

# A MATRIZ CONSTITUCIONAL DO ADICIONAL DE ICMS DESTINADO AOS FUNDOS ESTADUAIS DE COMBATE À POBREZA: QUESTÕES CONTROVERSAS E A CONSTITUCIONALIZAÇÃO SUPERVENIENTE

*André Zancanaro Queiroz*

Advogado, professor na Universidade de Cuiabá - UNIC, Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília - UCB, Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS. E-mail: andre\_zq@yahoo.com.br

*Marcos Aurélio Pereira Valadao*

Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB Auditor Fiscal RFB. Presidente da 1ª Seção do CARF. E-mail: valadao@ucb.br

*Rodrigo Moreira Lopes*

Mestre em Direito Financeiro, Econômico e Tributário pela Universidade Católica de Brasília – UCB, Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília – UniCEUB. Procurador da Fazenda Nacional. Professor de Direito Financeiro e Tributário em cursos de graduação em Brasília/DF.

Recebido:13/08/2016 | Aprovado: 25/09/2016

**RESUMO:** Este artigo busca descrever os aspectos da competência constitucional para criar o adicional de ICMS destinado aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza, previsto nos artigos 82 e 83 do ADCT, acrescidos pelas Emendas Constitucionais nº 31, de 2000, e de nº 42, de 2003). Para tanto, critica-se a opção legislativa de incluir o texto no ADCT, tratando dos aspectos desta parte da Constituição. Aborda-se, ainda, a natureza deste adicional, enquanto tributo ou regra de destinação constitucional de impostos, sua aplicabilidade aos contribuintes optantes pelo regime privilegiado de tributação do Simples Nacional, além de outras questões relacionadas ao exercício desta competência legislativa. Por fim, investiga-se sobre a constitucionalização superveniente das leis estaduais que contrariam as regras constitucionais de competência instituída pelo artigo 4º da Emenda Constitucional nº 42, de 2003 e a possibilidade desta convalidação ocorrer por prazo indeterminado por aplicação da Emenda Constitucional nº 67, de 2010.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS; Fundo Estadual de Combate à Pobreza; Constitucionalização Superveniente.

**ABSTRACT:** This article seeks to describe the aspects of the constitutional ability to create the additional ICMS for the State Funds to Fight Poverty, under Articles 82 and 83 of ADCT, and additionally the Constitutional Amendments No. 31, 2000, and No. 42, 2003 ). Therefore, it addresses the legislative option to include text in the ADCT, dealing with aspects of this part of the Constitution. It also verifies the nature of this additional as tax or constitutional allocation of tax rule, its applicability to taxpayers opting for the privileged tax regime of the "Simples", and other issues related to the exercise of legislative power. Finally, it investigates the issues of incidental constitutionalization of state laws that were adopted contrary to the constitutional rules of jurisdiction established by Article 4 of Constitutional Amendment No. 42 of 2003 and the possibility of this validation occurs for an indefinite period by application of Constitutional Amendment 67, of 2010.

**KEYWORDS:** ICMS. State Fund to Fight Poverty. Incidental Constitutionalization.

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO. 2. A INCLUSÃO DA COMPETÊNCIA PARA CRIAR O ADICIONAL DE ICMS DESTINADO A FUNDO ESTADUAL DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DE POBREZA NO ADCT. 3. A CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ADICIONAL DE ICMS DESTINADO AO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA; 3.1 – O adicional de ICMS destinado aos fundos estaduais de combate à pobreza e o Simples Nacional. 4. O

CONCEITO CONSTITUCIONAL DE POBREZA. 5. REGRAS SOBRE DETERMINAÇÃO DO FATO IMPONÍVEL E ALÍQUOTAS ANTERIORES E POSTERIORES À EMENDA CONSTITUCIONAL 42/2003; 5.1. A relevância das regras sobre destino da arrecadação e inconstitucionalidade da exação. 6. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42, DE 2003, E A CONSTITUCIONALIZAÇÃO SUPERVENIENTE DE LEGISLAÇÃO ESTADUAL INCONSTITUCIONAL. 7. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 67, DE 2010. 8. CONCLUSÕES 9. REFERÊNCIAS

## 1. Introdução

Dentre as competências delimitadas pela Constituição Federal para instituir e arrecadar tributos, além das previstas nos capítulos dedicados ao Sistema Tributário Nacional e ao financiamento da seguridade social, representação de classes profissionais e outras atividades estatais ou paraestatais, está a possibilidade de se criar um adicional sobre o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços destinado a Fundos Estaduais de à Pobreza, estabelecido pelo artigo 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o ADCT, incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000.

Tal dispositivo estabelece que os Estados podem criar Fundos Estaduais de Combate à Pobreza, que poderiam ser financiados, entre outros recursos que vierem a destinar, por um adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS sobre os produtos e serviços supérfluos. A aplicação deste adicional teria o duplo propósito: de concretizar o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade<sup>1</sup> e obter recursos para programas públicos de distribuição de renda.

Ocorre que, após a instituição de tal dispositivo, no momento em que os Estados passaram a criar tais adicionais, suscitaram-se questionamentos sobre as limitações constitucionais à competência tributária que lhes fora outorgada, dado o elevado grau

de indefinição semântica inerente aos termos utilizados pelo constituinte derivado.

Da mesma maneira, novos questionamentos surgiram com a edição da Emenda Constitucional 42/2003, que alterou o ente político competente para definir os bens sujeitos a esta tributação, vinculou a sua forma de exigência às condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, bem como, em seu artigo quarto, convalidou até a data prevista no artigo 79 do ADCT, todos os adicionais criados pelos Estados em desacordo com a Emenda Constitucional 31/2000 e a lei complementar que trata o art. 155, §2º, XII, tornando permanente a majoração na alíquota do ICMS em vários pontos percentuais, sem que o montante arrecadado fosse repartido com os Municípios, em patamares muitas vezes superior à limitação de dois pontos percentuais fixados pelo artigo 82 do ADCT, como se verificará adiante.

No intuito de identificar com clareza as normas jurídicas que se depreendem do texto legal, bem como elaborar soluções para os pontos de indefinição presentes na Carta Magna, é que se elabora o presente artigo, não com pretensões de esgotar o tema, mas sim de iniciar o debate sobre assunto tão controverso e que, até o momento, tem sido objeto de escassas análises em nossa doutrina.

O primeiro ponto relevante é o fato de que a inovação constitucional foi feita por via de alteração do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Carta Magna. Entende-se que houve um motivo para o constituinte derivado ter escolhido este local da Constituição Federal para incluir esta norma de competência tributária, sendo este o primeiro aspecto a ser observado.

A segunda questão identificada é definir se estamos tratando de uma alteração na competência tributária de um tributo já existente, o ICMS, ou da criação de competência para instituição um novo tributo, para que, de acordo com as suas características, seja possível identificar os seus requisitos básicos de validade da lei estadual que institui o tributo, como a pessoa política competente e a forma de instituição.

É também necessário investigar as implicações da Emenda Constitucional 42/2003, que alterou o ente político competente para definir os bens sujeitos a esta tributação, vinculou a sua forma de exigência às condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, bem como, em seu artigo quarto, convalidou até a data prevista no artigo 79 do ADCT, todos os adicionais criados pelos Estados em desacordo com a Emenda Constitucional 31/2000 e a lei complementar que trata o art. 155, §2º, XII, verificando especialmente as situações nos quais houve majoração de tributo em montante superior ao limite estabelecido pelo artigo 82 do ADCT, em prejuízo à destinação de recursos aos Municípios.

Investigaremos os limites semânticos na definição do conceito de “bem supérfluo”, a ser utilizada pelos Estados na criação de leis estaduais que estabelecem a criação do adicional de ICMS em questão. Será considerado também a forma de aplicação do Adicional de ICMS destinado a fundo estadual de combate à pobreza em referência às empresas optantes pelo Simples Nacional.

Apresentaremos ainda o conceito constitucional de pobreza, critério que deve ser observado na instituição e na destinação dos recursos da exação exposta, uma vez que esta foi estabelecida com este objetivo específico de combater a pobreza.

Pela resposta às questões suscitadas, pretende-se estabelecer as regras básicas, constantes na Constituição Federal, para a criação válida e incidência dos adicionais de ICMS destinados aos fundos estaduais de combate à pobreza.

## **2. A inclusão da competência para criar o adicional de icms destinado a fundo estadual de combate e erradicação da pobreza no adct**

Como exposto, a previsão para criar o adicional de ICMS destinado a fundo estadual de combate à pobreza está no ar-

tigo 82 do ADCT, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 31/2000. A escolha do constituinte (derivado) em acrescentar o texto ao ADCT, e não às disposições gerais da Constituição Federal, não pode ser vista como desprovida de significado e possui evidentes implicações sobre a natureza da competência tributária delineada.

Ainda que sedimentada a posição de que o ADCT compõe a Constituição Federal, possuindo as suas normas *status* de normas constitucionais, estas possuem características específicas que devem ser consideradas.

O ADCT trazia originalmente a natureza de possuir normas que tornassem possíveis a transição entre uma ordem constitucional substituída e a nova ordem constitucional que se impunha. Com isso, o objetivo era de conciliar, neste período, as situações nas quais houve alterações profundas nas regras e na organização estatal, evitando a ocorrência de insanável “desordem jurídica”, bem como de estabelecer regras para um processo de revisão constitucional – que ocorreu cinco anos após a sua promulgação.<sup>2</sup>

Passados mais de 25 anos de existência da Constituição Federal, após inúmeras emendas que alteraram o texto do ADCT, acrescenta-se ainda às normas constitucionais transitórias aquelas que possuem a característica de arrolarem situações específicas de hipóteses de vigência limitada no tempo, mesmo não possuindo qualquer ligação com a transição entre dois ordenamentos constitucionais.

A transitoriedade das normas previstas no ADCT, portanto, deve ser entendida de maneiras distintas, de acordo com os objetos e efeitos regulados. De um lado, estão as normas que são transitórias por possibilitarem a transição do ordenamento jurídico do regime militar para o regime democrático que se instituía na constituição que se promulgava, regulando as situações que permaneciam de um regime para o outro. De outro, aquelas que são transitórias por serem temporárias, apesar de sua natureza constitucional, possuindo um prazo para encerrar

sua vigência ou se extinguindo quando atingidos os objetivos que a fundamentaram.<sup>3</sup>

Neste sentido, ao atribuir a competência de instituir este adicional de ICMS através de dispositivo do ADCT, infere-se que o constituinte derivado queria conferir um caráter de provisoriedade aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza, que se extinguiriam após um prazo certo ou a realização de seus objetivos.

Corroborando esta posição temos a fixação de prazo certo a outros dispositivos de natureza tributária semelhante, que figuram ou figuraram no ADCT, como a já extinta CPMF e o próprio Fundo Federal de Combate e Erradicação da Pobreza, igualmente instituído pela EC 31/2000, que incluiu o artigo 79 do ADCT. Isso porque tal dispositivo previa expressamente a sua vigência até o ano de 2010. O dispositivo que criou o Adicional de ICMS destinado aos fundos estaduais de combate à pobreza, entretanto, não estabelece qualquer prazo para sua vigência, apesar de ter sido criado pelo mesma Emenda Constitucional 31/2000.

Para que não se torne um dispositivo permanente a figurar indevidamente no ADCT, uma solução jurídica possível seria afirmar que este adicional de ICMS teria o mesmo prazo de vigência daquele do dispositivo que criou o fundo federal, com término determinado para 2010, nos termos do artigo 79 do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional 31/2000.

Entretanto, posteriormente este prazo foi prorrogado, pela EC 67/2010, por prazo indeterminado, conforme transcrito abaixo, deixando tais dispositivos de possuir caráter de provisoriedade:

Art. 1º Prorrogam-se, por tempo indeterminado, o prazo de vigência do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza a que se refere o caput do art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e, igualmente, o prazo de vigência da Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001, que “Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos arts. 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”.

Outro entendimento, especialmente considerando que os dispositivos que estabelecem prazos para fundos de combate à pobreza em momento algum abordam os fundos estaduais previstos no artigo 82 do ADCT, seria o de que estes fundos se encerrariam quando atingissem o objetivo de acabar com a pobreza, o que se mostra algo utópico e inalcançável, especialmente se considerarmos que a pobreza ainda existe mesmo nos países com nível de riqueza muito superior ao brasileiro. Tal entendimento acabaria conferindo a este dispositivo um caráter de inequívoca permanência, condição que tornaria inadequada a sua localização no ADCT.

Apesar de tais conjecturas, se pode dizer ao menos que, se o objetivo do constituinte derivado era o de criar normas de natureza permanente, este errou ao colocá-las no ADCT. Isso porque a inclusão de tais dispositivos de natureza financeira e tributária, com relevante interesse dos contribuintes, fora do corpo principal da Constituição Federal torna a sua cobrança e gestão menos transparente, na medida em que dificulta o conhecimento de sua existência pelos cidadãos. Talvez este seja um dos motivos, inclusive, da ausência de menção desta exação na maior parte dos manuais de direito tributário, de direito financeiro e, até mesmo, da escassa produção doutrinária sobre o tema.

### **3. A classificação tributária do adicional de icms destinado ao fundo estadual de combate e erradicação da pobreza**

Passadas estas considerações iniciais, resta saber se estamos tratando de um novo tributo ou uma alteração nas regras de competência tributária de outro tributo estadual já existente, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Na hipótese de ser uma alteração nas regras sobre destinação de recursos do ICMS, o adicional destinado ao Fundo de Combate à Pobreza seria identificado enquanto parcela do im-



posto estadual, compreendida como exceção à regra contida no artigo 167, IV, da Constituição Federal, que veda a vinculação de produto da arrecadação de impostos a fundos de quaisquer natureza, como aponta Agostinho Toffoli Tavolaro<sup>4</sup>.

Figura como fundamento para esta posição o fato de a Emenda Constitucional nº 31/2000 ter mencionado que tal instrumento seria um adicional do tributo ICMS, ou seja, parte integrante deste tributo, determinando ainda que deveria se sujeitar à legislação que rege este tributo, qual seja, a lei complementar prevista no art. 155, §2º, XII.

Há quem entenda que o adicional, na verdade tratar-se-ia de uma contribuição, mas a doutrina em geral entende possuírem os Estados apenas competência para instituírem uma única contribuição<sup>5</sup>, destinada ao custeio do regime previdenciário de seus servidores, posicionamento este repetido em julgados do Supremo Tribunal Federal, como se percebe da ementa do RE 573.540, julgado pelo Pleno do STF em 2010.

Veja-se que o próprio texto constitucional no artigo 82, §1º do ADCT utiliza o termo “instituir” associado ao vocábulo “adicional”. Assim, caso se tratasse de exceção à vinculação da arrecadação de impostos, o que se aplica também ao o ICMS, prevista no artigo 167, IV da Constituição Federal, a norma determinaria que o legislador pudesse destinar parcela da arrecadação daquele tributo ao Fundo de Combate à Pobreza, confira-se:

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição.

Nota-se que a legislação de alguns estados trata o adicional de ICMS destinado a estes fundos como um tributo autônomo, cobrado à parte e de forma diferenciada do ICMS, conforme se vislumbra, como exemplo, no Estado de Mato Grosso, no Decreto 1.042/2012, especialmente no que concerne aos contribuintes optantes pelo regime privilegiado de tributação do Simples Nacional.

Em que pese interpretação isolada do artigo 82, §1º, do ADCT induzir a considerar que se trata de um novo tributo, após interpretação sistemática, entendemos se tratar de hipótese contrária, de que se trata de uma alteração na competência de instituir o ICMS, enquanto exceção ao princípio da não afetação dos impostos, prevista no artigo 167, IV, da CF.

Como se percebe, o texto constitucional diz se tratar de alíquota do ICMS, enquanto adicional, e que deve obedecer a legislação atinente a este tributo, mencionando a lei complementar prevista no artigo 155, §2º, XII, da Constituição Federal. Além disso, o artigo 82, §1º, do ADCT ainda menciona claramente outro dispositivo do texto constitucional que faz referência ao ICMS, o artigo 158, IV.

Igualmente, interpretação diversa imporá questões práticas às quais o texto constitucional não indica soluções, como a forma de aplicação desta exação em operações interestaduais e a repartição das receitas entre os entes federativos, especialmente em aquisições para o consumidor final ou para compor o ativo fixo, ou mesmo ofensas ao princípio da não-cumulatividade. Da mesma maneira, incorrerá na necessidade de criação de nova lei complementar que disciplinasse a matéria, o que inviabilizaria sua cobrança atual.

Neste entendimento, parcela dos recursos arrecadados em operações tributadas pelo ICMS em bens supérfluos não teria a destinação ordinária deste tributo, mas a vinculação a um fundo com regramento específico, não sendo ainda objeto de divisão com os Municípios, em exceção ao artigo 158, IV, da Constituição Federal.

Os fundos estaduais de combate à pobreza, por sua vez, possuem natureza de fundos atípicos, não se enquadrando em qualquer das espécies básicas de fundos especiais. Isso porque possuem finalidade e critérios para a distribuição de receita definidos no próprio ato legal de sua criação, de acordo com a lei editada por cada estado, por não possuírem programação própria sujeita a um gestor determinado e por não se vincularem a um órgão determinado da Administração.<sup>6</sup>

Sobre a criação deste adicional, esta se daria por lei ordinária, por não haver reserva de lei complementar para o assunto, devendo, entretanto, obedecer as demais regras atinentes ao ICMS, especialmente a lei complementar disposta no artigo 155, §2º, XII, da Carta Magna.

### 3.1. O adicional de ICMS destinado aos Fundos Estaduais de combate à pobreza e o Simples Nacional

Partindo da premissa fixada anteriormente de que o artigo 82, §1º do ADCT não criou um novo tributo, apenas se tratando de exceção à regra constitucional prevista no artigo 167, IV da CF de não vinculação de receitas de impostos a fundos de qualquer natureza, se infere que não seria possível que este adicional justificasse qualquer tipo de novo ônus às empresas optantes pelo Simples Nacional.

Isso porque o Simples Nacional estabeleceu a cobrança unificada dos tributos existentes, de forma privilegiada, por meio de alíquotas menos gravosas do que as previstas no regime ordinário de tributação. O fundamento para essa sistemática encontra-se no próprio texto constitucional, em seu artigo 146, III, 'd' e parágrafo único do mesmo artigo, que determinam expressamente a competência para a "definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte" e um "regime único de arrecadação de impostos e tributos", bem como aponta a doutrina majoritária sobre o assunto<sup>7</sup>.

Desta maneira, ao englobar o pagamento de diversos tributos em pagamento unificado, o Simples Nacional inclui o pagamento do ICMS, substituindo a alíquota original por uma alíquota privilegiada, condizente com a proteção que se busca conferir às empresas de pequeno porte. Neste pagamento já estaria incluída a parcela que pode ser destinada pelos governos estaduais aos fundos de combate à pobreza.

Diante disso, nos posicionamos pela inconstitucionalidade de quaisquer instrumentos normativos que determinem a cobrança de valores adicionais ao Simples Nacional sob a prerrogativa de serem destinados a fundos de combate à pobreza.

#### **4. O conceito constitucional de pobreza**

A competência tributária em questão foi estabelecida pelo constituinte derivado com o objetivo específico de utilização destes recursos para a erradicação do estado de pobreza dos cidadãos. Resta a questão: o que seria efetivamente o combate à pobreza? E qual seria o conceito de pobreza a ser combatido.

A pobreza possui, por certo, uma acepção econômica, ligada à aquisição de bens e serviços. Pobre é aquele que não possui recursos suficientes para adquirir alimentos necessários para um nível adequado de nutrição, vestuário, moradia e bens e serviços básicos de saúde e educação. A pobreza está ligada ao conceito de mínimo existencial, núcleo central do direito fundamental à dignidade da pessoa humana. Pobre, em um sentido jurídico, é aquele que não dispõe de recursos mínimos para um padrão de vida digno.

Neste sentido, portanto, a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948, já estabelecia o combate à pobreza extrema como um objetivo fundamental de todo estado em seu artigo 25, primeiro parágrafo:

## Artigo 25

1. **Todo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar-lhe, e a sua família, saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle.**<sup>8</sup> (Negritou-se).

Por certo existem inúmeras maneiras de se combater a pobreza, seja pela distribuição de renda, pela educação, pelo crescimento econômico. Quais destas teriam sido escolhidas pelo constituinte como a forma de se combater a pobreza, portanto?

O artigo 82 do ADCT não especificou como ocorreria o combate à pobreza, determinando apenas que estes fundos estaduais deveriam ser geridos com a participação da sociedade civil. A Emenda Constitucional 31, que incluiu este dispositivo ao ADCT, trouxe, no artigo 79, um conceito de combate à pobreza que deve ser seguido, na falta de disposição específica, como parâmetro inclusive pelos Estados:

Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com **o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.** (Negritou-se).

Pela leitura dos dispositivos constitucionais que definem a competência para a criação do adicional de ICMS, percebe-se que o combate à pobreza deve ser realizado de duas formas: uma pela aplicação da seletividade de ICMS, através de uma maior tributação dos bens supérfluos, consumidos pelos consumidores de maior poder aquisitivo<sup>9</sup> e pela aplicação dos recursos geridos pelos fundos em políticas públicas que promovam a distribuição de renda<sup>10</sup>.

Assim, a tributação majorada pelo adicional não pode incidir sobre bens essenciais, pois acabaria por tributar de forma mais acentuada parcela economicamente vulnerável no consumo de bens essenciais para a subsistência.

Igualmente, os recursos dos fundos estaduais não poderiam ser utilizados em políticas públicas que não possuíssem o objetivo primordial de garantia do mínimo existencial. Apenas esta interpretação justificaria a retirada de parcela expressiva dos recursos despendidos pela sociedade na produção e no consumo na ausência desta tributação para que ocorresse a arrecadação de imposto vinculado a um fundo, contrariando a regra constitucional da destinação parcial dos recursos aos Municípios e da concretização de direitos fundamentais, como a saúde e a educação, conforme previsto nos artigos 167, IV e o artigo 158, IV da Constituição Federal.

Desta maneira, a instituição de fundos que não estabeleçam regras claras para a sua gestão e utilização no combate à pobreza extrema, pela garantia do mínimo existencial a todos os cidadãos, pode implicar inclusive a inconstitucionalidade da exação, por violação a direitos fundamentais, já que, de outro modo, uma parcela destes recursos seria ligado obrigatoriamente à consecução de direitos como a saúde e educação.

Ademais, se considerarmos a existência de Estados federados que gozam de elevado índice de desenvolvimento econômico e social, especialmente nas regiões Sul e Sudeste, podem existir situações que sequer justificam a instituição destes adicionais nos percentuais apresentados, situações nas quais deveriam ser instituídos em percentuais menores do que dois por cento.

## **5. Regras sobre determinação do fato imponible e alíquotas anteriores e posteriores à Emenda Constitucional 42/2003**

Ao ser instituída, pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000, a competência para a criação do adicional de ICMS destina-

do aos fundos estaduais de combate à pobreza foi criada pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000, com algumas limitações constantes nos artigos 82 e 83 incluído no ADCT.

A primeira limitação é a de que o adicional deve obedecer a um percentual máximo de dois por cento. Temos, portanto, uma limitação objetiva na determinação da alíquota. A segunda limitação é a de que os recursos arrecadados devem ser destinados a um fundo com a finalidade específica de combater a pobreza, devendo este fundo ter a participação da sociedade civil e obedecer, em seus atos, o requisito de concretizar o mínimo existencial, conforme exposto alhures. Outra limitação é a de que deve ser instituído sobre o consumo de bens supérfluos, e, nesse ponto, a Emenda Constitucional nº 31 trouxe, ao incluir o artigo 83 do ADCT, a determinação de que este conceito, bens supérfluos, seria estabelecido por lei federal:

Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, inciso II, e 82, §§ 1º e 2º. (texto da Emenda Constitucional nº 31/2000)

Apesar do exposto nesse dispositivo, diversos Estados criaram estes adicionais de ICMS com fundamento no artigo 24, § 3º, da Constituição Federal, que garante aos Estados a competência legislativa plena, enquanto não forem editadas normas gerais por lei federal.

Tal controvérsia, entretanto, se resolveu após a edição da Emenda Complementar nº 42, de 2003, que excluiu do artigo 83 do ADCT a remissão ao § 1º do artigo 82 do ADCT, de modo que deixou de existir a necessidade de lei federal definir o rol de bens supérfluos, para fins de incidência do adicional de ICMS, previsto no referido § 1º do artigo 82.

Ainda assim, não se pode dizer que os Estados podem tributar quaisquer bens por meio deste adicional. Isso porque este deve incidir sobre bens supérfluos apenas, devendo observar os limites semânticos para tanto. Por supérfluo se entende que é aquilo “que é demais, inútil ou excessivo, desnecessário”, con-

forme definição encontrada no Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa<sup>11</sup>. É tudo aquilo que for dispensável para satisfazer as necessidades humanas básicas existentes em nosso contexto de subsistência e convivência social. Neste sentido, se incluem itens destinados à segurança básica, ao desempenho de atividades profissionais, à alimentação, ao vestuário básico, à higiene pessoal, entre outros aspectos da vida em sociedade.

Todo bem ou serviço tributado por este adicional de ICMS, como supérfluo, deve obedecer a este limite semântico do conceito de “supérfluo” existente em nosso idioma, sob pena de ser inconstitucional, se não o fizer.

Assim, leis criadas por Estados que incluem, entre os bens e serviços considerados supérfluos, a energia elétrica, a comunicação, itens de higiene pessoal, vestimentas, entre outros, são inconstitucionais, por ofenderem ao conceito constitucional de bens supérfluos.

### 5.1. A relevância das regras sobre destino da arrecadação e inconstitucionalidade da exação

Apesar de o artigo 82 do ADCT não determinar a competência para a criação de um novo tributo, mas apenas determinar uma exceção à destinação constitucional de recursos do ICMS, sendo uma regra de direito financeiro, e não de direito tributário, é possível a determinação judicial para que contribuintes deixem de recolher esta exação quando a lei que a instituiu determina a sua destinação a finalidade diversa da prevista na Constituição Federal. Entendemos, portanto, que o adicional instituído sobre a comercialização de bens que não são supérfluos ou cujo montante arrecadado não é destinado a fundos com o objetivo específico de combate à pobreza – de acordo com o seu conceito constitucional – acabaria por ter a sua constitucionalidade maculada, impossibilitando a sua cobrança.

Isso porque a característica de incidir sobre bens supérfluos e sua destinação estão expressamente previstos na Constituição



Federal como requisitos para a instituição deste adicional. Caso estes requisitos não sejam atendidos, estar-se-ia diante de uma situação na qual houve a vinculação de receitas de impostos a fundos, o que contraria a regra prevista no artigo 167, IV, da Constituição Federal.

Neste sentido, sobre a inexigibilidade de imposto em razão da vinculação de sua arrecadação, em ofensa ao dispositivo constitucional que trata da não vinculação dos impostos a fundos de quaisquer natureza, podemos citar como precedentes os Recursos Extraordinários de números 183906/SP, 188443/SP, 213739 e 411044/RS – todas decisões que declararam a inconstitucionalidade de impostos com vinculação de sua arrecadação a fundos.

## **6. A Emenda Constitucional nº 42, de 2003, e a Constitucionalização superveniente de Legislação Estadual Inconstitucional**

Apesar das limitações apresentadas pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000, diversos Estados criaram os adicionais de ICMS destinados a fundos de combate à pobreza sem observar as disposições constitucionais. Assim, houve a criação de adicionais com alíquota superior a dois por cento, como o Estado do Rio de Janeiro, que determinou uma alíquota de quatro por cento, destinada a tal fundo, pela Lei 4.056, de 2002.

Houve, igualmente, a instituição do adicional para bens que não são supérfluos, como no Estado do Rio de Janeiro, na mesma Lei 4.056, de 2002, sobre o consumo de combustíveis, água, energia elétrica, comunicações por telefone, itens de higiene pessoal, alimentos que não compõem a cesta básica, inclusive em operações interestaduais, em ofensa ao disposto nas normas gerais federais que regulam o ICMS.

Veja-se o que sustenta Hogla Pacheco em estudo que analisa a legislação baiana:

Entendemos que há distorções maiores na tributação de energia elétrica e comunicações, que recebem tratamento na legislação baiana do ICMS como supérfluos, com aplicação da alíquota de 27%. Entender que a energia elétrica e as comunicações na sociedade atual são dispensáveis, sendo tratadas como supérfluas ou suntuárias, é desconhecer a realidade da vida moderna, só justificando a adoção deste posicionamento a facilidade de fiscalização e arrecadação deste imposto.<sup>12</sup>

Diante da possibilidade de decisões judiciais que determinariam a inconstitucionalidade do adicional, com o consequente dever de restituir os valores pagos indevidamente, em soma que poderia ser bastante expressiva no contexto orçamentário de diversos Estados, o Congresso Nacional estabeleceu uma solução política para a controvérsia, incluindo na Emenda Constitucional nº 42, de 2003, dispositivo que previa a constitucionalização de todas as leis estaduais inconstitucionais até o ano de 2010:

Art. 4º Os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, naquilo em que estiverem em desacordo com o previsto nesta Emenda, na Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no máximo, até o prazo previsto no art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Desta forma, pela leitura deste dispositivo, seriam mantidas todas as leis inconstitucionais criadas até o ano de 2003, mantendo a inconstitucionalidade para os Estados infratores e não permitindo aos Estados que cumpriram o disposto na Constituição Federal editar leis semelhantes, até a data fixada no artigo 79 do ADCT, ou seja, o ano de 2010 .

A questão que passou a se suscitar, após a edição de tal dispositivo, é a possibilidade jurídica de constitucionalização superveniente de leis inconstitucionais. Isso porque, de acordo com a posição tradicionalmente adotada por nossa doutrina e pela jurisprudência da Corte Suprema, a edição de lei inconstitucional é ato jurídico nulo, devendo seus efeitos serem afastados desde a sua origem<sup>13</sup>. O princípio da nulidade das leis

inconstitucionais pode ser relativizado apenas para modular os efeitos temporais da decisão, com o objetivo de concretizar valores constitucionais e evitar efeitos nefastos da decisão, conforme ementa e voto do Min. Luiz Fux, em Embargos de Declaração à ADI n. 3106, julgada em 2015, com extenso rol de precedentes citados pelo Relator.

No mesmo sentido, sobre a impossibilidade de constitucionalização superveniente de leis inconstitucionais em matéria tributária, o STF sustentou em inúmeras decisões que a alteração constitucional posterior não convalida leis que eram inconstitucionais no momento de sua edição. Isso porque trata-se de ato jurídico nulo, que não poderia ter sido efetuado, havendo a necessidade da edição de nova lei, com o conteúdo daquela que apresentava inconstitucionalidade antes da Emenda, para possibilitar a cobrança de tributos – conforme exposto no Recurso Extraordinário nº 390840/MG, no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 412689/SP e no Recurso Extraordinário nº 593586/SP.

O Recurso Extraordinário nº 390840/MG versava sobre a constitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei 9.718, de 1998, que havia ampliado a base de cálculo da COFINS, passando de faturamento para receita bruta. O mencionado dispositivo legal foi editado antes da Emenda Constituição nº 20, de 1998, que possibilitou a instituição de contribuições destinadas à seguridade social sobre a receita e o faturamento, sendo que a competência anteriormente à referida emenda constitucional era restrita ao faturamento. Neste caso, o Supremo entendeu pela inconstitucionalidade do dispositivo da Lei 9.718, de 1998, por ser anterior à Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 412689/SP, o Supremo analisou a constitucionalidade de leis municipais que instituíram a cobrança de alíquotas progressivas de IPTU antes da edição da Emenda Constitucional nº 29, de 2000, a qual instituiu o §1º no artigo 156 da Constituição Federal e passou a permitir a progressividade fiscal neste tributo. Assim como no

caso anterior, a decisão determinou a inconstitucionalidade das leis municipais analisadas.

No mesmo sentido, no Recurso Extraordinário nº 593586/SP, foi decidida a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre proventos de aposentados e pensionistas, fundada na Lei 9.783, de 1999, anterior à Emenda Constitucional nº 41, de 2003, que passou a permitir esta cobrança. De forma expressa sobre a impossibilidade de constitucionalização superveniente podemos citar trecho da ementa do RE 439796, julgado em novembro de 2013 pelo Tribunal Pleno do STF:

5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. (RE 439796, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, Divulgado em 14/03/2014 e publicado em 17/03/2014)

Especificamente a respeito dos adicionais de ICMS destinados aos fundos estaduais de combate à pobreza e sua convalidação pelo artigo 4º da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, em controle concentrado de constitucionalidade, a questão foi objeto da ADI 2869 de 2004. Esta ADI, entretanto, não teve o mérito julgado por alegação de perda de objeto, entendendo o relator, Min. Carlos Britto, que em razão da alteração constitucional realizada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, especialmente pela inclusão no ordenamento do artigo quarto desta emenda, acima mencionado, não trataria mais a decisão sobre o confronto entre dispositivos de lei e normas constitucionais em vigor, mas sim de dispositivos constitucionais que já haviam sido revogados, conforme se verifica no trecho da decisão abaixo:

(...) Se esse novo texto das normas constitucionais federais revogou, ou não, a norma estadual objeto da impugnação, é questão que só se pode resolver no controle difuso de constitucionalidade, ou seja, na solução de casos concretos, nas instâncias próprias. Não, assim, no controle concentrado. (...)

(ADI 2869, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, julgado em 04/05/2004, publicado em DJ 13/05/2004 PP-00004)

Em sede de controle difuso, contrariando a jurisprudência firmada, a Corte Constitucional tem apontado pela possibilidade de constitucionalização superveniente da legislação estadual, em razão da determinação expressa para tanto na Emenda Constitucional nº 42, de 2003. Neste sentido são os precedentes abaixo apresentados:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. ADICIONAL. INSTITUIÇÃO POR LEI ESTADUAL. FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA. LEI 4.056/2002 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. CONVALIDAÇÃO PELO ART. 4º DA EMENDA CONSTITUCIONAL 42/2003. AGRAVO IMPROVIDO.

I – O art. 4º da EC 42/2003 validou os adicionais instituídos pelos Estados e pelo Distrito Federal para financiar os Fundos de Combate à Pobreza. Precedentes.

II – Agravo regimental improvido.

(STF. RE 508993 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 26/11/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 12-06-2014 PUBLIC 13-06-2014)

EMENTA: AGRAVOS REGIMENTAIS NOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. RESERVA DE PLENÁRIO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INEXISTÊNCIA. PROCESSO CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ICMS. ADICIONAL. INSTITUIÇÃO POR LEI ESTADUAL. FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA. CONVALIDAÇÃO PELO ART. 4º DA EMENDA CONSTITUCIONAL 42/2003. AGRAVOS IMPROVIDOS.

I – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

II – Possibilidade de reconhecimento de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público pelos órgãos fracionários dos Tribunais, com base em julgamentos do plenário ou órgão especial que,

embora não guardem identidade absoluta com o caso em concreto, analisaram matéria constitucional equivalente.

III – Ausência de prequestionamento do art. 167, IV, da CF. Incidência da Súmula 282 do STF. Ademais, se os embargos declaratórios não foram opostos com a finalidade de suprir essa omissão, é inviável o recurso, nos termos da Súmula 356 do STF.

IV – O art. 4º da EC 42/2003 validou os adicionais instituídos pelos Estados e pelo Distrito Federal para financiar os Fundos de Combate à Pobreza. Precedentes.

V – Agravos regimentais improvidos.

(STF. RE 571968 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 22/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-109 DIVULG 04-06-2012 PUBLIC 05-06-2012)

Desta maneira, ao julgar a convalidação superveniente do adicional de ICMS, destinado aos fundos estaduais de combate à pobreza, realizada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, o STF tem entendido pela possibilidade de constitucionalização superveniente de exações inconstitucionais. Para isso, a alteração constitucional deve trazer previsão expressa nesse sentido, ao menos quando esta constitucionalização ocorrer com um prazo certo de vigência. Esses precedentes do STF apontam para uma possível alteração na posição jurisprudencial sobre o tema.

## **7. Aspectos controvertidos da Emenda Constitucional Nº 67, de 2010**

Apesar de não tratar expressamente dos adicionais de ICMS destinados aos fundos estaduais de combate à pobreza, a questão voltou a ser relevante após a edição da Emenda Constitucional nº 67, de 2010.

Isso porque a Emenda Constitucional nº 67, de 2010, prorrogou de forma indeterminada o prazo estabelecido no artigo 79 do ADCT, que determinava como sendo o ano de 2010 o prazo

de final vigência do fundo federal de combate à pobreza, conforme se vislumbra no dispositivo abaixo:

Art. 1º Prorrogam-se, por tempo indeterminado, o prazo de vigência do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza a que se refere o caput do art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e, igualmente, o prazo de vigência da Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001, que “Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos arts. 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”.

Ocorre que, nos termos do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, o artigo 79 do ADCT servia como parâmetro de vigência dos fundos estaduais instituídos em confronto com os dispositivos constitucionais pertinentes, ou seja, o termo final dessas leis seria aquele previsto no mesmo artigo 79 do ADCT. Não obstante, diversos adicionais estaduais, mesmo em confronto direto com o texto constitucional, não foram revogados pelos Estados após o ano de 2010, prazo delimitado pelo artigo 4º da EC 42, de 2003. A questão que se levanta seria é se a EC 67, de 2010, também teria prorrogado por prazo indeterminado a legislação inconstitucional elaborada pelos Estados, mas convalidada pela EC nº 42, de 2003.

Em pesquisa ao portal do STF, verificou-se que esta questão foi analisada uma única vez, em decisão monocrática proferida pelo Min. Gilmar Mendes, no ARE 709598 / RJ, que manteve decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, que entendia pela aplicação da prorrogação por prazo indeterminado, prevista na EC nº 67, de 2010, também aos fundos estaduais.

Em que pese a decisão proferida por Ministro Gilmar Mendes, não concordamos com a posição adotada. Isso porque a Emenda Constitucional nº 67, de 2010, se referia expressamente ao fundo federal, em nenhum momento abordando os fundos estaduais ou citando qualquer dispositivo a estes relacionados.

Ademais, tal posição acabaria gerando uma situação discrepante entre os Estados, com legislação diversa sobre o tema e

com competências tributárias distintas, ferindo a isonomia entre os entes federativos, conferindo atribuições a uns que não foram conferidos a outros. Isso premiaria os Estados que não observaram a Constituição, em detrimento dos Estados que respeitaram a ordem constitucional vigente e que perderam a oportunidade de criar os respectivos fundos sem obedecer as diretrizes constitucionais.

## 8. Conclusões

A partir da apresentação da matriz constitucional dos fundos estaduais de combate à pobreza, com suas características gerais, foram verificados os aspectos polêmicos que envolvem o tema, especialmente após a edição das Emendas Constitucionais de nº 42, de 2003, e no 67, de 2010. Parece claro que a natureza do adicional é a mesma do ICMS, não podendo ser caracterizado como tributo novo, ou mesmo um nova contribuição, a despeito de sua vinculação.

Observou-se que a opção do constituinte derivado de incluir estes dispositivos no ADCT é reprovável e teve, entre outras implicações negativas, a de tornar estas regras sobre a competência constitucional tributária dos de certa forma desconectadas dos outros dispositivos relativos ao ICMS, o que talvez tenha resultado na existência de poucos estudos no meio acadêmico.

Entende-se como inadequado o fato dos dispositivos em discussão terem sido incluídos no ADCT, porque não se tratam de transição constitucional (transitoriedade em relação à constituição originária), e mesmo porque revelaram-se não serem provisórios. Não situá-los entre os demais que tratam do ICMS na Constituição Federal dificulta o seu conhecimento e compreensão.

Verificou-se também que diversos Estados não observaram as regras constitucionais para instituição dos fundos estaduais, que receberiam os recursos provenientes do adicional de



ICMS. Não obstante a inconstitucionalidade, os aludidos fundos estaduais foram constitucionalizados definitivamente pelas Emendas Constitucionais de nº 42, de 2003, e no 67, de 2010.

As decisões proferidas pelo STF sobre o tema, até o momento, mesmo contrariando posição antiga e histórica sobre a impossibilidade de constitucionalização superveniente de legislação inconstitucional, tem se mostrado favorável à constitucionalização das leis estaduais inconstitucionais. Contudo, a atual posição da Corte Suprema é temerária, pois enfraquece a força normativa da Constituição, ao indicar ao meio político a possibilidade de constitucionalização de leis que confrontam diretamente a Carta Magna, criando incentivos a uma atuação negligente dos legislativos estaduais, com relação às competências definidas constitucionalmente.

## 9. Referências

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 188443/SP. *Diário Oficial da União*. Brasília, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 213739/SP. *Diário Oficial da União*. Brasília, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 183906/SP. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2000.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 31, de 2000. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2000.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 2003. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2869. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 390840/MG. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 412689/SP. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 411044/RS. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 593586/SP. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº RE 573.540. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº RE 571.968/RJ. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº RE 508.993/RJ. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 3106. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2015.

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

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. A transição constitucional e o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 05.10.1988. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; BARROSO, Luis Roberto (Org.). *Direito Constitucional: Volume 1*. p. 361-382. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. Curitiba: Positivo, 2009.

MATO GROSSO (Estado). Decreto nº 1.042, de 2012. *Diário Oficial do Estado de Mato Grosso*. Cuiabá, 2012.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Leis Originariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emendas Constitucionais Supervenientes. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 6, abril, maio, junho, 2006. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-6-ABRIL-2006-CELSO%20ANTONIO.pdf>>. Acesso em 26 de janeiro de 2016.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ONU. *Declaração Universal Dos Direitos Humanos*. Adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Disponível em <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001394/139423por.pdf>, acesso em 02/02/2016.

PACHECO, Hogla de Alencar. *O ICMS como instrumento de realização da justiça social: a seletividade do ICMS no Estado da Bahia*. 2010. 95 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania, Universidade Católica do Salvador, Salvador, np, 2010. Disponível em [http://tede.ucsal.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=183](http://tede.ucsal.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=183), acesso em 12/12/2015.

RAAD, Kley Ozon Monfort Couri. Ato Das Disposições Constitucionais transitórias: Natureza Jurídica. *Consultoria Jurídica da Câmara dos Deputados*. Brasília, 2005. Disponível em [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema6/2005\\_12300.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema6/2005_12300.pdf) Acesso em 30 de setembro de 2015.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei nº 4.056, de 2002. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, 2002.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Finanças Públicas e Orçamento na Constituição*. In *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Magister, Ed. 29, Nov/Dez de 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SOUSA, Salviana Maria Pastor Santos; PEREIRA, Maria Eunice Ferreira Damasceno. Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Brasil: a questão da justiça social e a configuração de novas formas de solidariedade. In: *XX Seminario Latinoamericano de Escuelas de Trabajo Social: Desafíos del Contexto Latinoamericano al Trabajo Social*, 2012, v. 1. p. 01-10. Córdoba: Alaeits/Fauats, 2012.

## Notas

- <sup>1</sup> O princípio da seletividade é opcional para o ICMS, já que a Constituição Federal prevê em seu artigo 155, §2º, III, que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”. Neste caso do adicional destinado aos fundos estaduais de combate a pobreza, o valor ligado a seletividade se concretiza pela limitação estabelecida pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000, de que deve ser instituído apenas para bens considerados supérfluos. Contudo, há autores que entendem ser a seletividade obrigatória tanto para o IPI (art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal) quanto para o ICMS (e.g., CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 96-100).
- <sup>2</sup> Cf. Kely Raad, e Anna Candida Ferraz. FERRAZ, Anna Candida da Cunha. RAAD, Kley Ozon Monfort Couri. Ato Das Disposições Constitucionais transitórias: Natureza Jurídica. Consultoria Jurídica da Câmara dos Deputados. Brasília, 2005. Disponível em [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema6/2005\\_12300.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema6/2005_12300.pdf) Acesso em 30 de setembro de 2015; FERRAZ, Anna Candida da Cunha. A transição constitucional e o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 05.10.1988. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; BARROSO, Luis Roberto (Org.). Direito Constitucional: Volume 1. p. 361-382. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- <sup>3</sup> Cf. FERRAZ, Anna Candida da Cunha. A transição constitucional e o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 05.10.1988. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; BARROSO, Luis Roberto (Org.). Direito Constitucional: Volume 1. p. 361-382. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

- 4 TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Finanças Públicas e Orçamento na Constituição. In Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Editora Magister, Ed. 29, Nov/Dez de 2011, p. 8.
- 5 VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 176 e 177.
- 6 SOUSA, Salviana Maria Pastor Santos; PEREIRA, Maria Eunice Ferreira Damasceno. Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Brasil: a questão da justiça social e a configuração de novas formas de solidariedade. In: XX Seminario Latinoamericano de Escuelas de Trabajo Social: Desafíos del Contexto Latinoamericano al Trabajo Social, 2012, v. 1. p. 01-10. Córdoba: Alaeits/Fauats, 2012, p. 4.
- 7 COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 262-264.
- 8 ONU. Declaração Universal Dos Direitos Humanos. Adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Disponível em <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001394/139423por.pdf>, acesso em 02/02/2016.
- 9 PACHECO, Hogla de Alencar. O ICMS como instrumento de realização da justiça social: a seletividade do ICMS no Estado da Bahia. 2010. 95 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania, Universidade Católica do Salvador, Salvador, np, 2010, p. 77-80. Disponível em [http://tede.ucsal.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=183](http://tede.ucsal.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=183), acesso em 12/12/2015.
- 10 SOUSA, Salviana Maria Pastor Santos; PEREIRA, Maria Eunice Ferreira Damasceno. Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Brasil: a questão da justiça social e a configuração de novas formas de solidariedade. In: XX Seminario Latinoamericano de Escuelas de Trabajo Social: Desafíos del Contexto Latinoamericano al Trabajo Social, 2012, v. 1. p. 01-10. Córdoba: Alaeits/Fauats, 2012, p. 3.
- 11 FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa. Curitiba: Positivo, 2009, p. 1896.
- 12 PACHECO, Hogla de Alencar. O ICMS como instrumento de realização da justiça social: a seletividade do ICMS no Estado da Bahia. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica do Salvador. Salva-

dor, 2010, p. 85, disponível em [http://tede.ucesal.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=183](http://tede.ucesal.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=183), acesso em 12/12/2015.

- <sup>13</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Leis Originariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emendas Constitucionais Supervenientes. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 6, abril, maio, junho, 2006, p. 11-16. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-6-ABRIL-2006-CELSO%20ANTONIO.pdf>>. Acesso em 26 de janeiro de 2016; e MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 777-789.