



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Entidade complementar à Universidade de São Paulo  
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

# **DIREITO TRIBUTÁRIO**

## **ATUAL Vol. 10**

- 25 ANOS DA MESA DE DEBATES! CURSO SUPERIOR.
- CONSTITUIÇÃO, 1988: UNIDADE E CONFLITO INTERNO.
- PODER CONSTITUINTE E CONSTITUÍDO.
- ICMS.
- CONSTITUIÇÃO, 1988. PRIVILÉGIOS FISCAIS MUNICIPAIS.
- TULLIO ASCARELLI. DIREITO TRIBUTÁRIO DO BRASIL: PARTICIPAÇÃO DOS FISCAIS?
- MULTAS ADMINISTRATIVAS E O IR.
- IPI. BASE DE CÁLCULO E DESCONTOS INCONDICIONAIS.
- VALOR PROBANTE DE DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS CONTÁBEIS.
- SOCIEDADES PROFISSIONAIS: SUA TRIBUTAÇÃO
- IR. MÚTUO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO.
- ICMS: LEITE, CREDIÁRIO E MICRO-EMPRESA. CONSTITUIÇÃO DE M.G.
- CONSTITUIÇÃO, 1988: IPI E ICMS. ESSENCIALIDADE E SELETIVIDADE.

**CO-EDIÇÃO**  
**INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA**  
**SÃO PAULO — 1990**

O CONCEITO DE ESSENCIALIDADE  
COMO CRITÉRIO DE TRIBUTAÇÃO

HENRY TILBERY

Doutor pela Universidade de Praga  
e pela Universidade Mackenzie  
Membro da Diretoria Executiva do  
Instituto Brasileiro de Direito  
Tributário

S U M Á R I O

O conceito de "essencialidade"  
como critério de tributação

1. Introdução
2. Pensamentos de alguns filósofos sobre a satisfação das necessidades humanas
3. As necessidades de bens na moderna sociedade de consumo
4. A satisfação das necessidades individuais e o sistema político
5. 1. Necessidades públicas e necessidades individuais  
2. Tributação e respeito pelas condições econômicas do contribuinte
6. Imposição sobre a renda consumida
7. "Necessidade" e "Utilidade marginal decrescente"
8. A regressividade da tributação indireta sobre mercadorias de consumo

9. Conceituação da indispensabilidade, da necessidade e da utilidade de mercadorias de consumo
  1. Considerações Gerais
  2. O critério da "necessidade" em face do consumo de fumo e bebidas alcoólicas
  3. A essencialidade pela perspectiva da coletividade
  4. O conceito da "essencialidade" na política fiscal de países em desenvolvimento
10. A tributação indireta das despesas nas finanças comparadas
11. O critério da essencialidade no sistema tributário brasileiro
  1. O princípio da tributação conforme a capacidade contributiva
  2. O conceito da essencialidade no I.P.I. No I.C.M.S. e em outros impostos indiretos
12. Conclusões

## O CONCEITO DE "ESSENCIALIDADE" COMO CRITÉRIO DE TRIBUTAÇÃO

### 1. INTRODUÇÃO

No Curso de Doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na disciplina Direito Tributário Comparado tive o privilégio, em fins de 1983, de participar de uma discussão em torno do significado da expressão "essencialidade", conceito esse que a Magna Carta em vigor naquela época erigiu como parâmetro para a seletividade na tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados (1). Quando no debate foram manifestadas várias opiniões divergentes, o insigne Mestre, que preleciona esse curso, Professor Ruy Barbosa Nogueira, observou que o tema merecia estudos mais aprofundados.

---

(1) Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969:  
Art. 21, § 3º:

"O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores". (grifos meus).



Foram essas palavras que inspiraram os pensamentos expostos no meu trabalho publicado em 1974, agora reproduzido com atualização.

Em dicionário se define a palavra "ESSENCIALIDADE" como sendo a "qualidade ou estado daquilo que é essencial". Por sua vez se atribui à expressão "ESSENCIAL" três sentidos distintos:

1. Relativo à essência; que constitui a essência;
2. Necessário; indispensável;
3. Característico; importante (2).

No presente contexto prevalece a segunda das significações retromencionadas, isto é, "essencialidade" como sinônimo de "necessidade", "indispensabilidade".

A avaliação de bens como "necessários" ou como "supérfluos", muda sensivelmente assim no espaço como no tempo; principalmente se acentuam as exigências com o progresso da civilização e da tecnologia.

---

(2) Novo Dicionário Brasileiro Melhoramentos, 7a.edição, Cia.Melhoramentos, S.Paulo, 1971, verbetes "Essencialidade", "Essencial".

A conceituação das necessidades humanas depende - além de fatores externos, temporários, como a época, o ambiente - também da perspectiva das diversas ciências.

Diferentes serão as conclusões do pensador que procura a solução da questão no quadro geral da existência, tentando fixar a necessidade de bens em relação aos valores mais altos da vida do homem: - outra será a definição de quem estuda as leis que regulam a produção, distribuição e consumo de bens e sua aplicação prática nas diversas esferas de um país - e finalmente há o ângulo, focalizado no presente estudo que é a busca da proporção ideal entre a satisfação das necessidades individuais e a do atendimento das necessidades do Estado, para cunho de suas tarefas.

Assim, encarando a mesma questão, sob o prisma da filosofia, da economia ou da política fiscal, apresentam-se várias facetas conceituais.

Uma pesquisa da matéria dentro da Ciência das Finanças não pode dispensar breve remissão às idéias formuladas, através dos séculos, em outras áreas, relacionadas com o mesmo tópico.

## 2. PENSAMENTO DE ALGUNS FILÓSOFOS SOBRE A SATISFAÇÃO DAS NECESSIDADES HUMANAS

Foi na era áurea dos antigos filósofos gregos, quando Sócrates e a escola dos Cínicos, seguindo os pensamentos dele, consideraram que a verdadeira felicidade do homem deve ser buscada, não na satisfação das necessidades, mas na virtude, que reside na capacidade de oprimir os apetites e limitar as necessidades, para não nos convertermos em escravos do mundo externo (3).

Aristóteles, abrandando a austeridade dos pensamentos socráticos, assim se expressou a respeito das coisas necessárias e das supêrfluas:

*"Also, superfluties are better than necessities, and are sometimes more desirable as well: for the good life is better than mere life, and good life is a superfluity, whereas mere life itself is a necessity. Sometimes, though what is better is not also more desirable:*

---

(3) Wilhelm Windelband "História General de la Filosofia", Tradução para o espanhol, por Francisco Larroyo, Ed. El Ateneo S.A., México, 1960, págs.72,75.

for there is no necessity that because it is better it should also be more desirable: at least to be a philosopher is better than to make money, but it is not more desirable for a man who lacks the necessities of life. The expression "superfluity" applies whenever a man possesses the necessities of life and sets to work to secure as well other noble acquisitions. Roughly speaking, perhaps, necessities are more desirable, while superfluities are better" (4).

Na filosofia helenístico-romana, Epicuro, considerando o prazer como finalidade de uma vida feliz, distinguiu três espécies de necessidades. As naturais, cuja satisfação é imprescindível para a existência; as necessidades convencionais, imaginárias, que devem ser limitadas. Entre ambas situa-se uma grande variedade de necessidades, que, embora tendo alguma jus

---

(4) Aristoteles, "Organon-Topica", traduzido por W. A. Pickard - Cambridge p/inglês, "Great Books of the Western World", Ed. Encyclopedia Britanica Inc., London, 1952, vol.8, pāgs. 164/165.



tificativa natural, não são imprescindíveis para a existência, podendo ser satisfeitas na medida do possível (5).

Dois milênios mais tarde, Jean Jacques Rousseau, alertando seus contemporâneos sobre as desvantagens da civilização em comparação com a vida primitiva de homens selvagens ("volta à natureza"), raciocinou que a raça humana, ao inventar novos bens, cujo uso tornou a vida mais agradável, inconscientemente se subjugou a novas necessidades, criadas pelo próprio homem, colocando, ao mesmo tempo, as condições de desigualdade entre os homens (6).

---

(5) Wilhelm Winderlband "Historia General de la Filosofia", obra citada, pág. 145.

(6) "So long as men remained content with their rustic huts, so long as they were satisfied with clothes made of the skins of animals and sewn together with thorns and fish-bones, adorned themselves only with feathers and shells, and continued to paint their bodies different colours, to improve and beautify their bows and arrows and to make with sharp-edged stones fishing boats or clumsy musical instruments; in a word, so long as they undertook only what a single person could accomplish, and confined themselves to such arts as did not require the joint labour of several hands, they lived free, healthy and honest and happy lives, so long as their nature allowed, and as they continued to enjoy the pleasures of mutual and independent intercourse.

But from the moment one man began to stand in need of the help of another; from the moment it appeared

O filósofo francês advogou a im<sub>posi</sub>ção de tributos pesados sobre bens de luxo e gastos suntuosos (7).

Na mesma época o alemão Immanuel Kant apontou o nexo entre a desigualdade dos ho<sub>mens</sub> e a diversificação na produção, resultando na manufatura de novos artigos supérfluos, além dos produtos indispensáveis e introduzindo pouco a pouco, também nas camadas menos favorecidas o consumo de artigos de luxo, em detrimento da satisfação das necessidades (8).

---

advantageous to pay one man to have provisions for two, equality disappeared, property was introduced and became indispensable, and vast forests became smiling fields, which man had to water with the sweat of his brow, and where slavery and misery were soon seen to germinate and grown up with the crops."

Jean Jacques Rousseau "On the origin of Inequality", Great Books of the Western World, Encyclopedia Britannica Inc., London, 1955, vol.38, pág.352, traduzido por G. D. H. Cole para o inglês.

(7) Jean Jacques Rousseau, "A Discourse on Political Economy", mesma obra, vol.38, pág. 384, traduzido por G. D. H. Cole para o inglês.

(8) Immanuel Kant "Of Teleological Judgement", "Great Books of the Western World", Encyclopedia Britannica Inc., London, 1955, vol.42, pág. 586, traduzido por James Creed Meredith, para o inglês.

### 3. AS NECESSIDADES DE BENS NA MODERNA SOCIEDADE DE CONSUMO

Esses poucos exemplos de pensamentos filosóficos, manifestados através de séculos, focalizaram as necessidades humanas, sob um ângulo muito diferente, daquele que atualmente vigora na vida prática na sociedade de consumo.

O economista norte-americano John Kenneth Galbraith cunhou em 1958 a expressão "SOCIEDADE AFLUENTE" (9), que já se tornou parte da linguagem, para designar uma sociedade abastada, com elevado potencial industrial, que propicia à população um alto nível de bem-estar. O autor distingue entre as necessidades do próprio indivíduo, que partem dele naturalmente, e que, portanto são urgentes - ao passo, que há necessidades criadas pela produção, que não se revestem da mesma urgência.

Ao mesmo tempo coloca a relação entre "necessidade" e "produção" nos seguintes termos:

---

(9) John Kenneth Galbraith "A Sociedade Afluente", 2a. edição, traduzido por Jaime Monteiro, Ed. Expressão e Cultura, Rio de Janeiro, 1972, pág. 30.



"A noção de necessidade estabelecida independentemente cai agora para planos secundários. Visto que a sociedade atribui grande importância à capacidade de produzir um alto padrão de vida, ela avalia as pessoas pelos produtos que possuem.

A vontade de consumir é gerada pelo sistema de valores que põe em relevo a capacidade da sociedade para produzir"(10).

Continua expondo que a criação artificial de novas necessidades e novos desejos está sendo estimulada, na moderna atividade empresarial, por adequada promoção de vendas:

"A ligação ainda mais direta entre a produção e as necessidades é proporcionada pelas instituições da propaganda e do marketing. Estas não podem ser conciliadas com a noção de desejos determinados independentemente, pois sua função primordial é criar desejos - dar corpo a necessidades que não existiam antes." (11)

---

(10) John Kenneth Galbraith "A Sociedade Afluente", obra citada, pág. 172.

(11) John Kenneth Galbraith "A Sociedade Afluente", obra citada, pág. 173.



#### 4. A SATISFAÇÃO DAS NECESSIDADES INDIVIDUAIS E O SISTEMA POLÍTICO

O governo de um país, de acordo com seu sistema sócio-econômico e político, pode usar seu potencial tecnológico e industrial, ou para conceder ao seu povo o mais elevado padrão de vida e conforto, abundância de comida, de vestimentos, habitações, divertimentos, automóveis, televisão a cores, etc., ou pelo contrário, pode concentrar todos os recursos nos armamentos e na corrida no espaço, impondo à sua população severas restrições na disponibilidade de bens de consumo.

Evidentemente, a rivalidade entre filosofias governamentais, diametralmente opostas, pode conduzir à aproximação dos objetivos, como demonstra o exemplo, em tempos recentes, quando de um lado, o presidente John Kennedy, após o lançamento do SPUTINIK pela Rússia, colocou o programa espacial norte-americano em plano prioritário e, de outro lado, o Primeiro-Ministro Krushev, nos últimos anos de seu governo, se inclinou em favor do abrandamento da austeridade, no consumo de produtos manufaturados, pelo povo soviético.

O grande abismo que existia na época da guerra fria ficou recentemente diminuído pela aproximação prometida entre os dois sistemas.

De qualquer forma, a fixação das necessidades indispensáveis e sua classificação varia conforme a estrutura social e o regime político.

#### 5.1. NECESSIDADES PÚBLICAS E NECESSIDADES INDIVIDUAIS

A tributação é um dos meios pelos quais o Estado obtém recursos financeiros para custear as necessidades públicas.

A imposição coativa de tributos diminui os meios financeiros, de que dispõem os contribuintes para satisfazer suas despesas individuais, mas ajuda a manter o funcionamento do Estado e dos serviços públicos, pressupostos da vida civilizada.

A tributação, promovida para cobertura das necessidades coletivas, deve respeitar os limites mínimos das necessidades individuais, princípio esse que o Barão de Montesquieu formulou nestes termos:

*"The public revenues are a portion that each subject gives of his property, in order to secure or enjoy the remainder.*

*To fix the revenues in a proper manner, regard should be had both to the necessities of the state and to those of the subject.*

*The real wants of the people ought never to give way to the imaginary wants of the state" (12).*

## 5.2. TRIBUTAÇÃO E RESPEITO PELAS CONDIÇÕES ECONÔMICAS DO CONTRIBUINTE

Qual é o método, para que, na prática, seja atendido o postulado retro-mencionado, que diz que o Estado, ao providenciar os recursos para financiar as necessidades públicas, não deve prejudicar a cobertura das despesas essenciais individuais ?

O ponto de partida é a REGRA DE IGUALDADE, contida na formulação clássica de Adam

---

(12) Charles de Montesquieu, "The Spirit of Laws", traduzido por Thomas Nugent, para o inglês, Great Books of the Western World, Encyclopedia Britannica Inc., London, 1955, vol.38, pág. 96.

Smith, no primeiro dos seus quatro famosos cânones de tributação:

*"The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate....."* (13).

O critério da medida da tributação na mesma proporção da capacidade econômica do contribuinte, se apresenta de forma diferente no caso de impostos diretos e indiretos, se quisermos empregar essa distinção tradicional.

Acompanhando o modo escolhido por N. Kaldor de explicar essa distinção, como

---

(13) Adam Smith, "Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations", 1776, Ed. J.M.Dent & Sons Ltd., 1947, vol. II, pág. 307.



sendo imposição ou sobre pessoas ou sobre transações (14), temos que na tributação "ad personam" o critério retro-mencionado procura abranger, diretamente, a capacidade contributiva global do indivíduo, ao passo que na tributação "ad rem" o que se visa, são isoladas parcelas de gastos de consumo (CONSUMPTION EXPENDITURE) como manifestações externas da capacidade econômica. No primeiro caso a tributação visa a renda total auferida pela pessoa, no segundo a renda despendida na transação com produtos.

Portanto a pretensão à exoneração da carga tributária sobre necessidades essenciais (por exemplo: alimentação, vestuário, habitação) pode ser atendida:

- a) na tributação direta da renda global do indivíduo, pela isenção de um limite mínimo indispensável à subsistência:
- b) na tributação indireta, sobre aquisição de produtos de consumo, ou pela isenção de mercadorias indispensáveis, ou pela graduação da alíquota conforme escala de utilidade.

---

(14) Compare Nicholas Kaldor "An Expenditure Tax", 1955, UNWIN UNIVERSITY Books, London, 5a.edição, 1969, pág. 21.

Aqui encontramos o ponto exato, onde o critério da "essencialidade de produtos" opera na tributação; isso é, na imposição indireta sobre movimento econômico de bens de consumo.

## 6. IMPOSIÇÃO SOBRE A RENDA CONSUMIDA

A idéia, de que a capacidade contributiva pode ser onerada em proporção mais justa, se tomado por base não o que as pessoas ganham (renda auferida), mas sim, o que gastam (renda despendida) vêm de longa data, a partir do argumento clássico formulado por John Stuart Mill (15) pleiteando a isenção da renda poupada da tributação, para evitar um gravame "bis in idem". A defesa da imposição da despesa individual contou com apoio de financistas renomados, como do norte-americano Irving Fisher, do italiano Luigi Einaudi e de A.C.Pigou, professor da Universidade de Cambridge.

Em tempos recentes Nicholas Kaldor, o grande tributarista da Universidade de

---

(15) John Stuart Mill "Principles of Political Economy", 1848, Edition Penguin Books, Londres, 1970, pags. 165/166.

Oxford, recomendou com vigor e insistência um imposto direto sobre despesa consumida (16). Por outro lado, a tributação indireta da renda consumida foi reconhecida já séculos atrás, como instrumento prático e eficaz para atingir a capacidade contributiva, através da imposição sobre operações com bens de consumo.

Adam Smith na sua famosa obra já citada, no Capítulo que trata da "Tributação das Mercadorias de Consumo" (Taxes upon Consumable Commodities) salienta que o Estado, quando encontra dificuldades em tributar a riqueza dos cidadãos de forma direta, em justa proporção à capacidade econômica, procura, ao invés disso a imposição sobre a despesa, isso é, pela tributação das importâncias desembolsadas para aquisição de mercadorias de consumo (17).

---

(16) Nicholas Kaldor "An Expenditure Tax", obra já citada.

(17) Adam Smith "Inquiry into the Origin and Wealth of Nations", obra citada, pág. 351:

"Taxes upon Consumable Commodities

The impossibility of taxing the people, in proportion to their revenue, by any capitation, seems to have given occasion to the invention of taxes upon consumable commodities. The state, not knowing how to tax, directly and proportionably, the revenue of its subjects, endeavours to tax it indirectly by taxing their expense, which, it is supposed, will in most cases be nearly in proportion to their revenue. Their expense is taxed by taxing the consumable commodities upon which it is laid out."



Neste sentido salientei, em outra ocasião, que os impostos sobre vendas podem ser encaradas como um método de tributação indireta da renda pessoal, haja vista que, ao invés da imposição direta sobre a capacidade contributiva, mediante a arrecadação do imposto sobre a capacidade contributiva, mediante a arrecadação do imposto sobre a renda, diretamente dos beneficiários, nesse caso a renda está sendo atingida indiretamente, através do preço (majorado pelo imposto sobre vendas) pelo efeito de repercussão - para frente (18).

Um argumento interessante a favor da tributação da despesa foi que, pelo aspecto da equidade, a imposição sobre aquilo que as pessoas retiram do produto nacional é preferível à imposição sobre aquilo que acrescentam!

Nicholas Kaldor, em defendendo a introdução de um imposto sobre a renda consumida, disse que o postulado da tributação na proporção da capacidade de pagar, na realidade, deve ser entendido em relação à capacidade de gastar (Spending Power) (19). Porém o seu projeto

(18) Compare Henry Tilbery, "Tributação e Integração da América Latina", Ed. José Bushatsky, S. Paulo, 1971, pág. 24.

(19) Nicholas Kolder "An Expenditure Tax", obra citada, págs. 27-33.



de um imposto direto sobre despesas chocou-se contra dificuldades de execução prática. Em tese, o ponto de vista de ser o dispêndio uma medida apropriada da capacidade contributiva das pessoas foi admitida, por grandes autoridades no campo da ciência das finanças, entre eles John F. Due (20).

Como já constatado antes, esse princípio encontrou aplicação na prática, em grande escala nos impostos "indiretos" sobre as vendas nas suas várias formas. Clara K. Sullivan nas suas profundas pesquisas sobre a matéria, emprega o termo "CONSUMPTION TYPE SALES TAX" - (imposto sobre vendas "tipo consumo") para designar o imposto que grava os bens de consumo ,

---

(20) John F. Due, "Government Finance", 3a. ed. Richard D. Irwin, Homewood, 1963, pág. 252:

"A person's direct and immediate level of living depends upon his consumption expenditure; when he saves now and consumes later, he will be caught at the time of ultimate consumption. If a person currently consumes from previously accumulated or inherited savings, equity requires that he make some current contribution to government on the basis of this expenditure, especially in periods of severe shortages and inflationary pressures. Furthermore, the income tax ignores the different spending capacity of various incomes; spending capacity, rather than income, is the best measure of taxpaying capability". (grifos meus).

atingido a renda consumida, através das importâncias desembolsadas nas compras de bens de consumo - apenas de consumo - por meio de um imposto indireto, trasladado dos produtores ou comerciantes para os consumidores (21).

Recapitulando o princípio básico, focalizado nas presentes considerações, já definido antes no sentido de que a imposição feita pelo Estado, sobre os recursos financeiros das pessoas, para cobrir as necessidades públicas, deve deixar intatos os recursos dos indivíduos para satisfação das suas necessidades essenciais, e considerando que a observância do critério da capacidade contributiva se concretiza:

*no imposto direto (sobre rendas) - pela isenção do mínimo de subsistência*

*no imposto indireto (sobre vendas) - pela aplicação do critério da essencialidade de bens,*

chegamos à conclusão de que a faixa dos dispêndios, a serem atingidos pelos impostos indiretos, é o excedente dos gastos dos consumidores,

---

(21) Clara K. Sullivan "The search for tax principles in the European Economic Community", International Program in Taxation, Harvard Law School, Cambridge, Mass. 1963, págs. 14,95.

após satisfeitas as necessidades básicas essenciais. É isso, que Griziotti entende pelo termo: "SOPRARENDITA DEL CONSUMATORE" quando diz:

*"Ritornando così alla ricerca della capacità contributiva appropriata alle imposte indirette è da ritenere che essa non è rappresentata dalla rendita del consumatore, bensì dalla soprarendita del consumatore.*

*È da definire nella scienza delle finanze come soprarendita del consumatore la ricchezza che egli ha disponibile per le spese pubbliche, dopo aver soddisfatto alle spese private ritenute necessarie per l'esistenza. Questa soprarendita del consumatore può essere valutata s<sub>ub</sub>bi<sub>e</sub>t<sub>i</sub>vamente dal contribuente, secondo lo schema psichico dei suoi bisogni presenti e futuri (per cui risparmia) ed è variabile secondo le situazioni personali dei contribuenti e delle persone che gli sono a carico; il grado di coltura, di civiltà e di ambiente, che caratterizzano la sua vita (22).*

---

(22) Benvenuto Griziotti "Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziari", Ed. Dott. A. Giuffrè, Milano, 1956, p<sub>ag</sub>s. 456/457.



## 7. NECESSIDADE E UTILIDADE MARGINAL DECRESCENTE

Conforme ensinamentos da economia, as necessidades básicas decorrem "de uma imposição natural, fundamental para própria sobrevivência", na expressão do economista brasileiro J.C.Martins de Souza; são limitadas à satisfação de nossas necessidades biológicas (23). A essas o autor contrapõe as necessidades secundárias, relacionadas com o bem-estar social.

O termo "essencialidade" no sentido de "indispensabilidade" é, conceitualmente, um superlativo, não admitindo, de rigor, graduação comparativa.

Quando procuramos estabelecer para diversos bens uma escala de acordo com o grau da intensidade das necessidades, que esses bens satisfazem, estamos aplicando o critério da "utilidade" (não da "essencialidade" no estrito sentido da palavra).

A utilidade de bens tem não somente uma condição qualitativa, mas também quantitativa. A capacidade dos bens, de satisfazerem

---

(23) J.C.Martins de Souza "Economia Política", Ed. José Bushatsky, São Paulo, 1970, págs. 192/193.



as necessidades, depende, na sua intensidade, além da espécie e características dos bens, também da quantidade disponível. Isso quer dizer que a satisfação, proveniente de um determinado bem, diminui com o crescimento do estoque desse bem; é a doutrina da utilidade marginal decrescente, ou, conforme o termo empregado pelos professores na Universidade de Praga, Wiesner e meu mestre Englaender, a teoria do "aproveitamento marginal" ou "utilidade limite" (Grenznutzentheorie).

Transpondo a mesma para o campo tributário, chegamos à doutrina do "sacrifício equimarginal" (equimarginal sacrifice doctrine) (24), que tem sua base no postulado da igualdade do sacrifício. John Stuart Mill já ponderou que esse princípio não será atendido se prevalecer, simplesmente, o critério da proporcionalidade linear em relação aos recursos financeiros, considerando que a mesma percentagem de tributo, arrecadada sobre uma renda elevada não sujeitará o contribuinte aos mesmos sacrifícios, do que

---

(24) Compare Henry Tilbery "A Tributação dos Ganhos de Capital", em Ruy Barbosa Nogueira "Direito Tributário", 3a. Coletânea, José Bushatsky, ed. São Paulo, 1971, pág. 204.

a alíquota idêntica, quando aplicada sobre uma renda baixa (25).

O critério da capacidade contributiva, encarada sob o prisma do princípio da igualdade horizontal, exigindo tributação igual de pessoas de capacidade econômica igual - e, vice-versa, tributação desigual para pessoas em condições desiguais, levou os financistas contemporâneos a aceitação da doutrina do sacrifício equimarginal (26).

- 
- (25) John Stuart Mill "Principles of Political Economy", obra cit., págs. 157/158.

"On the best consideration I am able to give to this question, it appears to me that the portion of truth which the doctrine contains, arises principally from the difference between a tax which can be saved from luxuries, and one which trenches, in ever so small a degree, upon the necessities of life. To take a thousand a year from the possessor of ten thousand, would not deprive him of anything really conducive either to the support or to the comfort of existence; and if such would be the effect of taking five pounds from one whose income is fifty, the sacrifice required from the last is not only greater than, but entirely incommensurable with, that imposed upon the first."

- (26) Compare por exemplo Richard A. Musgrave "The Theory of Public Finance", MacGraw Hill Book Company Inc., N.York, 1959, pág. 110, 160; John F. Due "Government Finance", obra cit., pág. 114, que explica assim a doutrina do sacrifício equimarginal (equimarginal sacrifice):

## 8. A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA SOBRE MERCADORIAS DE CONSUMO

A constatação da realidade, geralmente admitida, que o imposto sobre vendas de mercadorias de consumo generalizado, representa um ônus maior para pessoas de recursos modestos do que para quem se encontra em alto nível de bem-estar, nos leva a reconhecer o efeito regressivo dessa tributação (27).

Esse defeito na distribuição do encargo tributário ou pode ser contrabalançado dentro do sistema tributário do país, quando contém, em posição de destaque, outros impostos de efeito progressivo, ou pode ser atenuado pela

---

"The principle that persons should be taxed in such a manner that the total sacrifice for society would be kept to the minimum possible figure. This in turn, required that the adjustment of taxes insure that the marginal sacrifice - the disutility arising from the payment of the last dollar of tax - would be the same for all persons."

(27) Veja, entre muitos autores, por exemplo Hugh Dalton "Principles of Public Finance", obra citada, pág. 94:

"Taxes on commodities of wide consumption are generally regressive, since, as a rule, the larger a person's income, the smaller the proportion of it which he spends on any one such commodity. Thus taxes on food are generally sharply regressive".



aplicação de uma alíquota diferenciada conforme a utilidade dos vários produtos (28), isto é, por seletividade em função da essencialidade dos produtos.

O insigne mestre Rubens Gomes de Sousa, brilhantemente, assim, analisou, esse aspecto da imposição sobre bens de consumo:

*"Embora possa à primeira vista parecer paradoxal, é hoje em dia admitido pela generalidade dos autores que os impostos de consumo são regressivos, isto é, são proporcionalmente tanto mais elevados quanto menor é a soma total dos rendimentos do contribuinte. Isto se explica pelo fato de que num orçamento pessoal modesto, as despesas com a aquisição de bens de consumo representam uma percentagem maior do total, do que num orçamento correspondente a uma situação superior de fortuna. Nessas condições, é*

---

(28) Compare John F. Due "Government Finance", obra cit., pág. 301:

*"A number of countries have sought to make their sales taxes more progressive by rate differentiation, higher rates being applied to luxury items than those regarded as necessities".*



evidente, que os impostos de consumo devem discriminar entre os artigos de primeira necessidade, como roupas, gêneros alimentícios, medicamentos; os de semi-luxo, como fumo, diversões, artigos de esporte, automóveis; os de luxo, como jóias, peles, perfumes, certos tipos de automóveis e de bebidas, e finalmente, os de consumo prejudicial ou incôveniente, como armas, jogos de azar e entorpecentes, quando legalmente admitido o seu comercio" (29).

Assim, o saudoso mestre, conseguiu em poucas palavras fulminar a regressividade do imposto de consumo, e ao mesmo tempo apontar o remédio - a diferenciação na tributação - e fornecer uma escala classificada conforme a natureza dos produtos.

Vejamos, como outros cientistas, em várias épocas e diversos países se pronunciaram a respeito da essencialidade dos bens de consumo.

---

(29) Rubens Gomes de Sousa "Estudos de Direito Tributário", Ed. Saraiva, São Paulo, 1950, págs.62/63.

## 9. CONCEPÇÃO DA INDISPENSABILIDADE, DA NECESSIDADE E DA UTILIDADE DE MERCADORIAS DE CONSUMO

Entre muitas opiniões manifestadas, merecem destaque as seguintes palavras, formuladas dois séculos atrás por ADAM SMITH (1776):

*"Consumable commodities are either necessities or luxuries.*

*By necessities I understand not only the commodities which are indispensably necessary for the support of life, but what ever the custom of the country renders it indecent for creditable people, even of the lowest order, to be without. A linen shirt, for example, is, stricly speaking, not a necessary of life. The Greeks and Romans lived, I suppose very comfortably though they had no linen. But in the present times, through the greater part of Europe a creditable day-labourer would be ashamed to appear in public without a linen shirt, the want of which would be supposed to denote that disgraceful degree of poverty which it is presumed, nobody can well fall into without extreme bad conduct. Custom,*

*in the same manner, has rendered leather shoes a necessary of life in England. The poorest creditable person of either sex would be ashamed to appear in public without them. In Scotland, custom has rendered them a necessary of life to the lowest order of men; but not to the same order of women, who may without any discredit, walk about barefooted. In France they are necessities neither to men nor to women, the lowest rank of both sexes appearing there publicly, without any discredit, sometimes in wooden shoes, and sometimes barefooted. Under necessities, therefore, I comprehend not only those things which nature, but those things which the established rules of decency have rendered necessary to the lowest rank of people." (30)*

### 9.1. Considerações Gerais

Os exemplos, mencionados pelo grande filósofo e economista escocês (camisas de linho, sapatos de couro) são ligados às condições vigentes na época e no país, porém a de-

---

(30) Adam Smith "Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations", obra cit., págs. 351/352.



finição formulada por ele, não perdeu nada de atualidade, isto é, considerando como necessidades não somente o que é indispensável por natureza (o essencial para sobrevivência, as necessidades biológicas), mas também aqueles bens que, conforme a opinião estabelecida de decência, não deviam faltar à gente mais humilde.

Isto significa que o conceito da essencialidade de produtos vincula-se a um padrão mínimo de vida não devendo ninguém ficar abaixo de tal padrão, o qual, evidentemente, varia conforme época e lugar.

A conclusões semelhantes chegou Francesco S. Nitti, quando procurou definir o que são **objetos de luxo** e constatou que muitos produtos, quando novos, são lançados entre uma pequena minoria privilegiada, como objetos de luxo, e posteriormente, difundidos como coisas de uso comum (por exemplo bicicletas, automóveis), ou mesmo se tornam indispensáveis. Assim a linha de demarcação entre o supérfluo e o essencial flutua de acordo com a opinião em vigor, a respeito do nível adequado de bem estar (31).

---

(31) Francesco S. Nitti "Principi di Scienza delle Finanze", Luigi Pierro, Ed. Napoli, 1905, pág. 575:

"Ma che cosa è il lusso? La vecchia questione che ha fatto scrivere utilmente o inutilmente tanti



Benvenuto Griziotti constata que a consideraçãõ de bens como essenciais pode variar de uma pessoa para outra e depende de vãrios fatores mutãveis como, cultura, temperamento, elementos psicolõgicos, hãbitos de consumo, etc. (32).

Exemplos prãticos de discrepãncias profundas nos hãbitos de consumo, mesmo entre regiões vizinhas, apareceram em tempos recentes como obstãculos ã harmonizaçãõ de impostos de consumo no Mercado Comum Europeu, especialmente na preferẽncia de diferentes bebidas alcoõlicas (vinho ou cerveja) (33).

---

volumi è lungi dall'esser risoluta. Molte cose che ora appaiono come indispensabili alla vita pareano un tempo lusso sfrenato. Il lusso, è stato detto, consiste in quella parte del superfluo che sorpassa ciõ che la generalità degli abitanti di un paese, in un tempo determinato, considera come essenziale, non soltanto ai bisogni della esistenza, ma anche alla decenza e al godimento della vita. Anche accettando questa definizione, noi dobbiamo ricordare come ogni criterio su questo argomento sia del tutto relativo e mutevole.

Molte cose che ora sembrano indispensabili alla vita erano qualche tempo la oggetto di lusso".

(32) Benvenuto Griziotti "Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario", obra citada, pãg. 457.

(33) Institut International de Finances Publiques-Comparison and Harmonization of Public Revenue Systems, Congrès de Luxembourg, 1963, pãgs. 207 a 209.

Compare também Henry Tilbery "Tributaçãõ e Integraçãõ da Amãrica Latina", obra cit., pãg. 53.

Como já constatado antes neste estudo, há uma grande variedade de aspectos, alguns deles subjetivos, a maioria variáveis, flutuantes, e mesmo dependendo do sistema político-para orientar a classificação de bens de consumo como essenciais, úteis ou supérfluos. Assim, não é de estranhar o ceticismo de cientistas em face das escalas estabelecidas (34), embora, a meu ver não se trate de "arbitrariedade", mas sim, de "discricionarismo".

Realmente, com exceção dos "bens indispensáveis por natureza", como tais, universalmente admitidos, alimentação, além de necessidades básicas de vestuário, moradia, tratamento médico e artigos de higiene (35), as demais tentativas para classificar as mercadorias em função da urgência da satisfação das necessidades ou desejos, carecem de marcos claramente visíveis, que possam orientar o traçado da linha divisória.

---

(34) Nicholas Kaldor "An Expenditure Tax", obra citada, pág. 22:

"Any scaling of commodities according to their degree of luxuriousness or essentiality is a highly arbitrary one..." John F. Due "Government Finance", obra citada, pág. 300: "There is no workable rule for classification of commodities by degree of luxury and arbitrary dividing lines are inevitable".

(35) Compare por exemplo Aliomar Baleeiro "Uma Introdução à Ciência das Finanças, 6a.ed., Forense, Rio, 1969, pág. 343.

O critério, retro-citado, formulado duzentos anos atrás, por Adam Smith, adquire um novo significado na "Sociedade Afluente", da qual deve se erradicar a pobreza, possibilitando às pessoas atingidas, a participação não somente no suficiente para sobreviverem, mas em tudo que *"a comunidade maior considere como o mínimo necessário para uma vida decente"* (36).

É a mesma conceituação SMITHIANA da necessidade de bens de consumo, pronunciada no século XVIII, agora na adaptação GALBRAITHIANA às condições de uma sociedade industrial moderna no auge da prosperidade.

9.2. O critério da "necessidade" em face do consumo de fumo e de bebidas alcoólicas

Considerando o fato de que na tributação do consumo, o fumo e as bebidas alcoólicas representam em quase todos os países uma das fontes principais desse tipo de arrecadação, é interessante examinar, se essas duas categorias de produtos merecem ser visadas por

---

(36) John Kenneth Galbraith "A Sociedade Afluente", obra citada, págs. 300 a 302.



aliquotas elevadíssimas, se a questão for analisada pela perspectiva da necessidade.

Evidentemente, os conceitos emitidos no presente contexto, o são sob o prisma único da Ciência das Finanças (salvo melhor juízo devido a razões de saúde, tais como os resultados de pesquisas médicas, recentemente divulgadas nos E.U.A. e na Grã-Bretanha, relativas ao nexo entre fumo e cancer pulmonar) e partem da opinião geral de que o uso moderado do fumo e de bebidas alcoólicas não é nocivo à saúde - assim distinto do uso de entorpecentes, que é um vício, da mesma forma como excessos no consumo de álcool ou de fumo.

É notório, que no operariado, a parcela do gasto de bebidas alcoólicas e fumo representa uma proporção apreciável do orçamento familiar (37), razão pela qual a tributação desse consumo tem um efeito regressivo acentuado (38). Já John Stuart Mill observou que a imposição sobre o consumo de fumo e bebidas alcoólicas é flagrantemente injusta, pois representa

---

(37) Veja por exemplo Aliomar Baleeiro "Uma Introdução à Ciência das Finanças", obra cit., pág. 343.

(38) Hugh Dalton "Principles of Public Finance", obra cit., pág. 94.



um ônus desproporcionadamente pesado sobre as classes mais pobres, advogando uma tributação mais elevada das qualidades superiores desses artigos (39). Semelhante é a opinião de Benvenuto Griziotti em relação ao vinho, artigo de consumo generalizado na Itália, especialmente também na classe dos trabalhadores (40).

John F. Due critica a pesada tributação de fumo promovida sob o rótulo de despesa suntuária e considera a base de "moralidade", principalmente para tributação de fumo e cerveja, bastante débil, além do efeito regressivo (41).

- 
- (39) John Stuart Mill "Principles of Political Economy", obra cit., págs. 227/228.
- (40) Benvenuto Griziotti "Studi di Scienza Delle Finanze e Diritto Finanziaro", obra cit., pág.462: "Invero questa imposizione, attraverso l'ordinamento di esentare i consumi moderati e di colpire quelli accessivi di graduare progressivamente il tributo secondo il diverso valore dei vini comuni, pregiati e di lusso, viene a colpire le sò prarendite effettive dei consumatori e, con il mō nopolio, anche il sovrareddito dei produttori."
- (41) John F. Due "Government Finance", obra citada, pág. 321: "However, the heavy taxation on tobacco on a sumptuary basis is questionable at best", o mesmo, pág.313: "The use of the morality basis for taxation is often regarded as somewhat flimsy at best. Furthermore, the taxes on cigarettes and beer are criticized for the regressive distribution of burden which results."

A meu ver a elevadíssima imposição sobre consumo de fumo e bebidas alcoólicas não se justifica pelo critério de "luxo".

Não há dúvida que não se trata de bens indispensáveis à sobrevivência, porém são necessidades secundárias, dentro do conceito que leva em consideração a opinião da maioria sobre um padrão mínimo de uma vida decente e em face dos hábitos de consumo estabelecidos. Uma vez que as camadas menos favorecidas não tem acesso aos prazeres de alto luxo, que são privilégio de um grupo menor de pessoas abastadas, o fumo e as bebidas alcoólicas trazem, para um grande número de pessoas, aquele algo mais de que o ser humano precisa além dos meios de uma sobrevivência nua. Algum elemento de distração, algo para elevar a moral, é necessário para que o homem, na sociedade civilizada moderna, possa melhor enfrentar as tensões cotidianas e manter a eficiência no trabalho. Por isso considero o fumo e as bebidas alcoólicas - se gozadas em escala moderada - em nossos dias, como semi-necessidade.

Se os governos de vários países acham que esse consumo deve ser abundantemente explorado como fonte de uma tributação conveniente e rendosa, prevalece então o aspecto pu-

ramente fiscal (interesse de arrecadação), mas não o aspecto extra-fiscal (seletividade pelo critério da essencialidade), caso em que o princípio da igualdade do sacrifício fica abandonado.

Alberto Deodato, tratando dessa matéria, transcreve um trecho de Nitti, expondo uma posição semelhante à que retro manifestei:

*"A essa função estimulante nas indústrias, o imposto de consumo concorre para o combate ao jogo e ao alcoolismo, influindo para diminuir certos vícios, por uma supertributação dos gêneros que lhes dão origem, inclusive à venda de drogas nocivas."*

Entretanto, escritores como Nitti criticam essa função social do imposto.

*"Os homens de governo comprazem-se frequentemente, em justificar os impostos, sobretudo quando muito pesados.*

*Nada mais comodo para isso do que achar um princípio moral como base do imposto. Se puder obter-se boa renda e dizer que a moral está salva, ei-la tranqüila a consciência do legislador. Se se gravam de impostos às bebidas espirituosas, o*



*legislador põe-se a dizer que se cumpre ao mesmo tempo um dever moral" (42).*

Repito, no presente contexto, o meu propósito é somente o de salientar, que não é pelo aspecto da urgência da satisfação das necessidades humanas que se justifica a imposição, tradicionalmente pesada, sobre uso de fumo e bebidas alcoólicas, sem prejuízo da função puramente fiscal dessa tributação ou mesmo extrafiscal, por<sup>em</sup> com outros objetivos, diversos da escala das necessidades.

9.3. A "essencialidade" pela perspectiva da coletividade

Nestas considerações analisamos as necessidades, por enquanto, somente do ponto de vista individual dos contribuintes.

Por<sup>em</sup>, al<sup>em</sup> disso, hã também outra faceta, isto é, o ângulo das necessidades coletivas, que o Professor Ruy Barbosa Nogueira abrange na seguinte explicação:

*"Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essen-*

---

(42) Alberto Deodato "Manual de Ciência de Finanças", Ed. Saraiva, São Paulo, 1952, pãgs. 168/169.



cialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc., também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. sejam mais tributados.

Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade" (43).

Um exemplo prático do emprego de alíquotas diferenciadas na imposição sobre consumo em tempos modernos, para dirigir o programa da produção no rumo certo dos interesses da nação, foi o Purchase Tax, que foi introduzido na Grã-Bretanha, durante a última guerra mundial, em 1940, com escala graduada, até ultra-

---

(43) Ruy Barbosa Nogueira "Direito Financeiro", 3a. edição, Ed. Bushatsky, São Paulo, 1971, pág. 90.

passando 100%, com o objetivo de restringir a produção de bens desnecessários e favorecer o aumento da manufatura de artigos de utilidade geral.

É significativo, que no sistema tributário soviético, a diferenciação de alíquotas em diversas espécies de produtos, na tributação sobre o movimento econômico (contra-partida dos impostos indiretos dos países ocidentais) serve para fomentar a indústria de bens de produção, em detrimento de bens de consumo, em one rando, principalmente, as indústrias leves, alimentícias, etc. (44).

Henry Laufenburger assim analisa essa técnica:

*"Para recuperar o atraso de equipamento em relação aos países ocidentais, a U.R.S.S. deve durante anos muito longos destinar uma fração excepcionalmente elevada da renda nacional ao financiamento do equipamento. É preciso, pois, restringir o consumo pela alta dos preços, da qual o imposto sobre o volume de ne-*

---

(44) Moscow Financial Institute "Soviet Financial System", Progress Publishers, Moscow, págs.177/193.

gócios é o principal artesão. Graças a esse imposto o governo está habilitado a exercer seu controle econômico em todos os setores da produção e ajustar a oferta à procura. Quando ele decide, por uma razão de ordem social ou econômica, elevar um preço para estrangular a procura - ele aumenta a taxa sobre o volume de negócios" (45).

É o caso de uma política fiscal que coloque em absoluta prioridade, a satisfação das necessidades coletivas em relação às necessidades dos consumidores.

#### 9.4. O conceito de "essencialidade" na política fiscal de países em desenvolvimento

Os princípios aqui expostos devem ser adaptados ao grau do desenvolvimento de cada país, Raja J. Chelliah, professor de Economia da Universidade de Hyderabad, pesquisou a matéria em relação à Índia (46). Sua obra é de in

(45) Henry Laufenburger "Finances Comparées", trad. por Hugo de Silveira Lobo, Edições Financeiras S.A., Rio, 1952, pág. 235.

(46) Raja J. Chelliah "Fiscal Policy in Underdeveloped Countries", George Allen & Unwin Ltd., Londres, 1969.

teresse também para países em avançada fase de desenvolvimento.

O autor, inicialmente salienta que, para o futuro desenvolvimento do país, é preciso que haja um excedente do produto nacional sobre o consumo essencial (Economic Surplus) (47). Partindo do pressuposto de que nos países em desenvolvimento cabe um papel preponderante aos impostos indiretos, o autor busca o significado da imposição sobre o consumo como instrumento de desenvolvimento e chega à conclusão de que essa tributação pode freiar o consumo, isto é, evitar um aumento (não diminuir) do consumo popular, para liberar recursos destinados aos investimentos (48).

Para os bens de consumo se esta belece a seguinte classificação:

- a) *bens de primeira necessidade, dos quais precisam todos, mas que são os únicos*
- 

(47) Raja J. Chelliah, pág. 65.

(48) Raja J. Chelliah, pág. 86:

"Increased commodity taxation could be used at this juncture to restrain increases in consumption and thus release some factors for purpose of investment"



produtos ao alcance daqueles que se mantêm no nível mínimo de subsistência;

- b) bens não necessários, que são consumidos por um número bastante grande de pessoas, que vivem em diversos graus da escala econômica, porém todos acima do nível mais baixo;
- c) artigos de luxo, disponíveis, principalmente, para as pessoas em nível mais elevado de bem estar (49).

Na opinião do autor a função da tributação de bens de consumo popular (mass commodity taxation) é para breçar um surto vertiginoso nesse consumo popular, com as seguintes consequências para a política fiscal: primeiramente, não tributar bens essenciais, em segundo lugar, tributar os bens não necessários e supérfluos, começando com alíquotas moderadas, que devem ser elevadas na medida em que aumentar a produção desses bens (50). A importância atribuída, na Índia, a esse problema, fica demonstrada pelo fato de constar do sistema legal daquele país uma lei específica, denominada "Lei relativa aos bens essenciais (Essential Goods Act)(51).

---

(49) Raja J. Chelliah, obra citada, pág. 87.

(50) Raja J. Chelliah, obra citada, pág. 87.

(51) Raja J. Chelliah, obra citada, pág. 90.

Em resumo, o autor considera que, após o imposto direto sobre renda despendida (Expenditure Tax) não ter produzido os resultados esperados (esteve em vigor na Índia apenas de 1957 a 1962), o duplo objetivo de desenvolvimento e de redução do grande desnível de consumo existente entre várias classes da população pode ser alcançado por um esquema de tributação direta progressiva da renda, com favores fiscais para poupança, em combinação com um sistema adequado de imposição indireta sobre bens de consumo, com observância do critério de necessidade, como retro exposto. Assim o excedente econômico (economic surplus) será canalizado para investimentos produtivos, ao invés de ao consumo extravagante (52).

#### 10. A TRIBUTAÇÃO INDIRETA DAS DESPESAS NAS FINANÇAS COMPARADAS

A tributação de bens de consumo (commodity taxation) pode abranger a totalidade ou a maioria de bens de consumo - isto é, os impostos gerais sobre vendas, - ou pode atingir somente produtos específicos - são os impostos seletivos de consumo.

---

(52) Raja J. Chelliah, obra citada, pág. 81 a 85.

Os impostos seletivos de consumo (Excises) gravam apenas certos produtos como, principalmente, cigarros, bebidas alcoólicas, gasolina, etc; nas finanças comparadas: "impôts de consommation", "imposta di consumo", "Spezialverbrauchsteuer", "Spezialakzisen" (53).

No sistema tributário da maioria dos países latino-americanos há um imposto geral sobre vendas - com diversas denominações - com uma alíquota básica, em alguns países com isenção ou alíquota mais baixa para alimentos e bens de primeira necessidade e alíquotas mais elevadas sobre artigos de luxo. Ao lado desse imposto geral sobre vendas existem ainda impostos específicos de consumo, principalmente sobre fumo, bebidas alcoólicas, jóias, perfumes, etc. (54).

Com referência à questão principal do presente estudo, menciono aqui o exemplo da Argentina, que isenta do "impuesto a las ventas" muitos artigos de primeira necessidade e visa, com esse imposto, principalmente artigos menos necessários para a vida humana, de modo que, conforme opinião de Dino Jarach, a tributação

---

(53) Compare Henry Tilbery "Tributação e Integração da América Latina", obra citada, pág.24.

(54) Henry Tilbery "Tributação e Integração da América Latina", obra citada, págs.150 a 160.



indireta na Argentina não tem um sentido tão anti-social, como à primeira vista poderia parecer (55).

Nos países Europeus existem, ao lado do imposto geral sobre vendas, diversos impostos seletivos de consumo, principalmente sobre bebidas e fumo (em muitos países houve um monopólio estatal de fumo). Na tributação sobre vendas foi, em recentes anos, seguindo o exemplo francês, introduzindo-se o sistema do valor acrescentado em todos os países do Mercado Comum Europeu e em mais três outros países.

A tabela seguinte elaborada em fins do ano de 1983 demonstra as diferentes alíquotas do imposto sobre valor acrescentado, em vigor naquela época, em doze países europeus (56):

| <i>País</i>  | <i>Alíquota padrão</i> | <i>Alíquota reduzida</i> | <i>Alíquota elevada</i> | <i>Alíquota média</i> | <i>Data da introdução do valor acrescentado</i> |
|--------------|------------------------|--------------------------|-------------------------|-----------------------|---|
| França       | 20                     | 7                        | 33.33                   | 17.60                 | 1.07.1954                                       |
| Dinamarca    | 15                     | —                        | —                       | —                     | 3.07.1967                                       |
| Alemanha     | 11                     | 5.5                      | —                       | —                     | 1.01.1968                                       |
| Holanda      | 16                     | 4                        | —                       | —                     | 1.01.1969                                       |
| Luxemburgo   | 10                     | 5                        | —                       | —                     | 1.01.1970                                       |
| Bélgica      | 18                     | 6                        | 25                      | 14                    | 1.07.1971                                       |
| Irlanda      | 16.37                  | 5.26                     | 30.26                   | —                     | 1.11.1972                                       |
| Itália       | 12                     | 6                        | 18                      | —                     | 1.01.1973                                       |
| Grã-Bretanha | 10                     | —                        | —                       | —                     | 1.04.1973                                       |
| Suécia       | 17.65                  | —                        | —                       | —                     | 1.01.1969                                       |
| Noruega      | 20                     | —                        | —                       | —                     | 1.01.1970                                       |
| Áustria      | 16                     | 8                        | —                       | —                     | 1.01.1973                                       |

- (55) Dino Jarach "Estudios sobre las Finanzas Argentinas", Depalma, Ed. Buenos Aires, 1961, pág.90.
- (56) Dados extraídos da revista "The International Accountant", Billericay, Essex, Inglaterra, nº 251, pág.41.

A alíquota reduzida aplica-se, principalmente, a alimentos; a alíquota elevada, a artigos de luxo; a alíquota média, a serviços.

O resumo acima oferece uma visão geral das diversas atitudes que esses países adotaram em relação à diferenciação das alíquotas sobre valor acrescido, em função da necessidade dos bens.

## 11. O CRITÉRIO DA "ESSENCIALIDADE" NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 11.1. O princípio da tributação conforme a capacidade contributiva

O princípio da tributação conforme a capacidade contributiva - princípio esse do qual o critério da "essencialidade" é uma das técnicas de sua aplicação (isto é, na imposição sobre o consumo de bens) - constou, expressamente, da Constituição de 1946, nos seguintes termos:

*"Art.202 - Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."*

Na reforma tributária de 1967 esse dispositivo foi eliminado do texto constitucional, por ter sido considerado inócuo pela Comissão elaboradora do projeto, que assim justificou com essa supressão:

*"Trata-se de simples regra programática, endereçada ao legislador ordinário, mas, pelo menos no sistema constitucional brasileiro, insuscetível de eficácia normativa, de vez que ao juiz não se reconhece latitude para apreciar os fundamentos extra-jurídicos da lei" (57).*

A opinião retro-transcrita, na parte que se refere a regras programáticas, é sujeita a restrições se seguirmos os ensinamentos de José Afonso da Silva. Com efeito. Este autor não concorda com a opinião, que nega juridicidade às normas constitucionais programáticas. Embora, este ilustre mestre paulista admita que as diversas categorias das normas constitucionais tenham "eficácia e valor jurídico diversos numas e outras", conclui que isso "não autoriza a recusar-lhes juridicidade", e proclama: "Não há norma constitucional alguma destituída de eficã

---

(57) Reforma Tributária Nacional, edição da Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, vol.17, Rio, 1966, pág. 62.



cia", enquadrando as regras programáticas da constituição na categoria das normas constitucionais de eficácia limitada (58).

O argumento que fundamentou a decisão da Comissão em 1966 para eliminar, do texto constitucional, a regra programática da capacidade econômica, conseqüentemente, foi muito duvidoso.

O princípio da capacidade contributiva, porém mesmo quando não reproduzido expressamente no texto constitucional desde 1967, sempre continuou em vigor em decorrência do princípio mais amplo, da isonomia. Neste contexto vale lembrar as observações de Amílcar de Araújo Falcão:

*"É certo existirem objeções à validade científica do princípio da capacidade econômica, pelo menos entendida esta em sentido absoluto.*

*Entrementes não há negar que, até mesmo por expressa determinação do direito positivo, tal postulado está consagrado nos Estados Modernos e representa a ver*

---

(58) José Afonso da Silva "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, págs. 72 a 78.

são, em matéria tributária do princípio geral da isonomia.

Tal qual acontece com a isonomia objetiva, também o princípio da capacidade econômica inserto nas Constituições é programático, diretivo ou diretório (*directory provision*), endereçando-se antes ao legislador do que à administração ou ao judiciário e dependendo a sua concreta invocação pelo intérprete e pelo aplicador de princípios de atuação e de regulamentação a serem traçados pela lei.

Entende-se, porém, que, escolhido o fato gerador de um tributo, sobretudo de um imposto, o legislador terá levado em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias" (59).

O princípio da capacidade contributiva, apenas implícito até o advento da nova Constituição, agora está novamente presente de forma explícita no artigo 145 § 1 da Constituição de 1988.

---

(59) Amílcar de Araújo Falcão "Fato Gerador da Obrigação Tributária", Ed. Revista dos Tribunais, 2a.ed., São Paulo, 1971, pág. 68.

11.2. O conceito da "essencialidade" no I.P.I., no I.C.M.S. e em outros impostos indiretos

Na Constituição de 1946 encontrou-se, além do princípio geral da capacidade econômica, também no § 1º do artigo 15 uma aplicação prática desse mesmo princípio na área do Imposto de Consumo, mandando isentar desse imposto os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Temos aqui a exoneração do Imposto de Consumo dos bens ESSENCIAIS.

Esse dispositivo constitucional entrou na legislação ordinária (art. 3º da Lei nº 494/1948) e foi regulamentado pelo Decreto nº 26.149/1949. O mesmo dispositivo aparece nos Regulamentos posteriores (por exemplo art.6º do Decreto 45.422/1959) com relação detalhada dos produtos isentos.

A Lei nº 4.502/1964 assim dispõe:

*"Art.6º - Estão isentos do imposto, nos termos do art.15 § 1º da Constituição, os produtos considerados como o mínimo*



*indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica, na forma das especificações constantes do Anexo I.*

*§ 2º - Os preços limites mencionados no referido Anexo correspondem à venda no varejo e deverão ser marcados, em caracteres visíveis, no próprio produto, em etiqueta a ele colada ou no respectivo rótulo ou envoltório."*

Todavia, a regra do art.15, § 1º da Constituição de 1946 não foi repetida na Constituição de 1967, nem consta da Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

O saudoso mestre Rubens Gomes de Sousa, no seu Ante-projeto do Código Tributário Nacional havia reproduzido no art.37 o teor do art.15, § 1º da Constituição de 1946, nos mesmos termos (60).

Ao invés disso, porém a Emenda nº 18/65 introduziu no seu art. 11, § único, o princípio da seletividade em função da essência

---

(60) Rubens Gomes de Souza "Anteprojeto do Código Tributário Nacional", Depto. de Imprensa Nacional, Rio, 1953, art. 37.

lidade, princípio esse que considero mais amplo, pois dá cobertura tanto à isenção de produtos indispensáveis quanto à diferenciação das alíquotas de acordo com o grau de necessidade. Essa mesma regra passou da Emenda nº 18/65 para a Constituição de 1967, art.22, § 4º e para a Emenda Constitucional nº 1/1969, art. 21 § 3º, como também foi transcrita no Código Tributário Nacional, nestes termos:

*"Art.48 - O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos."*

O Professor Aliomar Baleeiro, comentando esse dispositivo diz:

*"Praticamente, trata-se de dispositivo programático endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizadas" (61).*

e acrescenta:

*"O art.48 contém, a nosso ver, também uma diretriz de interpretação, segundo a ratio iuris. Todavia o critério seleti-*

---

(61) Isto lembra o termo "Mass commodity taxation", empregado por Raja J. Chelliah.

vo é o *discricionarismo do legislador ordinário*" (62).

Acho muito importante o fato de essa grande autoridade do direito tributário brasileiro, ao mesmo tempo em que classifica o dispositivo como programático, ter acrescentado a observação retro-transcrita relativa, de um lado à "diretriz de interpretação" (na área de administração e do judiciário), de outro lado ao "discricionarismo" (na área da legislação), pois isso revela uma concepção que se encontra em perfeito entrosamento com a tese de José Afonso da Silva, referente à juridicidade das normas constitucionais programáticas.

O termo "essencialidade" encontrou a seguinte definição no Comentário do insigne mestre:

*"A palavra, no citado artigo 48, refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas*

---

(62) Aliomar Baleeiro, "Direito Tributário Brasileiro", Editora Forense, Rio, 2a.edição, 1970, pág.188.



*devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo"*(63).

A referência às mercadorias essenciais à existência civilizada está em harmonia com a conceituação defendida no presente estudo, que não limita o sentido da palavra apenas à satisfação das necessidades biológicas, mas abrange também os bens considerados indispensáveis à manutenção de um padrão de vida decente, mínimo, de acordo com o grau de bem estar da sociedade.

A Constituição de 1988 no seu artigo 153, § 3 mantém o mesmo princípio, em relação ao I.P.I., já pré-existente, nas seguintes palavras:

*"será seletivo, em função da essencialidade do produto"*.

Por ocasião de minha pesquisa em 1974 procurei uma explicação do fato que a constituição em vigor naquela época não aplicou o mesmo princípio ao I.C.M. não obstante sua natureza de um imposto sobre vendas, no sentido mais amplo da pala-

---

(63) Aliomar Baleeiro, "Direito Tributário Brasileiro", Editora Forense, Rio, 1970, pág.188, 2a.edição.

vra, não obedecer à mesma regra de diferenciação, mas ter uma alíquota uniforme.

Talvez uma das justificativas principais foi a existência, no sistema tributário brasileiro, de dois impostos paralelos sobre o movimento econômico de mercadorias, I.P.I. e I.C.M. (embora com fatos geradores diferentes) no interesse da discriminação de rendas entre os três níveis do governo.

Dentro desse quadro da mesma forma, como em outros países há um imposto geral sobre vendas (general sales tax), que abrange todas as mercadorias com alíquota uniforme (ou quase uniforme), além de impostos seletivos sobre consumo (special excises) - e esses dois tipos de impostos, no conjunto do sistema tributário do país, mutuamente se completam. Talvez o motivo da não-aplicação ao I.C.M. do mesmo princípio foi a razão funcional na combinação entre a seletividade do I.P.I. e a uniformidade do I.C.M. Esta opinião José Washington Coelho expressou nas seguintes palavras:

*"As relações causais entre os impostos sobre circulação de mercadorias e sobre produtos industrializados exigiram e permitiram o ajustamento de ambos dentro*

de um sistema de mútua complementação. Ao último reservou-se função disciplinadora do consumo que melhor se compatibiliza com sua incidência jurídica sobre a produção. É no momento desta que a seletividade pode ser atuada objetivamente. Já o tributo sobre a circulação, que incide sobre as operações através das quais as mercadorias se movimentam, carrega o dever da uniformidade (alíquota uniforme para todas as mercadorias - art.57). Evita-se, de modo objetivo, a tributação discriminatória em virtude da procedência ou do destino das mercadorias"(64).

Esse raciocínio porém, foi superado pela experiência das consequências anti-sociais, resultantes de não ter sido considerado para o I.C.M. o critério da essencialidade, omissão essa que foi corrigida pela Constituição de 1988, facultando aos estados no ítem III, § 2º do artigo 155, aplicar ao I.C.M.S. a seletividade pelo critério da essencialidade.

Outro problema é a questão da aplicabilidade do critério da essencialidade ao imposto sobre importação.

---

(64) José Washington Coelho "Código Tributário Nacional Interpretado", Ed. Correio da Manhã, Rio, 1968, p. 46.



John Stuart Mill já alertara sobre a diferença entre a função de tarifas protetoras de importação e a dos impostos internos sobre bens de consumo (65). Em tempos modernos essa questão mereceu atenção por ocasião do estabelecimento de Uniões Alfandegárias e Zonas de Livre Comércio, quando se constatou, frequentemente, a inclusão nas tarifas alfandegárias de um elemento, que a rigor pertencia ao sistema de tributação interna, seletiva de consumo. Na área da ALALC a segunda Reunião dos Diretores de Tributação, em maio de 1970, recomendou a transformação da parcela não protetora, contida nas tarifas alfandegárias dos países membros, em impostos internos, seletivos, de consumo (66).

O relatório da reunião assim resumiu as considerações sobre o assunto:

*"Seguidamente, la coordinaci3n sometio a consideraci3n de los delegados participantes la conveniencia de incluir en la imposici3n interna selectiva al consumo, el componente de naturaleza no aduanera*

---

(65) John Stuar Mill "Principles of Political Economy", obra citada, pág. 224.

(66) Henry Tilbery "Tributação e Integração da América Latina", obra citada, pág. 147.

contenido en los aranceles; a tal efecto, señaló que en virtud de los problemas que afectan a la balanza de pagos, los países de la Zona han desnaturalizado la función de los aranceles convirtiéndolos en un instrumento selectivo de importaciones; en virtud de ello se ha incluido en los aranceles un componente de naturaleza similar a la de los impuestos internos al consumo, que estimula la producción nacional de artículos no esenciales y configura uno de los obstáculos opuestos a la adopción de un arancel externo común, y que provocaría en los países de menor diversificación industrial una pérdida de ingresos fiscales, considerablemente mayor a la de los países que no se encuentran en esa situación: por estas razones, se planteó a la consideración de la reunión el análisis de la conveniencia de eliminar del arancel dicho componente para incorporarlo a la tributación interna selectiva del consumo" (67).

Em resumo, na categoria de impostos indiretos, o campo apropriado para apli-

---

(67) Cenci Uruguay "Boletín ALALC", nºs 51/52, Noviembre de 1970, Montevideo, pág. 12.

ação do critério de seletividade é no I.P.I. e no I.C.M.S., dois impostos esses que forçosamente devem ser estruturados em função da essencialidade da matéria tributada.

## 12. CONCLUSÕES

12.1.- A tributação deve reger-se pelo princípio da capacidade contributiva, para atender ao postulado da igualdade de sacrifícios, de acordo com a teoria do sacrifício equimarginal.

12.2. - O critério da capacidade contributiva - mesmo na ausência de regra programática na Constituição - está em pleno vigor em decorrência do princípio mais amplo da ISONOMIA.

12.3. - A técnica da tributação em conformidade com a capacidade contributiva focaliza nos impostos diretos o aspecto pessoal (subjetivo) da renda global, nos impostos indiretos o aspecto material (objetivo) da manifestação de riqueza pela despesa.

12.4. - Conseqüentemente a exoneração do essencial realiza-se, na tributação direta, pela isenção da renda mínima indispensável à subsistência; na tributação indireta pela



seletividade no I.P.I. e no I.C.M.S. em função da necessidade dos produtos.

12.5. - A respectiva regra constitucional programática, dirigida ao legislador, não é destituída de juridicidade, mas é regra constitucional de eficácia limitada.

12.6. - O conceito da "essencialidade" não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria.

12.7. - Conseqüentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais, variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia).

12.8. - Pela perspectiva da Ciência das Finanças não prevalecem as concepções da filosofia pura sobre o "essencial", mas a orientação político-econômica do governo; a sua orientação sobre o equilíbrio entre necessidades coletivas e bem-estar individual. O princí-

pio: "a cada um conforme suas necessidades" não é um monopólio dos governos socialistas, mas é objetivo de todos governos de qualquer filosofia econômica e política, no mundo atual, que se caracteriza pela transformação das estruturas sócio-econômicas existentes (68).

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

---

(68) Aliomar Baleeiro "Direito Tributário Brasileiro", obra cit., pág. 188, comentando a norma da seletividade do I.P.I. em função da seletividade, observa:

"Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica".

## B I B L I O G R A F I A

- Aristoteles - "ORGANON-TOPIKA" - trad. p/o inglês por W. A. Pickard-Cambridge, em "Great Books of the Western World", Ed. Encyclopedia Britannica Inc., Londres, 1952, vol. 8.
- Baleeiro, Aliomar - "Uma Introdução à Ciência das Finanças", Forense, Rio, 6a.ed., 1969.  
- "Direito Tributário Brasileiro", Forense, Rio, 2a. edição, 1970.
- CENCI - Centro de Estadísticas Nacionales y Comercio Internacional de Uruguay "BOLETIN ALALC", Montevideo, 1970.
- Chelliah, Raja J. - "Fiscal Policy in Underdeveloped Countries", George Allen & Unwin Ltd., Londres, 1969.
- Coelho, José Washington - "Código Tributário Nacional Interpretado", Ed. Correio da Manhã, Rio, 1968.
- Comissão da Reforma Tributária do Min. da Fazenda, "Reforma Tributária Nacional", edição da Fundação Getúlio Vargas, Rio, 1966.
- Dalton, Hugh - "Principles of Public Finance", Routledge & Kegan Paul Ltd., Londres, 1966.
- Deodato, Alberto - "Manual de Ciência de Finanças", Ed. Saraiva, São Paulo, 1952.
- Due, John F. - "Government Finance" - Richard D. Irwin Homewood, Illinois, 3a. ed., 1963.
- Falcão, Amílcar de Araújo - "Fato Gerador da Obrigação Tributária", Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2a. ed., 1971.
- Gomes de Sousa, Rubens - "Estudos de Direito Tributário", Ed. Saraiva, São Paulo, 1950.



- "Anteprojeto do Cōdigo Tributārio Nacional, Depto. Imprensa Nacional, Rio, 1953.
- Galbraith, John Kenneth - "A Sociedade Afluente", trad. da 2a.ed. por Jaime Monteiro, Ed. Expressão e Cultura, Rio, 1972.
- Griziotti, Benvenuto - "Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario", Ed. Dott A. Giuffrē, Milano, 1956.
- Institut International de Finances Publiques - "Comparison and Harmonization of Public Revenue Systems", Luxembourg, 1963.
- Kaldor, Nicholas - "An Expenditure Tax", Unwin University Books, Londres, 5a.edição, 1969.
- Kant, Immanuel - "Of Teleological Judgment", trad. p/inglês por James Greed Meredith, em "Great Books of the Western World", Ed. Encyclopedia Britannica Inc., Londres, 1952, vol. 42.
- Laufenburger, Henry - "Finances Comparēes", trad. por Hugo de Silveira Lobo, Edições Financeiras S.A., Rio, 1952.
- Mill, John Stuart - "Principles of Political Economy", 1848, Ed. Penguin Books, Londres, 1970.
- Montesquieu, Charles de - "The Spirit of Laws", trad. para inglês por Thomas Nugent, em "Great Books of the Western World", Ed. Encyclopedia Britannica Inc., Londres, 1952, vol. 38.
- Jarach, Dino - "Estudios sobre las Finanzas Argentinas", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1961.
- Moscow Financial Institute - "Soviet Financial System", Progress Publishers, Moscow, 1966.

- Musgrave, Richard A. - "The Theory of Public Finance", McGrawHill Book Co., New York, 1959.
- Nitti, Francesco S. - "Principi di Scienza delle Finanze", Luigi Pierro Ed., Napoli, 1905.
- Nogueira, Ruy Barbosa - "Direito Financeiro", Ed. José Bushatsky, São Paulo, 3a.edição, 1971.
- Rousseau, Jean Jacques - "A Discourse on Political Economy", "On the Origin of Inequality" ambos trad. p/o inglês por G. D. H.Cole, em "Great Books of the Western World", Ed. Encyclopedia Britannica Inc., Londres, 1952, vol. 38.
- Silva, José Afonso da - "Aplicabilidades das Normas Constitucionais", Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968.
- Smith, Adam - "Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations", 1776, Ed. J.M.Dent & Sons Ltd., Londres, 1947,
- Souza, J.C.Martins de - "Economia Política", Ed. José Bushatsky, São Paulo, 1970.
- Sullivan, Clara K. - "The Search for Tax Principles in the European Economic Community", International Program in Taxation, Harvard Law School, Cambridge, Massachusetts, 1963.
- Tilbery, Henry - "Tributação e Integração da América Latina", Ed. José Bushatsky, São Paulo, 1971.  
 - "A Tributação dos Ganhos de Capital", em Ruy Barbosa Nogueira "Direito Tributário", 3a. coletânea, Ed. José Bushatsky, São Paulo, 1971.
- Windelband, Wilhelm - "Historia General de la Filosofia", trad. para o espanhol por Francisco Larroyo, Ed. El Ateneo S.A., México, 1960.