970 do Programa de Integração Social (PIS), tributo cumulativo incidente sobre o faturamento mensal das empresas e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) custeado, mensalmente, pelas entidades públicas.

Com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e o fortalecimento do pacto federativo (sistema político pelo qual vários estados se reúnem para formar um Estado Federal, cada um conservando sua autonomia) houve, segundo Paz (2008) o aumento da autonomia dos entes federativos para legislar, arrecadar, administrar e gastar os recursos. Este período também indicou o aumento dos percentuais da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e Municípios. Neste mesmo período os impostos sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, serviços de comunicações e de transporte interestadual, que eram de competência federal, foram incorporados à base de incidência do ICM que se transformou em ICMS.

Com a repartição de receitas entre os entes, a União se viu obrigada, mais uma vez, a incrementar sua arrecadação. Sobre a questão leciona Paz (2008) que a União decidiu explorar impostos e contribuições cuja receita não seria compartilhada. Dessa forma, em 1989 foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em 1989, seguido em 1990, do aumento das alíquotas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), antigo Finsocial.

Considera-se, desse modo, que ao tentar fortalecer o pacto federativo, a CRFB/88 possibilitou o crescimento de uma tributação cumulativa que comprometeu a qualidade do sistema tributário do país.

1.3.2 Análise Teórica da Tributação Indireta

Antes de qualquer explanação sobre a tributação indireta, cabe aqui fazer breve elucidação sobre o conceito de tributo.

O Direito Tributário como componente eminentemente público, ao se referir à relação entre Fisco (polo ativo) e contribuinte (polo passivo), adquire o rótulo de ramo do direito das obrigações. Revela-se, portanto, afeto à natural invasão patrimonial caracterizadora do mister tributacional em que o fisco (Estado) auferir de maneira compulsória valores do cidadão para a manutenção dos gastos públicos. Como se depreende das palavras de Melo (*apud* Sabbag, 2011, p.38):

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte de receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art.3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade.

A definição de tributo está expressa no artigo 3º do CTN,

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).

Não cabe ao presente trabalho esmiuçar o conceito acima, limitando-se a descrever que subsiste, segundo entendimento teórico majoritário (incluindo posicionamento do STF²³) cinco espécies de tributos, quais sejam: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios, consagrando assim a Teoria Pentapartida²⁴.

Portanto, interessa neste momento estudar os dois impostos e as duas contribuições sociais incidentes sobre o consumo, quais sejam, respectivamente, segundo Giambiagi e Além (2000), o IPI (Imposto sobre produtos industrializados); ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o PIS/PASEP (Programa de Integração Social)/ (Programa de

²³ Voto do Ministro do STF Moreira Alves em 29-06-1992 no RE n. 146.733-9/SP (Pleno). (SABBAG, 2011, p.398)

²⁴ Aliomar Baleeiro foi um dos primeiros doutrinadores, no Brasil, a admitir a possibilidade de existência de cinco espécies tributárias, embora não o tenha afirmado categoricamente (SABBAG, 2011, p.398)

Formação do Patrimônio do Servidor Público) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

Segundo define o artigo 16 do CTN “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Ou seja, o imposto incidirá desde que haja o fato gerador e a hipótese de incidência tributária (lei), sendo, portanto, irrelevante a contraprestação estatal.

Como já citado; tanto o IPI, quanto o ICMS se enquadram na categoria impostos sendo classificados como impostos indiretos, ou seja, conforme assegura Costa (2009, p. 368):

[...] assim entendido, aquele cujo ônus vai ser suportado pelo consumidor final. Trata-se de fenômeno de *repercussão econômica* do tributo ou *translação tributária*, ao passo qual já nos referimos, mediante o qual o valor do imposto é embutido no preço da mercadoria e do serviço e, assim, o contribuinte *de jure* transfere o respectivo encargo ao contribuinte *de facto* – o adquirente da mercadoria ou serviço.

O IPI está definido no art. 153, IV da CRFB/88, e art. 46 e seguintes do CTN. Este imposto, de competência da União, recai sobre determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria. Na sua função arrecadatória representa importante instrumento no orçamento fiscal. Na sua função regulatória, argúi Sabbag (2011) manifesta-se na essencialidade e na seletividade de alíquotas, ou seja, tributando gravosamente os artigos supérfluos e nocivos à saúde (ex.: cigarro e bebidas), em detrimento de uma tributação mais branda sobre os produtos essenciais à sobrevivência humana (ex. arroz e feijão).

O ICMS, expresso no artigo 155, II da CRFB/88 e na Lei Complementar 87/96 é um imposto estadual sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC). Incide sobre as operações relativas à Circulação das Mercadorias e sobre a prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Ademais, conforme argumenta Sabbag (2011, p. 1005) “é gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo ao princípio da não-cumulatividade), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal (arrecadatório)”.

Quanto às contribuições sociais, PIS e Cofins, Marchesoni et al (2009, p.7) assim concluem:

O PIS-Pasep é um imposto arrecadado de pessoas jurídicas de direito privado, excluídas apenas as microempresas e as empresas de pequeno porte, de acordo com a Receita Federal (2009). A base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. A COFINS recai sobre pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive os contribuintes do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal. O cálculo dessa tributação baseia-se na totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Outras características sobre a tributação sobre o consumo diz respeito à incidência tributária. Quando se fala em carga tributária pondera-se a totalidade de tributos pagos pela sociedade e o Produto Interno Bruto (PIB). Com relação ao Brasil, a carga fiscal é elevada e regressiva, pois acarreta uma maior concentração de renda ao incidir sobre as camadas mais pobres (AMARAL *et al.* 2012). A regressividade do sistema ocorre, porque é irrelevante a incidência tributária sobre a classe social (ricos ou pobres), visto que, os consumidores, ao adquirirem bens ou serviços, pagam na mesma proporção independentemente de suas capacidades contributivas. Isto ocorre porque, consoante Sabbag (2011, p. 181 e 182)

a estrutura tributária brasileira constitui-se, predominantemente, de tributos indiretos, ou seja, daqueles que incidem sobre o consumo (...). No Brasil, a tributação direta corresponde a 40%, enquanto a indireta encerra o percentual de 60%.

Sabbag (2011, p. 182) reforça a questão quando aduz que

Daí se evidenciar, ano a ano, um Estado brasileiro que se torna cada vez mais financiado pelas classes de menor poder aquisitivo, com a **população de baixa renda** suportando uma elevada tributação indireta, o que contribui para o recrudescimento das desigualdades sociais. (grifos do autor).

Giambiani e Além (2000, p.258) discutem a questão:

O grau de progressividade da tributação depende da forma como o sistema é estruturado. A tributação sobre a renda das pessoas físicas torna o sistema mais progressivo, tendo em vista que os impostos pessoais podem ser dosados conforme a renda do contribuinte, sendo que a possibilidade de transferência da carga para outros contribuintes é menor do que no caso de impostos sobre produtos ou empresas. Estes tendem a ser transferidos e regressivos. Desde modo, a utilização mais intensa e mais progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) é recomendável.

De acordo com Pochmann²⁵ “os pobres no Brasil pagam 44% mais imposto, em proporção à sua renda, que os ricos. Embora os 10% mais pobres não paguem Imposto de Renda, consomem bens com altas cargas de impostos indiretos, como os da cesta básica”.

Até a década de 1980, Paz (2008) argumenta que os tributos sobre o consumo chegavam a representar 40% e 45% da receita tributária total chegando a quase 50% em 2002. Este aumento de tributos sobre o consumo justificou-se pela instituição das contribuições sociais cumulativas (PIS e COFINS). Ainda segundo Paz (2008, p.49):

O ICMS é o principal tributo indireto e também é o tributo que mais arrecada, correspondendo 22% da arrecadação total em 2006. Juntos, o PIS e a COFINS constituem a segunda maior fonte de arrecadação sobre o consumo. Como a partir da Constituição de 1988 a União passou a explorar mais intensamente fontes de receita não partilhadas com os estados e municípios, o aumento da participação das contribuições sociais cumulativas na receita tributária total teve como contrapartida a queda na participação do IPI.

Assim, torna-se possível interpretar que o sistema tributário brasileiro não é de fácil compreensão, visto que há elevado número de impostos indiretos que recaem sobre o consumo, tornando o processo de transparência fiscal um entrave ao consumo e à fiscalização da sociedade.

²⁵ Ibidem

CAPÍTULO II

DIREITOS HUMANOS, DESENVOLVIMENTO E TRIBUTAÇÃO

A linha geral deste capítulo traz as discussões relativas a aplicabilidade dos direitos humanos na tributação, especialmente a que incide sobre os produtos que compõem a cesta básica dentro da perspectiva do desenvolvimento. Não se discute aqui o desenvolvimento econômico centrado na renda, mas aquele que se volta para as questões sociais. Neste aspecto, o avanço social só poderá ocorrer se forem garantidos a todos, principalmente aos mais pobres o acesso à alimentação adequada, pois isto é questão de bem estar e sobretudo de subsistência.

2.1 A ideia de desenvolvimento

O termo “desenvolvimento” compreende uma multiplicidade de origens. Os economistas clássicos trouxeram algumas contribuições para as teorias do desenvolvimento. Adam Smith (1988) postulava que nenhuma nação poderia ser considerada rica se a maioria dos seus membros fossem miseráveis e pobres e que a riqueza só seria identificada pela divisão do trabalho e aumento do capital. Ricardo (1996) tratou o tema dando ênfase na repartição do produto social (acumulação de capital e crescimento do nível de emprego) e defendendo o capitalismo como gerador do desenvolvimento econômico.

Os pensadores ortodoxos justificavam que todos os esforços de uma sociedade deveriam ser no sentido do crescimento. No entanto, o que se viu principalmente na América Latina, a partir do Século XXI foi segundo Davis (*apud* Kliksberg, 2001, p. 22) um crescimento com “forte instabilidade do emprego e da produção e uma maior diferenciação entre ricos e pobres”.

As primeiras discussões sobre o assunto precedem a II Guerra Mundial sendo que a temática já estava presente nos trabalhos de Adam Smith, Stuart Mill e Schumpeter. A criação de órgãos como a ONU – Organização das Nações Unidas-, BIRD – Banco Internacional de Reconstrução do Desenvolvimento- e FMI – Fundo Monetário Internacional deram uma dimensão maior para as questões do desenvolvimento que ultrapassavam as definições meramente econômicas. Nesse contexto, o termo desenvolvimento passou a ter caracteres de bem-estar social, progresso e crescimento, ou seja, definições que vão além da mera multiplicação da riqueza material.

Sendo assim, conforme leciona Sachs (2004) estão embutidas no conceito atual de desenvolvimento promover a igualdade, a equidade e a solidariedade. Ao invés de somente incrementar o PIB – Produto Interno Bruto- o objetivo maior do conceito seria maximizar a vantagem daqueles que vivem em piores condições de forma a reduzir a pobreza. É o que arremata Sachs (2004, p.13):

No contexto histórico em que surgiu, a ideia de desenvolvimento implica a expiação e a reparação de desigualdades passadas, criando uma conexão capaz de preencher o abismo civilizatório entre as antigas nações metropolitanas e a sua antiga periferia colonial entre as minorias ricas modernizadas e a maioria ainda atrasada e exausta dos trabalhadores pobres.

Para Sen (2000) o desenvolvimento deve ser analisado na perspectiva das liberdades individuais que implica em eliminar as privações que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer sua condição de agente. E sobre a questão reforça Sen (2000, p. 18) que “o desenvolvimento requer que se removam as principais fontes de privações de liberdade: pobreza, tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos”

A ausência de liberdade individual, conforme cita Sen (2000) está diretamente relacionada com a pobreza econômica que rouba das pessoas inclusive a liberdade de saciar a fome e de obter uma nutrição satisfatória.

Neste contexto, a incidência da carga tributária sobre os produtos que compõem a cesta básica (produtos essenciais para subsistência) indicaria ausência de liberdade, ou seja, uma privação da liberdade substantiva. Tal fato então afronta o conceito de desenvolvimento ora aqui empregado.

Portanto, conforme leciona Ignacy (2004, p.17- 18):

As condições necessárias para se levar à frente o crescimento induzido pelo emprego seria [...] uma reforma fiscal que criasse um Imposto de valor adicionado progressivo sobre o consumo: haveria isenção para os bens essenciais, mas ele teria forte incidência sobre artigos de luxo: os salários baixos seriam subsidiados com este imposto.

Assim, pondera-se por um Estado pró-ativo, de modo a interferir na economia reduzindo a carga tributária sobre os alimentos da cesta básica a fim de reduzir as condições que geram as privações das liberdades. Para Kliksberg (2001) o Estado deveria agir de forma “inteligente” introduzindo políticas públicas focadas nas questões do aumento da qualidade de

vida, pois estas seriam capazes de promover o desenvolvimento social. Para Furtado (1981) as discussões relativas ao desenvolvimento possuem três dimensões; uma relacionada ao incremento do sistema social de produção – crescimento econômico-, outra à consecução de objetivos que almejam grupos dominantes de uma sociedade e que competem na utilização de recursos escassos e por fim, ora aqui analisada, refere-se à satisfação das necessidades elementares da população- a habitação, vestuário e a alimentação.

Portanto, deve-se aqui analisar o desenvolvimento na sua perspectiva de garantir as liberdades individuais afastando as privações e garantindo uma melhor qualidade de vida e bem estar social.

2.2 Direitos Humanos e Tributação: do princípio da dignidade da pessoa humana

Conforme analisado, compreende-se que o desenvolvimento deve ser entendido não só na vertente do crescimento econômico ou do incremento da renda. Como leciona Furtado (1981) e Sen (2000), o desenvolvimento deve ser visto como um processo de expansão das liberdades reais considerando a qualidade de vida das pessoas, o modo como vivem e fazem suas escolhas.

Sendo assim, a tributação incidente sobre os produtos que guarnecem a cesta básica seria uma real privação das liberdades individuais, já que limita não só o acesso aos alimentos essenciais para subsistência, mas também o poder de escolha das pessoas (menores faixas de renda) que tem que optar por produtos mais baratos. O tributo não pode ter esta função no Estado Democrático de Direito, ao contrário, deve fazer jus ao seu papel que é de garantir recursos ao erário (“dever fundamental de pagar tributos”) sem comprometimento dos direitos humanos, especialmente sem corromper a dignidade humana.

O princípio da dignidade da pessoa humana comporta vários significados. Conforme assevera Queiroz (2004, p.60):

(...) encerra, igualmente, um conceito vago, pois consagra valores subjetivos de difícil mensuração. Dignidade, do latim – *dignitas* – *dignitatis* – pode significar i) qualidade moral que infunde respeito; ii) consciência do próprio valor; iii) respeito aos próprios sentimentos, amor-próprio; iv) modo de alguém se apresentar que inspira respeito.

Para Santos (1999, p.79):

A dignidade da pessoa humana não é uma criação do legislador constituinte, que apenas reconhece sua existência e sua eminência, pois ela, como a própria pessoa humana é um conceito a priori. Porém, ao colocá-la como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, transformou-a “num valor supremo da ordem jurídica”, ou seja, “não apenas um princípio da ordem jurídica, mas o é também da ordem política, social, econômica e cultural”, que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais.

Apesar dos vários conceitos ora analisados, analisar-se-á aqui as situações em que são identificados elementos mínimos que demonstram ausência de vida digna. Consoante Queiroz (*apud* Buffon 2009, p. 120) “com certeza a tributação do mínimo existencial, além de atingir a dignidade humana protegida como um valor fundamental transforma-se em uma exigência indigna por parte de quem o faz”.

Leciona Buffon (2009, p.109) que “o referido princípio constitucional é entendido como elemento comum, em maior ou menor grau, de todos os direitos fundamentais.” E continua Buffon (2009) arrematando que a redução das desigualdades sociais (miséria e pobreza extrema) é condição inexorável para a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana. Para Pezzi (2011, p.33) o princípio em comento:

Pressupõe o reconhecimento do direito geral de igualdade e do direito ao livre desenvolvimento da personalidade. Na expressão de Paulo Mota Pinto, *“a afirmação da liberdade de desenvolvimento da personalidade humana e o imperativo de promoção das condições possibilitadoras desse livre desenvolvimento constituem já corolários do reconhecimento da dignidade da pessoa humana como valor no qual se baseia o Estado”*.

O direito à dignidade só passou a ser reconhecido, expressamente, em diversas constituições após a Segunda Guerra Mundial, especialmente após ter sido consagrado pela Declaração Universal da ONU – Organização das Nações Unidas – de 1948. Acrescenta Pezzi (2011, p.33) que “nos moldes do constitucionalismo português e espanhol, o Brasil (CRFB/88, artigo 1º, inciso III) conferiu à dignidade o tratamento de princípio fundamental”. E sendo assim, a ordem jurídica consagrou de modo implícito com fulcro na dignidade da pessoa humana ao povo o direito ao livre desenvolvimento.

Apesar da “dignidade” ter sido elevada como princípio fundamental, isto não significa que ela prevaleça sobre os demais princípios ou que sua aplicabilidade seja absoluta, tudo será analisado quando do caso concreto. Pezzi (2011, p.35) afirma “não a impossibilidade do estabelecimento de restrições aos direitos e garantias fundamentais, mas o dever de que essas

restrições não ultrapassem o limite, esse sim, intangível, imposto pela dignidade”. Consoante Carneiro (2010, p. 379):

A elevada carga tributária brasileira e a ausência de um Estado atuante na preservação de serviços públicos essenciais fazem com que a injustiça fiscal no Brasil se acentue. As classes média e baixa são as mais atingidas em função da insuficiência do salário mínimo para satisfazer as necessidades básicas. Esse quadro, ao nosso entender provoca uma violação flagrante ao princípio constitucional da dignidade da pessoa humana (...).

Portanto, entende-se que a tributação deve ser utilizada como instrumento para obter a eficácia do princípio da dignidade humana. Para Buffon (2009) para a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana faz-se necessário que haja a redução das desigualdades sociais, especialmente a pobreza extrema e a miséria. E a tributação pode colaborar nessa redução. Em seu livro “Direitos Humanos e Tributação” Torres (1999, p. 380) aduz que:

[...] o mínimo existencial deve ser entendido como o direito às condições mínimas de existência humana digna, que não tem dicção constitucional própria, é imune a tributos e ainda exige prestações estatais positivas. Deve ter por fundamento as condições para o exercício da liberdade, a busca da felicidade, a igualdade e o respeito à dignidade da pessoa humana.

Nessa contextualização, compreende-se que no Estado Democrático de Direito deve-se buscar assegurar a igualdade material buscando reduzir as desigualdades sociais e econômicas. Não se justifica a atuação de um Estado que só se preocupa em arrecadar (quando a arrecadação tributária já é uma das maiores do mundo) cada vez mais. Ao contrário, dentro da análise dos direitos humanos deve-se preservar a justiça fiscal assegurando ao contribuinte o mínimo para a sua existência digna. Para a concretização dos direitos humanos a tributação deve ser imposta de acordo com a capacidade contributiva do cidadão preservando-se o limite vital à existência humana. Sendo assim, a dignidade humana estaria em consumir alimentos essenciais à sobrevivência.

2.3 A questão do Direito Humano à Alimentação Adequada (DHAA)

Como se viu existem limites que devem ser respeitados quando se fala em direitos fundamentais. Segundo Pezzi (2011) o sistema constitucional brasileiro só admite que sejam feitas restrições aos direitos fundamentais por lei. Por isso, qualquer limitação a tais direitos, precipuamente a dignidade humana deve seguir o princípio basilar da legalidade.

Sendo assim, qualquer ofensa aos direitos fundamentais corresponderia ofensa ao Estado de Direito. É por isso, que a carga tributária que incide sobre os alimentos representa um grave entrave social, já que limita o acesso dos menos favorecidos a alimentos imprescindíveis para subsistência. Como leciona Buffon (2009, p.68):

Com isso, agrava-se o quadro das desigualdades sociais e econômicas, uma vez que a carga tributária se transforma num fabuloso meio de retirar daqueles que possuem baixa capacidade econômica os poucos recursos que poderiam ser empregados no sentido de construir uma vida, senão melhor, menos ruim²⁶.

Assim, como postulado do próprio liberalismo (os neoliberais ao romperem com o Estado Social passaram a defender a redução dos tributos; o retorno do Estado mínimo, - menos impostos, menos Estado e mais mercado²⁷), estaria a impossibilidade do Estado tributar os alimentos que guarnecem a cesta básica como sendo estes o mínimo vital à existência biológica e social. Portanto, leciona Buffon (2009) que é necessário que o Estado forneça condições mínimas de sobrevivência humana, tal qual o direito à uma alimentação mínima (cesta básica) e adequada. Sobre o “mínimo indispensável” preceitua Becker *apud* Buffon (2009, p. 183):

Constitui renda e capital abaixo do mínimo indispensável: o salário que as leis trabalhistas definirem como salário-mínimo; **o consumo de bens indispensáveis à sobrevivência, exemplo: água, sal, açúcar, leite, pão, carne, verduras**, a utilização de bens indispensáveis, exemplo: casa de moradia e vestuário.(grifos nossos)

A Constituição Federal de 1946, em seu artigo 15, §1º determinava que “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável a

²⁶Conforme dados apurados pelo IBGE na Pesquisa de Orçamentos Familiares 2003/2003 os impostos e contribuições sobre o consumo comprometem quase um quarto da renda das famílias brasileiras com renda de até R\$ 400,00. Para aquelas famílias cuja renda seja superior a mis de R\$ 10.000,00 o peso destas espécies tributárias representa algo em torno de 17,3% da renda mensal.

²⁷ Milton Friedman (Escola de Chicago), J. Buchanan (Escola de Virgínia) e Murray Rothbard (Buffon, 2009,p.64)

habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. A atual Constituição (CRFB/88), contempla a impossibilidade de se tributar o mínimo existencial consagrando situações que limitam o poder de tributar, como os princípios constitucionais tributários, ora analisados no primeiro capítulo. E ainda com a promulgação da emenda constitucional 64/2010, que inclui a alimentação entre os direitos sociais, fixados no artigo 6º da Constituição Federal. Assim, ficará a cargo do legislador, seguindo orientações doutrinárias fixar o alcance desse direito de modo a garantir sua plena eficácia.

Segundo leciona Conti (2007, p.6-7):

Apesar dos direitos humanos serem uma construção que vem desde vários séculos, cabe destacar que a declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 – que surgiu como uma espécie de resposta à barbárie produzida pelas duas guerras mundiais, especialmente a segunda, constitui-se num marco referencial atribuindo-se aos direitos humanos um caráter universal e indivisível. (...) Dentre os diversos direitos encontra-se o direito humano a alimentação adequada previsto nessa Declaração (artigo XXV).

O direito humano à alimentação adequada (DHAA) se realiza por meio das políticas públicas quando cada indivíduo tem acesso à alimentação adequada. O princípio do DHAA, que está expresso na Declaração Universal de Direitos Humanos, no Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) e na Carta das Nações Unidas, está diretamente ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana. Por isso, torna-se um princípio morto se não for devidamente traduzido em termos operacionais; ou seja, realizado em programas e atividades, devidamente dotados de recursos orçamentários, que possam ser efetivamente implementados. Uma vez garantida a alimentação adequada assegura-se justiça social que corrobora para a erradicação da pobreza.

O presente estudo busca analisar que a tributação sobre os alimentos influencia na constatação da fome e na vulnerabilidade nutricional de vasta parcela da população. Para se considerar uma boa alimentação, nos seus aspectos nutricionais, faz-se necessário analisar a produção, a distribuição e o consumo de alimentos. Então, será que a carga tributária que incide sobre os alimentos influencia no consumo? E se o cidadão não consumir determinados alimentos isto pode influenciar na sua nutrição e até mesmo na sobrevivência? Segundo Peliano *et.al* (1985, p. 16):

As conseqüências de uma alimentação cronicamente deficitária, para grandes segmentos da população, são gravíssimas para a sociedade brasileira. A nível de pessoas afetadas, a fome constitui uma das situações mais opressivas e degradantes, justificando praticamente todo e qualquer esforço governamental para seu alívio.

Para Josué Castro (1959) a fome não depende exclusivamente de questões naturais, ao contrário é fruto da atuação dos homens, de suas opções, e da condução econômica que conferem aos seus países.

Desse modo, o direito à alimentação adequada só ocorrerá efetivamente se forem garantidos a todos o acesso diário a alimentos em quantidade e qualidade suficiente para atender as necessidades nutricionais básicas essenciais para a manutenção da saúde, ou seja, que garantam a sobrevivência humana.

Peliano *et. al* in Castro (1985, p. 23) estabelecem que “existem três possibilidades de ação para aumentar, de imediato, o consumo de alimentos para a população de baixa renda: i) medidas que, atuando sobre a produção e comercialização de alimentos, levem a redução no preço; ii) subsídios aos preços finais dos alimentos básicos; iii) distribuição direta dos alimentos. Assim, para esta pesquisa importa analisar a redução da carga tributária incidente sobre os alimentos da cesta básica que gerará a redução dos preços e aumento do consumo de alimentos.

2.3.1 Definição de cesta básica

Em 1938, o então presidente Getúlio Vargas, através do Decreto nº399 de 30 de abril ao implementar o salário mínimo determinou este como parâmetro para a alimentação do trabalhador. Neste período foram constituídas Comissões de especialistas que, através de um estudo censitário e informações salariais obtidas junto às empresas das várias regiões, estabeleceram os valores mínimos a serem pagos aos trabalhadores para que estes tivessem acesso a habitação, vestuário, higiene, transporte e à uma lista de alimentos com suas respectivas quantidades. A partir do decreto ficou estabelecido que a parcela do salário mínimo correspondente aos gastos com alimentação não poderia ter valor inferior ao custo da cesta básica Nacional. Neste momento estabeleceu-se a cesta básica ou ração essencial mínima composta de 13 alimentos. Os itens que compõem a cesta básica e suas respectivas quantidades mensais são diferentes por regiões e foram definidos pelo Decreto 399 de 1938, que continua em vigor. A sua estrutura encontra-se no quadro abaixo:

Quadro 01- Composição da Cesta Básica por Região

Alimentos	Região 1	Região 2	Região 3
Carne Kg	6,0	4,5	6,6
Leite 1	7,5	6,0	7,5
Feijão Kg	4,5	4,5	4,5
Arroz Kg	3,0	3,6	3,0
Farinha Kg	1,5	3,0	1,5
Batata Kg	6,0	0	6,0
Tomate Kg	9,0	12,0	9,0
Pão Frances Kg	6,0	6,0	6,0
Café em pó Kg	0,600	0,300	0,600
Banana unid.	90	90	90
Açúcar Kg	3,0	3,0	3,0
Óleo ml	750	750	900
Manteiga Kg	0,750	0,750	0,750

Região 1 SP, MG, ES, RJ, GO e DF, **Região 2** PE, BA, CE, RN, AL, SE, AM, PA, PI, TO, AC, PB, RO, AM, RR e MA, **Região 3** PR, SC, RS, MT e MS. **Fonte:** Metodologia da Cesta Básica Nacional, 2009²⁸.

Segundo Oliveira *et al* (1996, p.23):

E desde essa época, os especialistas e leigos em nutrição procuram relacionar o salário mínimo e/ou salário familiar com os preços e consumo desses alimentos. Com frequência crescente vem sendo demonstrado que é preciso ser mais do que economista para se conseguir alimentar o indivíduo e sua família com os salários vigentes. Como os salários não aumentam o suficiente e a população mais urbanizada não tem acesso à educação, ficou institucionalizada a falta de comida e a fome em grande parte da população brasileira.

Segundo Carvalho *et al.* (2010) os alimentos que compõem a cesta básica foram divididos em doze grupos considerando suas características com a possibilidade de substituição dos produtos dentro de cada grupo.

Apesar da aquisição da cesta básica estar condicionada ao salário mínimo, arremata Freitas Filho (1981) que o custo anual de uma dieta familiar que consiga satisfazer as necessidades nutricionais das famílias, ultrapassa o salário mínimo indicando que o mesmo não assegura nem mesmo as necessidades em alimentação de um trabalhador e de sua família.

Assegurar o acesso a ração mínima significa possibilitar ao cidadão o direito à alimentação adequada. Sobre a questão leciona Zimmermann (2007, p. 135) que

para atingir tal propósito, cada Estado, inclusive o Brasil, fica obrigado a assegurar que as pessoas individuais e não as famílias enquanto unidade, tenham acesso à quantidade mínima essencial de alimento, que seja suficiente para garantir que estejam livre da fome.

²⁸ Disponível em <<http://www.dieese.org.br/metodologia/2009/metodologiaCBNAAtualizacao.pdf>>

A título de atualização, a Nota Técnica²⁹ nº 118 de Dezembro de 2012 do DIEESE, apurou que com o salário mínimo no valor de R\$ 678,00 (seiscentos e setenta e oito reais) e a cesta básica de janeiro de 2013 estimada em R\$ 300,00 (trezentos reais), o trabalhador alcançaria o poder de compra de 2,26 cestas básicas.

Portanto, a cesta básica, neste trabalho, será o objeto de análise da incidência da carga tributária sobre os alimentos. A cesta garante a alimentação mínima capaz de satisfazer um trabalhador em idade adulta atendendo suas necessidades nutricionais diárias, na proporção de calorias: proteínas, ferro, cálcio e fósforo.

Segundo o DIEESE³⁰ em 2012, a presidente da República, Dilma Rousseff, vetou emenda à Medida Provisória³¹ 563/12, que isentava itens da cesta básica de tributos federais e estaduais. No entanto, em 8 de março do corrente ano, o governo editou a Medida Provisória nº 609, que reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, bem como do IPI incidentes sobre as receitas com vendas de produtos de alimentação e higiene pessoal. Ou seja, houve desoneração dos tributos federais, persistindo a tributação estadual (ICMS) sobre itens da alimentação básica e de primeira necessidade. Cinco destes produtos fazem parte da cesta básica estabelecida pelo Decreto-Lei 399 de 1938, composta de 13 itens e pesquisada pelo DIEESE (Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos) em 18 capitais brasileiras. São eles: carne, manteiga, café, açúcar e óleo. Os demais itens desta cesta já eram isentos de tributação (arroz, feijão, frutas (banana), legumes (tomate), farinha de trigo ou mandioca (dependendo da região), leite e pão.

Ainda, segundo dados do DIEESE³² para um trabalhador ter acesso aos produtos que compõem a cesta básica seria necessário que ele aferisse a renda de R\$2824,92 (dois mil, oitocentos e vinte e quatro reais e noventa e dois centavos) para fazer frente a todos os seus gastos ao contrário do salário mínimo do mês de março/2013 que é de R\$ 678,00 (seiscentos e setenta e oito reais).

Portanto, o salário mínimo atual não consegue, hoje, atingir o objetivo pelo qual foi criada qual seja garantir alimentação básica para subsistência do trabalhador adulto. Diante

²⁹ DIEESE. Nota Técnica nº 118 . Política de Valorização do Salário Mínimo: Salário mínimo de 2013 será de R\$ 678,00. Disponível em <http://www.dieese.org.br/notatecnica/2012/notaTec118salarioMinimo2013.pdf>. Acessado em 10 de Abril de 2013

³⁰DIEESE. 10 Ideias para uma Tributação mais Justa / DIEESE. — São Paulo : DIEESE. 2013 Disponível em http://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10ideias_completo.pdf. Acessado em 10 de Abril de 2013.

³¹ Medidas provisórias são atos normativos primários (expedidos com força de lei) e excepcionais (somente expedidos para atender necessidades urgentes e relevantes) editadas pelo Presidente da República. (MENDES *et.al* 2007, p.837)

³² DIEESE. Salário mínimo nominal e necessário. <http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acessado em 10 de Abril de 2013.

desta situação, questiona-se aqui até que ponto esta inacessibilidade aos produtos ocorre por incidência da carga tributária no preço destes alimentos.

2.4 A pobreza como fenômeno multidimensional

A pobreza é um fenômeno que apesar de receber várias definições; todas se vinculam a algum tipo de privação ou carência. Como dito, a pobreza aqui estudada não levará em conta somente as questões relacionadas à renda ou fatores econômicos (a renda não será o único indicador), mas todo o conjunto de características culturais, sociais e políticas que influem no bem estar do cidadão. Por isso, a necessidade de entendê-la na sua concepção multidimensional que segundo Lopes *et. al.* (2003) advém da linha de pesquisa chamada “Human Capabilities”, proposta e desenvolvida por Amartya Sen. Conforme Neder *et all* (2007) com relação a pobreza além da insuficiência de rendimentos, devem ser consideradas outras privações como as condições de habitação, abastecimento de água, saneamento básico, grau de instrução, dentre outras. Considerar alguém pobre levando em conta somente sua renda é uma evidência muito óbvia. Para Bajoit (2006, p.91):

Que uma pessoa seja considerada pobre porque não dispõe de uma quantidade de renda suficiente para atingir um determinado limiar, ou que ela seja definida como indigente, porque o limiar que atinge é mais baixo ainda, é evidente. Isso permite identificar, grosso modo, as pessoas que precisam de ajuda social, mas isso não nos diz nada de importante sobre a pobreza, nem sobre suas causas, nem sobre seus efeitos. Em consequência, não nos auxilia a criar políticas sociais para minorar a pobreza.

Logo, as discussões a respeito do fenômeno da pobreza não devem, portanto, se limitar à renda, não devem tomar uma única direção (unidimensional), mas devem se inserir nestes debates outros fatores inclusive a expansão das liberdades reais.

Sen (2000) entende que a pobreza deve ser vista como uma real privação das capacidades, mas que a baixa renda está entre as principais causas da pobreza. Portanto, para o autor a renda é um dos meios de obtenção das capacidades. Para Sen (2000, p. 114):

[...] o aumento das capacidades humanas também tende a andar junto com a expansão das produtividades e do poder de auferir renda. Essa conexão estabelece um importante encadeamento indireto mediante o qual um aumento de capacidades ajuda direta ou indiretamente a enriquecer a vida humana e a tornar as privações humanas mais raras e menos pungentes.

Muitos fatores (sociais, culturais, econômicos, etc...) contribuem para tornar a pobreza um fenômeno multidimensional. Dentre estes fatores encontra-se a falta de alimentos ou dos meios para adquiri-los.

Ziegler (*apud* Corbeau, 2006, p.181- 182) lembra que em 1993 na Conferência Mundial dos Direitos do Homem em Viena, os países proclamaram os direitos econômicos, sociais e culturais e dentre estes se inseria o direito à alimentação o qual inclusive foi confirmado em 1996 pela FAO³³ – *Food and Agriculture Organization of the United Nations*:

O direito de ter acesso regular, permanente e livre, seja direta ou indiretamente, aos meios monetários de compra, a uma alimentação quantitativa e qualitativamente adequada e suficiente, correspondente às tradições culturais do povo de que é originário o consumidor e que assegure uma vida psíquica e física, individual e coletiva.

Ao relacionar a pobreza, alimentação e saúde, Corbeau (2006) atenta para três problemas: carência alimentar em certas zonas rurais que produzem somente para empresas mundializadas, abundância alimentar nos centros urbanos que geram excesso de consumo e patologias relacionadas, por exemplo, ao sobrepeso e a má nutrição da miséria que corresponde ao consumo de produtos baratos, mas com pouca informação nutricional. Ainda, para Corbeau (2006, p.198) “relativamente às práticas alimentares, aos modos de abastecimento, ao recurso a produtos transformados e à preparação das refeições, é a busca de melhores preços que responde à grande limitação da renda”.

Então, para estudar o acesso aos alimentos e sua relação com o fenômeno da pobreza, leciona Rocha (2006, p.50):

A primeira etapa consiste em determinar, para a população em questão, quais são suas necessidades nutricionais. A etapa seguinte estabelecer a partir das informações de pesquisa de orçamento familiares, a cesta alimentar de menor custo que atenda às necessidades nutricionais estimadas. O valor desta cesta é a linha de indigência.

Dessa feita, entende-se que qualquer obstáculo ao acesso aos alimentos essenciais enseja um quadro de pobreza. A falta de certos recursos materiais como alimentos, moradia, transporte, etc...que gerem fome ou privações físicas, contribuem para o aumento da pobreza.

³³ Criada em 16 de outubro de 1945, a Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura (FAO) atua como um fórum neutro, onde todos os países, desenvolvidos e em desenvolvimento, se reúnem em igualdade para negociar acordos, debater políticas e impulsionar iniciativas estratégicas. A FAO trabalha no combate à fome e à pobreza, promove o desenvolvimento agrícola, a melhoria da nutrição, a busca da segurança alimentar e o acesso de todas as pessoas, em todos os momentos, aos alimentos necessários para uma vida saudável. Disponível em <<https://www.fao.org.br/>>. Acessado em 11 de Abril de 2013.

2.4.1 Os conceitos de pobreza

Como visto a pobreza é um fenômeno que deve ser compreendido em seus múltiplos sentidos. Sobre a questão disserta Rocha (2006, p.10)

definir o conceito de pobreza relevante e escolher os procedimentos de mensuração adequados é o resultado de análise sensata e cuidadosa de cada realidade social específica. Por um lado, trata-se da questão de identificar os traços essenciais da pobreza em determinada sociedade.

Dentre estes significados deve-se valer este trabalho também da diferenciação entre pobreza relativa e absoluta, monetária e não-monetária.

Segundo Rocha (2006) os debates em torno da pobreza se iniciaram no período do pós-guerra e especialmente em países desenvolvidos onde os problemas ligados à sobrevivência física quase não são vistos. O caráter relativo da pobreza seria então, a situação na qual se analisa o indivíduo em termos de posição social ocupada em comparação a outros indivíduos. Segundo Lopes *et.al* (2003,p.4):

Se considerarmos que a pobreza está ligada à percepção do indivíduo quanto a sua própria condição social, então se torna interessante tratar a pobreza de forma relativa. Indivíduos absolutamente não pobres, mas relativamente pobres, ou que se sintam pobres, dado o padrão de vida médio da população em que vivem, podem não ser estimulados à participação social. Ao não se incluírem socialmente passam a não participar da vida política, econômica e social de sua comunidade, apesar de possuírem plenas condições para tal. Em função destas características, esses indivíduos tendem a exercer o mesmo papel social dos indivíduos absolutamente pobres.

Considera-se, são pobres, relativamente, aqueles que se encontrem na camada inferior considerando a distribuição da renda. Para Rocha (2006, p.11) “o conceito de pobreza relativa define necessidades a serem satisfeitas em função do modo de vida predominante na sociedade em questão”.

O conceito de pobreza em seu sentido absoluto remonta as questões afetas à sobrevivência física, ao não atendimento de necessidades mínimas para a sobrevivência. É possível no sentido absoluto mensurar o grau da pobreza, ou seja, os níveis de privação e até de indignidade pelos quais passa o ser humano.

Conforme já analisado a pobreza deve ser entendido no seu caráter multidimensional, ou seja, sem considerar somente a renda. A pobreza não- monetária refere-se justamente aos bens necessários para gerar bem estar dos indivíduos. Para Lopes *et al.* (2003, p.4):

Esta abordagem tem como característica principal a universalidade, uma vez que estas são necessidades de todo e qualquer indivíduo. Mesmo com alguma dificuldade, as necessidades básicas insatisfeitas (NBI) são mensuráveis e sua satisfação é benéfica economicamente, na medida em que aumenta a produtividade dos indivíduos. De todo modo, a arbitrariedade se faz presente já que é necessário estipular quais são essas necessidades básicas além de um piso para as mesmas. Os indivíduos são considerados pobres caso possuam uma quantidade menor que o piso de determinada dimensão considerada.

Com isso, neste trabalho entende-se a pobreza em seu sentido multidimensional, absoluto e não-monetário. Níveis altos de renda, por si só, não garantem progresso nem desenvolvimento humano. Ou seja, a pobreza será compreendida como um fenômeno que inviabiliza o acesso do cidadão aos bens necessários e vitais como é, por exemplo, o acesso aos alimentos.

2.4.2 Pobreza e violação dos direitos (humanos) fundamentais

Ao longo da história várias foram as revoluções e ou episódios que proclamaram e reconheceram a existência dos direitos humanos. Os direitos do homem preexistem à própria positivação de normas, inclusive preexistem à própria Constituição. Portanto, são direitos inalienáveis, imprescritíveis e absolutos. Segundo Sen (2011, p.392):

Nessa história bastante considerável incluem-se a invocação de “direitos inalienáveis” na Declaração da Independência americana e afirmações similares na declaração francesa sobre “os direitos do homem” no século XVIII, mas também a adoção relativamente recente da Declaração Universal dos Direitos Humanos pela ONU, em 1948.

Antes de adentrar o tema aqui mencionado, faz-se necessário diferenciar direitos humanos e direitos fundamentais. Sobre a questão Mendes *et al.* (2007, p. 234) expressa:

A expressão *direitos humanos*, ou *direitos do homem* é reservada para aquelas reivindicações de perene respeito a certas posições essenciais ao homem. (...) é empregada para designar pretensões de respeito à pessoa humana, inseridas em documentos de direito internacional. Já a locução *direitos fundamentais* é reservada aos direitos relacionados com posições básicas das pessoas, inscritos em diplomas normativos de cada Estado. São direito que vigem numa ordem jurídica concreta, sendo, por isso, garantidos e limitados no espaço e no tempo, pois são assegurados na medida em que cada Estado os consagra.

A citação acima não torna direitos humanos e direitos fundamentais conceitos distintos ou que estejam em esferas incomunicáveis. Somente se afirma que as normas internas (fundamentais) possuem instrumentos de garantia muito mais céleres e eficazes que as ordens internacionais (direitos humanos). Por isso, neste trabalho a opção pela expressão direitos fundamentais ou constitucionais.

Bobbio (1992) afirma que os direitos fundamentais são normas dotadas de coerência lógica e que só se tornam reais quando se desloca do Estado para os indivíduos. Quando o Estado assume o papel de cuidar das necessidades reais dos cidadãos.

Portanto, conforme leciona Silva (1992, p. 163-164) são direitos porque “o ordenamento jurídico concretiza em garantia de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas” e são fundamentais porque “se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes nem mesmo sobrevive”.

Há de se ressaltar que os próprios constitucionalistas afirmam não existirem direitos absolutos e que estes podem sofrer limitações de outros direitos, tudo dependendo do contexto histórico em que se inserem. No entanto, como bem afirma Bobbio (*apud* Mendes *et.al* 2007, p.231-232) que os direitos “nascem quando o aumento do poder do homem sobre o homem cria novas ameaças à liberdade do indivíduo”.

Ressalta-se que a Declaração Universal de 1948 marcou não só a universalização, mas a multiplicação (ampliação do rol) dos direitos do homem. Houve, portanto, a necessidade de criação de novos direitos que se enquadrassem no cotidiano e na vida social de cada cidadão.

O artigo 5º e incisos seguintes da CRFB/88 descrevem os direitos fundamentais: “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 (...)”. O artigo 6º do mesmo dispositivo legal traz em seu bojo os direitos sociais como sendo aqueles que visam a garantir aos indivíduos o exercício e gozo de direitos fundamentais, em condições de igualdade, para que tenham uma vida digna, por meio da proteção e garantias. A função dos direitos sociais é a garantia ao cidadão dos mínimos necessários à uma existência digna, e neste rol se inserem o direito à alimentação.

Assim, através de tais dispositivos a CRFB/88 consagra meios que garantam a erradicação da pobreza e a diminuição das desigualdades sociais e regionais. Do texto constitucional extraem-se meios que permitam ao homem uma existência digna onde se

garantam o mínimo essencial para sua sobrevivência. Mínimo este como o direito aos alimentos.

Para este trabalho necessário se faz entender os direitos denominados, para Sen (2011) de segunda geração: direitos sociais e econômicos também chamados direitos do bem-estar. E, como corolário destes direitos de segunda geração, reforça Sen (2011, p.415) que “a eliminação mundial da pobreza e de outras carências sociais e econômicas veio a ocupar o centro do palco no engajamento global em favor dos direitos humanos (...)”.

Entretanto, não se pode esquecer que a garantia destes direitos depende da institucionalização dos mesmos, pois só assim, será identificado de quem cobrá-los. Isto contribuirá para uma mudança social. Neste perfil estaria cobrar do poder Legislativo a criação de novas legislações que desonerassem a tributação sobre os produtos que guarnecem a cesta básica.

Pode-se inferir que, conforme conceitua Rocha (2006, p.9) “a pobreza é um fenômeno complexo, podendo ser definido de forma genérica como a situação na qual as necessidades não são atendidas de forma adequada”. Portanto, o Brasil se enquadra nesta situação a partir do momento em que o Estado não garante o acesso do cidadão aos direitos fundamentais. E a pobreza pode, por exemplo, ser percebida como falha do Estado em integrar e promover o bem-estar social. Dessa feita a pobreza está entre as causas da violação dos direitos fundamentais como sendo um ato de injustiça social.

CAPÍTULO III

JUSTIÇA, POBREZA E PRIVAÇÕES DAS CAPACIDADES

A proposta deste último capítulo é, a partir de uma posição reflexiva frente as teorias já abordadas, analisar se a tributação que incide sobre os produtos que compõem a cesta básica gera algum tipo de privação e se contribui para o aumento da pobreza. Inicialmente, pretende-se, analisar as características de uma tributação ótima e justa – características desejáveis de um sistema tributário-. Posteriormente, entender se este sistema se enquadra no modelo de tributação da cesta básica e por fim, se a aplicação deste modelo gera algum tipo de privação, a luz da teoria das capacidades de Amartya Sen (2010, 2011) e das teorias da justiça de Rawls (1971) e de Sandel (2012).

3.1 Características desejáveis de um Sistema Tributário

Conforme visto existe uma diferença entre as normas positivadas e a sua exeqüibilidade. O sistema tributário nacional, com seu conjunto de normas, tem como função disciplinar a arrecadação dos tributos operacionalizando a relação entre Estado e contribuinte.

Busca-se, portanto um sistema que possa ser organizado, principalmente buscando equalizar as relações entre o contribuinte e o Estado, ou seja, almeja-se um sistema ideal é que atue no sentido de promover a justiça fiscal bem como a justiça social. Por isso, o sistema tributário nacional tem como uma de suas funções subsidiar (com suas normas) a função arrecadatória do Estado visando com o dinheiro advindo dos tributos custear as despesas públicas. Esta função não é desempenhada aleatoriamente, pois conforme visto o sistema se submete a uma série de princípios constitucionais que devem ser respeitados. Alguns autores contribuíram como suas teorias para a aplicabilidade de um sistema tributário mais justo. Musgrave; Musgrave *apud* Payeras (2008, p.18) define o que seria um sistema tributário ideal:

1. A distribuição do gravame tributário deve ser equitativa. Todos devem pagar sua 'justa contribuição';
2. Os impostos devem ser escolhidos visando a minimização de interferência com as decisões econômicas nos mercados, que na ausência dos tributos seriam eficientes. A posição de 'excesso de gravame' deve ser minimizada;
3. Ao mesmo tempo, os impostos podem ser utilizados na correção de ineficiências do setor privado, desde que provem ser instrumentos operacionais adequados para fazê-lo;
4. A estrutura tributária deve favorecer a utilização da política tributária com relação aos objetivos de estabilização e crescimento;
5. O sistema tributário deve permitir uma administração eficiente e isenta de arbitrariedades, sendo ainda necessário que o sistema seja compreensível para o contribuinte;
6. Os custos administrativos e de atendimento às exigências tributárias, devem ser tão baixos quanto for compatível com os outros objetivos.

Os pontos acima enumerados desvendam, resumidamente, duas situações distintas segundo Payeras (2008) uma que se relaciona ao critério do benefício e outra na capacidade de pagamento. O critério do benefício prega que cada cidadão deve contribuir proporcionalmente aos benefícios que auferem dos serviços públicos. Entretanto, este sistema não seria ideal, pois de acordo com Vianna (*apud* Payeras 2008, p.19) não se consegue “conceber impostos com fins redistributivos, uma vez que, na prática, não há como separar tributos para financiar serviços públicos em geral daqueles serviços destinados às necessidades específicas dos contribuintes beneficiados”. No mesmo sentido, o critério relacionado à capacidade de pagamento também enfrenta alguns problemas, visto que é de difícil aferição mensurar a real capacidade contributiva dos cidadãos. Pode, no entanto, ser usada a renda como critério, como no caso do imposto de renda que utiliza alíquotas progressivas, ou seja, quanto maior a renda maior a alíquota incidente. Mas o que se observa, conforme exposto, é que o Brasil optou por tributar mais o consumo do que a renda e patrimônio. Sendo assim, assevera Shome (*apud* Payeras, 2008, p.20) que “apesar dessa discussão, são poucos os países que tentaram tributar apenas a renda ou a despesa. O que se verifica na maioria dos países é a combinação da tributação do consumo e da renda. Entretanto, no Brasil a tributação, conforme dados da POF do IBGE 2002/2003, estima-se que as famílias com renda de até dois salários mínimos arcam com uma carga tributária sobre o consumo de 46% da renda familiar, enquanto as famílias com renda superior a 30 salários mínimos gastam 16% da renda em tributos indiretos. Isto reflete a regressividade da tributação brasileira.

Para resolver tal entrave, Muñoz (2007, p.2) propõe:

Comúnmente, los dilemas asociados con la "equidad" de los sistemas tributarios se han resuelto en base a los principios de equidad "vertical" y "horizontal" (Musgrave 1990; Kaplow 1989, 1995, 2006). Esto implica a grandes rasgos, que exista un tratamiento desigual de los contribuyentes con diferentes niveles consumo, ingreso o cualquiera sea la base imponible (equidad vertical) y que exista un tratamiento equitativo respecto a los contribuyentes ubicados en los mismos niveles de la base impone en cuestión (equidad horizontal).³⁴

A citação acima reverencia o princípio da capacidade contributiva (já abordado no primeiro capítulo), que reza que “quem tem mais paga mais”. Portanto, para uma tributação justa é necessário a aplicação da equidade vertical buscando tributar de maneira desigual os consumidores que se encontrem em diferentes níveis de consumo. Para Musgrave *apud* Muñoz (2007, p. 5) este princípio sugere que:

[...] el Estado debería tratar de un modo diferencial a aquellos ciudadanos "desiguales" en relación a la base imponible elegida (ingresos, consumo, etc.). Esto quiere decir que se debería exigir de un modo diferencial a quienes tienen más, para que el sistema fiscal tenga un efecto redistributivo³⁵.

Friedman (1971), ao estudar a economia do bem-estar, também defende uma tributação maior sobre a renda no lugar do consumo. Numa abordagem aritmética e descritiva da análise econômica, o autor concluiu que o imposto sobre a renda é preferível ao imposto sobre o consumo. E complementa Friedman (1971, p.70):

A análise acima não diz nada quanto ao destino dos recursos obtidos pelos impostos sobre o consumo: não se alteraria, se os recursos obtidos fossem bloqueados ou usados para dar um subsídio por unidade de Y ou um subsídio de renda aos consumidores.

Para Keynes (1985) uma economia em equilíbrio demandaria uma igualdade entre a oferta agregada (produtos) e demanda agregada (demanda por bens e serviços). Ou seja, o equilíbrio estaria em se produzir e se consumir, proporcionalmente. Com relação ao consumo

³⁴ Comumente, os dilemas associados com a "justiça" dos sistemas fiscais são resolvidos com base nos princípios de equidade "vertical" e "horizontal" (Musgrave 1990, Kaplow 1989, 1995, 2006). Isto significa que aproximadamente há um tratamento desigual de contribuintes com diferentes níveis de consumo, independentemente de renda ou o lucro tributável (equidade vertical) e que não há igualdade de tratamento em relação aos contribuintes localizados nos mesmos níveis de base impostas em questão (equidade horizontal).

³⁵ [...] O Estado deve tratar com um modo diferencial para os cidadãos "diferentes" em relação à base de tributação escolhida (renda, consumo, etc.). Isto significa que deve exigir um modo diferente para aqueles que têm mais, de modo que o sistema fiscal tenha um efeito de redistribuição.

Keynes (1985) o definiu como “gastos das Famílias com a aquisição de bens de consumo (C), e é uma função crescente de sua renda disponível; portanto, quanto maior a renda disponível, maior o Consumo (C).

$$YD = Y - T$$

Figura 1 - Modelo Keynesiano (1985)
Fonte: Keynes (1985)

onde:

YD = Renda disponível

Y = Renda

T = Tributação

Do modelo Keynesiano (1985) acima se pode inferir que a tributação influencia a demanda agregada (DA), quer dizer, à medida que a Tributação aumenta, a renda disponível decresce e, conseqüentemente, o consumo se reduz. Portanto, a desoneração tributária dos produtos da cesta básica poderia significar um aumento da renda e conseqüente incremento do consumo. Este seria um sistema tributário ideal, visto que, o incremento da renda das camadas menos favorecidas implicaria em aumento do consumo e em redução das desigualdades sociais e da pobreza.

Além da tributação maior sobre a renda ao invés do consumo (inclusive corrente esta defendida por aqueles que aguardam a regulamentação e aplicação do IGF – Imposto sobre grandes fortunas), existem duas outras correntes que preconizam um sistema tributário mais justo. Seriam elas: tributação eqüitativa e da tributação ótima³⁶.

Os anos de 1950 a 1960 marcaram os estudos sobre a teoria da tributação eqüitativa, a qual é adotada pelo Código Tributário Nacional. Tal teoria, segundo Lagemann (2001, p.289) preconiza “a justa distribuição da carga tributária, que deve ser realizada segundo a capacidade de pagamento ou de contribuição”. Quer dizer, haverá um tratamento igualitário

³⁶ Na literatura de língua inglesa, respectivamente, *Equitable Taxation* (ET), *Optimal Taxation* (OT). Lagemann, Eugênio. *Tributação Equitativa. Disponível em* <<http://paulocaliendo.com.br/pages/financas%20publicas/trib%20equitativa.pdf>>. Acessado em 15 de Abril de 2013.

no sentido horizontal, para as pessoas que sem encontrem na mesma situação econômica e um tratamento igualitário vertical para as pessoas que sejam diferentes economicamente.

Dessa forma, segundo Brummerhoff (*apud* Lagemann, 2001, p. 290) “[...] apresentam-se duas tarefas a serem cumpridas: encontrar a medida adequada para aferir a situação econômica individual e, com base nessa medida, construir a fórmula para a "correta" diferenciação vertical da tributação”.

Sobre o assunto Gassen (2007,p.5) completa que “para a teoria da tributação equitativa os sistemas tributários devem estabelecer de forma justa a distribuição da carga tributária, considerando sempre a capacidade contributiva”.

A aplicabilidade de tais tratamentos, segundo Lagemann (2001, p.290) deverá ser entendida por:

Como a capacidade de pagamento efetiva é impossível de ser medida, trata-se, em primeiro lugar, de escolher os melhores indicadores para essa capacidade, que serão, simultaneamente, as fontes e as bases para a tributação. Primeiramente, **decide-se, portanto, o quê tributar**. Com a escolha desses indicadores, fica praticamente definida a composição qualitativa do sistema tributário. No segundo passo, determina-se como a tributação será estruturada. Nesse caso, os objetivos serão **a fixação da alíquota ou do conjunto de alíquotas e o estabelecimento de regras especiais**. (grifos nossos)

Assim segundo a citação acima, resta claro que a exequibilidade de uma tributação equitativa, no que se refere ao assunto tratado neste trabalho passará pela estipulação de uma tributação sobre os alimentos com definição de alíquotas menores tendentes a desoneração.

Esta redução tributária sobre os alimentos, especialmente, os que compõem a cesta básica levaria a um aumento da renda que para Legemann (2001,p.291) seria “ (...) tudo o que flui para uma pessoa e sobre o que ela puder dispor em um determinado período, sem reduzir a sua riqueza já acumulada”. Portanto, este incremento da renda pode ser observado na tabela que se segue:

Quadro 2 – Peso da Tributação e Preços após a desoneração

Alimentos	Preço com tributos (R\$)	Peso da tributação (%)	Valor destinado aos tributos (R%)	Preços após desoneração (R\$)
Açúcar	3,54	22,95	0,81	2,73
Arroz	6,21	17,95	1,11	5,10
Banha/ Óleo	4,37	17,95	0,78	3,59
Batata	9,54	16,13	1,54	8,00
Café em pó	5,95	17,95	1,07	4,88
Carne	49,56	10,95	5,43	44,13
Farinha	2,97	17,95	0,53	2,44
Feijão	14,04	17,95	2,52	11,52
Frutas (banana)	17,85	7	1,25	16,60
Legumes (Tomate)	21,69	0	0,00	21,69
Leite	28,20	9,13	2,57	25,63
Manteiga	17,05	17,95	3,06	13,99
Pão Frances	37,74	17,95	6,77	30,97
Total	218,71	12,55	27,46	191,26

Fonte: Marchesoni *et al* (2009)

Segundo as pesquisadoras³⁷ (responsáveis pelo modelo estatístico ora aqui replicado) ao adquirir uma cesta básica no valor de R\$ 218,00 (Duzentos e dezoito reais) o consumidor estará pagando 12,55% deste valor em tributos. Mas, caso seja retirada tal tributação haveria um incremento na renda de R\$27,46 (vinte e sete reais e quarenta e seis centavos) e a cesta básica passaria a custar R\$ 191,26 (cento e noventa e um reais e vinte e seis centavos). Então para alcançar uma tributação justa deverá ser aplicado um tratamento vertical que deve ser orientado, conforme Lagemann (2001) pelo poder aquisitivo-financeiro individual e pela utilidade individual.

Neumark (*apud* Lagemann 2001, p.293) advoga no sentido de aumento de tributos para gerar maior produtividade fiscal e eficiência econômica. Propõe a criação de imposto geral sobre o consumo (alíquota única), mas que os produtos supérfluos sofressem uma tributação mais escorchantes, consagrando o princípio da especialidade já tratado no primeiro capítulo.

³⁷ A população desse estudo serão as famílias de baixa renda da cidade de Sorocaba, as quais destinam a maior parcela de sua renda à alimentação básica. A pesquisa adota a conceituação do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia Estatística) de que famílias de baixa renda são aquelas cujo rendimento familiar mensal é de até ¼ (um quarto) de salário mínimo por pessoa. Para o estudo, a média utilizada de pessoas por família na cidade de Sorocaba foi de 3,4, valor encontrado através da razão entre o número de pessoas residentes na cidade de Sorocaba (493.468) e o número de famílias residentes (144.467), sendo que ambos os dados são referentes a 2001 e foram obtidos através do SEADE (Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados). Como o salário do período estudado (fevereiro de 2009), segundo o Ministério do Trabalho e Emprego, é de R\$465,00, são consideradas famílias de baixa renda aquelas cujo rendimento mensal é de até R\$395,25. (MARCHESONI et al 2009.p.10)

Para compensar as famílias com rendas mais baixas e sem as devidas condições para suportar o impacto causado pelo imposto sobre o consumo na sua renda, ele sugere uma compensação via transferência a pessoas com efeitos semelhantes ao de um imposto negativo sobre a renda.

Ademais, Neumark (*apud* Lagemann, 2001, p. 294) pondera que a composição da receita tributária deveria ser distribuída “5 0% deveria ser proveniente do imposto sobre a renda pessoal e sobre o lucro das corporações; e entre 3 0% e 4 0% deveria originar-se dos impostos sobre o consumo”. Este posicionamento, contraria toda a estrutura da tributação brasileira atual, visto que a incidência maior dos tributos é sobre o consumo, conforme já visto.

A teoria da tributação equitativa defende a existência de uma tributação sobre o consumo, em que os produtos se submetam a alíquotas “0” ou que não sejam tributados, buscando, portanto, a desoneração.

Assim, a teoria equitativa elegeu a renda como critério necessário para aplicação da justiça horizontal, ponderando pela aplicação de alíquotas progressivas. Quer dizer que, à luz da justiça, os contribuintes com rendas maiores não devem ter o mesmo tratamento do que os menos favorecidos. Hettich (*apud* Lagemann, 2001, p.298) argumenta:

A teoria equitativa reconhece na renda pessoal o indicador mais importante para aferir a capacidade de pagamento individual e estabelece que a justiça horizontal será alcançada quando forem atendidas as seguintes condições: (a) toda tributação estiver relacionada à renda;(b) todos os componentes importantes da renda integrem a base de cálculo;e (c) todas as partes da base de cálculo forem submetidas ao mesmo sistema de alíquotas.

Ao incidir principalmente sobre a renda, a teoria ora analisada se presta a justificar uma maior distribuição da renda, a partir da teoria do sacrifício (princípio da solidariedade). Ou seja, quem tem mais paga mais. A transferência da maior tributação para a renda geraria uma redução dos tributos sobre o consumo.

Conclui-se que para esta teoria os valores da justiça devem ser aplicados nas relações tributárias obrigacionais entre Estado e contribuinte. E é este mesmo Estado que deve possuir instrumentos capazes de garantir justiça e igualdade, precipuamente, nas relações tributárias. Segundo Lagemann (2001, p. 289) “O moderno Estado do Bem-Estar Social, que é caracterizado pela tributação redistributiva e social, ultrapassa os limites estreitos do "Estado guarda-noturno" idealizado pelo liberalismo clássico”.

Já as décadas de 70 e 80 marcaram as discussões a despeito da teoria da tributação ótima. Tal teoria elegeu como postulado a eficiência econômica. Para Gassen (2007, p.5) a

teoria da tributação ótima considera que “os contribuintes, frente aos tributos pelo ‘efeito-renda’, perdem poder aquisitivo, e pelo ‘efeito-substituição’ alteram suas decisões no plano econômico”. Sua origem, segundo Lagermann (2004 , p.404):

[...] encontram-se num artigo de Ramsey (1927) que analisa um sistema tributário indireto, voltado à tributação de bens e serviços, verificando as condições de sua otimização. Embora fossem agregadas importantes contribuições nos anos 50 (Samuelson, 1986; Corlett; Hague, 1953), só no início dos anos 70 é que se cristalizou uma linha de pesquisa mais identificada. A publicação de Diamond e Mirrlees (1971) ofereceu a orientação para a análise da otimização da tributação dos bens e serviços, o artigo de Mirrlees (1971) traçou as linhas básicas para a tributação ótima da renda.

A tributação ótima é definida como sendo aquela que consegue unir a eficiência com a equidade. Que seja eficaz no intuito de arrecadar recursos que irão custear os gastos públicos e que seja equânime no sentido de cobrar tributos com limites, sem intervenções abusivas no patrimônio do contribuinte. Segundo Siqueira *et.al* (1998,p.176) tal teoria tem como objetivo:

[...] analisar como uma dada receita tributária pode ser arrecadada pelo governo a um mínimo de custo para a sociedade, levando em consideração as diferenças existentes entre os indivíduos em termos de capacidade contributiva. O ponto de partida para entender os fundamentos da teoria da tributação ótima são os dois teoremas fundamentais do bem-estar.

Com relação à tributação sobre o consumo, a teoria em comento indica que a carga tributária sobre os produtos altera as relações de consumo, já que o bem mais tributado fica mais caro. Neste caso, os consumidores são obrigados a fazer substituição dos bens que, eventualmente, iriam adquirir. Esta perda do poder de compra gera uma insatisfação no consumidor. Segundo Lagermann (2004, p. 406) “esse efeito é classificado como uma carga desnecessária — uma carga adicional, o *excess burden* (*excesso de carga*), o peso morto —, que deve ser o quanto possível evitada.

Para Siqueira *et.al.* (1998, p.177) “a tributação de mercadorias, por sua vez, distorce as escolhas dos consumidores. Isso gera ineficiências e reduz o bem-estar da sociedade em relação a uma situação em que a tributação é não destorcida”.

A teoria da tributação ótima defende um ajuste na tributação sobre os bens, de modo que estes recebam tributação única, quer dizer, tenham valores únicos (*lump sum*) evitando que ajam substituições na aquisição dos produtos.

Uma tributação ótima, portanto, para o consumo de alimentos estaria centrada em preços únicos dos alimentos. Como isto, não é possível pela leis que regem a economia

(produtores, vendedores, oferta e demanda) ficaria a carga da tributação aplicar aos produtos alíquotas “0” ou mesmo não tributar os produtos essenciais (desonerar). Ao contrário, ou seja, aos produtos supérfluos aplicar um percentual maior. Isto traduz o princípio da seletividade ora mencionado no primeiro capítulo. Como confirma Lagermann (2004, p.411):

Para o caso especial de demandas independentes, indivíduos com a mesma função utilidade, e função de bem-estar social como soma não ponderada das utilidades individuais, sugere-se que a alíquota sobre determinado bem seja tanto mais alta quanto mais esse bem for consumido pelos indivíduos com maiores rendas.

Tais regras gerariam duas conseqüências: a primeira diz respeito a perda de arrecadação. Como os tributos são componentes importantes, receitas necessárias para o governo custear os gastos públicos, a tributação de bens supérfluos não geraria perdas significativas de recursos. De outra forma, a desoneração de produtos essenciais para a sobrevivência humana, como os que compõem a ração humana traduziria um incremento no consumo, precipuamente dos menos favorecidos o que poderia contribuir para a redução das desigualdades sociais e dos quadros de pobreza.

Esta teoria ainda defende que poderia ser incrementada uma alíquota única para os bens de consumo se houvesse uma tributação ótima sobre a renda, ou seja, caso não haja perda de bem-estar.

Mas, arremata Lagermann (2004, p.412) que “se as possibilidades de estruturação da alíquota do imposto sobre a renda forem limitadas, então, sugere-se a implantação de um imposto sobre o consumo com alíquotas tanto mais diferenciadas quanto maiores forem as restrições”. Por fim, Stern (*apud* Lagermann, 2004, p.421) dentro da perspectiva da tributação ótima defende que:

[...] no caso de países relativamente desenvolvidos e de países em desenvolvimento, favorável a um imposto sobre o valor adicionado com três alíquotas (com alíquota nula, por exemplo, para bens de primeira necessidade; e as alíquotas de 10% e 20%) e a um imposto específico, com alíquotas maiores, para fumo, álcool e petróleo.

Infere-se que os pontos defendidos pela teoria ótima contribuem para a existência de um sistema tributário ideal à medida que prega que neste deve haver uma tributação que conjugue eficiência e justiça.

3.2 A justiça fiscal e seu papel social

O direito tem como função precípua regular as condutas sociais ordenando-as. Argúi Pezzi (2011, p.61) que “como meio de ordenação racional, o direito é indissociável da realização da justiça e da efetividade de outros valores constitucionais.” Para Oliveira (*apud* Pezzi, 2011, p.61) acrescenta:

A questão da justiça foi introduzida no mais famoso dialogo platônico, **A República** – considerado por muitos o primeiro tratado de filosofia política – com o intuito pedagógico de elevar a alma a um nível idealizado de inteligibilidade capaz de dar conta da melhor constituição (em grego *politeia*, como é intitulado no original) para os cidadãos de uma polis contratual. (grifos do autor)

Assim, considera-se que o direito tem como objeto não só regular a vida em sociedade, mas estabelecer garantias legais que limitem a atuação arbitrária dos poderes públicos. Nesta situação encontra-se de um lado o Estado com o poder de tributar e do outro o contribuinte que deve possuir garantias que limitem o poder de tributar. Este limiar será traçado caso haja ofensa aos princípios constitucionais tributários conforme analisados no primeiro capítulo.

A CRFB/88 em seu artigo 1º ao tratar dos direitos fundamentais reza que a República Federativa do Brasil “[...] constitui-se em Estado Democrático de Direito que tem como fundamento, dentre outros, a dignidade da pessoa humana”. Em síntese, quer dizer que o Estado terá o conteúdo e a extensão de suas atividades regidas por estes postulados. Pezzi (2011, p.61) acresce que “quando uma Constituição faz a opção por um Estado de Direito, todas as estruturas do poder político devem a ela se conformar”.

Quando se fala da relação obrigacional tributária, tem-se que analisar que o Estado é obrigado a respeitar os preceitos constitucionais, mas o contribuinte tem o dever de colaborar para a concretização de tais princípios. Para Pezzi (2011, p.63) “Os critérios de justiça de um determinado ordenamento jurídico são reconhecidos pelos seus princípios”. Norma injusta seria a violadora de princípios constitucionais contenedores de princípios éticos. Portanto, sem contribuição (recursos) o Estado não é capaz de proteger, reger e administrar, o Estado de Direito. É o que argumenta Buffon (2009, p.79):

Em verdade não há como se exigir a concretização dos direitos fundamentais, sem que haja, em contrapartida, a contribuição dos cidadãos para que tal intento seja alcançado. Ou seja, não há como concretizar direitos

fundamentais, sem que haja o cumprimento, por parte dos cidadãos, de um dos principais deveres de cidadania: pagar tributos.

Não há, em resumo, nenhuma injustiça nesta relação, ao contrário, existe um dever fundamental de pagar tributos para que haja uma contrapartida por parte do poder público. Segundo Buffon (2009) colocar os direitos fundamentais a disposição do cidadão requer que este assumam um determinado ônus financeiro. Sobre o assunto, argüi Casalta Nabais (2004, p. 673) que

O entendimento adequado dos deveres fundamentais rejeita simultaneamente os extremismos de um liberalismo que só reconhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos e de um comunitarismo que dissolve a liberdade individual numa teia de deveres.

A legislação tributária, de maneira compulsória, (Art.3º do CTN: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória...) afeta vários direitos fundamentais, tais como liberdade e propriedade. Entretanto, o que se espera é que esta invasão não seja injusta, ou que venha a gerar uma “hipertrofia de direitos fundamentais” que segundo Buffon (2009, p.80) ocorre “(...) na medida em que as constituições passaram a consagrar formalmente, uma expressiva gama desses direitos, sem que houvesse a devida preocupação com a perspectiva de esses novos direitos se tornarem realidade”. Portanto, nas palavras de Pezzi (2011, p.62):

Vislumbra-se um Estado de justiça quando os direitos, inclusive os das minorias são observados e protegidos (...). Uma divisão justa dos encargos e dos benefícios tem poder transformador, na medida em que opera a uniformização de oportunidades, para atenuar as diferenças.

Há de se ressaltar que o direito tributário deve ter como valor supremo a justiça fiscal. Portanto, o pagamento dos tributos não é medida injusta, desde que haja uma prevalência de pressupostos éticos e morais na aplicabilidade da legislação.

Para Pezzi (2011, p.65) a justiça fiscal, ao ser aplicada, deve se valer de três sentidos: sintático, semântico e pragmático:

O primeiro, reside em sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Assim, quando na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal atua como critério de seleção (justificação) da norma mais adequada ao caso e ao sistema (coerência). De acordo como o sentido semântico, a noção mínima de justiça é extraída das noções de igualdade (capacidade contributiva) e de liberdade (limitações ao poder de tributar). Já no sentido pragmático, a justiça fiscal traduz uma relação de adequação entre a norma e seu usuário, por meio da relação intersistêmica entre política, economia e direito.

Então para este trabalho, entende-se que a justiça fiscal deve nortear a relação tributária obrigacional entre Estado e consumidor. Inicialmente, na dúvida entre uma legislação que tribute os alimentos, por exemplo, e àquela em que haja desoneração, opta-se pela segunda. De outra forma, o Estado não pode tornar a tributação tão penosa a ponto que este limite a existência digna humana. Sendo assim, a taxação não pode impedir o acesso aos alimentos da cesta básica.

Por fim, como dito a justiça fiscal está presente na relação tributária obrigacional, visto que a sociedade para se organizar necessita de recursos econômicos (do pagamento de tributos) para realizar seus fins. Buffon (2009, p.91) argumenta que o dever de pagar tributos:

[...] se torna mais significativo, quando a sociedade se organiza sob as características do denominado Estado Social, pois esse modelo tem como norte garantir a todos uma existência digna, e isso passa, especialmente, pela realização dos denominados direitos sociais, econômicos e culturais, o que demanda uma gama expressiva de recursos.

Portanto, o pagamento de tributos revela-se num dever social que o cidadão tem de contribuir para a manutenção da máquina estatal e para o desenvolvimento da sociedade como um todo. Os recursos advindos do pagamento dos tributos têm como destino a preservação da segurança jurídica, da vida, dos bens e até mesmo a soberania nacional. Assim, Estado Social é aquele que tem como dever assegurar os direitos fundamentais a todos, precipuamente para aqueles que não demonstrem capacidade contributiva. Tal situação revela que a justiça social prescindir da solidariedade. Sobre a questão expõe Silva (2010, p.49):

O que a Constituição quer, com esse objetivo fundamental, é que a República Federativa do Brasil construa uma ordem de homens livres, em que a justiça distributiva e retributiva sejam um fator de dignificação da pessoa e em que o sentimento de responsabilidade e apoio recíprocos solidifique a ideia de comunidade fundada no bem comum. Surge aí o Estado Democrático de Direito, voltado à realização da justiça social, tanto quanto a fórmula liberdade, igualdade e fraternidade o fora no estado Liberal proveniente da Revolução Francesa.

O pagamento de tributos também corresponde a uma condição de liberdade do cidadão. Buffon (2009) argumenta que isto ocorre tendo em vista a concretização das promessas contidas nos direitos fundamentais de caráter social. Então, quando o Estado por meio da legislação desonera a tributação que incide sobre os alimentos ele garante o direito fundamental à alimentação, contida no artigo 6º da CRFB/88 e por consequência torna livre este cidadão. E arremata Buffon (2009, p.92) “É inegável que a privação de condições

mínimas de sobrevivência acarreta àquele que está a isso submetido a privação da própria liberdade e uma exposição a constantes riscos”.

Em resumo, o dever tributário deve ser entendido como fundamento para a concretização dos direitos fundamentais. O Estado deve, dentro da relação fiscal buscar a promoção da justiça social.

3.2.1 A justiça distributiva na tributação

Como se observou em item anterior, a justiça distributiva se relaciona à equidade vertical, que consiste em tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam, para se alcançar a maior igualdade final possível.

Até o presente momento, muito se falou em capacidade contributiva. É, portanto, este o princípio constitucional tributário basilar para se analisar o conceito de justiça na tributação, especialmente a distributiva. Cumpre ressaltar que a justiça pode ser dividida em retributiva, quando diz respeito à forma de punição quando haja alguma infração à lei (que não é objeto deste estudo) e distributiva que faz menção à forma como os bens serão distribuídos entre as diferentes pessoas.

Para esta dissertação cumpre ressaltar que não é possível mensurar a real capacidade contributiva de um consumidor ao adquirir os produtos que guarnecem a cesta básica. Isto ocorre porque não é possível individualizar quem é ou qual a renda das pessoas que adquirem tais alimentos. Certo é que o Estado deve garantir que a propriedade seja distribuída de modo a possibilitar que todas as pessoas recebam uma parcela de recursos materiais, isto é o que prega a justiça distributiva. Mas será que a tributação sobre os alimentos corrobora com tal conceito? Portanto, interessa aqui analisar se tal tributação se relaciona com o conceito de justiça distributiva.

Antecipadamente faz-se necessário conceituar justiça distributiva. Segundo Morais (2009, p.45) “A teoria da justiça distributiva, inicialmente apresentada na obra de Aristóteles, remonta há mais de dois milênios. Antes mesmo de Aristóteles, Platão já tinha escrito sobre como a propriedade deveria ser distribuída em uma sociedade ideal”. Ainda segundo Morais (2009, p.47):

É sabido que a expressão “justiça distributiva” é lançada por Aristóteles conforme apresentado pelo pensador no Livro V de *Ética a Nicômaco*, quando ao lado do justo total, o Estagirita discorre sobre o justo particular, sendo este dividido em justiça corretiva o que posteriormente chamar-se-á de justiça comutativa e justiça distributiva.

Sobre a questão Morais (2009) enfatiza que São Tomás de Aquino, seguindo o pensamento de Aristóteles, conceituava a justiça distributiva na divisão de bens de acordo com o mérito da cada pessoa e este mérito referindo-se aos aspectos políticos diferenciando de acordo com a forma de governo: aristocrática (mérito: virtude), oligárquica (mérito: riqueza) e democrática (mérito: liberdade). Ainda Morais (2009, p.50) define que Tomás de Aquino argumentava que “as pessoas podem pleitear como sendo de sua propriedade qualquer bem que acaso necessitem em uma situação na qual houvesse risco iminente a sua vida”.

Para Morais (2009) Adam Smith também contribui para a conceituação da justiça distributiva. Para ele, os direitos eram divididos em perfeitos (vida, liberdade, propriedade, etc) e os imperfeitos (atos de caridade). Os perfeitos se relacionavam à justiça comutativa e os imperfeitos à justiça distributiva. Portanto, para ele, a distribuição perpassa por atos de beneficência, ou seja, devia-se cuidar dos pobres buscando aliviar seus sofrimentos.

Em a República, Platão, segundo Moraes (2009) afirma que uma sociedade justa se traduz na erradicação das grandes desigualdades econômicas.

A partir do século XVIII, com os incrementos científicos e políticos foi possível reformular um novo conceito de justiça distributiva baseada no termo “pobreza”. Fleischacker *apud* Morais (2009, p.53) sobre o tema argúi que “Por volta do final do século começamos a ver claramente uma crença segundo a qual o Estado pode e dever tirar as pessoas da pobreza e que ninguém merece e nem precisa ser pobre e que, em visto disso, é tarefa do Estado, pelo menos em parte, distribuir ou redistribuir bens.” Portanto, os pobres seriam pessoas iguais aos ricos em méritos, dignidade e direitos.

O conceito moderno de justiça distributiva (com a colaboração de Smith, Kant e Rousseau), segundo Fleischacker *apud* Morais (2009, p.54-55) consiste em distribuir riqueza de três maneiras:

- (1) por meio de uma transferência direta de propriedade dos ricos aos pobres
- (2) tributando-se os ricos com taxas mais elevadas que os pobres ou
- (3) empregando-se receitas fiscais, arrecadadas tanto de ricos quanto de pobres, para promover recursos públicos que beneficiarão sobretudo os pobres.

Pezzi (2011, p.66) considera que a justiça distributiva “diz respeito à justiça ou injustiça das próprias leis que consagram certas formas de distribuição das rendas, das honras, das posições e de outros bens entre os membros de uma comunidade”. Portanto, uma distribuição justa é perceptível quando os indivíduos são tratados de forma equânime, ou seja, tratando os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual, respeitando suas desigualdades.

Então só haverá justiça distributiva se o Estado (através de políticas públicas) conseguir manter o mínimo de dignidade para a sobrevivência humana. Portanto, haverá justiça se todos puderem, indistintamente, adquirir os produtos essenciais (para sobrevivência) que compõem a cesta básica. Mas como comprar tais produtos frente a tributação onerosa que recai sobre eles? Voltando a questão: como mensurar a capacidade contributiva? Tais questionamentos são enfrentados por Machado (2004, p.74-75) que tece os seguintes comentários:

embora, a primeira vista, não pareça que os impostos reais e que os impostos indiretos não se submetam ao critério da capacidade econômica, o fato é que ele se aplica, especialmente em virtude da personalização, mesmo que seja mínima, desses tributos. A capacidade econômica, neste sentido, deve ser vista como forma de realizar o princípio do mínimo existencial, constituindo-se, por conta disso, em critério imprescindível a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, já que ajuda a limitar o poder estatal de tributar.

Nesses termos compreende-se que haverá justiça distributiva se todos puderem ter acesso ao mínimo de alimentos indispensáveis a existência digna, como explica Pezzi (2011, p.67) “Uma vez que o bem comum é o bem de todos, é realizado somente quando todos e cada um tiverem todos os bens que as riquezas naturais, a arte técnica e a boa administração econômica podem proporcionar”. Ou seja, qualquer ato que atente contra a distribuição daquilo que gere o “bem” para o indivíduo deve ser afastado. Portanto, se a tributação que incide sobre os alimentos impede o indivíduo de se prover de maneira satisfatória, esta deve ser rechaçada.

Atenta-se para o fato de que a justiça distributiva será empregada em questões de equidade, ou seja, os indivíduos serão considerados nas suas individualidades. Este é o entendimento de Pezzi (2011, p.68) “Na medida em que os detentores de maior potencial de riqueza contribuem com maior escala, opera-se a função redistributiva, com maximização do saldo líquido de satisfações”.

Em sua teoria da justiça, Rawls (1997) defende que a justiça é uma das maiores virtudes da sociedade, por isso leis e instituições injustas devem ser abolidas. Mas, especificamente com relação à justiça distributiva este autor defende que os bens primários devem ser igualmente distribuídos, exceto se as desigualdades venham a beneficiar os mais desfavorecidos, quer dizer que “Todos os valores sociais – liberdades e oportunidade, renda e riqueza, e as bases sociais da auto-estima devem ser distribuídos igualitariamente a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores traga vantagens para todos”.

Em resumo, para Rawls (1997, p.64) a justiça distributiva se traduz em certos princípios:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que sejam compatível com um sistema semelhante de liberdade para outras pessoas.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos.

Tais princípios terão como função buscar o bem comum para todos afrontando qualquer desigualdade que possa existir na sociedade.

Ao estudar a teoria de Rawls, Sandel (2012, p. 327) diz que o autor defende uma “redistribuição, porém com base no consentimento hipotético. Ele argumenta que, se elaborássemos um contrato social hipotético partindo de uma posição original de igualdade, todos concordariam com o princípio que fundamenta alguma forma de redistribuição.” Sobre a questão Morais (2009, p. 77-78) acrescenta:

Assim é necessário um conjunto de princípios para escolher entre as várias formas de ordenação social que determinam essa divisão de vantagens e celebrar um acordo sobre as partes distributivas adequadas, tais princípios são os princípios da justiça social. A justiça social é o interesse da teoria rawlsiana, ou seja, o modo pelo qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a distribuição de vantagens provenientes da cooperação social.

Para Rawls (2000) todas as desigualdades que se relacionem a perspectiva de vida, tipo as desigualdades de riquezas que existem entre as classes sociais, devem resultar em benefícios para todos. Voltando ao tema desta pesquisa, se a desoneração da cesta básica resultar em benefício para os mais pobres, então resultará em vantagens para toda a coletividade que venha a adquirir tais produtos. Pois, conforme leciona Giabiagi e Alen (2000) o governo, por meio da função distributiva, dever buscar a correção da distribuição de renda “não equitativa e ineficiente” e para tanto, terá a sua disposição alguns instrumentos como as transferências de renda, os subsídios e os impostos.

3.2.2 A Justiça na tributação sobre a cesta básica

A justiça absorve um relevante papel na sociedade, visto que atua na regulação das condutas humanas. É conforme arguiu Rawls (1997, p.3) “a primeira virtude das instituições sociais, como a verdade o é dos sistemas de pensamento”. Mas o que é justo? Será que a justiça está presente em todas as relações sociais, políticas e econômicas? Portanto, a busca desta pesquisa é também analisar se a tributação que incide sobre os produtos que compõem a cesta básica gera algum tipo de privação como forma de injustiça.

Define-se justiça como ‘dar a cada um o que é seu’ com respaldo nas normas do direito. Segundo Sandel (2012) Aristóteles definia que a justiça consistia em dar às pessoas aquilo que merecem. A justiça se traduz também em como a lei deve ser e em como a sociedade deve se organizar. Neste sentido, ao tributar os produtos essenciais da cesta básica, o Estado contribui para que, com a elevação dos preços (gerada pela carga tributária), as camadas menos favorecidas não possam adquiri-los. Isto gera um quadro de injustiça grave já que impede o acesso aos bens de subsistência humana. Explica Rawls (1997, p.5) “uma sociedade é bem-ordenada não apenas quando está planejada para promover o bem de seus membros, mas quando é efetivamente regulada por uma concepção pública de justiça”. Para Sandel (2012, p.14):

Se você prestar atenção ao debate, notará que os argumentos a favor das leis relativas ao abuso de preços e contra elas giram em torno de três ideias: aumentar o bem-estar, respeitar a liberdade e promover a virtude. Cada uma dessas ideias aponta para uma forma diferente de pensar sobre justiça.

Conforme leciona Rawls (1997, p.6) uma sociedade é considerada justa quando as instituições “não fazem distinções arbitrárias entre as pessoas na atribuição de direitos e deveres básicos e quando as regras determinam um equilíbrio adequado entre reivindicações concorrentes das vantagens da vida social”. Então, conforme visto em capítulo anterior, na relação tributária de consumo, não é possível mensurar quem é o contribuinte ou qual a sua renda. Esta falta de definição faz com que não seja possível mensurar a capacidade contributiva de cada consumidor acarretando uma grave ofensa a tal princípio e ainda desmascarando uma injustiça social.

A justiça tem vários objetos de estudos, seja considerar se as leis, as instituições ou os sistemas são justos ou injustos. Entretanto, neste trabalho até pelo tema em questão buscou-se pela análise da justiça social, pois conforme argumenta Rawls (1997, p.7)

o objeto primário da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou mais exatamente, a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens.

Mas como definir se a justiça está sendo aplicada na relação entre o Estado que tributa produtos essenciais e o consumidor de baixa renda que não tem como adquiri-los? Nas palavras de Sandel (2012, p.17):

E para determinar quem merece o quê, devemos estabelecer quais virtudes são dignas de honra e recompensa. Aristóteles sustenta que não podemos imaginar o que é uma Constituição justa sem antes refletir sobre a forma de vida mais desejável. Para ele, a lei não pode ser neutra no que tange à qualidade de vida.

Ao contrário, para Rawls (1997) a relação social justa é aquela que respeita a liberdade que cada ser humano tem de escolher o que lhe traduz uma vida boa. E Sandel (2012, p.28) complementa:

Para saber se uma sociedade é justa, basta perguntar como ela distribui as coisas que valoriza – renda e riqueza, deveres e direitos, poderes e oportunidades, cargos e honrarias. Uma sociedade justa distribui esses bens da maneira correta; ela dá a cada indivíduo o que lhe é devido.

Sendo assim, tem-se a acreditar que a distribuição equânime de alimentos fundamentais para subsistência entraria na ideia de justiça ao passo que se traduz no respeito aos direitos individuais do ser humano.

Rawls (1997) acrescenta que uma sociedade justa deve ser possuir duas características essenciais: a primeira diz respeito a garantir igualdade de oportunidades a todos em condição de equidade; a segunda reza que os benefícios devem ser gozados principalmente pelos membros menos privilegiados da sociedade. Assim, os mais favorecidos devem abrir mão de sua condição material visando maximizar as oportunidades de vida dos mais pobres. Portanto, bens essenciais (como os alimentos) devem ser distribuídos de maneira igual ou que se não distribuídos igualmente que a desigualdade tende a beneficiar os menos favorecidos.

Uma pausa aqui se faz necessária. Tem-se aqui discutido a redução da carga tributária sobre os alimentos que compõem a cesta básica, pois se acredita que tal desoneração poderia levar ao incremento do consumo de bens fundamentais para subsistência por parte dos mais pobres. Mas um questionamento deve ser analisado. Como ficaria o repasse destes tributos que não mais seriam cobrados para o governo? Sabe-se que o dinheiro dos tributos compõe grande fonte de receita, visto que é através deles que o governo consegue gerir os gastos

públicos. Segundo estudo realizado pelo SINDIFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (2010) uma saída encontrada para esta eventual perda de receita seria a instituição do IGF – Imposto sobre grandes fortunas -, que já se encontra no *rol* de competência tributária da União segundo artigo 153, inciso VII da CRFB/88, mas que ainda depende de aprovação de Lei Complementar para sua legítima exação. Assim, a teoria de justiça de Rawls (1997) poderia ser implementada. O IGF é um imposto que apesar de já ter sido criado ainda não é cobrado haja vistos interesses políticos conforme argumenta Medeiros (2005, p. 51-52):

A sociedade brasileira é segmentada em uma grande massa homogênea de população de baixa renda e uma pequena elite rica. Este grupo que detém a maior parte da riqueza do país e orienta os destinos da economia, é também uma elite política e social que se encontra em posições privilegiadas para influenciar as decisões de Estado e formação da opinião política. O estrato mais rico detém o poder de determinar os rumos do desenvolvimento brasileiro.

Assim, se de um lado haveria desoneração da cesta básica do outro o governo não perderia recursos graças a implementação do IGF. Ressalta-se que continua em tramitação no Congresso, aguardando aprovação, a Reforma Tributária- a PEC 233/08-. Apesar de significar um ganho para a reforma do sistema tributário brasileiro, tal projeto em discussão no Brasil, não propõe redução orçamentária, ou seja, não se considera redução dos impostos, muito menos a aprovação da tributação sobre grandes fortunas.

Nesse sentido, enquanto não houver uma reforma substancial nas bases tributárias, continuará a existir desigualdades reais na tributação, que como visto neste trabalho, no Brasil a tributação sobre o consumo é regressiva. Esta situação é principalmente sentida e ora aqui analisada na tributação sobre os alimentos. Ao tratar a justiça como equidade Rawls (1997, p.16) tece a seguinte contribuição para o assunto:

[...] desigualdades de riqueza e autoridade são justas apenas se resultam em benefícios compensatórios para cada um, e particularmente para os membros menos favorecidos da sociedade. (...) não há injustiça nos benefícios maiores conseguidos por uns poucos desde que a situação dos menos afortunados seja com isso melhorada.

Ao analisar a questão da equidade, Sandel (2012, p.179) afirma que Rawls defendia a existência de um contrato social que se fundamentasse em dois princípios:

O primeiro oferece as mesmas liberdades básicas para todos os cidadãos, como liberdade de expressão e religião. Esse princípio sobrepõe-se a considerações sobre utilidade social e bem-estar geral. O segundo princípio refere-se à equidade social e econômica. Embora não requeira uma distribuição igualitária de renda e riqueza, **ele permite apenas as desigualdades sociais e econômicas que beneficiam os membros menos favorecidos de uma sociedade** (grifos nossos).

Percebe-se então que a correção de certas injustiças sociais pode ser feita através de práticas equânimes. Sendo assim, uma legislação que desonere a tributação sobre os produtos da cesta básica, possibilitará o acesso dos menos favorecidos aos alimentos essenciais. Esta atitude iria contribuir para uma redução da pobreza e das desigualdades sociais.

3.3 A teoria das privações, a pobreza e a (in)capacidade contributiva tributária

Em seu livro *Desenvolvimento como Liberdade*, Amartya Sen (2000) deduz que o valor da vida não está necessariamente em ter bens primários como prega Rawls ou na utilidade vivenciada pelos indivíduos diante do consumo do bem, como pregam os utilitaristas. Para Sen (2000) o nível de vida é determinado pelas “liberdades substantivas – as capacidades – de escolher uma vida que se tem razão para valorizar. Portanto, o referido autor defende um modelo de desenvolvimento que se baseie exatamente nesta expansão da qualidade de vida das pessoas. Sobre esta questão completa Sen (2010, p. 104):

Se o objetivo é concentrar-se na oportunidade real de o indivíduo promover seus objetivos (como Rawls recomenda explicitamente), então será preciso levar em conta não apenas os bens primários que as pessoas possuem, mas também as características pessoais relevantes que governam a conversão de bens primários na capacidade de a pessoa promover seus objetivos.

Para Sen (2000) a abordagem das capacidades (*Capability Approach*) faz menção às capacidades que os indivíduos têm para direcionarem as suas vidas de acordo com as suas preferências, quer dizer, da concretização de certas funções que o indivíduo considera essenciais na vida: deste o *fazer* (ir ao cinema, ler livros, andar de bicicleta, etc), ao *ser* (estar nutrido, ter auto-respeito e auto-estima, sentir-se integrado socialmente, etc).

Com vistas a esta afirmação, considera-se que a capacidade refere-se à liberdade de escolher, fazer ou ter que varia em cada indivíduo. E caso não haja esta liberdade estar-se diante de uma privação. Para Sen (2010, p.105-106) a abordagem da capacidade envolve “os funcionamentos realizados (o que uma pessoa realmente faz) ou sobre o conjunto capacitário

de alternativas que ela tem (suas oportunidades reais)”. Portanto, quando um indivíduo deixa de comer, pode representar que ele quer jejuar ou fazer dieta, mas pode representar que ele não tenha meios para adquirir o alimento. Então, existe uma diferença entre bem estar e renda real. Argumenta Sen (2010, p.111) sobre esta questão que:

o conjunto de bens possuídos pode efetivamente nos dizer pouquíssimo sobre a natureza da vida que cada pessoa pode levar. Portanto, as rendas reais podem ser indicadores muito insatisfatórios dos componentes importantes do bem-estar e da qualidade de vida que as pessoas têm razão para valorizar.

Conforme visto, a capacidade definida por Sen (2012, p.287) está diretamente ligada às liberdades substantivas, quer dizer, “(...) à aptidão real de uma pessoa para fazer diferentes coisas que ela valoriza”. Ao contrário de Rawls (1997) que avalia a questão da justiça a partir do princípio da diferença, ou dos bens primários que para ele são os meios para os fins valiosos da vida humana, sendo “o principal indicador para julgar a equidade distributiva.”

Em resumo, Sen (2012) não assente com a perspectiva de tratar a justiça somente no aspecto dos bens primários, mas acredita na conversão destes recursos em capacidades. O indivíduo deve, em síntese ser dotado de condições mínimas para o exercício pleno de suas capacidades. Então, neste raciocínio infere-se que um indivíduo que adquire alimentos (bens) terá capacidade que se traduz em liberdade. Sen (2000, p. 94) arremata a questão ao afirmar que

A capacidade é um tipo de liberdade para ter estilos de vida diferentes. Não comer por desejo de fazer jejum ou emagrecer é uma opção de quem pode comer; não comer por falta de alimento não decorre de uma opção da pessoa, mas de falta de capacidade (condições) de fazê-lo.

Ao estudar os grandes debates sobre a desigualdade, em especial a teoria de Sen, Solera (2005, p.223) chega à seguinte conclusão:

A posse de bens não indica, por si só, as atividades que um indivíduo pode realizar, pois estas dependem das faculdades ou impedimentos de cada um. Portanto, embora os objetos proporcionem a base para uma contribuição para o padrão de vida, não são em si mesmos uma parte constituinte desse padrão.

Então, pela teoria das capacidades, não bastam políticas públicas que visem aumentar a renda das famílias, mas faz-se necessário que o Estado promova certas capacidades que possibilitem ao indivíduo aumentar a sua renda em consequência abandonar o estado de pobreza.

Solera (2005, p.223) afirma que “o enfoque de Sen permite compreender que a insuficiência de rendimentos não é a causa da pobreza, mas sua consequência e que as verdadeiras causas da miséria devem ser buscadas no desenvolvimento insuficiente das capacidades humanas.

Portanto, para que haja o pleno exercício das capacidades, deve ser garantido o mínimo existencial, ou *status positivus libertatis*, que permitem ao ser humano o pleno desenvolvimento de seus funcionamentos e o exercício dos chamados direitos fundamentais (já analisados em itens anteriores). Conforme dito, Sen (2000) define os “funcionamentos” como as várias coisas que uma pessoa pode considerar valioso ter ou fazer (não passar fome, nem miséria, ser membro ativo da comunidade...). Neste sentido aponta Treisch *apud* Leivas (2007, p.89):

O mínimo existencial é a parte do consumo corrente de cada ser humano, seja criança ou adulto, que é necessário para a conservação de uma vida humana digna, o que compreende a necessidade de vida física, como a alimentação, vestuário, moradia, assistência de saúde, etc (mínimo existencial físico)

O debate em torno das capacidades, segundo Sen (2000) exigem a adoção de cinco liberdades instrumentais: Liberdade política (voto e direito de fiscalização), Facilidades econômicas (livre circulação de pessoas e produtos na economia), Oportunidades Sociais (serviços públicos que permitam uma vida melhor ao indivíduo), Segurança Protetora (medidas que visem garantir o mínimo de sobrevivência às pessoas) e as Garantias de Transparência (esperar que pessoas, instituições e o próprio Estado sejam sinceros em suas ações). Portanto, com base nestas liberdades instrumentais, cabe ao Estado garantir a máxima satisfação das necessidades básicas. Doyal e Gough (*apud* Leivas 2007, p. 89) afirmam que “a especificação concreta destes níveis deve ser um trabalho democrático do Poder Legislativo que formula uma política em vista da disponibilidade de recursos e das prioridades em jogo”.

Argúi Leivas que (2007, p.90) que o direito fundamental à alimentação está garantido pelo Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais que em seu artigo 11, devidamente comentado aduz:

El derecho a la alimentación adecuada se ejerce cuando todo hombre, mujer o niño, ya sea solo o en común con otros, tiene acceso físico y económico, en todo momento, a la alimentación adecuada o a medios para obtenerla.(...) No obstante, los Estados tienen la obligación básica de adoptar las medidas necesarias para mitigar y aliviar el hambre (...).³⁸

Em resumo para Sen (2012, p.323):

A capacidade de uma pessoa pode ser caracterizada como liberdade para o bem-estar (refletindo a liberdade para promover o próprio bem-estar) e como liberdade de agência (refletindo a liberdade para promover quaisquer objetivos e valores que uma pessoa tem razão para promover). Embora a primeira possa ter maior interesse geral para a política pública (com a eliminação da pobreza, através da erradicação das privações mais sérias da liberdade para o bem-estar), é a última que pode comprovadamente ser vista como de interesse primordial para o senso pessoas de valores.

Em síntese, a defesa de Sen (2010, p.229) é no sentido de que “é preciso atentar para a necessidade de incentivos geradores de crescimento na produção e nas rendas – incluindo, *inter alia*, a expansão da produção de alimentos. Isso requer que se planejem incentivos de preços sensatos (...)”. Neste viés a tributação é algo que oprime, visto que inviabiliza o poder de escolha do que será adquirido. Conforme visto, o contribuinte tem o dever tributário de custear os serviços públicos ofertados pelo Estado à coletividade. Para tanto, esta tributação não pode onerar o cidadão de modo que o impeça de adquirir o mínimo indispensável a sobrevivência. Conforme argúi Siqueira (2010, p.414) sobre o assunto:

Neste sentido, se a disponibilidade econômica manifestada pelo contribuinte cinge-se a possibilidade de aquisição dos bens essenciais, é de se concluir que ele não tem condição de contribuir para o sustento do Estado e financiamento da sociedade. Entretanto, se essa disponibilidade se estender para uma possível aquisição de bens importantes, será preciso observar se a presença desses bens que potencializam a eficácia de seus direitos e dispensável ou não, caso seja, poderá integrar a base de cálculo tributável, caso não seja, por se aproximar dos bens essenciais, não poderá fazer parte da base de cálculo sujeita a tributação.

Considera-se que os bens essenciais como os alimentos que compõem a cesta básica não poderão ser tributados, tendo em visto a incapacidade que o cidadão pobre tem de contribuir. Caso tais produtos não possam ser adquiridos pelo indivíduo, isto gerará um tipo de privação que influenciará na capacidade do cidadão aumentando o quadro de desigualdade

³⁸ O direito à alimentação adequada realiza-se quando cada homem, mulher e criança, sozinho ou em comunidade com outros, têm acesso físico e econômico, em todos os momentos, à alimentação adequada ou meios para sua obtenção. (...) No entanto, os Estados têm a obrigação principal de tomar as medidas necessárias para mitigar e aliviar a fome (...)

e pobreza. Em síntese, o indivíduo deve contribuir de acordo com suas capacidades, pois tal atitude ensejará o predomínio das liberdades substantivas ao gerar um bem-estar social.

3.4 A desoneração da cesta básica e a economia do bem-estar

Conforme analisado, uma das funções do Estado é garantir o mínimo vital ao indivíduo para que este possa desenvolver suas capacidades. O desenvolvimento das funcionalidades humanas gera um tipo de liberdade que se traduz em “bem-estar”.

Portanto, para o tema desta pesquisa admite-se que o papel da desoneração tributária sobre a cesta básica, ao reduzir o preço dos produtos, seria estimular o consumo de alimentos vitais e em consequência gerar um bem estar social. Neste sentido, esclarece Clark (1967, p.104) que “qualquer sociedade deve estar dedicada, pelos menos ostensivamente, ao bem-estar de seus componentes.”

A economia do bem estar é um ramo da microeconomia que se preocupa com o bem-estar do indivíduo, pois considera este a unidade de medida. Para Sen (2011, p.306) a economia do bem estar “é a parte da economia que se preocupa com a avaliação da bondade dos estados de coisas e apreciação das políticas.”

Por muito tempo a economia do bem estar foi dominada pela abordagem específica do utilitarismo. A doutrina utilitarista foi fundada pelo inglês Jeremy Bentham cuja ideia central segundo Sandel (2012, p.48) é formulada:

de maneira simples e tem apelo intuitivo: o mais elevado objetivo da moral é maximizar a felicidade, assegurando a hegemonia do prazer sobre a dor. De acordo com Bentham, a coisa certa a fazer é aquela que maximizará a utilidade. Como “utilidade” ele define qualquer coisa que produza prazer ou felicidade e que evite a dor ou o sofrimento.

Apesar de tecer críticas ao utilitarismo, o autor Rawls (1997, p.25) compreende que “uma pessoa age de modo muito apropriado, pelo menos quando outros não são afetados, com o intuito de conseguir a maximização de seu bem-estar, ao promover seus objetivos racionais o máximo possível”. Então para os utilitaristas existe justiça social quando há bem-estar para um determinado grupo. É o que argumenta Sen (2011, p.311):

Os utilitaristas, como Bentham, Edgeworth, Marshall e Pigou, não viram nenhuma grande dificuldade em afirmar que a ordenação da bondade dos estados sociais e a seleção que dever ser escolhida precisam ser feitas penas com base na soma total do bem-estar dos indivíduos em cada estado. E consideravam que o bem-estar individual é representado pela “utilidade” individual, geralmente identificando a utilidade com a felicidade individual.

Então, para os utilitaristas qualquer medida que reduza a tributação será válida, pois possibilitará o incremento do consumo gerando felicidade para os indivíduos que terão condições de adquirir os produtos necessários para sua sobrevivência. Mas a questão é a que custos essa tributação será reduzida? E o direito do Estado de cobrar estes tributos?

A doutrina utilitarista, portanto, não seria a melhor para se atingir o bem comum. Para Rawls (1997) o utilitarismo não é a melhor das teorias para explicar a justiça. Para ele o utilitarismo prega que a sociedade só será justa se suas instituições mais importantes se voltassem para conseguir o maior grau de satisfação para seus membros.

Sandel (2012, p.51) também tece algumas objeções ao utilitarismo, primeiro por que esta teoria não respeita os direitos individuais, ou seja :

ao considerar apenas a soma das satisfações, pode ser muito cruel com o indivíduo isolado (...) a lógica utilitarista, se aplicada de forma consistente, poderia sancionar a violação do que consideramos normas fundamentais da decência e do respeito no trato humano.

A segunda crítica baseia-se em tornar os valores moeda comum. Quer dizer, conforme expõe Sandel (2012, p.55):

O utilitarismo procura mostrar-se como uma ciência de moralidade baseada na quantificação, na agregação e no cômputo geral da felicidade. Ele pesa as preferências sem julgar. As preferências de todos têm o mesmo peso. (...) Entretanto, será possível traduzir todos os bens morais em uma única moeda corrente sem perder algo na tradução?

Portanto, para a teoria utilitarista é possível atribuir um valor à vida humana, ou seja, tudo que tem importância moral é reduzido a uma única escala de prazer e dor. E conforme expõe Sandel (2012, p.59) “Eles argumentam que muitas escolhas sociais trocam implicitamente um determinado número de vidas por outros bens e conveniências”.

Conforme argumenta Sandel (2012, p.63) Mill³⁹ defendia que as pessoas deveriam ser livres para agir como quisessem desde que não fizessem mal aos outros. Para ele seria um erro viver segundo costumes ou convenções, porque isto, conforme Sandel (2012, p.65) “impede o

³⁹ John Stuart Mill (1806-1873) “nascido uma geração após a de Bentham, tentou salvar o utilitarismo reformulando-o como uma doutrina mais humana e menos calculista” (SANDEL, 2012)

indivíduo “de atingir a finalidade máxima da vida humana – o desenvolvimento completo e livre de suas faculdades”. Mill (*apud* Sandel, 2012, p.66) expõe que:

As faculdades humanas de percepção, julgamento, sentimento discriminativo, atividade mental e até mesmo a preferência moral só são exercitadas quando se faz uma escolha. Aquele que só faz alguma coisa porque é o costume não faz escolha alguma. Ele não é capaz de discernir nem de desejar o que é melhor. [...] Quem abdica de tomar as próprias decisões não necessita de outra faculdade, apenas da capacidade de imitar, como os macacos.

Em resumo, arremata Sandel (2012) enquanto Bentham reduzia os direitos individuais a um cálculo de prazer e dor, Mill, de maneira mais humana, propôs uma teoria utilitarista que invocasse a ideia de dignidade e personalidade humana independente da utilidade.

No entanto, conforme aduz Sen (2011, p.311-312):

O tema da economia do bem-estar sofreu um duro golpe na década de 1930, quando os economistas foram convencidos pelos argumentos apresentados por Lionel Robbins e outros (influenciados pela filosofia do “positivismo lógico”) sustentando que as comparações interpessoais de utilidade não tem base científica e não podem ser feitas de forma sensata. Eles alegavam que a felicidade de uma pessoa não podia ser comparada, de forma alguma, com a felicidade de outra pessoa.

Sendo a felicidade um dos aspectos da liberdade, resta dizer que só há possibilidade de mensurá-la de maneira individual. Em sendo assim, afirma Sen (2011, p.313) “poderíamos discutir se a mesma pessoa é mais feliz em um estado social do que em outro, mas nos informaram que não poderíamos comparar a felicidade de uma pessoa com a outra”.

Entretanto, o próprio Sen (2011, p.318) concorda que “a experiência de um pouco de alegria através da incorporação de expectativas adaptativas e de desejos tornados mais “realistas” pode ser vista como um ganho claro para as pessoas que a logram”. Para ele tais incorporações gerariam maior satisfação dos desejos e em consequência traria mais felicidade e bem-estar.

Relacionando ao tema da presente pesquisa, aponta-se para o fato de que o acesso aos alimentos da cesta básica traria ao indivíduo a satisfação dos seus desejos o que ensejaria mais felicidade e melhor perspectiva de bem-estar.

Conforme visto no item 2.3.1, o Decreto Lei 399 de 1938, em seu artigo 2º preceitua, “que o salário mínimo é a remuneração devida ao trabalhador adulto, sem distinção de sexo, por dia normal de serviço, capaz de satisfazer, em determinada época e região do país, as necessidades normais de alimentação, habitação, vestuário, higiene e transportes”. Portanto, o salário mínimo seria, conforme o referido dispositivo legal, suficiente para aquisição da cesta

básica Nacional que tem como função assegurar ao trabalhador em idade adulta alimentos essenciais ao seu sustento e bem estar.

Então, pelo objetivo para o qual foi criada, percebe-se que a cesta corresponde à garantia mínima de alimentação humana, tendo, portanto, que ser garantido seu acesso. Deste prisma percebe-se que qualquer aumento no preço destes produtos poderia inviabilizar sua aquisição, ou seja, a tributação que impacta a cesta indicaria uma fonte de privação e de bem-estar.

Com relação à cesta básica, pesquisa⁴⁰ recente encabeçada pelo DIEESE (2013, p.02) demonstrou que:

O Governo Federal editou, em 08 de março de 2013, a Medida Provisória nº 609, que reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, bem como do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, incidentes sobre as receitas com vendas de alguns produtos de alimentação e higiene pessoal. Além de baratear estes produtos essenciais, a medida foi adotada objetivando estimular a economia, através da ampliação do consumo de produtos de primeira necessidade pelas famílias, sobretudo aquelas de baixa renda.

A citada pesquisa⁴¹ demonstrou que, apesar da desoneração de vários tributos (exceto ICMS) ficou comprovado que ainda não foi possível detectar um possível benefício no poder de compra das famílias, visto que o preço final dos produtos é de difícil mensuração, tendo em vista diversos fatores como o custo da produção, os efeitos climáticos, o modo de distribuição nas cidades, etc. Ademais, conforme demonstra a referida pesquisa⁴² DIEESE (2013, p.4-5):

A tributação é mais um desses fatores, e depende da alíquota, da base de cálculo, do regime de apuração etc. Ademais, cabe ressaltar que a desoneração tributária de um produto pode não chegar ao consumidor final de maneira integral ou mesmo parcialmente, caso este benefício seja retido pelas empresas como forma de ampliar margens de lucro sobre o faturamento. A possibilidade de que tal apropriação ocorra é maior quando uma ou mais empresas detêm grande poder sobre o mercado do produto em questão. No caso da cesta básica, mesmo que a maior parte dos produtos seja comercializada de maneira concorrencial, alguns têm a produção ou processamento concentrada em poucas empresas.

⁴⁰ DIEESE. Nota Técnica nº 120. A desoneração dos produtos da cesta básica. Disponível em <<http://www.dieese.org.br/notatecnica/2013/notaTec120DesoneracaoCestaBasica.pdf>>. Acessado em 10 de Abril de 2013.

⁴¹ *ibidem*

⁴² *ibidem*

Na mesma norma técnica o DIEESE⁴³ constatou que a desoneração da cesta básica poderia, caso inteiramente repassada aos preços, representar um alívio no orçamento das famílias. Para dar uma indicação de qual seria esta potencialidade, tomou-se o gasto mensal com a Cesta Básica apurado em 18 capitais estaduais, baseada no Decreto Lei 399 de 1938, indicando as respectivas quantidades. Então, caso a isenção de tributos prevista na Medida Provisória estivesse vigorando em fevereiro de 2013, isto poderia corresponder potencialmente a reduções (percentuais), conforme demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 3- Simulação do potencial de redução do custo da cesta básica com a isenção tributária da MP 609

Capital	Gasto mensal com a Cesta Básica – valores de fevereiro (R\$)	Valor correspondente aos PIS-Cofins e IPI (R\$)	Gasto Mensal deduzindo valor dos tributos federais (R\$)	Potencial de redução do gasto total, em %
Florianópolis	314,46	14,18	300,28	-4,15
Porto Alegre	318,16	13,87	304,29	-4,36
Curitiba	293,25	12,50	280,75	-4,26
Brasília	306,39	12,99	293,40	-4,24
Vitória	313,40	12,59	300,81	-4,02
São Paulo	326,59	12,98	313,61	-3,98
Belo Horizonte	313,48	12,38	301,10	-3,95
Campo Grande	269,38	10,48	258,90	-3,89
Aracajú	238,40	8,99	229,41	-3,77
Gioana	286,34	10,79	275,55	-3,77
Rio de Janeiro	306,83	11,54	295,29	-3,76
João Pessoa	270,06	9,89	260,17	-3,66
Salvador	270,04	9,65	260,39	-3,57
Fortaleza	276,98	9,79	267,19	-3,53
Natal	283,27	9,87	273,40	-3,48
Recife	278,92	9,43	269,49	-3,38
Belém	286,70	9,07	277,63	-3,16
Manaus	314,18	9,85	304,33	-3,14

Fonte: DIEESE, 2013⁴⁴

A Medida Provisória nº609 não contemplou a desoneração do ICMS que incide sobre a cesta básica o que ainda gera preços elevados dos produtos essenciais. Segundo a Fiesp⁴⁵ – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo:

⁴³ *ibidem*

⁴⁴ DIEESE. Pesquisa Nacional da Cesta Básica. Disponível em <<http://www.dieese.org.br/notatecnica/2013/notaTec120DesoneracaoCestaBasica.pdf>>

⁴⁵ Disponível em <<http://www.valor.com.br/brasil/3048108/entidades-defendem-que-estados-retirem-icms-da-cesta-basica#ixzz2Uu4fUti>>. Acessado em 15 de Abril de 2013.

O ICMS responde por 45% dos tributos que incidem sobre os alimentos. A alíquota padrão corresponde a 17% ou 18% conforme o estado de origem, mas algumas unidades da Federação chegam a estabelecer mais de 40 alíquotas diferentes para esses produtos. O ICMS incide de forma desigual, o que resulta num sistema confuso e em alta carga tributária sobre os alimentos”, avalia o gerente do Departamento de Agronegócio da Fiesp, Antonio Carlos Costa. Na Europa, ressalta ele, os impostos representam, em média, 5,1% do preço da comida. Nos Estados Unidos, onde 34 estados não tributam os alimentos, a carga tributária sobre o setor corresponde a apenas 0,7%.

Portanto, a desoneração da cesta básica poderia, caso inteiramente repassada aos preços, representar um alívio no orçamento das famílias. Conforme argüi Sandel (2012, p.322) “para alcançar uma sociedade justa, precisamos raciocinar juntos sobre o significado da vida boa e criar uma cultura pública que aceite as divergências que inevitavelmente ocorrerão”.

Neste sentido, Sandel (2012, p.308) de maneira mais radical argumenta que para o bem comum “seria preferível cortar impostos a decidir como gastar o dinheiro, porque isso deixaria os indivíduos livres para escolher por conta própria os objetivos que deveriam perseguir e como gostariam de gastar o próprio dinheiro”.

Então, evidencia-se que a redução parcial da tributação que incide sobre os produtos que guarnecem a cesta básica não representou um ganho notório na renda do indivíduo, portanto a tributação, no caso do ICMS incidente e na transferência para o preço da desoneração não representaria melhoria na qualidade de vida e nem geraria capacidades e bem-estar.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo Luna (1997) um dos objetivos da pesquisa científica é determinar o “estado da arte”, ou seja, buscar o que já se sabe sobre o tema e encontrar eventuais lacunas que serão preenchidas por outros estudos. Portanto, após algumas pesquisas identificou-se que vários foram os trabalhos de cunho, precipuamente, econômico e contábil que analisaram os impactos da tributação sobre os produtos que compõem a cesta básica. Motivo pelo qual se elegeu, para esta pesquisa, um modelo estatístico, o qual foi replicado, de Marchesoni *et.al.* para demonstrar os números relativos a tal impacto. Entretanto, o objetivo precípua deste trabalho foi de maneira crítica-reflexiva apresentar o tema sob a perspectiva do desenvolvimento social, por isso a eleição de teóricos como Amartya Sen. Ademais, fez-se também uma análise da questão pelo viés jurídico ao realçar o papel das teorias da justiça com respaldo em Sandel e Jhon Rawls.

O problema norteador da presente pesquisa foi, dentro da ótica do desenvolvimento social, analisar em que medida a carga tributária Nacional, que incide sobre os alimentos que compõem a cesta básica, interferiria nos níveis de pobreza ao privar o consumidor de suas liberdades e capacidades. Buscando responder tal questionamento, foram determinados certos pressupostos a serem seguidos, os quais foram divididos em três capítulos.

Posto que o objeto deste trabalho envolve a relação tributária e consumerista, a proposta do primeiro capítulo foi analisar de maneira genérica a tributação sobre o consumo no Brasil. Para tanto, inicialmente, buscou-se inserir o tema na perspectiva do Sistema Tributário Nacional. Evidenciou-se que tal sistema consiste num conjunto de normas destinadas a implementar a tributação no país. E que é através destas normas que o Estado obtém autorização para cobrar os tributos, ou seja, para obter receitas importantes para manter os gastos públicos. Neste caso, a incidência de tributos sobre os alimentos (inclusive os da cesta básica) enseja também a entrada de receitas aos cofres públicos que, pelo menos em tese, contribuirá para a prestação dos serviços públicos à sociedade. Este capítulo também teve como norte inserir o tema dentro da esfera do pós-positivismo, sendo este o postulado a ser seguido na interpretação da legislação tributária com inclinação a valorização das questões principiológicas. Neste prisma, não há como negar a influencia dos princípios constitucionais tributários para o objeto deste estudo. Por fim, sendo este um trabalho multidisciplinar, neste capítulo ainda foi feita uma análise da tributação dentro da esfera do desenvolvimento social. Chegou-se a conclusão de que o tributo pode ser um instrumento capaz de gerar mudanças

estruturais significativas no que tange ao desenvolvimento do potencialidades humanas. Por fim, dissertou-se sobre a história da tributação consumerista no Brasil considerando-a no tempo e no espaço, inclusive com base nos aspectos teóricos e práticos.

Em síntese, na relação tributária, o Estado (fisco) cobra de maneira compulsória do contribuinte aquilo que a lei autoriza. Entretanto, muitas vezes, este poder de tributar se exacerba causando graves prejuízos a tal relação. Na verdade, o Estado, não dispõe de mecanismos capazes de mensurar a capacidade contributiva de alguns cidadãos o que gera flagrante ofensa aos princípios constitucionais tributários e à justiça. Tudo isto contribui para o aumento da pobreza, precipuamente nas camadas menos favorecidas que ao adquirirem produtos essenciais para subsistência (como a cesta básica) arcam com uma carga tributária escorchante.

O cunho do segundo capítulo foi demonstrar a relação entre os direitos humanos e a tributação pela perspectiva do desenvolvimento social. Dentre os vários conceitos de desenvolvimento, chegou-se à conclusão de que só existe desenvolvimento social se for garantido ao indivíduo liberdade, ou seja, desde que haja a eliminação de certas privações que impedem as escolhas e oportunidades. Assegurou-se compreender que a tributação possa ser um instrumento eficaz para garantir a aplicabilidade dos direitos fundamentais, especialmente, o postulado da dignidade da pessoa humana. Isto pode ser sentido quando se garante, por exemplo, o acesso a alimentação adequada e digna como o acesso aos produtos que compõem a cesta básica. Ainda neste capítulo foi realizada uma abordagem a cerca da pobreza enquanto fenômeno multidimensional. Para o presente trabalho pobre não é somente aquele que não tem renda, mas, sobretudo o que não goza de características culturais, sociais e políticas que possam influenciar em sua vida e essencialmente no seu bem-estar.

E por fim, o terceiro capítulo teve como objetivo analisar o problema desta pesquisa dentro da teoria das privações e da justiça. Ademais, buscou-se encontrar dentro destas teorias resposta que pudessem responder ou refutar as hipóteses ora aqui levantadas. Ainda, neste capítulo foi analisada o impacto da tributação sobre a cesta básica, frente a recentes alterações legislativas, com a edição da Medida Provisória nº609/2013 (convertida na Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013). E por fim, inseriu-se neste estudo uma análise entre a possível desoneração tributaria sobre os produtos da cesta frente a economia do bem-estar.

Após o estudo deste tema que se seguiu em três capítulos, restou provado e demonstrado que:

-A concepção de um novo sistema tributário é influenciado por diversos fatores e dentre estes pode-se citar as questões econômicas, sociais e políticas.

-A tributação constitui-se num dos principais instrumentos à redução das desigualdades sociais e em consequência contribui para a efetivação do Estado Democrático de Direito.

-Que o aumento da renda em face da diminuição dos preços gerada pela desoneração tributária contribui para o acesso a alimentação adequada fomentando a redução das desigualdades sociais e da pobreza.

-Abaixo de um certo nível de bem-estar material e social, os indivíduos simplesmente não podem participar da sociedade como cidadãos, e muito menos como iguais.

-Pela Teoria das Capacidades evidenciou-se que a baixa renda não é causa da pobreza, sendo necessário, entretanto que o Estado possibilite ao indivíduo o desenvolvimento de suas capacidades, pois só assim ele conquistará melhor nível de renda. Caso contrário, a falta de capacidades ensejará falta de liberdade e verdadeira privação.

-Caso o Estado não venha a subsidiar políticas públicas (leis que desonem a tributação), o indivíduo não terá condições de adquirir com um salário mínimo os alimentos básicos que compõem a cesta. Portanto, sem uma alimentação adequada, este cidadão não poderá desenvolver suas capacidades e muito menos alterar o perfil de sua renda nem sair do estado de pobreza.

- Uma política que vise o bem comum deve valorizar a redistribuição de renda a partir da ampliação ao acesso ao consumo e da liberdade de escolher o que consumir.

- A sociedade só é justa se distribui os bens de maneira correta, dando a cada indivíduo o que lhe é devido. Nesta sistemática, os indivíduos que não tem acesso à alimentação adequada não recebem um tratamento justo.

- A desoneração tributária de alguns tributos não ensejará o aumento do consumo, ou incremento na renda das famílias.

- Para que não haja maiores impactos para a população com menor poder aquisitivo no que tange ao consumo, deverá haver uma desoneração total dos produtos que compõem a cesta básica. Sendo isto o que se espera da Reforma Tributária.

- Caso o Estado venha a perder em arrecadação que seja implementado (cobrado) o Imposto sobre Grandes Fortunas.

Portanto, conclui-se que somente a desoneração tributária total sobre os produtos que guarnecem a cesta básica é que ensejará uma variação significativa no valor da cesta básica e na renda disponível das famílias, A possibilidade de se ter o mínimo indispensável a sobrevivência, como direito fundamental será acompanhada da garantia da liberdade e do

bem-estar. Somente com a redução destas privações é que o indivíduo poderá desenvolver todas as suas potencialidades. Isto, sem dúvida, fomentará o desenvolvimento social.

Ao se chegar a tais conclusões, restou ainda suscitada uma dúvida: Porque a carga tributária incidente sobre o consumo é tão alta? Levantou-se a seguinte hipótese: a tributação sobre o consumo corresponde a grande parte de receita do Estado, além disso, como o processo de incidência tributária ocorre em todo o ciclo da cadeia produtiva (produção – atacado- consumo), fica impossível para o consumidor final sonegar os tributos devidos e por fim, não há transparência nesta cobrança, ou seja, apesar de existir legislação própria (Lei. 12741/2012) as notas fiscais ainda não demonstram com clareza o valor da tributação embutida no preço do produto. Por fim, é certo que não há como deixar de consumir sobremaneira produtos vitais à sobrevivência humana. Portanto, encerra-se o presente trabalho esperando encontrar respostas para estes e outros questionamentos, aqui suscitados, em trabalhos futuros.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. Barbacena, Lula e Severino. – Folha de São Paulo/Opinião Econômica, 2005. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. *Estudo sobre os dias e anos trabalhados para pagar tributos durante a vida do brasileiro*. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/img/_publicação/7958/121.pdf>. Acessado em 10 de Abril de 2012.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *Historia dos Tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp, 2000.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BAJOIT, Guy. Olhares Sociológicos, Rostos da Pobreza e Concepções do Trabalho Social. In: BALSÁ, Casimiro; BONETI, Lindomar Wessler, SOULET, Marc-Henry (Orgs). *Conceitos e Dimensões da Pobreza e da Exclusão Social: uma abordagem transnacional*. Ijuí: Ed. Unijuí, 2006.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BLUMER, Herbert. *A ideia de desenvolvimento social*. In: DURAND, J. C. G. & MACHADO, L. P. (org.). *Sociologia do desenvolvimento II*. Rio de Janeiro: Zahar editores. Textos básicos de Ciências Sociais, 1975.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 19ª Ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campos, 1992

BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil, 1988*. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 10 de Abril de 2013.

BRASIL, *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acessado em 10 de Abril de 2013.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CARNERIO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Pedro Luiz Costa; SÁFADI, Thelma; FERRAZ, Marcelo Inácio Ferreira. *Análise Sazonal para a série e os componentes do custo da cesta básica de Lavras, MG*. Organizações Rurais & Agroindustriais, Lavras, v.12, n.3, p. 423-434, 2010. Disponível em <http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/102032/2/2010_3.artigo8.pdf>. Acessado em 8 de abril de 2013.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

CASARIL, Kérley Braga Pereira Bento; CASARIL, Carlos Cassemiro. A Segurança alimentar e a fome no Brasil: Contribuição ao Debate. In: CASARIL, Kérley Braga Pereira Bento; PLEIN, Clério (org). *Segurança Alimentar numa perspectiva multidisciplinar: contribuição ao debate brasileiro*. Francisco Beltrão: Unioeste – Campus de Francisco Beltrão, 2005.

CASTRO, Josué. *Geografia da Fome*. 6 ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1959.

CLARK, John Maurice. *Instituições Econômicas e Bem-Estar Social*. Tradução: Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967.

CONTI, Irio Luiz. Introdução. In: PIOVESAN, Flávia; CONTI, Irio Luiz (coordenadores). *Direito Humano à Alimentação Adequada*. Rio da Janeiro: Editora Lumen Juris. 2007.

CORBEAU, Jean-Pierre. Víveres para Sobreviver. In: BALSA, Casimiro; BONETI, Lindomar Wessler, SOULET, Marc-Henry (Orgs). *Conceitos e Dimensões da Pobreza e da Exclusão Social: uma abordagem transnacional*. Ijuí: Ed. Unijuí, 2006.

COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo. Saraiva, 2009.

DEMO, Pedro. *Metodologia científica em ciências sociais*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDO SOCIOECONÔMICOS (DIEESE), 2011. Available at: <<http://www.dieese.org.br/rel/rac/cesta.xml>>. Acesso em: 11 ago. 2011.

ERIS, I. et.al. A distribuição de renda e o sistema tributário no Brasil. In: ERIS, C.C.C; ERIS, I.; MONTORO FILHO, A.F. *Finanças Públicas*. São Paulo: Pioneira/FIPE, 1983.

ESTIVILL, Jordi. *Panorama da luta contra a exclusão social: conceitos e estratégias*. Bureau Internacional de Trabalho – STEP. Genebra, 2003

FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Globo, 1987.

FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS (FAO), 2000, 2005. Agriculture commodity prices continue long-term decline. Disponível em: <<http://www.fao.org/newsroom/EN/news/2005/89721/index.html>>. Acesso em: 14 abr. 2013

FRANCO, Sílvia Cintra. *Dinheiro Público e Cidadania*. São Paulo: Moderna, 1998.

FREITAS FILHO, Antonio de. *Limite de pobreza e satisfação das necessidades alimentares população urbana da Região Sul*. Brasília, Emprapa, 1981.

FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e Liberdade*. Tradução de Luciana Carli; apresentação de Miguel Colasuonno. 2 ed. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

FRIEDMAN, Milton. *Teoria dos Preços: texto provisório*. Rio de Janeiro: APEC Editora S.A, 1971.

FURTADO, Celso. *Pequena introdução ao desenvolvimento: enfoque interdisciplinar*. 2 ed. São Paulo: Ed. Nacional, 1981.

GEORGE, Susan. *O mercado da fome*. Rio de Janeiro:Paz e Terra, 1978.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A.C. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza. *Das necessidades humanas aos direitos: ensaio de sociologia e filosofia do direito*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

HUNT, E.K. *História do Pensamento Econômico: uma perspectiva crítica*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE), 2009, 2010. Disponível em: < http://www.ibge.gov.br/home/mapa_site/mapa_site.php#economia-e-pesquisa/>. Acesso em: 10 de ago. 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT), 2011.

Disponível em: < http://ibpt.com.br/home/publicacao.list.php?publicacaotipo_id=2>. Acesso em: 11 de ago. 2011.

KEYNES, J. M. *Teoria Geral do Emprego, Juro e Moeda*. Translation: Cruz, M. R., 1992. São Paulo: Atlas, 1936

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999

KLIKSBERG, Bernardo. *Falácias e mitos do desenvolvimento social*. 2 ed. São Paulo: Cortez; Brasília, DF: UNESCO, 2003.

KONDER, Leandro. *O que é dialética*. 28ª ed. São Paulo, Brasiliense, 2006.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação eqüitativa. Ensaio FEE: Porto Alegre, v. 22, n 1, 2001. Disponível em

<<http://paulocaliendo.com.br/pages/financas%20publicas/trib%20equitativa.pdf>>. Acessado em 15 de Abril de 2013.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004. Disponível em

<<http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/download/2064/2446>>. Acessado em 15 de Abril de 2013.

LAKATOS, Eva Maria de MARCONI, M. de A. *Técnicas de Pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002.

LANGONI, C.G. *Distribuição da renda e Desenvolvimento Econômico no Brasil*. Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1973.

LASSALE, Ferdinand. *A essência da constituição*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Líber Júrís, 1998.

LEIVAS, Paulo Cogo. O Direito Fundamental à Alimentação: da Teoria das necessidades ao Direito ao Mínimo Existência. In: PIOVESAN, Flávia; CONTI, Irio Luiz (coordenadores). *Direito Humano à Alimentação Adequada*. Rio da Janeiro: Editora Lumen Juris. 2007.

LEMONS FILHO, Telmo. *O Estado Democrático de Direito*. Disponível em <http://www.esapergs.org.br/site/arquivos/artigo_1291133399.pdf>. Acessado em 08 de agosto de 2012

LOPES, Helger Marra; MACEDO, Paulo Brígido Rocha; MACHADO, Ana Flávia. *Análise de pobreza com indicadores multidimensionais: uma aplicação para Brasil e Minas Gerais*. Belo Horizonte: CEDEPLAR, 2003. Disponível em

<http://www.abep.nepo.unicamp.br/site_eventos_abep/PDF/ABEP2004_593.pdf>. Acessado em 15 de Abril de 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004.

MAGALHÃES, Luís Carlos Garcia de; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade; VIANNA, Salvador Werneck. *Tributação, distribuição de renda e pobreza: uma análise dos impactos da carga tributária sobre alimentação nas grandes regiões urbana brasileiras*. Brasília; IPEA; jun. 2001.. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_2001/td_804.pdf>. Acessado em 14 de Junho de 2011.

MARCHESONI, Fernanda; OLIVEIRA, Maria Aparecida Silva. *O peso da tributação no preço dos alimentos: análise da cesta básica do Município de Sorocaba – SP*. 48º Congresso SOBER (Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural, Campo Grande, MS, 2009.

MARX, Karl. *Contribuição à Crítica da Economia Política*. 2ª edição, São Paulo, Martins Fontes, 1983.

MEDEIROS, Marcelo. *O que faz os ricos ricos: o outro lado da desigualdade brasileira*. São Paulo: Hucitec: Anpocs, 2005

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MORAIS, Márcio Eduardo da Silva Pedrosa. *O conceito de Justiça Distributiva no Estado Democrático de Direito: uma compreensão da justiça distributiva e do acesso à justiça no estado constitucional democrático brasileiro*. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2009.

OLIVEIRA, José Eduardo Dutra de; CUNHA, Selma Freire de Carvalho da; MARCHINI, J. Sérgio. *A desnutrição dos pobres e dos ricos: dados sobre a alimentação no Brasil*. São Paulo: Sarvier, 1996.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PAYERAS, José Adrian Pintos. *A carga tributária no Brasil e sua distribuição*. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas). Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”. Universidade de São Paulo. Piracicaba, 2008.

PAZ, Sue-Ellen Nonato. *Análise da Tributação do Consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2008.

PELIANO, Anna M. Medeiros; CASTRO, Cláudio de Moura; MARTINE, George; GARCIA, Ronaldo Coutinho. O problema alimentar brasileiro: Situação atual, perspectivas e proposta

de políticas. IN: CASTRO, Cláudio de Moura; COIMBRA, Marcos (orgs). *O problema alimentar no Brasil*. São Paulo: Editora da UNICAMP: ALMED, 1985.

PEREZ Muñoz, Cristian. Impostos e justiça distributiva: uma avaliação da justiça fiscal proposta Murphy e Nagel *. Rev. Urug. Cienc. Pol., Montevideo, v 16, n. 1 de Dezembro. 2007. Disponível em:

<http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S079797892007000100011&lng=es&nrm=iso>. acessado em 15 de julho. 2013. NEDER, H.D.; BUAINAIN, A.M.; LIMA, F. *Evolução e pobreza rural no Brasil*. FIDA: Campinas, 2007.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito*. 1 ed. (ano 2008). Curitiba: Juruá, 2011.

POCHMANN, Marcio. *Tributação e fundo público mundial contra a pobreza*. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=673&Itemid=2. Acessado em 14 de junho de 2011.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole, 2004.

RAWLS, John. *Justiça como Equidade: Uma Reformulação*. Tradução de Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RAWLS, John. *Justiça e Democracia*. Tradução de Irene Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1971.

RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro e MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu. (orgs.). *Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos – Elementos para Reflexão*. Brasília : Ipea : SINDIFISCO : DIEESE , 2011.

RODRIGUES, J.J. *Carga Tributária sobre os salários*. Brasília: Secretaria da Receita Federal – Coordenadoria Geral de Estudos Econômicos e Tributários, out.1998 (Texto para discussão 1).

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento: incluyente, sustentável, sustentado*. Rio de Janeiro: Garamond, 2004.

SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 6 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SANDRONI, Paulo. *Novíssimo dicionário de Economia*. 11 ed. São Paulo. Editora Best Seller, 2003.

SANTOS, Everson Vieira dos. *Carga Tributária Indireta sobre o custo do cesto básico da região metropolitana de Porto Alegre*. Tese (Doutorado em Economia). Faculdade de Ciências Econômicas. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2011

SANTOS, Fernando Ferreira. *Princípios Constitucionais da Dignidade da Pessoa Humana*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

SANTOS, Milton. *Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal*. 10 ed. Rio de Janeiro: Record, 2003.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Direito Tributário e financeiro*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SEN, Amartya. *A ideia de Justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

SINDIFISCO NACIONAL – *Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil*. Sistema Tributário: diagnóstico e elementos para mudança. Brasília, 2010.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. *O critério da capacidade econômica na tributação*. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, n. 35, dic. 2010. Disponible en <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512010000200012&lng=es&nrm=iso>. accedido en 27 mayo 2013. doi: 10.4067/S0718-68512010000200012.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. *Teoria da Tributação ótima*. IN: Economia do Setor Público no Brasil. Elsevier

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações: Investigação sobre a natureza e as causas*. Tradução de Luiz João Baraúna. 3 ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SOLERA, Carlos Rafael Rodriguez. Sete grandes debates sobre desigualdade social. IN: CATTANI, Antonio David; DÍAZ, Laura Mota (orgs); Traduzido por Eranani Ssó. **Desigualdades na América Latina: novas perspectivas analíticas**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2005

ZIMMERMANN, Clóvis. As políticas públicas e a exigibilidade do Direito Humano à Alimentação. In: PIOVESAN, Flávia; CONTI, Irio Luiz (coordenadores). *Direito Humano à Alimentação Adequada*. Rio da Janeiro: Editora Lumen Juris. 2007.