

A ISENÇÃO CONFERIDA AOS PRODUTOS DE CESTA BÁSICA: princípios constitucionais tributários esquecidos pela reforma

THE EXEMPTION GRANTED TO BRAZILIAN FOOD STAMP PRODUCTS: constitutional tax principles overlooked by the reform

Bruno da Silva de Carvalho¹

RESUMO

O presente artigo pretende analisar, sob o prisma dos princípios constitucionais tributários, a isenção concedida pela reforma tributária aos produtos de cesta básica. Nesse contexto, tem-se que a concessão de tal isenção, apesar de respeitar o princípio da seletividade, acaba ignorando os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, visto que se estende a todos os contribuintes, desconsiderando as marcantes diferenças de renda. Ademais, destaca-se que o direito fundamental à alimentação, por si só, não basta para que a isenção dos produtos de cesta básica se estenda a todos os contribuintes. Sendo assim, por conclusão, partindo do posicionamento do Supremo Tribunal Federal e da doutrina sobre o tema, verifica-se que o art. 8º da Emenda Constitucional nº 132/2023 que criou a Cesta Básica Nacional de alimentos e o seu parágrafo único que reduz a alíquota de tais produtos a zero, bem como o art. 120 do PLP 68, que regulamenta o texto constitucional, podem ser considerados inconstitucionais. Paralelamente, é apresentada, como solução, a adoção do modelo de *cashback* proposto pela própria reforma tributária, como forma de atender os fins perseguidos pela instituição da referida isenção e superar os problemas a ela relacionados.

Palavras-chave: Princípios Constitucionais Tributários. Reforma Tributária. Isenção Tributária. Cláusulas Pétreas Tributárias.

ABSTRACT

The following article aims to analyze, from the perspective of constitutional tax principles, the exemption granted by the Tax Reform to products covered by the Brazilian food stamp. In this context, it is noted that the granting of such exemption, despite adhering to the principle of selectivity, ultimately disregards the principles of equality and contributory capacity, as it extends to all taxpayers, ignoring significant income disparities. Furthermore, it is emphasized

¹ Graduando em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Membro do corpo editorial da Revista Eletrônica de Direito Processual (REDP). Email: brunobsccarvalho@gmail.com.

Artigo recebido para a publicação em 22/10/2023 e aprovado para a publicação em 14/08/2024.

that the fundamental right to food, by itself, is not sufficient for the exemption of basic basket products to be extended to all taxpayers. Thus, based on the position of the Federal Supreme Court and the doctrine on the subject, it is concluded that Article 8 of Constitutional Amendment No. 132/2023, which created the National Food Stamp and its sole paragraph that reduces the rate of such products to zero, as well as Article 120 of Complementary Law Project 68, which regulates the constitutional text, can be considered unconstitutional. Concurrently, the adoption of the cashback model proposed by the tax reform itself is presented as a solution to meet the objectives pursued by the aforementioned exemption and to overcome the related issues.

Keywords: Constitutional Tax Principles. Tax Reform. Tax Exemption. Tax Inviolable Clauses.

1 INTRODUÇÃO

Em 20 de dezembro de 2023, as Mesas do Congresso Nacional promulgaram a Emenda Constitucional Nº 132 (BRASIL, 2023), que altera o Sistema Tributário Nacional, dispondo sobre a Reforma Tributária, cujas feições mais notórias dizem respeito à tributação sobre o consumo. Entre os assuntos mais relevantes no âmbito da Emenda destaca-se a redução da alíquota que foi conferida aos produtos de cesta básica, prevista no seu art. 8º, Parágrafo Único:

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

Como regulamentação do texto constitucional, está em trâmite o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024², o qual, em seu artigo de nº 120, prevê a isenção para os produtos de cesta básica:

² **Substitutivo ao Projeto de Lei Complementar nº 68/2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/grupo-de-trabalho-sobre-a-regulamentacao-da-reforma-tributaria-plp-68-de-2024/outras-documentos/Substitutivo.pdf>> Acesso em: 06 jul. 2024.

Art. 120. Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana relacionados no Anexo I, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH, que compõem a Cesta Básica Nacional de Alimentos, criada nos termos do art. 8º da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

Nesse contexto, destacou-se na mídia posicionamento do Secretário Geral da Reforma, Bernard Appy, por meio do qual se questiona o modelo proposto pelo artigo, à época, da PEC 45/2019, nos seguintes termos:

Segundo a pesquisa de orçamento familiar, o rico consome três vezes mais produtos da cesta básica do que o pobre em termos absolutos. Estou dando um benefício em termos absolutos três vezes maior para a família rica do que para a família pobre. Com o 'cashback', consegue fazer isso de forma mais focalizada. Mas é uma decisão do Congresso Nacional de optar por um caminho e não optar por outro caminho. (MARTELLO; WALDVOGE; ELTZ, 2023)

Apesar da nítida e válida preocupação com a vulnerabilidade econômica de certos grupos, é possível perceber, a partir da fala do secretário, a existência de uma problemática em torno da ausência de tributação em tela: ela deixa de considerar as diferenças econômicas presentes no Brasil atual, ao passo em que pretende isentar, de igual modo, os produtos adquiridos por pessoas com rendimentos completamente díspares.

Quanto à imunidade tributária, são adotados dois critérios para a sua classificação: (i) a norma deve constar no texto constitucional e (ii) estar vinculada diretamente à preservação de determinados valores reputados constitucionalmente relevantes. Se atendidos ambos os critérios, a imunidade é tida como propriamente dita. Se atendido o primeiro requisito isoladamente, será considerada uma imunidade imprópria (TORRES, 2006).

Já em relação à isenção tributária, esta ocorre quando uma norma infraconstitucional proíbe a tributação em determinada situação. Em casos nos quais a vedação à tributação emana do legislador federal com permissão constitucional, a isenção é heterônoma³, mas, se

³ Nesse ponto, é vedado ao legislador federal, pela exegese do art. 151, III da Constituição Federal, estabelecer isenções de tributos de competência de outros entes da federação. Ressalva dessa regra são as hipóteses em que a própria Constituição autoriza a limitação do poder de tributar, conforme bem destaca o professor Sacha Calmon em seu Curso de Direito Tributário Brasileiro.

for a própria pessoa política que se autolimita, a isenção é qualificada como autônoma (COELHO, 2020).

No viés desta pesquisa, será considerada a ausência de tributação dos produtos de cesta básica como isenção, uma vez que a sua positivação ocorrerá, de fato, por meio de lei complementar, quando da aprovação da regulamentação da Reforma Tributária, notadamente com a autorização advinda do texto constitucional, por força da redação da Emenda Constitucional 132/2023.

Na primeira parte do presente artigo, se analisará a afronta, pela isenção conferida aos produtos de cesta básica nos moldes do texto corrente do PLP 68, à justiça social, materializada nos princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Para tal, parte-se dos principais tratamentos doutrinários afetos ao tema, bem como da análise dos efeitos provocados na capital paulista pela adesão do Estado de São Paulo ao Convênio ICMS nº 128/1994.

Em um segundo momento, questionar-se-á a possibilidade de elevar os princípios citados ao status de Cláusulas Pétreas Tributárias, a partir também dos tratamentos doutrinários sobre o tema e à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Além disso, outro questionamento abordará se apenas o direito fundamental à alimentação é suficiente para estender a isenção a todos os contribuintes.

Por derradeiro, será analisada uma possível solução aos problemas apontados, qual seja, a substituição do atual modelo de isenção aos produtos de cesta básica pelo modelo de *cashback* (devolução de parte do imposto pago às famílias de baixa renda), previsto inclusive pela própria Emenda Constitucional nº 132 em seus art. 152-A, § 2º e 156-A, §8º, inciso III. Ao final, serão apresentadas as conclusões do trabalho. Neste momento, será possível afirmar que a isenção autorizada pelo art. 8º, Parágrafo Único da Proposta de Emenda à Constituição é inconstitucional e pode ser substituída pelo modelo de *cashback* mencionado.

2 AFRONTA À JUSTIÇA SOCIAL: violação aos princípios constitucionais tributários

2.1 PRINCÍPIOS DA IGUALDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE

Segundo Marcus Abraham, é função do Direito Tributário a realização da justiça fiscal, posto que este é um importante instrumento do Estado adequado a fazer frente a suas necessidades financeiras e tem papel fundamental na redistribuição de riquezas e na realização da justiça social. Nesse sentido, ainda segundo o autor, tais assuntos ganham sua expressão no campo jurídico pelo debate da capacidade contributiva, da igualdade e sobre a segurança jurídica nas relações fiscais, princípios constitucionais (ABRAHAM, 2023). Relevantes neste trabalho serão os dois primeiros princípios citados, dos quais se sucederá a análise, junto ao princípio da seletividade, para, ao final, ser atestada a violação a ambos pela isenção dos produtos de cesta básica.

O princípio da igualdade encontra guarida no art. 150, II da Constituição Federal:

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

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

Ao passo que o diploma veda o tratamento tributário distinto a contribuintes em situação semelhante, ele permite que os contribuintes em situação desigual recebam tratamento tributário desigual, na medida de suas desigualdades, conforme advoga o conceito clássico aristotélico de igualdade (ARISTÓTELES, 2013).

Sendo assim, como é legítimo e da própria natureza da lei discriminar fatos e sujeitos a determinadas regras, é necessário determinar quais as discriminações toleradas pelo ordenamento jurídico (MELLO, 2021). Como resposta, é possível afirmar que o tratamento desigual deve ser adotado sempre que for instrumento a coibir privilégios e evitar perseguições (Id.), no qual se compara ou diferencia sujeitos (fatos, objetos, pessoas) em determinadas situações jurídicas, segundo critérios constitucionalmente eleitos (ÁVILA, 2022), a fim de atenuar diferenças econômicas, políticas, sociais, dentre outras finalidades atribuídas pela Magna Carta.

Já a Capacidade Contributiva, contemplada nos artigos 145, § 1º, e 150, II, da Constituição Federal, está intimamente relacionada ao princípio mencionado anteriormente, preceitua que os contribuintes com igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantia pecuniária, enquanto os que possuam desigual capacidade deverão contribuir com diferentes quantias aos cofres do Estado.

Nas palavras de Eduardo Sabbag *“o princípio da Capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CF, como projeto do postulado da isonomia tributária, tem por objetivo a consecução do ideal de justiça fiscal ou justiça distributiva”* (SABBAG, 2018, p. 193). Nesse sentido, o princípio constitucional da capacidade contributiva, materializador do princípio constitucional da igualdade, traz a justiça social ao sistema tributário nacional, visto que permite a não tributação excessiva, por cargas tributárias exorbitantes, das pessoas com poucos recursos financeiros.

Por derradeiro, relembra-se o princípio da seletividade, encontrado em vários diplomas legais, mas especialmente no art. 155, §2º, III da Constituição Federal, o qual estabelece a possibilidade da seletividade do ICMS em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Assim, o princípio da seletividade determina que a tributação de determinado imposto poderá variar de acordo com a essencialidade da mercadoria ou do serviço. Nesse sentido leciona Ricardo Lobo Torres que *“o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”* (TORRES, 2005, p. 321).

2.2 CONVÊNIO ICMS Nº 128/1994 E INSUFICIÊNCIA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

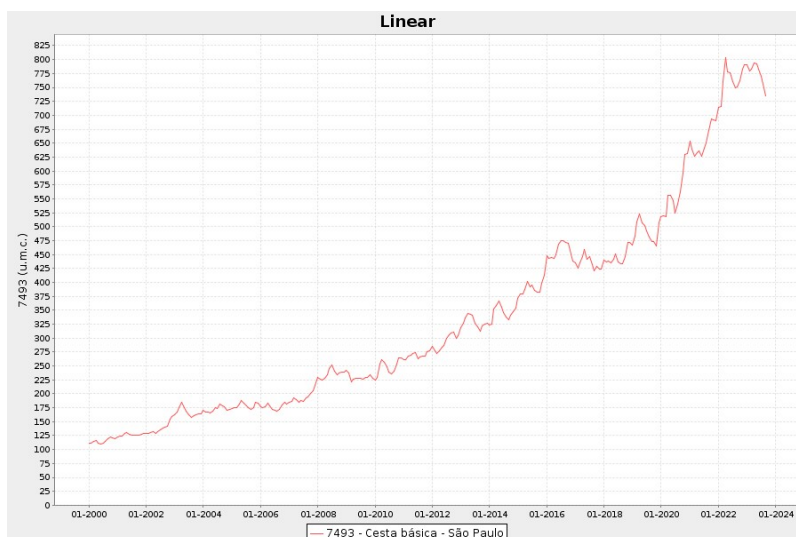
Superada a conceituação dos princípios que serão abordados, passa-se à análise de sua relação com a isenção relativa aos produtos de cesta básica.

Para tal, vale relembrar o Convênio ICMS nº 128/1994, o qual, em sua cláusula primeira⁴, autorizou os estados a estabelecerem a alíquota mínima de 7% de ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, aplicando o princípio da seletividade em razão da essencialidade dos produtos – situação análoga à que se pretende inserir na Carta Magna, mas, desta vez, com a redução da alíquota a zero.

Nessa toada, São Paulo foi um dos estados que aderiu à citada previsão em seu regulamento do ICMS, precisamente no artigo 3º do Anexo II do RICMS/2000⁵.

Dessa maneira, observando o cenário municipal da referida cidade, em consulta realizada ao Sistema Gerenciador de Séries Temporais do Banco Central do Brasil, com os dados informados pelo Departamento Intersindical de Estudos Socioeconômicos (DIEESE), tomando por base o início da vigência da alíquota menos gravosa de ICMS aos produtos de cesta básica, em janeiro de 2000, nota-se que o valor médio da cesta básica teve uma notável crescente:

Gráfico 1 - Valor médio da cesta básica na cidade de São Paulo entre janeiro de 2000 e setembro de 2023.



Fonte: Banco Central do Brasil. Disponível em:

<https://www3.bcb.gov.br/sgspub/consultarvalores/consultarValoresSeries.do?method=visualizarGrafico>.

⁴ **Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

⁵ **Artigo 3º - (CESTA BÁSICA)** - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento) (Convênio ICMS-128/94, cláusula primeira): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 50.071 de 30-09-2005; DOE 1º-10-2005)

Infere-se do gráfico que, mesmo após o estabelecimento da alíquota mínima de 7% para produtos de cesta básica, o seu valor médio só aumentou. O valor, inclusive, não foi contido sequer abaixo do patamar da inflação, uma vez que, atualizando o valor informado pelo DIEESE para a cesta básica em São Paulo em janeiro de 2000, qual seja, R\$ 112,22, pelo IPCA, obtém-se o resultado de R\$ 473,35, e, ainda segundo o Banco Central, o valor da cesta básica na cidade de São Paulo em setembro de 2023 foi de alarmantes R\$ 734,77.

Sendo assim, é evidente que a aplicação do princípio da seletividade na redução da alíquota do ICMS, proveniente do Convênio ICMS Nº 128/1994, não foi suficiente para garantir o efeito pretendido. Nesse sentido, é insuficiente a medida frente ao Sistema Tributário como um todo, o qual, por sua conjectura de tributar mais bens e serviços do que a renda, inevitavelmente se torna regressivo, prejudicando as famílias mais pobres em relação às mais ricas.

É nesse sentido o entendimento adotado pela Nota Técnica emitida pelo Centro de Cidadania Fiscal, ao afirmar que o princípio da seletividade perdeu o seu objetivo, nos seguintes termos:

A seletividade fazia sentido num padrão de consumo que já não existe. Calçados de pneu (utilizados pelo trabalhador pobre) eram isentos de imposto, enquanto calçados de couro (utilizados pela classe média) eram tributados. O pobre consumia farinha de mandioca, o classe-média consumia macarrão. Pobres não possuíam linha telefônica, os que as possuíam tinham-nas como parte de sua riqueza. O acesso a eletricidade era limitado. Os padrões de consumo de pobres e não-pobres eram distintos. Deixou de fazer sentido tributar de maneira diferenciada a eletricidade, as comunicações, a quase totalidade de bens e serviços. (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL, 2017, p. 2)

Por tal razão, a Reforma Tributária propõe mudanças substanciais na tributação sobre o consumo, dentre as quais destaca-se a eliminação da seletividade de alíquotas, ou seja, adoção de alíquotas uniformes. Nesta lógica, o efeito regressivo da tributação sobre o consumo seria enfrentado a partir de um mecanismo de reembolso, que será oportunamente abordado no presente artigo. Tal mecanismo, inclusive, foi citado pelo secretário geral da reforma e é inspirado no modelo Canadense descrito por Marciano Seabra de Godoi:

No Canadá, tanto o imposto federal sobre o consumo de bens e serviços (Goods and Services Tax – GST) quanto os impostos estaduais sobre o consumo (provincial sales tax) têm alíquota uniforme, não se deixando informar pela lógica das alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos. Como essa tributação do consumo por alíquotas uniformes provoca efeitos regressivos e tende a concentrar a renda nacional (as famílias mais pobres, ao arcarem com o imposto incidente sobre bens e serviços consumidos, sofrem uma incidência maior proporcionalmente à renda por elas auferida), a legislação dos referidos impostos concede, em contrapartida, créditos em dinheiro a indivíduos e às famílias que atendam a uma série de requisitos. (GODOI, 2016, p. 322)

Inferese, portanto, que a aplicação da essencialidade à tributação do ICMS na cesta básica e a isenção conferida pela Reforma, escopo do presente trabalho, se mostram como medidas incapazes de garantir a justiça social em um cenário macro, conforme debates atuais sobre o tema.

Isso porque ambos os quadros, além de perseguirem o ideal de um princípio, de certa forma, obsoleto, o da seletividade, ignoram completamente os caros princípios da igualdade e da capacidade contributiva, entendimento que será esmiuçado adiante.

2.3 VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Segundo Ricardo Lobo Torres, as isenções tributárias, do ponto de vista da incidência jurídico-econômica, podem ser subjetivas ou objetivas. As subjetivas vedam a incidência tributária sobre certas pessoas. Já as objetivas vedam a incidência de impostos sobre determinados bens ou mercadorias em homenagem às liberdades (TORRES, 2005, p. 103).

No entanto, não parece razoável alegar a subsunção da isenção conferida pela Reforma Tributária aos alimentos que compõem a cesta básica nacional a nenhuma das classificações propostas pelo autor. A exemplo do que acontece na imunidade da tributação dos jornais, periódicos e papel de imprensa, a isenção do referido artigo suspende a tributação de certos produtos, os que compõem a cesta básica, o que a colocaria no rol das isenções objetivas. Entretanto, o que se pretende tutelar é o dispêndio dos contribuintes com os tributos incidentes sobre tais produtos, o que caracteriza a isenção como subjetiva, visto que a preocupação é com o contribuinte e não com o produto em si.

Portanto, como a preocupação é com o contribuinte que não pode suportar a carga fiscal sobre produtos tão importantes para a sua subsistência, não há motivo para estender a isenção a todas as pessoas indiscriminadamente. Ao fazer isso, ignora-se completamente o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

A fim de compreender a afronta ao princípio da igualdade, será necessária reflexão acerca da lição trazida pelo jurista Celso Antonio Bandeira de Melo. Para ele, ao se analisar a adequação de qualquer norma perante a esse princípio, devem ser verificados 3 pontos fundamentais: i) o elemento tomado como fator de desigualização (fator de *discrimen*); ii) a correlação lógica entre o fator eleito como critério de *discrimen* e a distinção pretendida e estabelecida pela norma; iii) a consonância da discriminação com os interesses jurídicos tutelados pela Constituição Federal (MELLO, 2021, p. 21).

In casu, apesar de a isenção sobre a qual se discorre não ter caráter inteiramente subjetivo e não fazer distinção de quais contribuintes poderiam a utilizar, pode-se afirmar que, se assim o fosse, estariam plenamente atendidos os requisitos legais trazidos por Celso Antonio Bandeira de Melo, de modo que tal entendimento deveria ser adotado pelo constituinte derivado, sob pena de violação ao mesmo princípio.

A primeira questão a ser analisada é o fator de *discrimen* da lei, que nada mais é do que característica, condição ou elemento presente em coisa, situação ou fato que servirá como objeto de comparação (igualação ou diferenciação). É conjunção daquilo que Humberto Ávila define como medida de comparação - isto é, o elemento intrínseco aos sujeitos que será utilizado como referência para distingui-los ou igualá-los (ÁVILA, 2022, p. 45-46).

O segundo ponto de escrutínio a ser submetido à lei tange a correlação lógica entre fator eleito como critério de *discrimen* e a distinção pretendida pela lei. Neste segundo momento deve ser investigado se *“há justificativa racional para atribuir o específico tratamento jurídico em função da desigualdade afirmada”* (MELLO, 2021, p. 38). Em outros termos, o fator de *discrimen* deve ter aptidão a atingir o objetivo almejado, produzindo os efeitos jurídicos atribuídos à norma.

Por fim, cita-se o terceiro aspecto da igualdade, que é a exigência da consonância da correlação lógica entre o fator de desigualdade (primeiro ponto) e a distinção pretendida pela lei (segundo ponto) com os interesses ditados pelo sistema constitucional. Nessa toada, os interesses ou finalidade a serem atingidos devem ser aqueles consagrados pela Constituição Federal. No caso do ICMS, dentre as finalidades estabelecidas pela Constituição Federal extrai-se a redução das desigualdades sociais e econômicas entre os contribuintes através da distribuição mais justa do ônus tributário (utilizando como medida a capacidade contributiva).

Em suma, para estar a isenção dos produtos de cesta básica em perfeita consonância com o princípio da igualdade deveria ser observado o fator de *discrímen*, o qual possui elemento indicativo idôneo (renda) da medida de comparação (capacidade econômica) consagrada pela Constituição Federal. O segundo ponto seria atendido a medida em que a adoção da renda como fator de *discrímen* teria inegável relação com a finalidade pretendida, ou seja, a desoneração da população de baixa renda da carga tributária incidente sobre os produtos de cesta básica. Já em relação ao terceiro aspecto, nota-se que há a harmonia entre a discriminação que deveria ser imposta pela reforma e os interesses protegidos pela constituição (distribuição do ônus tributário de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e redução das desigualdades sociais).

Já em relação ao princípio da capacidade contributiva, pode-se afirmar que ele é desrespeitado ao passo em que se estende uma prerrogativa exclusiva daqueles que não detêm riquezas o suficiente para contribuir com os cofres públicos àqueles que a tem.

Humberto Ávila alerta que se trata a capacidade contributiva de prescrição normativa inserida nos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, devendo o Legislador, em todos os casos, *“atentar para a pessoalidade de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”* (ÁVILA, 2022, p. 91).

Tal entendimento decorre do art. 3º da Constituição Federal, que estabelece que o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil é a construção de uma *“sociedade livre, justa e solidária, buscando erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades*

sociais e regionais”. Sob esse prisma, não deve o legislador, ao escolher quem suportará as despesas gerais do estado, não deve aumentar tais desigualdades (SCHOUERI, 2019)

Ora, no caso concreto, a prescrição da capacidade contributiva não está sendo observada, pois, ao invés de se atentar o legislador à pessoalidade da tributação conforme a capacidade de se pagar impostos, o que acontece, a bem verdade, é a extensão de um benefício a todos os contribuintes de forma indiscriminada, indo ao contrário do que dispõe o art. 3º da Constituição Federal.

Nesse sentido, pode se invocar novamente a fala de Appy, que relembra que, segundo a pesquisa de orçamento familiar, o rico consome três vezes mais produtos da cesta básica do que o pobre em termos absolutos⁶. Desse modo, além de apenas igualar os contribuintes, se dá um benefício maior a alguns em detrimento daqueles que realmente deveriam ser beneficiados, causando um efeito inverso ao pretendido pelo contribuinte originário quando estabeleceu a capacidade contributiva como princípio constitucional.

Ainda sobre esse ponto, de acordo com o Boletim Mensal nº 11 sobre os Subsídios da União de setembro de 2019, dos quase R\$ 15,9 bilhões relativos à renúncia fiscal da desoneração da cesta básica na tributação do PIS/COFINS, apenas R\$ 1,6 bilhão foi destinado aos 20% mais pobres. Os 20% mais ricos se apropriaram de R\$ 4,5 bilhões.

Comprovado, portanto, o desacordo da isenção dos produtos de cesta básica trazida pela Emenda Constitucional 132/2023 com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, retornando ao Convênio ICMS nº 128/1994, pode-se indagar o porquê de este ter estendido a possibilidade da redução da alíquota do ICMS a todos os contribuintes e não apenas àqueles que não suportariam o ônus fiscal completo.

A bem verdade, o entendimento é o mesmo ao aplicado ao cenário hodierno: a redução da alíquota para todos os contribuintes afronta os princípios constitucionais tributários. No entanto, é possível afirmar que, quando do estabelecimento do referido Convênio, há quase 20 anos atrás, não existiam meios para relativizar a tributação. Nota-se, no entanto, que a

⁶ “Segundo a última Pesquisa de Orçamento Familiar, divulgada pelo IBGE em 2019, as famílias que ganhavam até R\$ 1,9 mil gastavam mais de um quinto (22%) de sua renda com alimentação. Já entre as pessoas com a renda mais alta, os gastos com comida representavam 7,6% do orçamento.” (MARTINS e MATOS, 2022)

praticabilidade da norma não pode se sobrepor à capacidade contributiva, devendo os dois aspectos caminharem em conjunto, pois de nada adianta uma lei justa e inexecutável, como também uma lei executável, mas injusta (LIMA, 2023, p. 173).

Apesar disso, atualmente, com a previsão do *cashback* proposto também pela reforma tributária, mencionado na fala do secretário geral da reforma, o cenário mudou. Esse mecanismo possibilitará a sensibilidade acerca de quais contribuintes teriam direito ao reembolso de parte dos tributos pagos, e poderia ser utilizado, assim querendo o constituinte derivado, para ressarcir os tributos pagos exclusivamente pelos contribuintes de baixa renda na aquisição dos produtos de cesta básica, conforme será abordado mais adiante.

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS COMO CLÁUSULAS PÉTREAS: inconstitucionalidade da isenção

Entendido que a isenção dos produtos de cesta básica pela reforma tributária viola flagrantemente os princípios constitucionais tributários da igualdade e da capacidade contributiva, passa-se a questionar, portanto, se é possível alegar a sua inconstitucionalidade.

Nesse ínterim, temos que tais limitações se manifestam essencialmente na forma de princípios (BALEIRO, 1997). Tal aceção, por si só, já demonstra prematuramente a inconstitucionalidade da referida isenção, pois por mais que ela não pretenda, naturalmente, instituir um tributo, ela fere princípios constitucionais de igual modo.

Com o fim de obter uma análise mais sólida e completa, se sucederá a reflexão acerca da possibilidade de elevar os citados princípios ao status de cláusulas pétreas. Essas, cumprem o papel relevante de retirar das maiorias políticas eventuais determinadas decisões políticas e valores fundamentais que constituem o núcleo do projeto constitucional inaugurado pela manifestação do poder constituinte originário (BARROSO, 2022). Nesse sentido, é tarefa difícil identificar quais são os verdadeiros direitos fundamentais ligados à tributação dotados de imutabilidade mesmo em face de emenda constitucional, haja vista o elevado número de normais fiscais presentes na Constituição Federal (OLIVEIRA, 2017).

Diante desse cenário, o Supremo Tribunal Federal foi chamado, por diversas vezes, a julgar a constitucionalidade de emendas constitucionais em matéria tributária. Em um desses julgamentos, o da ADI 939, ficou consolidado que a anterioridade tributária (art. 150, III, “b” da Constituição Federal) é cláusula pétrea oponível ao constituinte derivado, não sendo os direitos e garantias mencionados no art. 60, IV da Constituição Federal apenas aqueles previstos no art. 5º da Carta Magna. O Ministro Carlos Velloso foi, inclusive, muito contundente no seu voto, ao afirmar que *“direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão inscritos no art. 5º. Não. Esses direitos e garantias se espalham pela constituição.”*

Ao refletir sobre esse ponto, afirma o professor Gustavo Gama Vital de Oliveira que não se deve analisar apenas o critério formal para definir a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma tributária, ou seja, a mera previsão formal no texto constitucional de determinada norma protegendo algum interesse do contribuinte não implica no seu automático reconhecimento como direito fundamental oponível ao constituinte derivado, sob pena de se conferir uma higidez extrema às possíveis modificações à constituição. Para tal fim, deve-se perquirir se a alteração proposta possui ou não uma ligação intrínseca com algum direito materialmente fundamental (OLIVEIRA, *Ibid*, p. 115).

Nesse viés, quanto ao art. 8º da Emenda Constitucional nº 132/2023, de acordo com os apontamentos feitos pelo professor Gustavo Gama Vital de Oliveira em sua obra e pelo precedente do STF na ADI 939, é plausível defender a sua inconstitucionalidade. Isso porque o artigo em análise, mais que provocar uma simples alteração em dispositivos constitucionais relevantes, viola contundentemente os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, conforme já restou demonstrado, de modo a ferir direitos fundamentais intimamente ligados a esses princípios.

4 DO DIREITO SOCIAL À ALIMENTAÇÃO

Em contraposição às perspectivas aqui apresentadas, surge como argumento favorável à isenção indiscriminada dos produtos de cesta básica a concretização do direito fundamental

à alimentação, prevista no art. 6º caput, da Constituição Federal. A homenagem ao artigo citado, está, inclusive, expressamente prevista no texto que autorizou a concessão da isenção.

Oportuno registrar que a alimentação, quando da promulgação do texto constitucional, não estava prevista no artigo retro mencionado. No ano de 2010, com o advento da Emenda Constitucional nº 64, a alimentação fora inserida entre os direitos sociais fixados no artigo 6º da Carta Magna.

Sob esse viés, é possível recobrar o entendimento utilizado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 5363, no sentido de que a restrição ao direito fundamental à alimentação é juridicamente impossível.

Sem dúvidas, nesse ponto, que qualquer tentativa de restringir o direito fundamental à alimentação deve ser completamente rechaçada. Contudo, não é isso que se pretende com a limitação da eliminação da carga tributária dos produtos de cesta básica.

Na realidade, a limitação extensão da produção de efeitos da isenção, no plano fático, não restringirá o direito fundamental à alimentação, porquanto aqueles que podem arcar com o pagamento dos tributos o farão, ao passo que aqueles que não podem serão isentos. Cuida-se, apenas, de medida voltada para a concretização de tal direito aos que têm seu acesso restringido por questões meramente financeiras.

Sendo assim, conclui-se que o direito fundamental à alimentação não é suficiente, por si só, para que se estenda a isenção dos produtos de cesta básica a todos os contribuintes.

5 CASHBACK: uma possível solução

Demonstrada, portanto, a cristalina inconstitucionalidade da isenção tributária que passarão a gozar os produtos de cesta básica, o objetivo, a partir daqui, será buscar uma possível solução para que o que se almeja alcançar com a isenção, ou seja, a redução da carga tributária suportada pelos mais pobres sobre produtos considerados essenciais, seja efetivada, ao passo em que sejam superados os óbices apresentados.

Sendo assim, como possível saída para o imbróglio, apresenta-se a adoção, ao caso dos produtos da cesta básica, do modelo de *cashback* proposto pela própria Emenda Constitucional nº 132/2023 em seus art. 152-A, § 2º e 156-A, §8º, inciso III.

No tocante a esse modelo, Bernard Appy o apresentou como um instrumento de distribuição de renda com *“efeito distributivo mais positivo do que isenções para todos”*, bem como indicou a possibilidade de cadastro e distribuição dos valores através do mesmo sistema do Bolsa Família e do CadÚnico.

Um modelo análogo e com efeito positivo já conhecido foi aplicado pelo Estado do Rio Grande do Sul. Refere-se ao programa “Devolve ICMS”, instituído pelo art. 12-A da Lei 15.576 de 29 de dezembro de 2020⁷, que tem como função precípua devolver para as famílias de baixa renda valores por elas desembolsados a título de ICMS.

Este programa objetiva a redução dos efeitos da regressividade do ICMS sobre as famílias hipossuficientes e a promoção da redistribuição de renda e do ônus fiscal, bem como o incentivo à exigência de emissão de notas fiscais e o fomento à inclusão social e econômica de pessoas em situação de vulnerabilidade.

Conforme noticiado, *“pelos cálculos do governo, famílias que ganham até um salário-mínimo estão recebendo de volta metade do que pagam de ICMS sobre o que consomem. Para a faixa de um a dois salários, a devolução corresponde a 30% do imposto pago”* (JORNAL DA GLOBO, 2023).

O projeto recebeu, inclusive, certificado de Menção Honrosa do Prêmio Tributare, em sua primeira edição no ano de 2022, prêmio esse que tem por objetivo homenagear boas práticas das administrações públicas tributárias que contribuem para o avanço da justiça fiscal e do relacionamento do Fisco com os contribuintes (Rio Grande do Sul. Secretaria de Fazenda, 2022).

⁷ Art. 12-A. Fica o Poder Executivo autorizado a devolver, para famílias de baixa renda, valor correspondente a parte do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS suportado pelas mesmas, no montante, forma, prazos e condições a serem estabelecidos em regulamento.

Sendo assim, nota-se a reconhecida preocupação do estado gaúcho com os princípios da igualdade e a capacidade contributiva, o que, mais uma vez, não pode ser afirmado em relação ao art. 8º da Emenda Constitucional 132/2023.

Desse modo, o que se propõe para a efetivação completa da justiça fiscal no âmbito da tributação de produtos alimentícios que compõem a cesta básica é que, ao invés de estender a ausência de tributação a todos os contribuintes, inclusive aos que podem suportar o ônus tributário incidente sem qualquer prejuízo ao seu sustento, seja adotado o modelo de *cashback* previsto pela própria reforma, inspirado também pelo programa “Devolve ICMS” do estado do Rio Grande do Sul, a fim de que os tributos pagos sejam reembolsados aos contribuintes que não tem o poder de os pagar.

6 CONCLUSÃO

Portanto, nota-se que a isenção objeto de análise deste artigo fere os princípios constitucionais de igualdade e capacidade contributiva, em que pese a legítima preocupação com as classes populares e com o atendimento ao princípio da seletividade.

O efeito provocado é inverso do pretendido pelo constituinte originário, pois, como demonstrado, o benefício trazido pela isenção é muito maior para aqueles que poderiam arcar com o ônus da tributação dos produtos de cesta básica em detrimento daqueles que não o podem.

Desse modo, conforme a mais abalizada doutrina sobre o tema, é válido afirmar que tal previsão é inconstitucional, porquanto a isenção confronta, de modo energético, os citados princípios, cujo status é de cláusula pétrea.

Sendo assim, como desenlace para tal falha, apresenta-se como medida plausível a substituição do modelo de isenção proposto pelo modelo de *cashback*, previsto também pela própria Emenda. Como demonstrado, tal solução faria cumprir com rigor o papel ao qual se presta a isenção: garantir a justiça social de forma plena.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. 6ª Ed. São Paulo: Martins Clarret, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, 4ª ed. São Paulo, Malheiros, 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**, 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

BRASIL. **Boletim Mensal sobre os Subsídios da União nº 11 – Desoneração da Cesta Básica**. Disponível em: < <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/boletins-e-estudos/boletins-de-subsidios#:~:text=Em%202019%2C%20os%20subs%C3%ADdios%20providos,total%20em%20ci%C3%Aancia%20e%20tecnologia.>>. Acesso em: 09 jul 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Diário Oficial da União, Brasília, 05/10/1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 out 2023.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 128/1994**. Dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24/10/1994. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/CV128_94>. Acesso em: 22 out 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, 20/12/2023. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm>. Acesso em: 06 jul 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 939**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Sydney Sanches. Julgamento: 15/12/1993 Publicação: 18/03/1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5363**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 12/09/2023 Publicação: 04/10/2023.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Alíquota Única do IBS**. Versão 4.0. São Paulo: CCiF, junho de 2017. Disponível em: <https://ccif.com.br/1706-aliquota-unica-do-ibs_v4/>. Acesso em 21 out 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferência financeiras (refundable tax credits) para famílias de baixa renda. **Cadernos de finanças públicas / Escola de Administração Fazendária**. – n. 15 (dez. 2015). – Brasília: Esaf, 2000- Anual.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Devolve ICMS é destaque do Prêmio Tributare, em Brasília**. Secretaria de Fazenda, Porto Alegre. Disponível em <<https://devolveicms.rs.gov.br/devolve-icms-e-destaque-do-premio-tributare-em-brasilia>>. Acesso em 21 out 2023.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **O que é o Devolve ICMS**. Secretaria da Fazenda, Porto Alegre. Disponível em <<https://devolveicms.rs.gov.br/o-que-e-o-devolve-icms>>. Acesso em: 21 out 2023.

GRUPO DE TRABALHO SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. **Apresentação das propostas de reforma tributária (PECs 45 e 110/19)**. Câmara dos Deputados, Brasília,

08/03/2023. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/67187>>. Acesso em 21 out 2023.

JORNAL DA GLOBO. **Modelo de 'cashback' proposto pelo relatório preliminar da reforma tributária já é aplicado no RS em parte do ICMS; entenda.** G1, 08/06/2023. Disponível em <<https://g1.globo.com/jornal-da-globo/noticia/2023/06/08/modelo-de-cashback-proposto-pelo-relatorio-preliminar-da-reforma-tributaria-ja-e-aplicado-no-rs-em-parte-do-icms-entenda.ghtml>>. Acesso em: 21 out 2023.

LIMA, Daniel Serra. **Capacidade contributiva: conteúdo e (in)eficiência.** São Paulo: IBDT, 2023.

MARTELLO, Alexandro; WALDVOGEL, Monica; ELTZ, Thiago. **Reforma tributária: tirar impostos da cesta básica reduz espaço para 'cashback' a mais pobres, diz secretário da Fazenda.** G1, Brasília, 31/07/2023. Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/2023/07/31/reforma-tributaria-desoneracao-da-cesta-basica-reduz-espaco-para-cashback-a-mais-pobres-diz-secretario-da-fazenda.ghtml>>. Acesso em: 15 out 2023.

MARTINS, Raphael; MATOS, Thaís. **Itens da cesta básica continuam subindo no país, apesar da primeira deflação em dois anos.** G1, 10/08/2022. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2022/08/10/itens-da-cesta-basica-continuam-subindo-no-pais-apesar-da-primeira-deflacao-em-dois-anos.ghtml>>. Acesso em: 22 out 2023.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Temas de direito constitucional tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado.** 2ª ed. São Paulo: Método, 2018.



SÃO PAULO. **RICMS - Anexo II - Reduções de Base de Cálculo**. São Paulo, SP, 01/10/2005. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/an2art003.aspx>>. Acesso em: 22 out 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às instituições de educação**. Revista de Direito do Estado, ano 1, n. 3, jul./set. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.