



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARJORIE VASCONCELOS DE AZEVEDO CAJAZEIRA RAMOS

**A REGRESSIVIDADE DOS TRIBUTOS INDIRETOS E O
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Salvador
2017

MARJORIE VASCONCELOS DE AZEVEDO CAJAZEIRA RAMOS

**A REGRESSIVIDADE DOS TRIBUTOS INDIRETOS E O
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Daniela de Andrade Borges

Salvador
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

MARJORIE VASCONCELOS DE AZEVEDO CAJAZEIRA RAMOS

A REGRESSIVIDADE DOS TRIBUTOS INDIRETOS E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2017

Àqueles que sempre me incentivaram e me apoiaram ao longo desta jornada, principalmente nos momentos de dificuldade.

AGRADECIMENTOS

A minha família, que sempre me incentivou e acreditou no meu potencial, por estar sempre presente em todos os momentos da minha vida, me apoiando e ajudando na conquista dos meus objetivos.

A todos os meus amigos e colegas que sempre me ajudaram e me incentivaram durante essa longa e intensa jornada.

A Faculdade Baiana de Direito, por ter me proporcionado importantes ensinamentos, não apenas jurídicos, que levarei por toda minha vida, passados por intermédio de professores realmente dedicados a preparar seus alunos para a vida, sendo verdadeiros amigos muitas vezes, os quais foram muito importantes para minha formação como profissional e como pessoa.

A Prof.^a Laís Gramacho Colares, pelo apoio inicial e por ter acreditado no meu tema quando o propus. A minha orientadora, Prof.^a Daniela de Andrade Borges, pelo amparo no pouco tempo que lhe coube, pelos seus esclarecimentos e estímulos durante momentos de dúvida e aflição.

Aos funcionários da biblioteca da Faculdade Baiana de Direito, por serem sempre prestativos e atenciosos durante minha árdua jornada de pesquisa.

“Um sistema jurídico que pretende possibilitar à sociedade corrigir a si mesma precisa necessariamente permitir a essa sociedade conhecer a si própria”.

Calixto Salmão Filho

RESUMO

Ao dispor que, sempre que possível, serão os impostos graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, o artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal de 1988 consagra o Princípio da Capacidade Contributiva no ordenamento jurídico brasileiro. Esse princípio, por seu turno, encontra-se intimamente relacionado ao princípio da igualdade. Esta configuração constitucional limita o poder-dever de tributar do Estado, protegendo o contribuinte do uso de tributos com efeito confiscatório e resguardar o mínimo existencial de cada indivíduo, proporcionando uma tributação tanto mais gravosa quanto maior seja a capacidade contributiva do indivíduo. Entretanto, a configuração do Sistema Tributário brasileiro deixa de observar o Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que, historicamente, a administração pública do País sempre privilegiou a tributação indireta sobre bens e serviços, em detrimento das incidências diretas sobre a renda e o patrimônio. Por não possibilitarem a aferição da capacidade contributiva do contribuinte “de fato” - que verdadeiramente arca com o valor do tributo incidente sobre o bem ou o serviço -, as exações indiretas são pouco compatíveis à realização da justiça fiscal, sendo agravado pelo fato de sua arrecadação ser a principal fonte de receitas obtida por meio da tributação. Com isso, a carga tributária brasileira adquire caráter regressivo, havendo uma relação inversamente proporcional entre os rendimentos do contribuinte e o montante que despende para o pagamento de tributos. Observa-se, portanto, uma flagrante violação ao Princípio da Capacidade Contributiva, além de se distanciar dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil enumerados pelo artigo 3º da Constituição Federal.

Palavras-chave: Tributos indiretos; regressividade; capacidade contributiva; sistema tributário; distribuição da carga tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal da República
CNT	Código Tributário Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Coord.	Coordenador
ICMS	Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IPi	Imposto sobre Produto Industrializado
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
PIS	Programa de Integração Social
STJ	Superior Tribunal de Justiça
OCDE	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

LISTA DE FIGURAS, GRÁFICOS E TABELAS

Gráfico 01	Carga Tributária no Brasil e em Países da OCDE (2014)	103
Gráfico 02	Carga Tributária – Brasil e Países da América Latina e Caribe (2014)	104
Gráfico 03	Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital – Brasil e Países da OCDE (2014)	105
Gráfico 04	Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil e países da OCDE (2014)	106
Gráfico 05	Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004 – Em % da Renda Mensal Familiar	112
Gráfico 06	Ônus Tributário Direto sobre a Renda Total das Famílias: 2004 – Em % da Renda Mensal Familiar	113
Gráfico 07	Ônus Tributário Indireto sobre a Renda Total das Famílias: 2004 – Em % da Renda Mensal Familiar	113
Gráfico 08	Carga tributária sobre a renda total	114
Gráfico 09	Relação entre carga tributária e concentração de renda (países selecionados 2010)	116
Tabela 01	IRPF	107
Tabela 02	Evolução da Carga Tributária (% do PIB) – Brasil e Média OCDE (29 países)	108
Tabela 03	Arrecadação do R\$ 1 trilhão por Faixa de Renda	112

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR	14
2.1 O ESTADO FISCAL E OS LIMITES AO SEU PODER DE TRIBUTAR	14
2.2 PRINCÍPIOS: MAIS QUE LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	18
2.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	25
2.3.1 Origem e Evolução Histórica	25
2.3.2 Conceito e Conteúdo do Princípio da Capacidade Contributiva	29
2.3.3 Natureza Jurídica do Princípio da Capacidade Contributiva	35
2.3.4 O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	39
2.3.4.1 A expressão “sempre que possível”	40
2.3.4.2 A expressão “caráter pessoal”	43
2.3.4.3 A progressividade como instrumento de graduação	45
2.3.4.4 Aplicação da capacidade contributiva às espécies tributárias	47
2.3.5 Limites à Tributação pelo Princípio da Capacidade Contributiva	51
2.3.5.1 O mínimo vital ou mínimo existencial	51
2.3.5.2 Vedação ao efeito do confisco	54
2.3.6 Equidade na Tributação e Concretização da Justiça Fiscal	55
2.3.6.1 A Justiça Fiscal como corolário ao Princípio da Capacidade Contributiva	56
2.3.6.2 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade	60
3 TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO DIREITO BRASILEIRO: CONTEXTUALIZAÇÃO INICIAL E ANÁLISE EXPOSITIVA DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS DESTA NATUREZA NO BRASIL	65
3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO ACERCA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA	65
3.1.1 A separação em tributação direta e indireta	65
3.1.2 Os Tributos Indiretos	76
3.1.2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestações de Serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS	77
3.1.2.2 Imposto sobre Produto Industrializado – IPI	81

3.1.2.3 Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS	84
3.1.2.4 Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e para o Programa de Integração Social (PIS)	86
3.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS TRIBUTOS INDIRETOS	87
3.2.1 Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva aos tributos indiretos	88
3.2.1.1 O não atendimento ao caráter pessoal nos tributos indiretos	88
3.2.1.2 A Seletividade em função da essencialidade: instrumento de adequação dos tributos indiretos ao Princípio da Capacidade Contributiva?	91
4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A REGRESSIVIDADE FACE AOS TRIBUTOS INDIRETOS: UMA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	97
4.1 A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	97
4.1.1 Sistema Tributário como instrumento de reversão das desigualdades	98
4.1.2 A carga tributária brasileira	102
4.1.2.1 A carga tributária geral	102
4.1.2.2 Análise por base de incidência	104
4.1.2.3 Análise da regressividade	108
4.1.3 Carga Tributária e Desigualdades Distributivas	111
4.2 A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E SUA IMPLICAÇÃO COM OS DITAMES CONSTITUCIONAIS	117
4.2.1 A predileção política por tributos indiretos: os efeitos dos tributos invisíveis	117
4.2.2 Necessidade de repensar as escolhas e os parâmetros da matriz tributária brasileira e a importância da capacidade contributiva como pilar básico e norteador da tributação	120
4.2.3 A regressividade tributária como uma violação a Constituição	124
5 CONCLUSÃO	126
REFERÊNCIAS	131

1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário consiste em um ramo jurídico inserido no âmbito do Direito Público, voltado para regular os aspectos da atividade tributária exercida pelos Entes Políticos face aos contribuintes. Tratam-se de normas destinadas a regular a relação jurídica entre o Estado Fiscal – em sua atividade financeira, no sentido de prover-se economicamente de recursos, instituindo, fiscalizando e arrecadando tributos – e o Contribuinte.

O Sistema Tributário Nacional compreende o conjunto de tributos necessários a manutenção da máquina estatal para a realização de suas atividades, a fim de dar cumprimento as finalidades públicas constitucionalmente previstas. As receitas estatais têm nos tributos a sua principal fonte de captação de dinheiro. A arrecadação desses tributos, por sua vez, sofre diversas limitações que são impostas ao poder-dever de tributar conferido ao Estado.

Na atual sistemática, o princípio da capacidade contributiva consagra-se como uma importante limitação prevista constitucionalmente, cuja finalidade é que todos concorram as despesas públicas na medida de suas possibilidades econômicas. Nestes termos, é o comando constitucional do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988.

Desta norma constitucional, extrai-se que o intento do legislador constituinte, no que diz respeito à esfera tributária, de assegurar a existência e o desenvolvimento de uma justiça fiscal. Consagrado pelo princípio constitucional da igualdade, o princípio da capacidade contributiva busca a efetivação dessa justiça fiscal, de modo a garantir uma tributação sem efeitos confiscatórios e garantindo o mínimo existencial.

Existe uma extensa discussão doutrinária acerca do que seria capacidade contributiva. Alguns autores sustentam que o grau de indeterminação e subjetivismo deste princípio é tão significativo que prejudica a sua aplicação. O que se pretende demonstrar no presente trabalho é que, apesar do pluralismo democrático que permeia a definição, é fato que se trata de um princípio que deve preservar a riqueza mínima necessária a sobrevivência digna do ser humano, sob pena de violar os objetivos e fins aludidos na Constituição Federal de 1988.

O Sistema Tributário deve ser utilizado como um instrumento de distribuição de renda e de redução das desigualdades, para isso faz-se necessária uma tributação que observe a capacidade contributiva dos sujeitos, de modo que quanto maior renda maior deverá ser a carga tributária, a fim de beneficiar os mais pobres.

O presente trabalho sustenta uma análise da regressividade do sistema tributário, face a significativa participação dos tributos indiretos na arrecadação de receitas tributárias no País, em detrimento da irrisória tributação sobre a renda e a propriedade, como um fator de violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva. Tais tributos indiretos apresentam uma carga fiscal distribuída de forma regressiva, tributando-se proporcionalmente e com maior força aqueles possuidores de menor renda.

Este trabalho monográfico, portanto, tem por objetivo averiguar, por meio da pesquisa bibliográfica e do colhimento de dados relativos à repartição da carga tributária no Brasil, se o atual panorama de distribuição dos gravames tributários obedece ao Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.

Para este intento, o presente trabalho está dividido em cinco capítulos, incluindo a Introdução e a Conclusão. O ponto de partida, com a finalidade de subsidiar a pesquisa ora proposta, volta-se a exposição principiológica acerca da atividade tributária da Estado, abordando suas limitações, com ênfase nos princípios, como uma importante barreira ao arbítrio do Poder Público, que, com o seu aspecto normativo, pauta todo o ordenamento jurídico para atender os fins e princípios dispostos na Constituição Federal de 1988. Com isso, adentra-se em uma detida análise a respeito do Princípio da Capacidade Contributiva, sendo conceituado como um princípio de estreita relação com o princípio da igualdade, analisa-se a sua força normativa no Ordenamento Jurídico confrontado a expressão “sempre que possível”, a necessidade do caráter da pessoalidade nos tributos e da aplicação da técnica da progressividade, bem como a relação deste princípio com a proteção do mínimo existencial e a vedação ao efeito de confisco, como forma de estabelecer um tratamento pautado na equidade a fim de se alcançar a concretização da Justiça Tributária.

No terceiro capítulo será analisado a tributação indireta e a conseqüente repercussão sobre o consumidor final, buscando entender estes tributos como aqueles que oneram o consumo de bens e serviços. Neste sentido, irá ser analisado os seguintes tributos como indiretos: ICMS, IPI, ISS, Contribuições para o PIS e COFINS; e irá ser analisado quem são os contribuintes destes tributos, diferenciando o sujeito passivo daquele que suporta o peso destes tributos, ou seja, o consumidor final. Aborda-se, ainda, a aplicação do princípio da capacidade contributiva a estes tributos indiretos, a inexistência do caráter pessoal nestes tributos e suas conseqüências. A seletividade como técnica tributária indireta sobre o consumo também é estudada, buscando-se compreender o conceito de essencialidade.

Por fim, no quarto capítulo, adentrar-se-á no cerne do estudo, com a análise do modelo tributário brasileiro e as implicações da sua formatação na distribuição da carga tributária e, por conseguinte, também na observância do princípio da capacidade contributiva. Serão examinados o peso dos tributos indiretos na carga tributária e a consequente regressividade desta, assim como a inadequada utilização dos tributos sobre a renda e o patrimônio, considerados aqui os principais obstáculos à concretização de uma justa repartição dos encargos fiscais e, portanto, à realização da Justiça Fiscal. Ademais, será analisando o motivo a predileção política por este formato de tributação e as consequências da oneração sobre o consumo e principalmente as implicações na renda familiar dos mais pobres.

Ao final deste capítulo, serão expostas e examinadas possíveis propostas de modificação ao sistema tributário para o fim de atribuir verdadeira eficácia ao princípio da capacidade contributiva, privilegiando-se sugestões de redução da carga tributária indireta e de primazia das exações diretas sobre a renda e o patrimônio, estas mais adequadas à aferição da capacidade econômica dos contribuintes. Também nesse sentido, serão enfatizadas as necessidades de uma prudente diminuição de despesas estatais e de estímulo ao desenvolvimento da cidadania tributária.

Diante disto, entende-se que a repartição desigual dos ônus advindos de uma carga tributária regressiva enseja a manutenção e o recrudescimento de mazelas históricas do País, como a iníqua distribuição de renda, as desigualdades sociais e regionais e, cabe acrescentar, os elevados índices de evasão fiscal e a ausência de cidadania tributária entre a população.

Espera-se, com este trabalho, contribuir para o debate acerca de uma possível – e necessária – reforma fiscal, bem como para que as discussões que a cercam sejam pautadas sobretudo pelo intento não apenas de reduzir o volume global da carga tributária, mas também de distribuir seu ônus de forma equânime entre os contribuintes, na medida de suas desigualdades, de modo a possibilitar uma diminuição, ou até mesmo eliminação, possibilitando, em decorrência, a diminuição/eliminação dos fatos que entravam a distribuição de renda no País e a consequente realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil encartados no artigo 3º da Constituição Federal.

2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR

A atividade tributária do Estado constitui exercício de sua soberania, sendo, portanto, um verdadeiro poder, o poder de tributar. Entretanto, tal poder não decorre do arbítrio dos governantes do Estado, vez que, na perspectiva de um Estado Democrático de Direito, alicerçado em regras e princípios – constitucionais – o poder de tributar está limitado pelas normas jurídicas de um País.

Sendo assim, os princípios constitucionais tributários, como verdadeiras normas jurídicas, mais do que alicerces do Sistema Tributário pátrio, são autênticas limitações ao poder de tributar. Assim, de forma geral, os princípios tributários apresentam-se como garantias ao contribuinte em contraposição ao poder do Estado de coercitivamente investir no patrimônio particular, a fim de arrecadar receitas públicas.

Nesta seara, encontra-se o Princípio da Capacidade Contributiva, adendo no ideal de justiça fiscal, que consiste em um importante limitador ao poder de tributar, na medida em que busca a concretização do princípio da igualdade no Direito Tributário

2.1 O ESTADO FISCAL E OS LIMITES AO SEU PODER DE TRIBUTAR

Desde os primórdios, para o homem conseguir satisfazer, com maiores chances de êxito, suas necessidades individuais, ele busca realizar-se como indivíduo em sociedade. Além das necessidades individuais, que são comuns a todos os membros de dada comunidade, com a vida em sociedade surgem necessidades coletivas, exigindo também a sua satisfação para viabilizar a vida em sociedade¹. Entretanto, essas necessidades individuais e coletivas não se confundem com necessidades públicas, que são aquelas de interesse geral, que os órgãos políticos decidem satisfazer, segundo um regime jurídico próprio².

¹ BORGES, Daniela Lima de Andrade. A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988. *In Teses da Faculdade Baiana de Direito v.3*, 2011, p. 78.

² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a Ciência das Finanças**. 18. ed. Atualizado por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 4-5.

Nessa toada, destaca-se o papel do Estado. Hugo de Brito Machado³ afirma ter sido importante o surgimento do Estado, com o escopo de estabelecer regras de condutas e construir o direito positivo. Sendo certo, portanto, que o Estado surge como uma forma de se atender as necessidades individuais e coletivas, para assim alcançar o bem comum, que seria “o bem que a todos alcança afeta o bem de cada indivíduo, assim como o bem de cada indivíduo acaba convertendo-se no Bem de toda a comunidade quando comungado socialmente”⁴.

Nas sociedades primitivas, as necessidades comuns eram satisfeitas pela contribuição dos indivíduos com o seu trabalho ou bens *in natura*. Mas, a partir do momento em que as sociedades foram se tornando mais complexas, as necessidades comuns também aumentaram o grau de complexidade e passaram a exigir medidas mais sofisticada de satisfação⁵. Afinal, a realização dessas necessidades gera despesas públicas, que devem ser pagas com receitas estatais e geridos por meio de um orçamento público.

Assim surge o tributo, como instrumento de viabilização das necessidades escolhidas pelo Estado de uma sociedade politicamente organizada, e continua sendo⁶. Sendo assim, o tributo serve como mecanismo realizador das exigências materiais e imateriais dos componentes da textura social, fortalecendo, desse modo, a expressão de cidadania e valorização da dignidade humana no seu conceito máximo⁷. Por isso, concebe-se o poder de tributar também como um dever do Poder Público, visto que decorre da própria razão que sustenta a imposição de tributos: o atendimento das necessidades públicas⁸.

Assim, a cobrança de tributos é a principal fonte de arrecadação de receitas públicas, uma vez que o exercício da tributação é fundamental aos interesses públicos primários realizados pelo Estado, para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, por isso o Estado precisa da tributação⁹.

O autor José Casalta Nabais¹⁰ corrobora tal entendimento ao expor que:

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 23.

⁴ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 96.

⁵ BORGES, Daniela Lima de Andrade. A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988. *In Teses da Faculdade Baiana de Direito v.3*, 2011, p. p. 79.

⁶ *Ibidem, loc cit.*

⁷ DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. *In FISCHER, Octávio Campos (coord.). Tributos e Direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 156.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a Ciência das Finanças**. 18. ed. Atualizado por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 4-5.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op cit, loc cit*

¹⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina. 2004, p. 185-186.

É que, não podendo o estado dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos), facilmente se compreende que, quanto menos ele confiar na autorresponsabilidade dos cidadãos relativa à satisfação das suas necessidades (autossatisfação), mas se descure o princípio da subsidiariedade, extremando-se num estado social paternalista preocupado, se não mesmo obcecado, no limite, com a realização da felicidade até ao pormenor (que incluirá os próprios tempos livres) dos indivíduos e, conseqüentemente, mais se onera a sua capacidade de prestação fiscal.

Contudo, o poder de tributar deve ser desempenhado dentro de parâmetros jurídicos – princípios e regras, geralmente constitucionais – e deve buscar a ascensão do bem comum e se tornar um instrumento de política socioeconômica, em que o tributo ultrapassa o limite puramente fiscal, deixando de ser apenas uma fonte de receita, para o Estado assumir uma posição de concretização de justiça social. Assim, o dever de tributar fundamenta-se dentro de um contexto em que os interesses da coletividade preferem aos interesses individuais, respeitando os direitos e garantias fundamentais dos seus cidadãos, propicie a justiça social e alcance os objetivos constitucionais.

Sacha Calmon¹¹, aponta as razões que o levam a afirmar que o estudo do poder-dever de tributar é, atualmente, campo preferido de labor constituinte. Em primeiro lugar, deve-se a relevância que a tributação desempenha frente os interesses estatais, na medida em que contribui para aferição de receitas públicas, bem como funciona como mecanismo de intervenção do Estado, através da extrafiscalidade. Em segundo lugar, pela necessidade de disciplina e contenção desse poder, cuja estatura invasiva pode ameaçar a segurança dos cidadãos.

Sendo assim, percebe-se que há uma dicotomia, em que se tem a relevância da tributação para a sustentação do Estado, face a necessária limitação a essa tributação. Assim, consoante Humberto Ávila, “as limitações ao poder de tributar são uma espécie das várias limitações estabelecidas ao ente estatal por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais”.¹²

A Constituição Federal de 1988, consubstanciando o Estado Democrático de Direito na República Federativa do Brasil, consagrou as diretrizes do Sistema Tributário Nacional, abrangendo diversas normas limitadoras do poder de tributar.

Conforme Humberto Ávila o Sistema Tributário Nacional é caracterizado pela sua abertura e rigidez. Assim, ele é aberto em decorrência de ser um sistema que expressamente determina que outras normas implícitas ao Direito Tributário atuem sobre ele. Desse modo, como será

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 34.

¹² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 71.

demonstrado no decorrer do trabalho, as limitações ao poder de tributar decorrem de vários dispositivos constitucionais e outros infraconstucionais externos ao Sistema Tributário¹³.

Já a rigidez decorre, de um lado, pelas regras de competência e repartição das receitas, que estão intensamente reguladas na Constituição, de outro lado, que tais regras conduzem a uma rigidez no que se refere a modificação do Sistema Tributário Nacional, visto que suas normas possuem hierarquia constitucional e não podem ser alteradas por lei ordinária, apenas por um procedimento específico. Desse modo, o que pode ser feito pela tributação está na Constituição¹⁴.

Conforme aponta Sacha Calmon¹⁵, o Direito Tributário, em âmbito constitucional, pode ser estudado em três grupos temáticos:

- A) o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios;
- B) das limitações ao poder de tributar (princípios e imunidades acerca do poder de tributar);
- C) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros).

Assim, as limitações ao poder de tributar são trazidas na repartição de competências entre os Entes Políticos, para instituir tributos, bem como consistem em princípios e imunidades, que correspondem a institutos jurídicos diversos¹⁶.

Nesse contexto, Hugo de Brito Machado, ressaltou a necessidade da observância aos princípios constitucionais, para se ter uma relação de tributação juridicamente equilibrada:

Sendo, como é, a relação de tributação uma relação jurídica, e não simplesmente de poder, tem-se como inquestionável a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos os mais importantes. São eles os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação de confisco e o da liberdade de tráfego. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência desta finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte¹⁷.

Portanto, os princípios que alicerçam todo o Sistema Tributário Nacional têm importante papel para garantir uma tributação equilibrada, de modo a proteger o contribuinte de abusos do poder Estatal. Por isso, importante enaltecê-los em uma apartada e sucinta análise.

¹³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 107-109.

¹⁴ *Ibidem*, p. 109-110.

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 44.

¹⁶ *Ibidem*, p. 134.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 40.

2.2 PRINCÍPIOS: MAIS QUE LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Etimologicamente, o termo “princípio”, do Latim *principium, principii*, enseja a ideia de “começo”, “origem”, “base”. É importante destacar que tal termo é utilizado de forma indistinta por vários campos do saber, que se servem dessa categoria para estruturarem, muitas vezes, um sistema ou conjunto articulado de conhecimentos dos objetos de cada uma dessas áreas do saber¹⁸. Conclui-se, portanto, que a ideia de princípio, em qualquer Ciência, designa a estruturação de um sistema de ideias, pensamentos ou normas por ideias mestras, por um pensamento chave, por uma baliza normativa, em que todas as demais ideias, pensamentos ou normas derivam, reconduzem-se e/ou se subordinam¹⁹.

Hodiernamente, os princípios, juntamente com as regras, consistem em espécies normativas que compõe o ordenamento jurídico. Estes princípios e regras estão em constante interação, como explica Norberto Bobbio, em sua Teoria do Ordenamento Jurídico, as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si, o qual costuma-se chamar de ordenamento²⁰.

O professor Canotilho fornece a explicitação de que o sistema jurídico deve ser visto como um sistema normativo aberto de regras e princípios:

(1) – é um sistema jurídico porque é um sistema dinâmico de normas; (2) – é um sistema aberto porque tem uma estrutura dialógica (Caliess) traduzida na disponibilidade e ‘capacidade de aprendizagem’ das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da ‘verdade’ e da ‘justiça’; (3) – é um sistema normativo, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de normas; (4) – é um sistema de regras e de princípios, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de princípios como sob a sua forma de regras²¹.

Sendo assim, tanto os princípios quanto as regras constituem o conceito de norma jurídicas, coadunando com o entendimento de Robert Alexy, de que ambos dizem o dever ser, podendo ser formulados por meio das expressões doentias básicas: do dever, da permissão e da proibição²². Assim, entende-se norma como “o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente, facultada, no sentido de adjudicada à competência de

¹⁸ ESPÍNOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 52.

¹⁹ *Ibidem*, p. 53.

²⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora UnB, 1999, p. 19.

²¹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1159.

²² ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 87.

alguém.”²³ Enquanto o complexo de normas jurídicas que são válidas em um determinado país compõe o seu direito positivo²⁴.

Neste sentido, Ávila entende que um sistema não pode ser composto somente de princípios, ou somente de regras, visto que um sistema só de princípios seria muito flexível e, por outro lado, um sistema somente de regras seria muito rígido²⁵. Essas espécies normativas devem existir concomitantemente em um mesmo sistema, cada um exercendo sua função.

Sendo assim, verifica-se a importância para a Teoria do Direito compreender a distinção das espécies normativas em regras e princípios, sendo elemento indispensável à superação do positivismo legalista, segundo Luís Roberto Barroso, onde as normas se limitavam a regras jurídicas²⁶. Para o presente trabalho, não convém esgotar a análise acerca desta distinção. Apenas cabe frisar que Dworkin e Alexy conjugaram as duas modalidades debaixo do conceito de norma, e são representantes da tese da separação qualitativa entre regras e princípios, a qual, aduz que a distinção entre ambas as espécies de normas é de caráter lógico.

Dworkin argumenta que, diferente das regras, que possuem apenas a dimensão da validade, os princípios possuem também uma outra dimensão: o peso ou valor. Assim, as regras são aplicáveis de maneira do “tudo ou nada”, em que em situação de conflito uma delas deverá ser considerada inválida.²⁷ No caso de colisão entre princípios, não há problemas de validade, mas de peso ou importância. Tem prevalência aquele princípio que for, para o caso concreto, aquele considerado mais importante, enquanto o princípio que não tiver prevalência não deixa de pertencer ao sistema jurídico, apenas não terá tido peso suficiente para ser aplicado naquele caso concreto, podendo prevalecer em outro²⁸.

Conforme Alexy, princípios são normas com alto grau de generalidade, e que estabelecem que algo deve ser realizado na maior medida possível, diante das possibilidades fáticas e jurídicas presentes. Por isso são eles chamados de mandamentos de otimização²⁹. Essa é a ideia do que

²³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 6.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 33-34.

²⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 120-121.

²⁶ BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro, in **A Nova Interpretação Constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 30.

²⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Trad. Nelson Boeira. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39-43.

²⁸ *Ibidem*, p. 41-42.

²⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 90-91.

Alexy chama de colisão entre princípios, que deve ser resolvida por meio de um sopesamento de interesses, para que se possa chegar a um resultado ótimo, e aferir, no caso concreto, qual dos princípios em colisão tem maior peso e, conseqüentemente, será aplicado. É por isso que se deve sempre falar em prevalência do princípio sobre o princípio diante das condições³⁰. Já as regras são normas que sempre são satisfeitas ou não satisfeitas, a sua aplicação é por meio de subsunção e em um conflito entre regras somente pode ser solucionado se introduzir, em uma das regras em conflito, uma causa de exceção capaz de eliminar o conflito, ou se uma das regras for declarada inválida³¹.

Apesar das características e critérios distintivos acima apontados, a doutrina vem reconhecendo que a distinção entre princípios e regras nem sempre é tão simples. Humberto Ávila sustenta que a diferença entre regras e princípios é uma mera diferença no grau de abstração, sendo os princípios mais abstratos do que as regras. Como sustentação para sua tese, argumenta que as regras não são aplicadas seguindo o modelo “tudo ou nada”, pois, tanto quanto os princípios, devem passar por um processo interpretativo – e por vezes longo e complexo como o dos princípios³².

Passadas as discussões acerca dos distanciamentos e aproximações entre princípios e regras, consagrando ambos como normas jurídicas, observa-se que o ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente, de modo que o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de outra norma³³. É na Constituição Federal que se encontra o fundamento último de validade das normas jurídicas brasileiras, construindo uma pirâmide jurídica que compõe um sistema coeso de normas válidas.

Assim, mais do que uma lei superior, a Constituição é a fonte de todas as manifestações normativas do Estado, visto que regula como se dá o processo de criação de normas jurídicas e traça os princípios, as diretrizes e os limites para o conteúdo das leis futuras³⁴.

Nesta toada, a Constituição é compreendida como uma fonte objetiva de valores e como um sistema aberto de princípios e regras, devendo servir como filtro através do qual todo o direito

³⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 93-94.

³¹ *Ibidem*, p. 92-93.

³² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 47-48.

³³ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 15.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40.

infraconstitucional deve se pautar³⁵. Sendo, portanto, todas as normas constitucionais dotadas de eficácia, diferenciando tão somente quanto ao grau de seus efeitos jurídicos, vinculando o intérprete e o legislador infraconstitucional³⁶.

Entende-se que os princípios constitucionais, explícitos ou não, passam a ser a síntese dos valores abrigados no ordenamento jurídico. Por isso, eles espelham a ideologia da sociedade, seus postulados básicos e seus fins. Os princípios dão unidade e harmonia ao sistema, seja integrando ou atenuando as tensões normativas. Além disso, serve de guia para o intérprete³⁷.

Desse modo, aduz Luís Roberto Barroso:

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie³⁸.

Ainda sobre a atividade interpretativa e a importância dos princípios nessa atividade, Roque Antonio Carrazza explana:

A interpretação é uma atividade cognoscitiva que visa a precisar o significado e o alcance das normas jurídicas, possibilitando-lhes uma correta aplicação. Esta tarefa, voltada, prescipientemente, à descoberta da *mens legis* (da vontade do Estado contida na norma jurídica), exige a constante invocação dos grandes princípios, mormente em face das disposições incertas e das palavras equívocas ou polissêmicas que costumam recamar nossos textos legislativos. Afinal, a procura pela verdade científica não pode terminar na simples leitura de um texto legislativo (ainda mais quando ele briga com texto legislativo hierarquicamente superior).³⁹

Como visto, Constituição é um sistema de normas jurídicas, e por isso funda-se em harmonia. Em toda ordem jurídica existem valores superiores e diretrizes fundamentais que juntam suas diferentes partes. Os princípios constitucionais consolidam as premissas básicas de uma dada ordem jurídica, irradiando-se por todo o sistema. É o ponto de partida e os caminhos a serem percorridos⁴⁰.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 85-86.

³⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 82.

³⁷ BONFIM, Thiago. **Os Princípios Constitucionais e Sua Força Normativa**. 1. ed. Salvador: JusPodivum, 2008, p. 69.

³⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 151.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op cit*, p. 52.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 151

Segundo Bonavides, os valores fundamentais para a sociedade, condensados nos princípios, serão realizados através do reconhecimento da positividade dos princípios, a fim de criar o que ele denomina de Estado principalista, que seria uma versão de Estado de Direito mais refinada. Para o Estado ser principalista ele deverá estar fundado na positividade dos valores de justiça, da razão, da liberdade, da igualdade e da democracia, com os quais os princípios da ordem jurídica se identificam⁴¹.

Dessa forma, os princípios gerais de direito passam a residir na Constituição, expressa ou implicitamente, sendo dessa forma um Estado principalista. A constitucionalização dos princípios seria o “axioma juspublicístico do nosso tempo” e que os princípios constitucionais nada mais são do que os princípios gerais do direito na sua dimensão intrínseca de valores superiores⁴². Desse modo, entende-se que os princípios constitucionais cumprem uma função informadora no Ordenamento Jurídico, visto que as diversas normas devem ser aplicadas em sintonia com eles. Todas, só encontram a correta dimensão quando ajustadas aos princípios guardados e consagradas pela Carta Magna⁴³.

Assim, pode-se de dizer que, atualmente, a Constituição, além de ser o texto fundador e legitimador do ordenamento normativo, é um parâmetro hermenêutico de construção e realização do Direito. De modo que, “entre várias interpretações possíveis segundo os demais critérios, sempre obtém preferência aquela que melhor concorde com os princípios da Constituição”⁴⁴.

Para Paulo Bonavides, enquanto valores, os princípios são “a pedra de toque ou o critério com que se aferem os conteúdos constitucionais em sua dimensão normativa mais elevada”⁴⁵. Consubstanciando a posição de supremacia dos princípios no ordenamento jurídico, bem como a sua função informadora, de modo que as demais normas devem ser aplicadas em sintonia com ele, neste sentido, Roque Carrazza afirma que:

[...]princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito

⁴¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 18.

⁴² *Ibidem, loc. cit.*

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 51.

⁴⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3.ed. Trad. José Lamengo, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 480.

⁴⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 258-293.

e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam⁴⁶.

Essa concepção de generalidade e supremacia dos princípios é necessária para uma melhor compreensão de princípio e, por conseguinte, para uma adequada análise e interpretação do próprio sistema jurídico constituído por uma realidade nacional.

Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁷ transparece a essência dos princípios, que reside justamente no fato de ser fundamento e presidir a inteligência das diferentes partes componentes de um todo unitário, que, no âmbito do Direito, é denominado sistema jurídico positivo, conforme averbado:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência do todo unitário que há por nome de sistema jurídico positivo.

Disso conclui-se que a violação de um princípio representa insurgência contra todo o sistema, subversão dos seus valores fundamentais, afronta a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra⁴⁸. Nesta senda, ao fixar, implícita e expressamente, na Carta Magna, princípios especialmente direcionados ao Sistema Tributário, o legislador constituinte originário sujeitou o legislador infraconstitucional, assim como os entes federativos em suas atividades executivas, a acatar tais diretrizes constitucionais, em sua plenitude.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 se destaca por ser uma Constituição notavelmente principiológica, consagrando princípios das mais diversas ordens. Por isso, podem ser vistos como normas-valores, constituídos de mais alto peso nos sistemas jurídicos, sendo normas de eficácia suprema, segundo Paulo Bonavides⁴⁹.

Por conseguinte, o Luís Roberto Barroso enquadra os princípios constitucionais quanto ao seu conteúdo:

Com efeito, existem princípios constitucionais de organização, como os que defendem a forma de Estado, a forma, o regime e o sistema de governo. Existem, também, princípios constitucionais cuja finalidade precípua é estabelecer direitos, isto é, resguardar situações jurídicas individuais, como as que asseguram o acesso à Justiça, o devido processo legal, a irretroatividade das leis etc. Por igual, existem princípios

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47.

⁴⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 986-987.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 987.

⁴⁹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 276.

de caráter programático, que estabelecem certos valores a serem observados – livre iniciativa, função social da propriedade – ou fins serem perseguidos, como a justiça social⁵⁰.

Diante disso, Humberto Ávila ressalta que nem todos os princípios são aplicados de maneira concorrente, destrinchando um pensamento oposto a ideia de que a aplicação dos princípios seria somente através da ponderação, visto que nem todos os princípios exercem a mesma função, nem estão dispostos de modo hierarquicamente igual e nem todos têm a mesma eficácia⁵¹. Assim, o autor defende que este entendimento de princípios como normas que carecem de ponderação poderia conduzir a uma realidade em que todos os princípios poderiam ser afastados, inclusive os que são ditos como fundamentais⁵².

Desse modo, aduz que existem princípios que se rivalizam com outros, assim como há princípios que fundamentam e instrumentalizam a eficácia de outros; existem princípios cuja eficácia é graduável e móvel; assim como existem princípios cuja eficácia é estrutural e imóvel, não podendo ter seu afastamento compensado em face de outro princípio⁵³. Nestes termos, entende-se que os princípios devem ser interpretados de forma harmônica com os fundamentos e objetivos aspirados pela Constituição, os quais consistem em princípios fundamentais que devem reger todo o ordenamento jurídico.

Assim, conclui-se com Roque Antonio Carraza ao afirmar que “o princípio constitucional deve ser continuamente “construído” (ou, se preferirmos, “descobertos”) pelo aplicador e pelo intérprete, a partir dos valores consagrados no ordenamento como um todo considerado.”⁵⁴

Portanto, compreende-se que a Constituição é resultado das necessidades e ideais de um povo, que, geralmente, antecedem a própria disposição e, somente após um processo constitucional são promulgados em texto normativo, que na forma de normas-princípios orientam todas as demais, no intuito de concretização dos seus ideais.

⁵⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004 p. 154.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 124-125.

⁵² *Ibidem*, p. 126.

⁵³ *Ibidem*, p. 130.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 55.

2.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Não obstante a indiscutível importância do papel exercido por outros princípios constitucionais, como limitações ao poder-dever do Estado de tributar, destaca-se, para fins do presente estudo, o princípio da capacidade contributiva, que, inclusive, concretiza o princípio da igualdade na seara tributária, relacionando-se diretamente com o princípio da proteção ao mínimo existencial e ao da vedação ao confisco.

2.3.1 Origem e Evolução Histórica

A questão do princípio da capacidade contributiva, como forma de concretização da justiça na tributação, não é um problema novo da ciência jurídica, pelo contrário, desde a antiguidade aqueles que são obrigados a contribuir pugnam pela justiça na decretação e liquidação dos tributos. Inclusive, sua origem remonta do próprio surgimento da atividade tributária e da ideia de justiça fiscal⁵⁵.

Segundo Regina Helena Costa⁵⁶, este princípio deriva do tronco filosófico da justiça distributiva que tem raízes na Grécia Antiga e no Antigo Egito, onde a ideia do tributo já se relacionava com a riqueza daqueles que os deveriam pagar. Posteriormente, a capacidade contributiva se fez presente em documentos de grande relevância história da humanidade como na Magna Carta de 1215, nos ideais de São Tomás de Aquino na Idade Média.

Em 1776, Adam Smith, em sua obra “A Riqueza das Nações”, sustentou acerca do ideal de concretização da justiça da imposição fiscal, em que todos deveriam concorrer na contribuição para as despesas públicas na proporção de suas condições⁵⁷. Através da sua obra, difundiu a expressão “capacidade contributiva” lavrada pelo germânico Von Justi⁵⁸, em que traçou quatro regras tributárias – justiça, certeza, comodidade e economia, conhecidas com os cânones ou

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 15.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 15-16.

⁵⁷ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre a sua natureza e suas causas, Volume II**. Tradução de Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultura, 1996, p. 341.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96.

máximas, onde o cânone da justiça sugere a observância do princípio da capacidade no custeio dos gastos do Estado, de modo que:

Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado⁵⁹.

Uma vez lançado tal ideal, os povos civilizados já não mais permitiam a instituição de tributos em desrespeito ao princípio da capacidade contributiva. Nesse momento, várias revoltas podem ser encontradas como forma da população se insurgir contra tributações excessivamente altas.⁶⁰

Para Stuart Mill, a capacidade contributiva é justificada pela teoria do sacrifício igual e pela utilidade marginal do capital, que determinam que a riqueza passaria a ser menos útil ao seu titular à medida que é elevada, o que corrobora a ideia de progressividade na tributação. Esta visão utilitarista entusiasmou alguns juristas adeptos à jurisprudência dos interesses a “identificar a capacidade contributiva como a causa do tributo”⁶¹.

Figurando como importante marco na concepção do Estado de Direito, tem como sua primeira manifestação explícita a Declaração de Direitos francesa, de 1789, e sua redação foi repetida na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1791, que estabeleceu que “*os impostos deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um*”⁶².

Diante da consolidação do preceito de justiça da tributação, as demais Constituições liberais lançadas à época positivaram o ideal da capacidade contributiva, tendo sido, inclusive, previsto pela Constituição Brasileira de 1824⁶³.

No entanto, apesar de toda essa evolução do princípio da capacidade contributiva ao longo do século, acredita-se que a efetiva introdução do referido preceito à dogmática jurídico-tributária

⁵⁹ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre a sua natureza e suas causas, Volume II**. São Paulo: Nova Cultura, 1996, p. 341.

⁶⁰ Assim, a *Boston Tea Party*, evento no qual os norte-americanos rebelaram-se contra a tributação inglesa das importações efetuadas pelas Colônias, entre elas a de chá, e que se constituiu em importante precedente da Independência (1773); a Revolução Francesa, que teve como causa, dentre outras, a precária situação do governo de Luís XVI, que o obrigava a sangrar o povo com impostos (1789); e a Inconfidência Mineira, provocada pela opressiva política fiscal da Coroa Portuguesa, pela ocasião da coleta da “derrama” (1789). (COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 16).

⁶¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. **Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 466.

⁶² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 16

⁶³ *Ibidem*, p.17.

deu-se em 1929, em decorrência dos ensinamentos de Benvenuto Griziotti, mestre maior da Escola de Paiva⁶⁴.

Apesar de muito criticada à época, a doutrina defendida por Griziotti ganha um defensor no ano de 1961, diante da tese elaborada por Emilio Giardina, buscando efetivar e concretizar o princípio da capacidade contributiva, regra que vinha expressamente disposta no artigo 53 da Constituição Italiana⁶⁵. A partir daí, consolida-se de vez a capacidade contributiva como um princípio jurídico, preceito este que ganha destaque em grande parte das Constituições modernas, pois é reconhecida a sua importância para a realização do ideal de justiça no âmbito do Direito Tributário.

A partir de então, a evolução do princípio da capacidade contributiva e suas relações com o princípio da igualdade passou a ser objeto de interesse entre pesquisadores, quando a noção de capacidade contributiva absorveu por completo o princípio da igualdade, erigida como critério exclusivo de justiça tributária. Porém, com a crescente noção dos fins extrafiscais dos tributos, passou-se a atribuir a cada um deles funções distintas⁶⁶.

O Brasil, seguindo forte tendência mundial, não se absteve de introduzir no ordenamento jurídico nacional o princípio da capacidade contributiva. Conforme explanado anteriormente, a Constituição Imperial de 1824, sob influência dos ideais liberais, já trouxera no seu artigo 179, inciso XV, a regra de que “ninguém será isento de contribui para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”⁶⁷.

Entretanto, as Constituições posteriores foram omissas sobre o tema da capacidade contributiva. Somente com a Constituição de 1946 volta a se reconhecer o princípio no artigo 202, que aduz: “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”⁶⁸.

A consolidação de tal preceito, à época, não foi de fácil assimilação pelos doutrinadores brasileiros. Não obstante tais vozes em contrário, Aliomar Baleeiro foi um dos grandes defensores do princípio da capacidade contributiva.

⁶⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 22.

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.1092

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 19.

⁶⁷ *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁸ *Ibidem, loc. cit.*

Contudo, a Emenda Constitucional n. 18 de 1965 acabou por revogar o artigo 202 da Constituição de 1946, excluindo a capacidade contributiva da Carta Fundamental. Igual retrocesso foi mantido na Carta de 1967 e na Emenda Constitucional n. 1 de 1969⁶⁹.

As omissões nos referidos Textos Constitucionais foram efetivamente um atraso para o sistema tributário brasileiro. Entretanto, para Aliomar Baleeiro, o princípio da capacidade contributiva permaneceu de maneira implícita na Constituição Federal de 1969, visto que adota um regime democrático onde todos são iguais, e declara que as especificações de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota. Assim:

Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clamam por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos, contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte⁷⁰.

Com efeito, reflexo desse ideal defendido por Aliomar Baleeiro, o princípio da capacidade contributiva volta a ser considerado pelo constituinte, sendo consagrado pela Constituição Democrática de 1988, no artigo 145, parágrafo 1º.

Destaca-se que a diretriz atual do princípio da capacidade contributiva superou o legalismo, bem como a ideia economicista, pois busca seu conteúdo “no valor da igualdade, e no direito fundamental de pagar tributo na mesma proporção daquele que possui a mesma riqueza”⁷¹. Atualmente, o princípio é visto como balizador da tributação e critério indispensável na repartição da carga tributária entre os cidadãos, inclusive, fazendo uma ligação entre a tributação e os direitos fundamentais.

Pode-se constatar, portanto, que o princípio da capacidade contributiva se consolida no ordenamento jurídico brasileiro, tendo, inclusive, proteção constitucional. Para seu efetivo entendimento, a análise não deve limitar-se apenas ao referido dispositivo, mas sim, ser colhida na totalidade do sistema, conjugando-o com outros preceitos constitucionais⁷². Assim, é pela

⁶⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 20.

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1089-1090.

⁷¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. **Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 471.

⁷² GREGORIO, Argos Magno de Paula. A harmonização da capacidade contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v. 16, n. 79, p. 36-67, mar. 2008, p. 44.

harmonia das normas do Sistema Tributário Nacional que se retira a verdadeira essência do referido princípio.

2.3.2 Conceito e Conteúdo do Princípio da Capacidade Contributiva

Reside na noção do que seja Capacidade Contributiva o centro da ampla discussão sobre o assunto. Desse modo, Regina Helena Costa⁷³, citando Luigi Einaudi, sintetizou a dificuldade da apreensão do seu verdadeiro significado: “Capacidade contributiva (...). Este par de palavras se me escapa por entre os dedos, se esconde imperceptivelmente e volta a aparecer a cada momento, inesperado e persecutório (...), com esse par de palavras se explica tudo”.

O conceito de capacidade contributiva foi proposto por Benvenuto Griziotti para significar a capacidade econômica de pagar tributos, definiu este princípio como “a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”⁷⁴. Desse modo, o autor arquitetou a capacidade contributiva como causa última do dever de pagar impostos, onde estes eram graduados de acordo com os benefícios recebidos pelos sujeitos por meio dos serviços públicos.

Emilio Giardina revitalizou o princípio da capacidade contributiva, destacando que a força econômica não esgota o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, a qual se limita e condiciona a margem de discricionariedade legislativa, com destaque para a obstacularização das imposições confiscatórias, impedindo a oneração das renas mínimas e no incentivo da progressividade do direito tributário⁷⁵. Ademais, definiu o princípio da capacidade contributiva como “possibilidade econômica de pagar o tributo”⁷⁶. Enquanto para Moschetti é a “força econômica do contribuinte”⁷⁷.

⁷³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 22.

⁷⁴ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de la ciencia de las finanzas*. Buenos Aires, Depalma, 1949, p. 215. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 22.

⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1092.

⁷⁶ GIARDINA, Emílio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milano: Dott.A. Giuffrè Ed., 1961, p. 434. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 23.

⁷⁷ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Pádua, CEDAM, 1973, p. 238. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 23.

Para Rubens Gomes de Sousa⁷⁸, a capacidade contributiva “é a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”. Desse modo, o preterido autor entende que o aspecto econômico da capacidade contributiva deve influenciar o legislador a escolher fatos geradores que de fato representem capacidade contributiva. Afinal, se for feito sem este conteúdo, a lei será economicamente imperfeita, embora juridicamente válida.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino⁷⁹ registram que o princípio da capacidade contributiva se traduz na exigência de moldar a tributação de modo a adaptá-la à riqueza dos contribuintes, e a define como a “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”.

Segundo Regina Helena Costa, as dificuldades acerca do conceito de capacidade contributiva repousam no fato de que tal expressão constitui alto grau de generalidade e vagueza, característica própria do Direito Positivo⁸⁰.

Nesse sentido, é importante destacar a posição crítica de Alfredo Augusto Becker⁸¹, quanto a sua validade científica:

Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia; as palavras capacidade contributiva sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.

Já Gardina, citado por Regina Helena Costa⁸², também aborda a questão da imprecisão do conceito, embora de uma maneira menos incisiva:

Mas, se se admite a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro que tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem à censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressos pelas Constitucionais modernas não seriam, em definitivo, palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante

⁷⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 95.

⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. Imposto de renda – capacidade contributiva -aparência de riqueza- riqueza fictícia- renda escritural- intributabilidade de correções monetárias. *In Revista de direito tributário nº 38*. São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro-dezembro, 1986, p. 143

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 22.

⁸¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 481.

⁸² GIARDINA, Emilio. Le Basi Teoriche del Princípio della Capacità Contributiva, p. 5. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 23-24.

do altar do mito da justiça, ao qual é oportuno elevar um pouco de incenso, mas para o qual é suficiente uma verbal oferenda

Por outro lado, Klaus Tipke declara que todo o princípio geral é detentor de maior ou menor determinação. Afirmar que: “O conteúdo do princípio da capacidade contributiva é indeterminado, mas não indeterminável”⁸³.

O termo “capacidade contributiva” não é o único conceito vago existente no Direito, que por ser uma ciência humana, é repleta de expressões amplas, que serão objeto de análise do cientista do direito, que irá dar aplicação a estes termos indeterminados. Para Karl Engisch, conceitos indeterminados seriam “aqueles cuja a realidade a que se referem não aparece bem definida, cujo conteúdo e extensão não estão delineados precisamente”⁸⁴.

Entretanto, entende-se que o legislador não pode deixar de examinar certas questões com escusa de que determinados termos são carentes de significações. Desse modo, coaduna com Regina Helena Costa⁸⁵, ao dizer que:

O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.

Por derradeiro, como será abordado posteriormente, a capacidade contributiva afirmou-se como princípio jurídico de grande valor no debate da igualdade no campo tributário. Por conta disso, sustenta-se ser o princípio da capacidade contributiva um desdobramento, uma manifestação do princípio da igualdade, ou seja, um critério para avaliar a igualdade ou desigualdade.

Regina Helena Costa⁸⁶ informa que Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez consideram existem três significados para a capacidade contributiva: 1º) no plano jurídico-positivo – significa que o sujeito é titular de direitos e obrigações em acordo com a legislação tributária em vigor, a qual define a capacidade e sua extensão; 2º) no plano ético-econômico – representa a aptidão econômica do sujeito para arcar com os impostos, sendo esta conferida através do volume de recursos que possui para pagar os tributos e a necessidade que tem desses recursos; 3º) no plano técnico ou técnico-econômico – levam-se em consideração todos os princípios, regras, procedimentos e categorias concernentes à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos.

⁸³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31-32.

⁸⁴ ENGLISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 173.

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 107.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 25-27.

Para Ricardo Lobo Torres, o princípio da capacidade contributiva legitima a tributação, visto que gradua a carga tributária individual, segundo o volume de recursos disponíveis por cada contribuinte⁸⁷.

A doutrina aponta que o conceito de capacidade contributiva pode ser compreendido em dois sentidos, vez que o princípio tem a aptidão de denotar dois momentos distintos no direito tributário, denominados de capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

Nesse sentido, José Marcos Domingues de Oliveira⁸⁸, afirma que:

A capacidade contributiva é um conceito que se compreende em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo. No primeiro caso, capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face das condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).

Portanto a capacidade contributiva absoluta ou objetiva refere-se à manifestação de signos de riqueza. De modo que, obriga o legislador a eleger como hipótese de incidência dos tributos fatos que efetivamente sejam indícios de capacidade econômica. Assim, é a aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos de acordo com o tamanho econômico do evento realizado pelo contribuinte.

Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por outro lado, refere-se a concreta e real aptidão de determinado indivíduo para contribuir com os gastos públicos na medida das suas possibilidades econômicas, tornando aquele sujeito passivo potencial em efetivo, ou seja, capaz de suportar o impacto tributário. Sendo, portanto, critério de graduação e limite do tributo.

Observa-se que Constituição Federal de 1988 já consagra as competências para arrecadar, prevendo as possíveis hipóteses de incidência, delimitando, de forma objetiva, a capacidade de econômica daquele que realiza o fato gerador. Entretanto, é necessária a atividade do legislador infraconstitucional garantir a manutenção da renda, propriedade e do patrimônio⁸⁹.

Conforme ensina Moschetti, os índices de capacidade econômica, são fornecidos pela Ciência das Finanças, como formulações pré-legislativas, as quais o legislador, tanto quanto possível,

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p.334.

⁸⁸ OLIVEIRA, José Marcos, Domingues. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 33

⁸⁹ BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1094- 1095.

deve observar, afim de assegurar a captação de índices que constituam legítimas manifestações de riqueza. Atualmente, entende-se que estes índices se referem sempre a renda, o patrimônio e o consumo⁹⁰.

A capacidade contributiva absoluta é pressuposto para realização da capacidade contributiva relativa, a primeira está inserida no plano das ciências das finanças, traduzida para a linguagem jurídica através da atividade legislativa, somente depois é possível avaliar individualmente a aptidão de cada indivíduo para o pagamento do tributo. Acerca da capacidade contributiva relativa, Regina Helena Costa⁹¹, aduz:

A capacidade contributiva no sentido relativo, por seu turno, opera inicialmente como critério de graduação dos impostos, apuração do quantum do imposto tem como medida a própria capacidade contributiva do sujeito passivo. Sendo esse critério de graduação do imposto a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstante a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.

Portanto, conclui-se que a capacidade contributiva relativa atua no âmbito do aspecto quantitativo do tributo, avaliando quanto efetivamente o contribuinte poderá pagar diante da prática de fatos geradores de riqueza devidamente gravados por lei fiscal, contudo, sem reduzir o necessário para a sua subsistência.

Deste modo, tem-se que o conceito de capacidade contributiva difere do conceito de capacidade econômica, este gravado na Constituição Federal de 1988, afinal, o primeiro se refere a capacidade contributiva relativa/subjetiva, enquanto o segundo a capacidade contributiva objetiva/absoluta.

Assim, Luigi F. Natoli afirma que a expressão “capacidade econômica” é ainda mais vaga do que a expressão “capacidade contributiva” dificultando a identificação dos dois conceitos. Explica que: “um sujeito pode ser capaz economicamente, no sentido de possuir renda ou patrimônio, mas não ter capacidade contributiva, se esta renda ou patrimônio permitir somente o mínimo vital, intributável”. Demonstra, portanto, a natureza essencial, mas não exclusivamente econômica⁹².

⁹⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p., 29-30.

⁹¹ *Ibidem*, p. 30-31.

⁹² NATOLI. Luigi Ferlazzo. *Fattispecie Tributaria e Capacità Contributiva*. Milão: Dott, A. Giuffrè Editore, 1979, p. 43-46. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 35-36.

Da mesma forma, para Moschetti, a capacidade contributiva, embora pressuponha capacidade econômica, com esta não se iguala totalmente. E acrescenta que: “se é verdade que não existe capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, também é verdade que pode existir capacidade econômica que não demonstre aptidão para contribuir”⁹³. Isso porque a aptidão do sujeito para suportar ou ser destinatário de tributos é o resultado positivo da interação entre dois fatores: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que ele tem de tais recursos.⁹⁴

Sendo assim, ainda que um indivíduo seja capaz economicamente, no sentido de possuir renda e patrimônio, este mesmo indivíduo não terá capacidade contributiva, caso esta renda ou patrimônio permitam somente um mínimo vital, intributável. Ou seja, a capacidade econômica é um dado anterior à capacidade contributiva, esta somente se configurará se aquela ultrapassar um mínimo necessário à dignidade da existência humana.

Misabel Derzi⁹⁵ justifica que a Constituição Federal de 1988 adotou a expressão capacidade econômica para afastar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas.

Caso se propusesse extrair o conceito de capacidade contributiva diretamente do texto constitucional (art. 145, §1º), poder-se-ia, inclusive, negar a contemplação deste princípio pela Constituição Federal de 1988, com uma análise superficial do dispositivo, levando o intérprete a conceber apenas a capacidade econômica do indivíduo como requisito para a tributação, desconsiderando-se a real aptidão para contribuir que o princípio da capacidade contributiva demanda⁹⁶.

Portanto, a análise a ser feita do texto normativo em conjunto com o Sistema Constitucional, pode-se extrair que o dispositivo não previu somente a capacidade econômica, mas a capacidade contributiva propriamente dita, que só pode se considerar presente na riqueza que ultrapasse a necessária para garantir um mínimo vital ao indivíduo⁹⁷.

⁹³ MOSCHETTI, Francesco. Il Principio della Capacità Contributiva. Pádua, CEDAM, 1973, p. 63. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 35-36.

⁹⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 26

⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1092.

⁹⁶ COLARES, Laís Gramacho. **A Responsabilidade Tributária por Sucessão Empresarial e o Princípio Constitucional da Isonomia**. 2014. Tese. Orientador: Prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta (Curso de Mestrado da UFBA) Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 51.

⁹⁷ *Ibidem, loc cit.*

2.3.3 Natureza Jurídica do Princípio da Capacidade Contributiva

Existem divergências acerca da natureza do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico pátrio. Como já observado, o referido princípio constituiu uma limitação ao poder de tributar do Estado, pois é estabelecido que a tributação não pode ocorrer de forma desmesurada. Desse modo, deve-se observar a capacidade econômica do indivíduo para contribuir com as despesas estatais. Contudo, o seu tratamento pelo sistema jurídico vem influenciando diretamente a sua aplicação e cumprimento pelo legislador ordinário.

Acerca da natureza do princípio da capacidade contributiva, tem-se duas linhas de pensamento bem nítidas, onde uma defende ter a norma caráter programático e a outra diz ter caráter preceptivo.

De acordo com Augusto Becker, para os adeptos da concepção de que seria norma de caráter programático, a capacidade contributiva consiste em “regra vazia de juridicidade. Regra de orientação respeitável, porém não coercível. Recomendação sedutora destinada a apaziguar nostalgias de uma Justiça impraticável”.⁹⁸

Por outro lado, ainda segundo Augusto Becker⁹⁹, aqueles que entendem a norma constitucional como um caráter preceptivo “considera a regra constitucional uma genuína regra jurídica”. Tal regra jurídica vincula o legislador ordinário, obrigando-o a eleger para compor a hipótese de incidência tributária os fatos que “sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo dispensável”. De modo que a inobservância desta regra jurídica constitucional pelo legislador ordinário provoca uma inconstitucionalidade

Desse modo, segundo Regina Helena Costa, um menor número de estudiosos entende que a norma possui conteúdo preceptivo, a norma vincula tanto a atuação do legislador infraconstitucional quanto do magistrado:

Para o primeiro ela é obrigatória, na medida em que ele, para a composição das hipóteses de incidência tributária de impostos, está adstrito a eleger fatos que demonstrem capacidade econômica, observadas as regras-matrizes de incidência já delineadas na Constituição, sendo tais tributos consoante ela graduados, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade. Para o segundo a norma é compulsória no sentido

⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 487.

⁹⁹ *Ibidem*, 487-488.

de que a ele cabe declarar a aludida inconstitucionalidade, bem como reconhecer a inexistência ou insuficiência de efetiva capacidade contributiva no caso concreto¹⁰⁰.

Alfredo Augusto Becker¹⁰¹, adotando uma posição intermediária, critica ambas correntes sob o argumento de que pecam pelo excesso. De acordo com seus preceitos, a primeira peca por negar qualquer eficácia à regra constitucional, enquanto que a segunda por obrigar o Poder Judiciário a analisar, em cada caso concreto, a capacidade contributiva do contribuinte, tendo este a obrigação de declarar determinada lei inconstitucional no caso concreto caso esse princípio seja ferido. E continua, dizendo que o Poder Judiciário tem a obrigação de olhar esse princípio sob a ótica do Poder Legislativo, e não sob a do contribuinte, ou seja, é aceitável que o judiciário declare a inconstitucionalidade de uma lei com base nesse princípio constitucional se o legislador ordinário não respeitou a elaboração de hipóteses de incidência relacionados com patrimônio e renda do contribuinte, numa tentativa de aferir essa capacidade contributiva (absoluta), mas, por outro lado, inaceitável seria declarar sua inconstitucionalidade por simplesmente não respeitar a capacidade contributiva (relativa) do contribuinte no caso concreto, sob pena de se substituir o Direito pela Moral.

No que se refere a primeira corrente trazida por Becker, tendo em vista que o princípio da capacidade é um princípio que orienta o legislador, a capacidade contributiva tem como conteúdo um valor de justiça fiscal que deve ser seguido tanto pelo legislador quanto pelo intérprete. Desta forma, ao considerar que o referido princípio não possui juridicidade, ou coercibilidade, a corrente supracitada acaba por liquidar a eficácia da capacidade contributiva, indo de encontro com a ideia de justiça proposta pelo sistema constitucional como objetivo.

Ocorre que, houve uma evolução doutrinária quanto à interpretação e aos efeitos atribuídos às normas programáticas, que, de meros enunciados, passaram a ser vistas como normas vinculantes, dotadas de efeitos jurídicos.

José Afonso da Silva assegura que as normas programáticas têm eficácia jurídica imediata e vinculante, dispondo que elas estabelecem um dever para o legislador ordinário e informam a concepção do Estado e da sociedade mediante atribuição de fins sociais e proteção aos valores

¹⁰⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 46-47.

¹⁰¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 498.

inerentes ao Estado Democrático de Direito¹⁰². Por isto, incide em erro em dizer que o princípio da capacidade contributiva não seria dotado de juridicidade por ser norma programática.

Aliomar Baleeiro, sob a égide da Constituição de 1946, já reconhecia ao artigo 202 daquela Constituição – que tem redação semelhante ao atual art. 145, §1º da CF/88 – a natureza programática da norma que albergava o princípio da capacidade contributiva, conferindo direitos subjetivos e vinculando o legislador e o juiz¹⁰³.

Misabel de Abreu Machado Derzi¹⁰⁴ deixa claro que:

Como se pode observar, os termos e expressões da norma vigente são “aparentemente” muito similares àqueles que compunham a regra do artigo 202 da Constituição Federal de 1946. Além disso, o que se continha implicitamente na Constituição de 1969 evidencia-se, portanto, com todas as luzes, no Texto de 1988. Mas se se podia afirmar sua diretriz meramente programática no contexto constitucional de 1946 como fazia Aliomar Baleeiro, já não se pode negar a força vinculante do preceito tanto para o legislador ordinário, como para o intérprete e aplicador da norma da Constituição de 1988. É que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco. Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei.

Desta feita, conclui-se que, atualmente, a norma programática não é apenas um enunciado genérico e não vinculante, trata-se de norma de observância obrigatória para o legislador e o juiz, portanto, produz efeitos jurídicos.

Fernando Aurélio Zilveti entende que o princípio da capacidade contributiva é norma auto-executável, por conseguinte, norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, não necessitando de qualquer complementação. De modo que, “não basta o constituinte e o legislador ordinário reconhecerem o princípio, deve a administração e o contribuinte orientarem-se da mesma forma e, caso não reine consenso, o intérprete intervirá para fazer valer o princípio”¹⁰⁵.

Todavia, a professora Regina Helena Costa defende que apesar de entender que a capacidade contributiva leva consigo a plenitude de eficácia atribuída ao princípio da igualdade, entende

¹⁰² SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 102-164.

¹⁰³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1090.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 1091.

¹⁰⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Lat in, 2004, p. 141.

que esta preceptividade se revela no exercício da competência tributária em matéria de impostos, o que vincularia o legislador infraconstitucional¹⁰⁶.

Desse modo, o princípio da capacidade contributiva não é um simples conselho ao legislador sem nenhuma espécie de vinculação. Conforme tratado no início do estudo, os princípios constitucionais alcançam o nível de normas fundamentais do ordenamento constituindo-se em mandamentos de otimização, que devem ser cumpridos na maior medida possível.

Cabe aqui, por oportuno, a compreensão de uma natureza axiológica do princípio da capacidade contributiva, ou seja, compreender qual o sentido valorativo dessa norma constitucional no ordenamento jurídico.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado destaca que os ordenamentos jurídicos que consagram o referido princípio a nível constitucional, transformaram-no em uma verdadeira imposição axiológica, ligando o intérprete a observá-lo sob pena de violar a Constituição. Aponta que, mesmo naqueles sistemas, onde o princípio não está constitucionalmente elencado de forma expressa, deve ser o mesmo aplicado como um princípio de justiça¹⁰⁷.

A função axiológica exercida por este princípio é de grande expressividade, de modo que a sua consagração constitucional decorre das necessidades de um Estado Social que demandam a promoção a justa tributação. A respeito da representatividade axiológica do princípio Sacha Calmon¹⁰⁸ se pronuncia da seguinte forma:

A capacidade contributiva, antes de tudo, é uma categoria axiológica, ou seja, tem sede no *mundo dos valores*. Por isso mesmo a sua análise axiológica, ou seja, tem sede no mundo dos valores. Por isso mesmo a sua análise tem provocado uma grande divisão na tributaística entre os que entende como um princípio pré ou parajurídico, sem possibilidade de efetivação no plano positivo, a comandar a orquestração dos sistemas jurídico-tributários. Temos para nós que se trata de um divérbio puramente bizantino. Em primeiro lugar, o mundo moderno elegeu a capacidade contributiva como um *valor muito caro*, em tema de tributação, certo de que alguns sistemas a *constitucionalizaram* e, outros a *positivaram* em texto legislativo. Quando assim não é, verifica-se que em inúmeras ocasiões a *mens legislatoris* orienta-se na feitura de leis pelas determinações do princípio da capacidade contributiva. No Brasil pós-88, de sobredobro, o princípio está expressamente consagrado no corpo da Lei Maior. Assim, além de ser jurídico, o princípio é constitucional. Todo debate, portanto, que se travar academicamente em torno da efetividade do princípio será pura perda de tempo. E mais, o princípio da isonomia tributária não tem condições de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva.

¹⁰⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003., p. 50-51.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 92.

¹⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 90.

O sistema jurídico-positivo deve procurar promover, dentro do possível, a justiça entre os cidadãos, e, no âmbito tributário, isto deve ser feito por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva, graduando os tributos de acordo com as possibilidades dos contribuintes.

Sacha Calmon¹⁰⁹ afirma que o princípio da capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:

- A) Em primeiro lugar afirma a supremacia do ser humano e das suas organizações em face ao poder de tributar do Estado;
- B) Em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormente o legislativo e o judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor de justiça através da realização do valor da igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e suas técnicas.

Desse modo, é perceptível que o estudo desse princípio é fundamental para galgar uma tributação pautada em uma distribuição equitativa de carga tributária, podendo servir para atenuar as desigualdades sociais.

2.3.4 O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição da República Federativa do Brasil De 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 garantiu o tratamento expreso acerca do princípio da capacidade contributiva, através do parágrafo 1º, artigo 145. Vale ressaltar que também trouxe consigo relação com diversos princípios e preceitos constitucionais, sendo um princípio ligado ao do princípio da igualdade, e uma forma de efetivar a dignidade da pessoa humana por meio da impossibilidade de tributação do mínimo existencial e a vedação ao confisco.

Como visto anteriormente, entende-se pelo elevado grau de normatividade dos princípios constitucionais, mas que isso, verdadeiros alicerces do sistema jurídico, em posição de supremacia perante as demais normas. Da mesma forma se dá com o princípio da capacidade contributiva, que consiste no “único critério para modulação dos impostos”, conforme ensina

¹⁰⁹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 96.

Geraldo Ataliba. De modo que, a inobservância do referido princípio caracteriza-se inconstitucionalidade¹¹⁰.

Regina Helena Costa¹¹¹ expõe que a capacidade absoluta ou objetiva, ou seja, aquele referente aos fatos geradores indicadores de riqueza, está presente nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, que indicam a aptidão para contribuir e trazem o critério da progressividade. Já a capacidade relativa ou subjetiva, que serve como critério de graduação e limite do tributo, pode ser verificada no art. 145, § 1º da Carta:

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

Deste modo, é imprescindível uma melhor análise do referido artigo para saber o seu alcance no ordenamento jurídico. Lembrando, por oportuno, que o princípio da capacidade contributiva não está fundamentado apenas no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, ele decorre do modelo de Estado Democrático de Direito constituído pela Carta Magna, o qual está alicerçado pelos princípios da dignidade da pessoa humana, igualdade e solidariedade, consubstanciados por objetivos preconizados nos artigos 1º e 3º, como a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que seja apta a assegurar igualdade e a vida digna aos seus membros. Sendo assim, a tributação segundo a capacidade contributiva é um instrumento a disposição do Estado Democrático de Direito para que este atinja seus fins¹¹².

2.3.4.1 A expressão “sempre que possível”

O artigo 145, parágrafo 1º, do Texto Constitucional, em sua essência, repete o Texto de 1946, artigo 202, que dispunha: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

¹¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Debates do VII Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP- IDEPE, RDTributário 1/142. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 53.

¹¹¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 90.

¹¹² BUFFON, Marciano. **A Tributação como Instrumento de Densificação do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. 2007. Tese. Orientador: Prof. Dr. Ovídio Araújo Baptista da Silva (Curso de Doutorado da UNISINOS) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, p. 225-232.

Da análise desses dispositivos, percebe-se uma mudança de local da expressão “sempre que possível”, que agora localiza-se no início do texto. Essa alteração passou a gerar controvérsias acerca do real objetivo do constituinte com este artigo.

No artigo 202, da Constituição de 1946, a expressão “sempre que possível” dirigia-se de forma clara ao caráter pessoal dos tributos, ou seja, os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível. Por outro lado, a atual redação confere a ideia de que tanto a personalidade quanto a graduação serão aplicados aos impostos sempre que possível¹¹³.

Sacha Calmon¹¹⁴ aponta que na Constituição de 1946 a expressão “sempre que possível” estava somente ligada à personalidade e que, portanto, atualmente ainda assim deve ser interpretado. Já que, não seria possível a instituição de impostos sem fundamento na capacidade das pessoas para pagá-los.

Do mesmo modo, Ives Gandra da Silva Martins¹¹⁵ defendem que a expressão “sempre que possível” somente se aplica ao caráter pessoal dos impostos e não à graduação da capacidade econômica. Outra interpretação anularia o princípio, pois caso alguém se sentisse onerado por uma tributação injusta, teria que demonstrar que em seu caso seria possível aplicar o princípio.

Seguindo este mesmo raciocínio, Hugo de Brito Machado¹¹⁶ conclui que a expressão “sempre que possível” diz respeito apenas ao caráter pessoal aos impostos, e não a graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Por isso, entende que o sentido desta cláusula na Constituição é de permitir a existência de impostos sem o caráter pessoal, e não de admitir imposto que não seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, com base nesta corrente verificar-se que todos os impostos, ainda que não permitam aferir diretamente a capacidade contributiva, sujeitam-se a este princípio. Em tópico subsequente será abordado a aplicação deste princípio às demais espécies tributárias.

Por um outro lado, contrapondo à posição acima, existem autores, como é o caso de Alcides Jorge Costa¹¹⁷ e Luciano Amaro¹¹⁸, que admitem que a expressão se refere também à

¹¹³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 91.

¹¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 76.

¹¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 76-78.

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O Princípio da capacidade contributiva. *In Caderno de pesquisas tributárias* **14**. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 124-126.

¹¹⁷ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *In Revista de direito tributário* n° **55**. Ano **15**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 301.

¹¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 163.

capacidade contributiva, pois existem impostos incompatíveis com esta espécie de graduação. Para os defensores desta corrente, o espírito da norma constitucional é a obrigatoriedade de o imposto ter caráter pessoal e ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, quando, por sua natureza, o tributo se prestar a esta observância. Assim, a cláusula “sempre que possível” deve ser entendida como aplicável aos requisitos de caráter pessoal e de graduação segundo a capacidade contributiva.

Este entendimento não diverge do entendimento de Roque Antonio Carrazza¹¹⁹:

Se for índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou melhor: se a regra-matriz do imposto (traçada na Constituição Federal) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, para esta posição doutrinária, o constituinte ao utilizar a expressão “sempre que possível” também se referiu à graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte em suportar o ônus tributário. Ademais, o legislador infraconstitucional não é livre para obedecer, ou não, a este preceito constitucional; apenas foi infeliz a redação do artigo 145, § 1º da Constituição Federal, pois reconheceu, em algumas hipóteses, o fato de uma norma poder não ter aplicação, não em razão de inexistir vontade do legislador infraconstitucional, mas por não ser, tecnicamente, possível sua aplicação em alguns impostos.

A este respeito, Misabel Derzi, também coloca que a cláusula não é permissiva, e nem instrumento de atribuição de poder discricionário ao legislador, pois o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e alcance do dispositivo¹²⁰.

Neste contexto, Regina Helena Costa¹²¹ considera, quanto ao caráter pessoal dos impostos o “sempre que possível” significa “sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte”. Ou seja, “personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária”. Já a graduação deve ser uma orientação ao legislador na consignação de critério de definição da base de cálculo e da alíquota e na indicação da natureza confiscatória do imposto.

¹¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 118.

¹²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por: Misabel Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1097.

¹²¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 92.

Para Ricardo Lobos Torres¹²², a não aplicação do dispositivo constitucional só será possível quando: “a) adequar o princípio da capacidade contributiva à natureza do imposto e à técnica de sua incidência; b) compatibilizar esse princípio de justiça com a extrafiscalidade”.

Nesse sentido, Douglas Yamashite¹²³ conclui que a expressão “sempre que possível” tem por finalidade esclarecer que o dispositivo não consiste em regra, mas em um princípio, admitindo por isso exceções momentâneas e flexíveis, desde que devidamente justificadas, obedecendo ao princípio da proporcionalidade, e o chama de “comando de maximização de eficácia”, possível de ser cumprido em diferentes graus.

Portanto, a regra é a pessoalidade dos impostos e a graduação segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, de modo que as condições pessoais deste devem ser respeitadas para a tributação adequada.

2.3.4.2 A expressão “caráter pessoal”

O caráter pessoal constante no princípio da capacidade contributiva requer que o legislador, quando da elaboração da norma instituidora o tributo, leve em consideração as condições pessoais do sujeito passivo, face a manifestação de signos presuntivos de riqueza, de forma a se atingir uma justa tributação. A personalização dos impostos é essencial para estabelecer critério de graduação conforme a capacidade contributiva do contribuinte.

Sendo assim, pode-se dizer que a Carta Magna de 1988, ao afirmar que os impostos terão caráter pessoal sempre que possível, consagrou a pessoalidade na tributação. Neste sentido, ao destacar essa preferência pelo caráter pessoal, o art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988 adotou a classificação dos impostos em pessoais e reais. Segundo Geraldo Ataliba, os impostos reais são aqueles em que “o aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoa, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades”. Já os impostos pessoais são aqueles “cujo aspecto material da

¹²² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 96.

¹²³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 54.

hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos”¹²⁴.

Sacha Calmon, ao comentar sobre a Constituição Federal de 1988 faz críticas a este artigo no que diz respeito a “pessoalidade“, tendo em vista que o próprio constituinte não levou em consideração essa indicação ao legislar a lista dos impostos que os entes públicos poderiam criar. Para este autor, o constituinte deveria obedecer suas determinações ao listar a distribuição das competências tributárias, de modo a não permitir a repercussão da transferência do encargo financeiro a terceiros¹²⁵.

Conforme Aliomar Baleeiro, as condições personalíssimas do contribuinte são elementos que integram na formação do fato gerador¹²⁶. Assim, é preciso que haja a existência de riqueza apta a ser tributada, para depois haja apuração de quanto deve ser tirado dessa riqueza¹²⁷. Desse modo, um sujeito com mais recursos econômicos está apto a contribuir mais do que um sujeito com menos recursos. E o que possibilita aferir esta diferença é a base de cálculo do aspecto quantitativo da hipótese de incidência, verdadeira dimensão do aspecto material¹²⁸.

Sacha Calmon relaciona o critério da pessoalidade do imposto com a impossibilidade de que o contribuinte repasse o encargo a terceiro. Entende o autor que, ao inserir o caráter da pessoalidade, o constituinte pretendia que a pessoa fosse tributada por suas características pessoas-econômicas, ou seja, por sua capacidade contributiva¹²⁹. São essas características pessoas do sujeito passivo, que permitem estabelecer a aplicação da técnica de graduação conforme a capacidade contributiva.

Roque Antonio Carrazza sinaliza que a norma jurídica tributária deve trazer elementos satisfatórios para que, no momento da aplicação ao caso concreto, as especificidades econômicas de cada contribuinte, isoladamente considerado, sejam levadas em consideração¹³⁰.

¹²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 141.

¹²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1992, p. 89.

¹²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por: Misabel Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1053.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 1058.

¹²⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 108.

¹²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 104.

Neste contexto, as circunstâncias pessoais consistem no aspecto subjetivo da capacidade contributiva. A análise objetiva não é, por si só, índice seguro de capacidade contributiva¹³¹. Portanto, conclui-se que a imposição constitucional da pessoalidade dos impostos consiste em uma orientação ao legislador, a fim de atender as peculiaridades e características dos contribuintes, de modo a considerar suas diferenças – de cunho econômico – fazendo com que a carga tributária de cada qual reflita suas condições individuais¹³².

2.3.4.3 A progressividade como instrumento de graduação

O art. 145, § 1º, da Constituição Federal prevê ainda que os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Neste contexto, as leis instituidoras dos impostos devem estrutura-los de modo que suas alíquotas variem para mais na medida que forem aumentando suas bases de cálculo¹³³. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro conceitua:

Tributos graduados são os progressivos, ou seja, aqueles cuja alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais. Todavia, Seligman, cuja obra clássica esgotou o que se escreveu sobre o assunto a seu tempo, pondera que “graduados”, embora designe os impostos progressivos, mormente na Inglaterra, também poderia compreender os regressivos, ou seja, aqueles em que a variação é descendente

Assim, em contraste a progressividade, tem-se a proporcionalidade, em que se tem a aplicação de uma alíquota única sobre a matéria tributável, em que o imposto será proporcionalmente maior quanto maior for a matéria tributável¹³⁴.

Para Hugo de Brito Machado, a principal função da progressividade é a redistribuição da riqueza, onde quem tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, mas paga progressivamente mais.¹³⁵

Exemplificando: se alguém ganha 10 e paga 1, e outro ganha 100 e paga 10, ambos estão proporcionalmente pagando o mesmo tributo (100% da base de cálculo). Entretanto, para quem

¹³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por: Misabel Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.

¹³² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 143.

¹³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 99.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 100.

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 123.

ganha 10 dispor de 1 tem um ônus muito maior do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será satisfeito se for progressivo, de modo que quem ganha 10 pague 1 e quem ganha 100 pague 25¹³⁶.

Assim, quanto maior a capacidade contributiva do contribuinte, maior será a da tributação progressivamente, a fim de que aqueles contribuintes em situações diferentes sacrifiquem igualmente em prol da justiça social.

Sendo assim, a personalidade e a graduação segundo a capacidade econômica são instrumentos relevantes, devendo ser aplicados conjuntamente, de modo a possibilitar a progressividade da tributação. Afinal, o critério de riqueza é pessoal, e ela deverá variar, de forma quantitativa, para cada sujeito, permitindo a afirmação da graduação.

Entretanto, ao longo da história a progressividade sofreu vários questionamentos a respeito da sua legitimidade, entendendo que ela colidiria com a proporcionalidade, que na época era ida como essencial a capacidade contributiva¹³⁷. Como afirma Aliomar Baleeiro “impostos progressivos soavam como confisco, rapina, comunismo e subversão social, a despeito dos argumentos lógicos que a seu favor desenvolveram alguns nobres espíritos”¹³⁸.

Nesse sentido, Zelmo Danari¹³⁹ critica a substituição da proporcionalidade pela progressividade, visto que entende, em termos de justiça fiscal, conduz ao mesmo resultado. Ademais, para ele, a progressividade fiscal não realiza e nem é efeito da capacidade contributiva, mas sim ultrapassa o limite da capacidade contributiva e é adotado pelo legislador para expandir o patamar de capacidade econômica e alcançar aqueles que se situam na ponta da pirâmide social. Já Zilveti, que entende que a progressividade é pouco eficaz como instrumento de justiça fiscal, o afastando de ideal de igualdade, e como consequência, do princípio da capacidade contributiva¹⁴⁰.

Porém, o presente trabalho coaduna com o entendimento de que a progressividade consiste na melhor técnica para promover a equidade na distribuição do ônus fiscal, desde que não seja usado com efeito de confisco.

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* p. 100.

¹³⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 78.

¹³⁸ **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por: Misabel Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1162.

¹³⁹ ZELMO, Danari. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 124. Jan, 2006, p. 85.

¹⁴⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 177.

Nesse sentido, Maurício Conti¹⁴¹ apresenta as duas seguintes teses:

- (1) A tributação progressiva é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes;
- (2) A progressividade pode ser legitimamente utilizada como instrumento de extrafiscalidade, seguindo objetivos de política fiscal, caso em que o princípio da capacidade contributiva é de observância restrita apenas no que se refere à não-tributação do mínimo vital e a não-utilização de tributo com efeito confiscatório.

Reforça Regina Helena Costa¹⁴², lembrando os ensinamentos de Ernesto Lejeune Valcácel ao afirmar que “a progressividade do sistema tributário não é mais do que uma exigência iniludível do princípio da igualdade”. Ademais, ensina o referido autor que a capacidade contributiva é um pressuposto legitimador do tributo, e a progressividade é uma técnica por meio da qual pode cumprir-se o princípio da igualdade. Assim, aqueles que detém maior riqueza arcarão de forma efetivamente maior pelos serviços públicos, em favor dos que não podem pagar.

Diante disso, esclarece Regina Helena Costa que são inconstitucionais as imposições fixas e as regressivas que não atingem fins extrafiscais. Ademais, há que se ter em mente a ideia de progressividade como característica do sistema tributário como um todo, e não apenas de um tributo específico. Não podendo olvidar dos limites constitucionais estabelecidos pela capacidade contributiva, quais sejam o não-confisco e outros direitos fundamentais¹⁴³.

2.3.4.4 Aplicação da capacidade contributiva às espécies tributárias

O Texto Constitucional de 1988 também mudou no que se refere a seu alcance. Anteriormente, o comando dirigia-se expressamente a todos os tributos, já atualmente prevê a aplicação apenas aos impostos. Nesse ponto, cabe analisar se a aplicação do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988 realmente se limita aos impostos.

O texto constitucional aborda, de forma literal, que o princípio da capacidade contributiva se presta a orientar a tributação dos impostos, tributos não vinculados a qualquer contraprestação estatal e que se orientam por um signo de riqueza manifestado pelo contribuinte no convívio em sociedade.

¹⁴¹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 98.

¹⁴² VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributária. In *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributário*. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1980, p. 159-161. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 78.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 79.

Contudo, não se pode afastar o referido princípio dos demais tributos, já que como os impostos, também retiram recursos financeiros dos sujeitos passivos; mesmo que seja como retribuição por uma atividade estatal, e é no sopesamento desta retirada que deve incidir o princípio em estudo.

José Domingues de Oliveira¹⁴⁴ entende que não seria apenas uma substituição de gênero pela espécie, mas um aviltamento do princípio a colocação apenas de impostos, e defende que tal preceito incide sobre todas as espécies tributárias, não se limitando aos impostos.

Em suas razões, defende que se somente certo tipo de tributo tivesse que respeitar tal preceito estar-se-ia concebendo “um sistema tributário apenas ‘parcialmente’ adequado à capacidade contributiva”, o que realmente não pode prevalecer. Assim, defende isso em diferentes níveis de intensidade. Isso porque, o imposto e a contribuição de melhoria são tributos justificados pela capacidade contributiva, e as taxas, por sua vez, são apenas graduadas por ela, sem prejuízo de que, devido à natureza indispensável de certos serviços públicos, ditos juridicamente essenciais, sejam fixadas imunidades tributárias para que sejam garantidos direitos fundamentais. Ademais, quanto as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, haveria aplicação natural da capacidade contributiva, para quem entende que são impostos ou taxas, pela própria ontologia dos respectivos fatos geradores¹⁴⁵.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo¹⁴⁶ corroboram com esse entendimento, asseverando que, não seria possível fixar uma lista rígida de tributos aos quais seja absolutamente aplicável o princípio da capacidade contributiva, mas, que se aplicaria a todos os tributos que possuem fatos geradores não vinculados, que são aqueles que se referem a uma situação ou atividade econômica do contribuinte. No que se refere aos tributos vinculados, em que seu fato gerador consiste em uma atividade estatal específica, onde destacam-se as taxas, tendo em vista o caráter de contraprestação que assumem, a capacidade contributiva tem aplicação mais restrita. Isso porque, não há como graduá-las de forma precisa com base em tal critério, tendo em vista que elas têm como referência o custo da atividade estatal que constitui o seu fato gerador. Assim, caberia ao legislador, principalmente, evitar que o valor das taxas atrapalhe o acesso a serviços essenciais.

¹⁴⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 47.

¹⁴⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 192. Set, 2011, p. 26

¹⁴⁶ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência**. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 20.

Para Hugo de Brito Machado, o princípio da capacidade contributiva diz respeito aos tributos em geral, e não apenas aos impostos, embora apenas estes estejam positivados de forma expressa na Constituição. Aliás, este princípio justifica a isenção de taxas e até contribuição de melhoria, em situações de evidência de inexistência da capacidade contributiva de quem deveria ser cobrado o tributo¹⁴⁷.

Misabel Abreu Machado Derzi¹⁴⁸ afirma que enquanto a base de cálculo dos impostos deve mensurar um fato que indique capacidade econômica do próprio contribuinte, nos tributos vinculados, principalmente as taxas e contribuições, ela dimensiona o custo da atuação estatal ou a vantagem imobiliária auferida pelo contribuinte, advinda da obra pública.

Adota-se a posição de que, independentemente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva pode ser aceito em relação aos tributos vinculados, embora não seja uma obrigatoriedade, o mesmo pode ser aplicado como uma orientação.

Quanto as contribuições, especialmente em relação às contribuições especiais, é possível dizer que podem comportar tanto aspecto material de imposto, quando sua cobrança não está vinculada a qualquer atividade estatal, como é o caso, por exemplo, da contribuição social do empregador sobre a folha de salários sobre a receita ou faturamento (PIS/COFINS) e sobre o lucro (CSLL), todas previstas no art. 195, inciso I, do diploma constitucional vigente, caso em que elas devem observância ao princípio da capacidade contributiva, como também, por outro lado, podem comportar aspecto material de taxas, quando a sua exigência fica condicionada a uma contraprestação estatal como é o caso, por exemplo, da contribuição para iluminação pública municipal (COSIP). Neste sentido, Leandro Paulsen¹⁴⁹ afirma que não há incompatibilidade entre a aplicação do princípio da capacidade contributiva a esta espécie tributária, pois estas podem ser constituídas com um fato gerador não-vinculado.

Regina Helena Costa¹⁵⁰ aduz que o princípio da capacidade contributiva tem aplicação no âmbito da contribuição social, na medida em que o texto constitucional em seu artigo 195, § 9º, impõe tratamento diferenciado consoante aspectos distintivos dos contribuintes.

¹⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 39.

¹⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 201.

¹⁴⁹ PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 179.

¹⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 60.

Douglas Yasmashita¹⁵¹ defende a corrente de ser possível a aplicação deste princípio às contribuições, embora entenda ser somente aplicável àquelas que possuem finalidade arrecadatória, e diferentemente de Regina Helena Costa, quando observado o § 9º do artigo 195 da Constituição Federal de 1988 estas deixam de observar o referido princípio, pois assumem caráter extrafiscal.

Para Geraldo Ataliba¹⁵²:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

Pode-se dizer que há dois entendimentos no que se refere a relação entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade: “aqueles que asseveram ser a extrafiscalidade uma exceção ao princípio da capacidade contributiva e aqueles que proclamam que esta se observa também na tributação extrafiscal”.¹⁵³

Assim, Douglas Yamashita que defende a aplicação do princípio apenas para os tributos com finalidade fiscal, pois nestes o principal enfoque é a arrecadação de recursos financeiros, realizando-se a justiça tributária através da distribuição isonômica da carga tributária em consonância com a capacidade contributiva.¹⁵⁴ Acerca do seu entendimento sobre o tema:

Assim, juntamente com Tipke entendemos que um tributo ou norma de alguma forma justificável com ponderações de capacidade contributiva é, assim, uma norma de finalidade fiscal, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais. Por conseguinte, um tributo ou norma de finalidade extrafiscal é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva¹⁵⁵.

Sacha Calmon¹⁵⁶ defende que o princípio é incompatível com a tributação extrafiscal, uma vez que esta funciona com o objetivo de se buscar efeitos inibitórios. Este autor analisa a extrafiscalidade através de isenções e outras técnicas exonerativas que funcionam como incrementos do desenvolvimento econômico.

¹⁵¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 66.

¹⁵² ATALIBA, Geraldo. IPTU : Progressividade. Revista de Direito Público, n. 93, p. 233, *Apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 71.

¹⁵³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003 p. 72.

¹⁵⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 62.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 64.

¹⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 89.

De modo diverso, segundo Regina Helena Costa¹⁵⁷, há convivência entre a extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva, pelo menos, em relação ao respeito aos limites que ele impõe, ou seja, é possível a derrogação parcial do princípio em análise, em decorrência de interesses de ordem social ou econômica, todavia o legislador está obrigado a observar os limites do mínimo existencial, da vedação ao confisco e o não-cerceamento de outros direitos constitucionais, que são garantias do Fisco e do contribuinte.

Uma das formas mais comuns de manifestação da extrafiscalidade é a concessão de isenções e a previsão das imunidades, e Regina Helena Costa excepciona ao princípio da capacidade contributiva as isenções e imunidades de natureza política, visto que fogem dessa diretriz, já que são instrumentos voltados a alcançar outros desígnios constitucionais¹⁵⁸.

Diante do exposto, entende-se que ao se limitar o campo de atuação do princípio da capacidade contributiva aos impostos gera-se a redução da incidência do princípio da igualdade no campo do direito tributário, o que fulminaria o sistema como um todo. De modo que, sendo um princípio, a capacidade contributiva pode ser confrontada com outros princípios, e incidir a um tributo de uma maneira menor ou maior que outro, não sendo afastado completamente, como as regras.

2.3.5 Limites à Tributação pelo Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva encontra os seus limites nos direitos fundamentais, de modo que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade para contribuir, respeitando o mínimo vital, sendo este entendido como o necessário à satisfação das necessidades básicas do indivíduo e de sua família, com vistas à dignidade humana, e no não confisco do patrimônio do contribuinte, ou seja, na tributação excessiva que viole o direito à propriedade. Notadamente, reside o princípio em tela entre estes dois âmbitos.

2.3.5.1 O mínimo vital ou mínimo existencial

¹⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 72-73.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 76.

Segundo Ricardo Lobos Torres, o mínimo existencial é um direito às condições mínimas de existência digna que não pode ser objeto de tributação e que ainda exige prestações estatais positivas¹⁵⁹.

Como visto, o princípio da capacidade contributiva situa a margem econômica da riqueza que pode ser tributada e a capacidade econômica se manifesta na possibilidade do indivíduo em colaborar para a manutenção do Estado. Assim, tal colaboração somente se realiza a partir do momento em que estiverem supridas as condições mínimas e indispensáveis à sobrevivência do indivíduo com dignidade¹⁶⁰. Assim, “enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva”¹⁶¹.

Nesse sentido, Ana Paula de Barcellos define que o mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna, seja ela física ou espirituais¹⁶². Assim, limite mínimo é definido como sendo uma fatia da propriedade do contribuinte que deve ser protegida de toda e qualquer tributação, sendo beneficiária de uma espécie de isenção, a fim de abranger um dos mais importantes fundamentos da República Brasileira, qual seja, a dignidade da pessoa humana, previsto no art. 1º, inciso III, da Carta Magna de 1988

Por conseguinte, Ricardo Lobos Torres o mínimo existencial não tem dicção própria e nem conteúdo específico, abrangendo qualquer direito considerado como essencial e inalienável a uma vida digna, ainda que originariamente não fundamental. Ademais, associa o mínimo existencial a possibilidade sobrevivência e as condições iniciais da liberdade de uma pessoa, de modo que elas não podem retroceder aquém do mínimo, e postula prestações positivas estatais de assistência e negativa das imunidades fiscais, as quais estão dispostas implícita e explicitamente no Texto Constitucional¹⁶³.

¹⁵⁹ TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar: 2013, p. 69.

¹⁶⁰ DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da Essencialidade na Tributação. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS – nº 28**, 2011, p. 145

¹⁶¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002 p. 34.

¹⁶² BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 197-198.

¹⁶³ TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar: 2013, p. 69-70.

Por outro lado, Regina Helena Costa entende se tratar de uma isenção técnica, que seria pelo motivo de ausência de capacidade contributiva, não podendo ser revogada, visto que a exigência do imposto nessa situação é inviável¹⁶⁴.

Alfredo Augusto Becker¹⁶⁵, de igual modo, menciona a criação de isenções tributárias com o escopo de resguardo do mínimo indispensável. Afirma que o legislador tem dois deveres: o dever de escolher fatos signos presuntivos de renda ou capital para a composição da hipótese de incidência dos tributos, bem como, o de criar isenções. O mínimo indispensável para este autor significa uma “constrição jurídica ao conceito de capacidade contributiva”¹⁶⁶.

Regina Helena Costa aponta que o a fixação do “mínimo vital” variará de acordo com o conceito que se tem de necessidades básicas. Tal conceito seria fruto de decisão política do legislador, que deverá se basear na falta de normas constitucionais específicas e o que para uma dada e sociedade signifique “necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família”¹⁶⁷.

Por fim, Regina Helena Costa¹⁶⁸ observa que o artigo 7º, inciso IV, da CF/88¹⁶⁹ é um importante dispositivo constitucional que pode auxiliar o legislador ordinário na edição de normas que visem assegurar o mínimo existencial, de modo a traçar direitos básicos que permitam melhoria das condições sociais, como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

Portanto, conclui-se que não é possível retirar o necessário a vida digna do contribuinte para arrecadação do Estado, em razão do mínimo existencial ser insuscetível a tributação, podendo haver tributação apenas daquilo que ultrapassar o mínimo existencial, para assim ser possível reconhecer a existência da capacidade contributiva. Por conta disso, deve preferenciar tributos personalizados e graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte, o quanto possível, a fim de dar vazão a observância do mínimo existencial de cada indivíduo.

¹⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 68

¹⁶⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 499.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 532.

¹⁶⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 101.

¹⁶⁹ Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

2.3.5.2 Vedação ao efeito do confisco

A vedação constitucional a tributação com efeito de confisco está prevista no artigo 150, inciso IV, da CF/88¹⁷⁰. O princípio do não confisco tem como escopo o direito de propriedade, de modo que proíbe que a lei tributária obrigue os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos, tendo eficácia plena e aplicabilidade imediata e é uma cláusula pétrea, visto que se relaciona com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.¹⁷¹

Misabel Derzi observa a necessária relação entre a vedação de efeitos confiscatórios e a capacidade contributiva, visto que os tributos não podem exceder a força econômica do contribuinte. Por esse motivo, deve haver uma relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias definidas em lei, de forma quantitativa, e o fato presuntivo de riqueza posto na hipótese legal¹⁷².

Logo, o conceito de confisco se revela quando o contribuinte está sendo gravado mais do que o devido, a título de tributo, portanto, que não revela a capacidade contributiva da pessoa que o suporta¹⁷³. Nesse sentido, cabe invocar a lição de Tipke, segundo o qual “a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade contributiva”¹⁷⁴. Prosseguindo no entendimento, destaca que

[...]a proibição do tributo com efeito confiscatório é um valor positivado como um *princípio constitucional*, resultante de *três direitos fundamentais*, a saber: *o direito de propriedade* (arts. 5º, *caput*, e inciso XXII, e 170, II, da CF/1988 = direito *de uso, gozo e disposição da propriedade*), *o direito à herança* (art. 5º, *caput*, e inciso XXX, da CF/1988 = direito *de auferir* propriedade) e o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 1º, IV, e 5º, XIII, da CF/1988 = direito *de auferir* propriedade).¹⁷⁵ [grifos originais]

Assim, necessário se faz conciliar o dever-poder do Estado de tributar com o direito de propriedade, de modo que, a tributação só é legítima se houver capacidade contributiva, e a propriedade é uma verdadeira manifestação dela¹⁷⁶.

¹⁷⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

¹⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 112-113.

¹⁷² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 911.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 112-113.

¹⁷⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 67.

¹⁷⁵ *Ibidem*, p. 68.

¹⁷⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 104.

Roque Antonio Carrazza¹⁷⁷ aborda algumas situações limites ao não confisco, quais sejam: a) não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes; b) não incidir sobre simples correção monetária; c) não alcançar meros indícios de aumento de aptidão econômica do contribuinte; d) não atingir fatos que estão fora da regra-matriz constitucional tributária; e) não alcançar os recursos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital); f) não majorar excessivamente a base de cálculo do imposto a ponto de dar o contribuinte a compreensão de que está sendo sancionado; e, g) não golpear a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas.

Ademais, ressalta que, analisando o caso concreto, tendo sido observados os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade da pessoa humana, é possível revelar se um imposto atingiu os termos do confisco, de modo que o Poder Judiciário, quando provocado, declarará inconstitucional a lei que o criou¹⁷⁸.

Misabel Abreu Machado Derzi aponta que o efeito de confisco indicado no art. 150, IV, da CF/88 não se confunde com o do art. 145, §1º, do Texto, pois o primeiro tem sentido absoluto devido a sua relação com a justiça tributária, enquanto o segundo é relativo e observado por comparação. Porém, observa como ponto em comum a pessoalidade, visto que deita sobre a capacidade econômica¹⁷⁹.

Logo, por todo o exposto, percebe-se que ultrapassado os limites da capacidade contributiva, adentra-se na seara do confisco, e conseqüentemente subtrair um montante do necessário à subsistência do sujeito passivo, seja pessoa física ou jurídica. De fato, o princípio da vedação ao confisco e o da capacidade contributiva não se confundem, mas a violação ao primeiro também viola o segundo.

2.3.6 Equidade na Tributação e Concretização da Justiça Fiscal

¹⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 114-117.

¹⁷⁸ *Ibidem* p. 117.

¹⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 921.

O princípio da capacidade contributiva, apresenta-se não somente como um eficaz instrumento de justiça fiscal, mas também um pressuposto do princípio da igualdade, basilar em todo e qualquer regime democrático de direito.

2.3.6.1 A Justiça Fiscal como corolário ao Princípio da Capacidade Contributiva

A formulação de uma noção de justiça é bastante complexa, embora seja um valor universalmente prestigiado e aclamado por toda a sociedade. Não é objeto de nosso trabalho o estudo profundo de suas teorias, mas tão somente entender como o valor que a justiça fiscal ganha concretude com o respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Diante de uma concepção de um Estado de Direito que priorize em seu sistema a promoção dos Direitos Sociais, a Justiça Social se firma como o seu principal postulado. A justiça do Estado Social de Direito encontra-se apoiada em três fundamentos: no princípio da igualdade, no princípio do Estado Social e o princípio da liberdade¹⁸⁰. Isto é observado no Sistema Constitucional brasileiro, em que no artigo 3º, inciso I, do seu texto, coloca como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

Desse modo, “a necessidade de justiça ou propiciar o bem-estar social é um dos elementos que constituem o tripé sobre o qual fundamenta-se o Estado Moderno e, mais modernamente, o Estado de Direito”.¹⁸¹ No campo do direito tributário não é diferente, a ideia de tributação justa é o que deve fundamentar a arrecadação de tributos, sendo um valor que deve abraçar toda a atividade da tributação. O Estado deve buscar nas receitas tributárias suas fontes primárias de recursos, que serão utilizadas no financiamento de instituições democráticas na busca dos objetivos impostos constitucionalmente.

Todo o Estado de Direito tem o dever de estabelecer um Direito justo, incluindo também a necessidade de se construir um Direito Tributário justo¹⁸². Segundo Jonh Rawls, o sistema

¹⁸⁰ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17.

¹⁸¹ SILVA, Valclir Natalino da. Justiça Tributária e Segurança Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 40, p. 75, jan. 1999.

¹⁸² YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *op. cit.*, 2002, p. 15.

tributário é um dos instrumentos mais poderosos para a promoção da justiça social¹⁸³. Afinal, é através da justiça fiscal que o Estado promove a redistribuição de rendas, procurado alcançar os objetivos traçados constitucionalmente.

Assim, Klaus Tipke se pronuncia no sentido de que é imperativo ético para todo o Estado de Direito a justa repartição de carga tributária total entre os cidadãos, o qual deve ter uma legislação fiscal pautado pela Ética aplicada, devendo ser pautada em uma política fiscal que seja uma política de justiça, e não mera política de interesses¹⁸⁴. Desse modo, para o referido autor:

Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário. É, contudo, possível que o princípio da capacidade contributiva concorra ou colida com outros princípios. Então, deve ser decidido como solucionar as concorrências ou colisões¹⁸⁵.

Marcelo Casseb Continentino elucida que “não há dúvidas sobre ser a justiça fiscal o parâmetro principal e mais fundamental cuja tributação busca realizar. No cerne da justiça fiscal encontra-se precisamente o princípio da capacidade contributiva”¹⁸⁶.

Gabriel Troianelli utiliza-se das lições sobre justiça distributiva de Aristóteles e esclarece que, a justiça tributária consiste em tomar de cada um de acordo com o seu mérito, e este seria a aptidão para contribuir para o erário público, que se traduz, justamente, na capacidade contributiva. E assim explica que, se de um lado a justiça distributiva ordena que seja dado a cada um de acordo com o seu mérito, e por outro lado, a efetivação do bem comum ao Estado contemporâneo sujeita-se a captação de recursos advindos dos cidadãos por meio da tributação, tendo em vista que as receitas originárias dos Estados sempre são insuficientes para suportar os gastos públicos, é necessário que seja considerada a capacidade contributiva, de forma a realizar-se uma tributação de forma justa¹⁸⁷.

¹⁸³ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta; Lenita M. R. Esteves. 2. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 307.

¹⁸⁴ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 27-28.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 28.

¹⁸⁶ CONTINENTINO, Marcelo Casseb, A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 141. Junho, 2007, p. 114.

¹⁸⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: A Questão dos Impostos Reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 53. Fev., 2000, p. 47.

Nesta mesma linha, para Ricardo Lobo Torres¹⁸⁸, a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Logo, estabelece que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Desse modo, entende que “existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais”. Assim, entende-se que essa discriminação tem que ser uma discriminação legal, baseado entre pessoas ou objetos tributados, no interesse fiscal do Estado e, principalmente, no interesse social¹⁸⁹.

Compreende Roque Antonio Carrazza, que o princípio da capacidade contributiva, que está fortemente ligado ao princípio da igualdade, é um dos instrumentos mais eficazes para alcançar a justiça fiscal¹⁹⁰.

No mesmo sentido, José Marcos Domingues de Oliveira entende que a justiça tem inspiração no princípio da igualdade e sua conexão com o Direito Tributário se dá através do princípio da capacidade contributiva, determinando assim, o sentido ético-jurídico do tributo. Por conseguinte, entende que um tributo que violar a capacidade contributiva estará violando também a própria isonomia constitucional e a diretriz da justiça fiscal que se reveste o princípio, de modo que a injustiça tributária se transforma em inconstitucionalidade da lei que a estabeleceu, por desrespeitar a capacidade contributiva e a igualdade¹⁹¹.

Dentro desse mesmo contexto de importância da justiça fiscal, conforme Gabriel Troianelli, em que pese o Princípio da Capacidade Contributiva seja, em regra, relacionamento ao da igualdade, ele tem por base a justiça fiscal, e, inclusive, o próprio fundamento do princípio da isonomia é a justiça. Isso porque, para que a isonomia seja aplicada corretamente, é indispensável que o tratamento, além de isonômico, seja justo, já que, isonomia que não

¹⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 93.

¹⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1102.

¹⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97-98.

¹⁹¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 124-126.

considera a justiça, restringe-se tão somente a uma regra de proporção, eticamente irrelevante¹⁹².

Nessa senda intelectual, segundo Marçal Justen Filho, a Constituição contempla que a ordem econômica e social tem por fim, além da promoção do avanço nacional, mas também a justiça social. Assim, o texto constitucional traz consequências ríspidas no que se refere a capacidade contributiva, de modo que não se pode considerar como coerente com a finalidade de realizar a justiça social, seja qual for o tributo, que exprima uma carga tributária colidente com as regras que a ciência das finanças levante¹⁹³.

Para Klaus Tipke, diante das desigualdades econômicas existentes, encontradas no Direito Tributário, numa economia de mercado, o componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres, de modo a respeitar o princípio da igualdade, que exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. Afinal, o Estado deve buscar uma tributação que permita a distribuição de carga tributária de forma equitativa, tratando desigualmente os desiguais, na medida de sua capacidade para contribuir.

Desse modo, a ideia de justiça está relacionada ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que, na aplicação de tributos, sempre se procurou distribuí-los de modo igual entre os contribuintes, ou seja, sempre se procurou submetê-los aos ditames da justiça, sendo meio viabilizador de uma tributação justa. Neste exato sentido, é o pensamento de Aliomar Baleeiro, para ele “a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da Capacidade contributiva”¹⁹⁴.

A capacidade contributiva, portanto, corresponde ao mais importante princípio para alcançar a justiça fiscal, visto se tratar de um mecanismo que valida os meios de discriminação na tributação. De modo que, o sistema tributário deve trazer as medidas necessárias para atingi-la, fazendo uma apropriada distribuição do ônus tributário entre os contribuintes. É mister que os encargos tributários sejam igualmente suportados pelos cidadãos, de forma a serem sentidos por cada um na mesma intensidade, afinal, “o tributo representa modalidade de intervenção estatal na riqueza individual e não pode ser mero mecanismo de atribuição onerosa da carga

¹⁹² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: a Questão dos Impostos Reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 53. Fev., 2000, p. 46.

¹⁹³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 259.

¹⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18. ed. Atualizado por Hugo de Brito Machado. São Paulo: Forense, 2012, p. 350.

tributária à sociedade”¹⁹⁵. Assim repartição da carga tributária, segundo o princípio da capacidade contributiva, é condição para se considerar a tributação justa.

2.3.6.2 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade

A igualdade, importante princípio constitucional, sempre teve forte relação com a ideia de justiça. Afinal, segundo Miguel Reale, “ a justiça é, em última análise, uma expressão ética do princípio da igualdade [...] Ser justo é julgar as coisas segundo o princípio da igualdade”¹⁹⁶.

A aplicação do referido princípio se dá a partir da identificação da existência de diferenças existentes entre as pessoas, de modo a se chegar a uma solução adequada para a conjuntura em que se encontram; sendo este um mecanismo de concreção da justiça social num Estado Democrático de Direito.

O princípio da igualdade está consubstanciado no artigo 5º, da Carta Magna de 1988, no qual prevê a igualdade de todos perante a lei:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Vinculando a ideia de igualdade com a de justiça, conforme feito por Aristóteles, José Afonso da Silva, com apoio em Chaïm Peralman, diferencia justiça formal e justiça material. De modo que, a justiça formal consiste em “um princípio de ação, segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma forma” (igualdade formal), enquanto que a justiça material seria a especificação da justiça formal, indicando a característica constitutiva da categoria essencial, chegando-se às formas: a cada um segundo a sua necessidade; a cada um segundo seus méritos; a cada um a mesma coisa” (igualdade material)¹⁹⁷.

Portanto, é um direito que todos devam ser tratados igualmente na medida de sua igualdade, e desigualmente na medida de sua desigualdade, seja pela lei (igualdade formal), seja perante as oportunidades aos bens da vida (igualdade material)¹⁹⁸.

¹⁹⁵ FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social: Relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: Eduerp, 2007. p. 59.

¹⁹⁶ REALE, Miguel. **Lições Preliminares do Direito**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 371.

¹⁹⁷ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 215.

¹⁹⁸ CUNHA JÚNIOR, Dirley, **Curso de Direito Constitucional**. 7.ed. Salvador: JusPodivm. 2013, p. 664.

Neste compasso, observa-se que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, não apenas consagra a igualdade formal, mas também a igualdade material, visto que se deve aferir em conjunto com outras normas constitucionais, especialmente com as exigências da justiça social, objetivo da ordem econômica e da ordem social¹⁹⁹.

O princípio da igualdade tributária está previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, que constituiu em uma orientação para que se busque a aplicação da igualdade material entre os contribuintes, levando em consideração as desigualdades sociais existentes:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Neste viés, a ideia de igualdade tributária também deve comportar tratamento isonômico não apenas no aspecto formal, mas também no aspecto material. O Direito Tributário deve buscar a realização da igualdade, a fim de alcançar a justiça em termos de tributação, tratando equitativamente todos os contribuintes conforme a capacidade econômica de cada um.

Nesse sentido, para Klaus Tipke, o princípio da igualdade é produto da justiça, e não existe um critério de justiça uniforme para todo o Direito, de modo que deve ser decidido qual princípio ou critério é adequado a determinado ramo do direito²⁰⁰.

Desse modo, tem-se que a repartição equitativa na tributação, no Brasil, decorre do dever que o Estado tem de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, decorrentes do artigo 3º, inciso III, do texto constitucional, e em ordem ao já referido artigo 3º, inciso I, do mesmo²⁰¹.

Nesse sentido, esclarece Carrazza, “a lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa”²⁰².

Conforme Humberto Ávila, não é importante saber somente se as pessoas são iguais ou não (igualdade descritiva). É necessário saber, também, se as pessoas devem ou não ser tratadas de forma igual (igualdade prescritiva)²⁰³. Entende-se que essa igualdade prescritiva somente será

¹⁹⁹ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 217.

²⁰⁰ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

²⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 98.

²⁰² *Ibidem*, p 101.

²⁰³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p .41.

verificada se estiverem presentes elementos para sua verificação, tais como os sujeitos, as discriminantes e a finalidade a ser alcançada, sendo a igualdade uma forma de comparação.

Assim, Humberto Ávila exemplifica:

Duas pessoas podem ser compreendidas como iguais ou diferentes, segundo o critério da capacidade econômica: deverão ser vistas como diferentes para pagar impostos, se uma delas tiver maior capacidade contributiva; devem ser tratadas igualmente para votar e para a obtenção de licença maternidade, porque a capacidade econômica é neutra relativamente à concretização dessas finalidades²⁰⁴.

Para que se verifique a devida aplicação de um tratamento diferenciado, Celso Antônio Bandeira de Mello estabelece que as discriminações tão somente são compatíveis com igualdade em razão da existência de um vínculo de correlação lógica entre a particularidade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em razão dela aferida, desde que esta correlação não seja incompatível com os interesses Constitucionais²⁰⁵.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, para que uma discriminação legal conviva harmonicamente com o princípio da igualdade, impede que concorram os seguintes requisitos:

- a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra do direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume constitucional – para o bem público²⁰⁶.

Dentro desse contexto, diante da necessidade de existência de um *fator de discrimen*, cumpre destacar as considerações de Carlos Palao Taboada:

Esta concepción del principio de capacidad contributiva está ligada, a su vez, a una certa forma de entender el principio de igualdad, según la cual este último es un principio puramente formal y abstracto, que se limita a afirmar que deben tratarse por igual las situaciones iguales, pero no proporciona un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales. Se hace así necesario un criterio que resuelva este problema, criterio que em el caso de las normas tributarias viene dado precisamente por la capacidad contributiva, sobre la cual se traslada, em consecuencia, todo el peso de la aplicación del principio de igualdad. Esto obliga a concretar la noción de capacidad económica en un grado suficiente para permitir la eficacia del principio de igualdad²⁰⁷.

²⁰⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p.41-42.

²⁰⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 17.

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 41.

²⁰⁷ TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a Los Impuestos Directos e Indirectos. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 289.

Segundo José Marcos Domingues de Oliveira, a igualdade se desdobra em diversas facetas no direito tributário, que são:

- a) Se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);
- b) o critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas, assim, pagarão todos os que tenham riqueza, localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos estes ser tratados igualmente – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuïrem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);
- c) essa ‘riqueza’ só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo);
- d) essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação)²⁰⁸.

Desse modo, observa-se que é utilizado o critério de riqueza para se estabelecer a igualdade e desigualdade entre os contribuintes e, em decorrência, saber qual o tratamento tributário será destinado. Este critério se une a própria noção de capacidade contributiva e permite diferenciação entre diferentes contribuintes, o que consiste em discriminações legalmente aceitas.

Nesse mesmo sentido, para Regina Helena Costa, *o fator de discrimen* da capacidade contributiva é a riqueza do contribuinte evidenciada pela ocorrência do fato gerador do tributo. Assim, há uma correspondência lógica entre este fator de discriminação, a riqueza, e a sua consequente diferenciação, qual seja, uma maior carga tributária. Ademais, por meio dessa relação há o atendimento dos principais fins constitucionais, quais sejam, a distribuição de riqueza e a justiça social, concluindo que a graduação tributária em razão da capacidade contributiva é legítima, de acordo com os preceitos do princípio da igualdade²⁰⁹.

Neste contexto, Marçal Justen Filho discorre que a diferenciação não ilustra que o princípio da capacidade contributiva deva ser observado na acepção de que o princípio da igualdade obrigaria que a carga tributária fosse correspondente rigorosamente à riqueza de cada

²⁰⁸ OLIVEIRA, José Marcos **Domingues de. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 12-13.

²⁰⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 40.

contribuinte, mas na acepção de que o legislador não pode deixar de observar as diversas situações existentes, proporcionalmente às suas peculiaridades²¹⁰.

Assim, o princípio da capacidade e o da igualdade, apesar de serem preceitos autônomos, atuam de forma integrada no âmbito tributário, havendo entendimento na doutrina de que a capacidade contributiva seria manifestação do princípio da igualdade no direito tributário, conforme aponta Misabel de Abreu Machado Derzi: “A capacidade contributiva (considerada proporcional ou regressivamente) é um desdobramento de um mesmo e único princípio, o da igualdade”²¹¹.

O presente entendimento, diante de todo o exposto, é no sentido de o princípio da igualdade garante um sistema justo, de maneira a assegurar que situações equivalentes venham a ser tratadas de igual forma, enquanto situações diferentes tenham tratamento desigual. Tal aplicação do princípio da igualdade se verifica na tributação, sendo que a capacidade contributiva constitui verdadeiro e legítimo critério de discriminação para a concretização do princípio da igualdade diante de situações distintas, no Direito Tributário²¹².

²¹⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986, p. 258.

²¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações. **V Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1991, p. 163.

²¹² CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 28.

3 TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO DIREITO BRASILEIRO: CONTEXTUALIZAÇÃO INICIAL E ANÁLISE EXPOSITIVA DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS DESTA NATUREZA NO BRASIL

Faz-se necessária uma análise acerca da classificação dos tributos em diretos e indiretos, apesar de ser um tema muito controvertido, a distinção e o conhecimento destes tributos é importante para se analisar o modelo da política fiscal adotada pelo País, e os efeitos de tal escolha de tributação para a sociedade. Por isso, o presente capítulo irá adentrar na análise da referida classificação, bem como irá tratar, individualmente, cada tributo considerado como indireto para o este trabalho.

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO ACERCA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

A mais importante caracterização da tributação indireta reside no fato de que nela, a regra-matriz do tributo, ao eleger abstrata e hipoteticamente o fato cuja ocorrência, no mundo dos fenômenos, resultará no surgimento da obrigação tributária, visa alcançar a capacidade contributiva de um terceiro, assim considerado por ser alheio à relação jurídico-tributária que surgirá com a realização do fato gerador. Observa-se, portanto, uma dissociação entre a titularidade da capacidade contributiva atingida pela regra-matriz do tributo e a obrigação legal de efetuar o seu recolhimento²¹³.

3.1.1 A separação em tributação direta e indireta

A classificação dos tributos em “diretos” e “indiretos” sempre foi controvertida na doutrina e na jurisprudência, tanto pelas bases dos critérios classificatórios adotados quanto pela utilidade, em si, de adotar tal classificação. Ademais, essa classificação encontra distintas definições, de

²¹³ MÖRSCHBÄCHER, José. **Repetição do Indébito Tributário Indireto**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 39.

acordo com a corrente e o momento histórico em que foi adotada – o que torna difícil sua aceitação e sua aplicação sem críticas e sem a devida contextualização²¹⁴.

Destarte, vários autores – como Gastón Jèze – questionaram acerca do caráter científico e sua utilidade prática. Já outros – como Musgrave – ressaltam a sua importância como instrumento utilizado na busca de uma tributação justa e apropriada ao desenvolvimento econômico e à distribuição de renda²¹⁵.

Aliomar Baleeiro aduz que a divisão dos impostos em diretos e indiretos tem raízes na obra dos fisiocratas, embora anteriormente a eles alguns precursores da Economia e das Finanças já tivessem percebido o fenômeno da repercussão fiscal²¹⁶. Os fisiocratas, no século XVIII, traçaram tal separação baseando-se no critério da repercussão econômica. Para eles a riqueza vinha da terra, sendo tributos diretos aqueles suportados pelo proprietário da terra, enquanto os indiretos diziam respeito as demais incidências fiscais. Assim, os tributos indiretos eram aqueles que admitiam o repasse do encargo econômico, o que não era possível com os diretos. Tal classificação fez surgir posteriormente a figura dos contribuintes de direito e de fato²¹⁷.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, a tributação indireta foi utilizada na fase de transição entre o Antigo Regime e o Estado Liberal com a finalidade de minorar os efeitos das imunidades da Nobreza e do Clero a partir da tributação sobre o consumo das classes privilegiadas²¹⁸. No mesmo sentido, Adam Smith aponta que essa modalidade tributária se originou da impossibilidade de tributação proporcional da população ao seu efetivo rendimento “(...) não sabendo como taxar direta e proporcionalmente a renda de seus súditos, o Estado procura taxá-la indiretamente, tributando seus gastos, os quais se supõe serem, na maioria dos casos, mais ou menos proporcionais aos rendimentos das pessoas”²¹⁹.

²¹⁴ ANDRADE, José Maria Arruda; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p.261.

²¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Mito da Jurisdição da Repercussão Econômica da Tributação Indireta. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 369

²¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a Ciência das Finanças**. 18. ed. Atualizado por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 343.

²¹⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos Indiretos. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 354.

²¹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 369.

²¹⁹ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação sobre sua Natureza e suas Causas Volume II**. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 322.

Em apartada síntese, destacam-se alguns critérios hodiernamente adotados para tal classificação²²⁰:

- (a) repercussão econômica (tributos diretos os que não repercutem; tributos indiretos os que repercutem);
- (b) natureza o lançamento (tributos diretos os sujeitos a lançamento; tributos indiretos os não sujeitos a lançamento);
- (c) temporalidade da hipótese de incidência (tributos diretos teriam como hipótese de incidência atos/fatos intermitentes ou particulares; tributos indiretos teriam na hipótese de incidência elementos constantes, duráveis ou contínuos);
- (d) ficção legal (tributos indiretos seriam os que a lei assim qualificasse; tributos diretos, os demais);
- (e) campos econômicos impositivos (tributos diretos, os que recaem sobre o patrimônio e a renda; tributos indiretos os que oneram o consumo, gasto ou despesa).

Entretanto, o critério que granjeou posição de destaque na doutrina é o que diz respeito a repercussão econômica do ônus representado pela tributação²²¹. Na conceituação trazida por Aliomar Baleeiro, repercussão “é o fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte”²²².

Diante de estudos acerca do deste critério, tem-se o entendimento seguinte. Os tributos indiretos são aqueles nos quais o contribuinte legalmente definido como tal – dito contribuinte “de direito” – transfere ou repassa o ônus representado pelo tributo a um terceiro, que o suporta economicamente – denominado contribuinte “de fato” – não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Já os tributos diretos seriam aqueles nos quais essa transferência ou esse repasse não ocorreria, reunindo-se por isso, na mesma pessoa, as figuras do contribuinte “de fato” e do contribuinte “de direito”²²³.

Nesta senda intelectual, diz-se que nos tributos diretos ocorre a repercussão, que seria a incidência tributária direta sobre o contribuinte, enquanto nos tributos indiretos ocorre a repercussão econômica do tributo, que seria a incidência indireta sobre o contribuinte, que por preceito normativo, responde como contribuinte de direito e um terceiro responde pelo encargo financeiro²²⁴.

²²⁰ CINTRA, Carlos César Sousa. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 102.

²²¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Mito da Jurisdição da Repercussão Econômica da Tributação Indireta. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 370.

²²² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a Ciência das Finanças**. 18. ed. Atualizado por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 203.

²²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 32.2, jul./dez. 2012, p. 226.

²²⁴ GASSEN, Valcir. **Os Princípios Jurisdicionais de Tributação no Estado de Origem e Destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica**. 2002.

Neste contexto, surge as categorias de “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, que, conforme leciona Ricardo Lobo Torres, são conceituados da seguinte forma: Contribuinte de direito diz respeito ao fato de que a pessoa que realiza o fato gerador do tributo fica obrigada ao seu pagamento, tendo simultaneamente o débito e a responsabilidade; já o contribuinte de fato é aquele que sofre ônus tributário, mas que não realiza o fato gerador nem participa da relação tributária. O contribuinte de fato é figura típica dos impostos indiretos, nos quais repercute sobre terceiros o ônus financeiro da incidência²²⁵.

Assim, é possível afirmar que os tributos indiretos apresentam estreita relação com a oneração do consumo, visto que o contribuinte que pratica o fato gerador repercute a imposição tributária na cadeia econômica, repassando o valor do tributo ao próximo da cadeia, até que seja impactado e arcado pelo consumidor final pela incorporação no preço da bem ou serviço. Assim, as mercadorias e serviços carregam em si o “peso” dos tributos, estes indiretos, que oneram o consumo²²⁶. Portanto, diz-se que os tributos que incidem sobre o patrimônio e a renda são diretos, enquanto os tributos que incidem sobre o consumo são indiretos²²⁷.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, entende que essa classificação não tem conteúdo científico. Argumenta, com apoio em Geraldo Ataliba que este critério “é fruto de um equívoco dos que não conseguem distinguir o jurídico do metajurídico. É uma das muitas perturbações causadas à Ciência do Direito Tributário pela falta de reconhecimento da distinção entre esta e a Ciência das Finanças Públicas”²²⁸.

Assim, para o referido jurista, seria impossível estabelecer-se um critério seguro para indicar, em tese, quais os tributos cujo ônus financeiro é transferível, e quais não são. Ademais, entende que aqueles incidentes sobre o patrimônio e a renda, geralmente indicados como diretos, muitas vezes repassam a terceiros os correspondentes ônus financeiros. Já os assentados como indiretos, muitas vezes têm o respectivo ônus financeiro arcado pelo contribuinte, em face de

Tese. Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar (Curso de Doutorado da UFSC) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, p. 166.

²²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar: 2013, p. 262.

²²⁶ SILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. Quem Pode Mais Paga Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IEMD, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011, p. 170.

²²⁷ MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 32.2, jul./dez. 2012, p. 226.

²²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. A estrutura atual da Tributação sobre o Consumo no Direito Brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, vol. 201, Jul./set. 1995, p. 67.

circunstâncias de fato que a tanto o obrigam²²⁹. Tudo dependeria, entre outros fatores, da elasticidade da oferta ou da demanda, ou seja, os fatores econômicos do mercado²³⁰.

Carlos César Sousa Cintra até admite que os tributos que oneram a produção e o consumo tem maior tendência a transferência do respectivo encargo financeiro do que aqueles que incidem sobre o patrimônio e a renda. Entretanto, tal conclusão não autorizaria a aceitação da existência de tributos que por sua própria natureza ensejem a ocorrência de repercussão econômica, enquanto outros não²³¹.

Neste contexto, para Hugo de Brito Machado, todos os tributos, além de todos os encargos financeiros de uma pessoa, especialmente de quem exerce atividade econômica, tem a tendência de ser transferidos a terceiros, embutidos no preço dos bens, ou serviços, por esta ofertados²³².

Assim, o referido autor rechaça uma concepção simplesmente econômica da classificação, e aponta uma visão jurídica ao tema. Para ele, os tributos que, por sua natureza, comportem transferência do ônus financeiro são somente os tributos em que a lei estabelece esta transferência. Assim, somente nesses casos seriam aplicados a regra do artigo 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza deste dispositivo legal só poderia ser jurídica, que é determinada pela lei a que corresponde, e não por simples ocorrências econômicas, para averiguar quando se deu ou não tal transferência²³³.

Neste mesmo sentido, Alfredo Becker prega a imprecisão de tais discussões, que não seriam condizentes com a análise jurídica do fenômeno da tributação. Assim, a partir da separação de critérios da teoria econômica dos critérios da teoria jurídica, o referido autor apresenta profundas distinções entre os fenômenos de incidência e da repercussão, a luz dos prismas econômicos e jurídicos²³⁴.

Assim, para este autor, a incidência econômica do tributo consiste em perda econômica, decorrente da tributação, que é suportada definitivamente por um contribuinte. Já a incidência jurídica “significa o *nascimento de dever jurídico tributário* que ocorre após a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada”²³⁵.

²²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A estrutura atual da Tributação sobre o Consumo no Direito Brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, vol. 201, Jul./set. 1995, p. 67.

²³⁰ CINTRA, Carlos César Sousa. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013p. 104

²³¹ *Ibidem, loc. cit.*

²³² MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 67.

²³³ *Idem*. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 211.

²³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 531-532.

²³⁵ *Ibidem*, p. 533.

Diante disto, Alfredo Becker distingue repercussão econômica da repercussão jurídica do tributo. De modo que, o primeiro consiste na situação em que o contribuinte de direito, ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico, o qual procurará transferir em relações econômicas ou jurídicas constituídas com outras pessoas. Quem sofre a repercussão do ônus do tributo procura transferir este ônus econômico para um terceiro, e assim sucessivamente. Já na repercussão jurídica do tributo, o legislador ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra que permite ao contribuinte de direito repercutir o ônus econômico do tributo sobre terceira pessoa determinada. Segundo ele, esta repercussão jurídica do tributo não significa necessariamente a realização da repercussão econômica do mesmo, podendo ocorrer parcialmente ou não ser realizada²³⁶.

Diante disto, o referido autor chega à conclusão de que classificação em tributos diretos e indiretos, em nenhum aspecto, tem fundamento científico nem é praticável e deve ser abolida no seu tríplice plano (técnico, administrativo e jurídico), visto que todos os tributos repercutem economicamente, defendendo, portanto, uma repercussão jurídica do tributo por definição, que não pode ser ontologicamente destinado a atingir a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, a lei deve conceder a este, de alguma forma, o direito de ser ressarcido, o que ocorreria por meio de dois mecanismos: o reembolso e a retenção. Por outro lado, acredita ser possível alcançar uma previsibilidade de uma provável repercussão econômica do tributo após um estudo complexo, em um determinado tempo e país, mas que seria impossível verdadeiramente conhecer a incidência econômica do tributo²³⁷.

Destarte, observar-se-á entendimentos doutrinários que defendem um critério estritamente jurídico para tal classificação proposta, tendo em vista a finalidade de aplicar-se este critério a interpretação artigo 166 do CTN²³⁸.

Neste sentido, entendendo que a repercussão meramente econômica depende de diversos fatores instáveis de mercado, não transmitindo a segurança necessária às relações jurídicas, Douglas Yamashita aponta que o único critério seguro para a distinção entre tributos é o critério jurídico. Para este autor, este critério é identificado pela existência ou não de norma de

²³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 533

²³⁷ *Ibidem*, p. 540-548.

²³⁸ Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

repercussão que permite, de forma expressa, ao contribuinte de direito repercutir o ônus financeiro ao contribuinte de fato, que para ele, corresponde ao caso do ICMS e do IPI²³⁹.

Nesta mesma senda intelectual, Misabel Derzi aponta que juridicamente, apenas tem-se dois impostos indiretos: IPI e ICMS. Isto porque somente estes dois tributos, pela sua peculiar natureza jurídica, desencadeiam a transferência do respectivo ônus financeiro²⁴⁰.

Para estes autores, esta afirmação é extraída diretamente da Constituição Federal, devido a previsão dos princípios da não-cumulatividade e da seletividade para estes dois impostos, uma vez que estes dois princípios somente podem ser explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, visto que um dos objetivos da redução do imposto a recolher se destinaria a beneficiar o consumidor final, por meio da repercussão nos preços. Além disso, tais impostos teriam a função de serem neutros, visto que não desfiguram a competitividade, a formação de preços ou a livre concorrência, e para isso não podem onerar o agente econômico (contribuinte de direito), que atua sujeito às leis de mercado. E, ademais, a repercussão do ônus financeiro seria mais do que uma aceitação jurídico-constitucional, seria um comando de autorização e determinação da transferência²⁴¹.

Entretanto, Carlos César Sousa Cintra não identifica o vínculo entre tributação indireta e não cumulatividade, levando em consideração tributação indireta como uma técnica de tributação que alcança a produção, circulação e o consumo, isto é, dispêndio de renda, somente considerando de modo indireto, portanto, impreciso, a capacidade contributiva da pessoa originalmente visada pela tributação, que é aquele que gasta ou consome a renda (consumidor final)²⁴².

Entende o autor que, evitar a denominada “superposição das incidências” é a função própria da sistemática de não cumulatividade, que assim, tem o condão de permitir que o tributo seja exigido em diversos momentos (produção, circulação e consumo), ou seja, não se acumulando na proporção em que seus fatos geradores vão acontecendo. Para este autor, isso não quer dizer que o ônus do tributo não-cumulativo deva ser repassado para o consumidor final, caracterizando em indireto, tampouco que, ao prever a não-cumulatividade como sendo

²³⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 105.

²⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1297.

²⁴¹ *Ibidem*, *loc.cit.*

²⁴² CINTRA, Carlos César Sousa. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 108

aplicável a certas situações, a Constituição tenha expressamente dito, mesmo que indiretamente, que o referido custo fiscal deva ser juridicamente arcado pelos consumidores finais²⁴³.

Neste mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo aduz que a não-cumulatividade não ensejaria repercussão jurídica do ônus tributário, visto que não dá ao contribuinte o direito de repassar este ônus. Assim, apesar de se apresentar em tributos plurifásicos incidentes sobre o consumo, e por isso indiretos, o tributo pode ser indireto na medida em que incide sobre o consumo, onerando, economicamente, produtos e serviços a serem consumido por terceiros, e ainda assim ser cumulativo, incidindo em cascata. Para este autor, isso tornará mais difícil a identificação da influência do tributo no preço do produto, mas não significa sua inexistência²⁴⁴.

De igual modo, a seletividade do ICMS e do IPI não é um reconhecimento constitucional de que são juridicamente suportados pelos consumidores finais; vale dizer, não significa que eles sejam legalmente devedores desses tributos, sendo a seletividade uma consequência jurídica ao fenômeno econômico da repercussão²⁴⁵.

Já Sacha Calmon Navarro Coêlho aponta que o IPI e o ICMS foram idealizados para serem transferidos ao consumidor final, coadunando com o mandamento do artigo 166 do CTN, que se refere a tributos que obrigatoriamente são feitos para repercutir. Deste modo, aponta que nesses tributos é possível verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo, através dos documentos fiscais e pela escrita contábil da empresa. Assim, comprovando que na operação anterior de aquisição de mercadoria, economicamente, o contribuinte não suportou o encargo do imposto, visto que pagou um preço inferior ao de mercado, poderá o contribuinte de direito ser restituído ou compensado. Deste modo, argumenta que nos tributos que não são juridicamente constituídos para repercutir é impossível comprovar o repasse, pois inexistem instrumentos comprovadores de inclusão dos tributos nos documentos legais²⁴⁶.

Sendo assim, o presente trabalho coaduna com o entendimento de que a não-cumulatividade e a seletividade, por si só, não implica repercussão jurídica, ainda que presentes no IPI e no ICMS, tributos reconhecidos como passíveis de transferência de ônus financeiro. Se tais tributos

²⁴³ CINTRA, Carlos César Sousa. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 109.

²⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 215.

²⁴⁵ *Ibidem*, p. 237.

²⁴⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 730-731.

fossem cumulativos ou não observassem o princípio da seletividade (o que ocorre muito), não deixariam só por isso de estar juridicamente constituídos para atingir a capacidade contributiva do consumidor, apenas seriam mais onerados e, conseqüentemente, mais injustos. Além da carga tributária acrescida na venda continuar podendo ser comprovada por documentos fiscais e contábeis, e repassada ao consumidor final, eles continuariam incidindo pela realização do consumo.

Entende-se que a imposição constitucional dos princípios da não-cumulatividade e da seletividade buscaram minimizar as conseqüências da repercussão econômica no consumidor final. Mas não é o simples fato do tributo sujeitar-se a esta sistemática que enseja condição necessária e suficiente para a efetivação do repasse do ônus fiscal ao consumidor final²⁴⁷.

O que se observa, em verdade, é que estes dois princípios são mecanismos importantes para amenizar, de algum modo, o efeito regressivo dos tributos indiretos. Com a primeira, objetiva-se evitar o efeito distorcido da incidência tributária em cascata. Com a tributação seletiva, reduz-se a regressividade por meio da aplicação de alíquotas menores para produtos essenciais.

Neste sentido, considerando o vínculo existente entre tributos indiretos e a oneração do consumo, o presente trabalho corrobora com o entendimento proposto por Rafael Santos Silva e Valcir Gassen, de que o critério da repercussão jurídica é insuficiente para fins de identificar a tributação indireta sobre o consumo, uma vez que, mesmo na ausência de qualquer previsão legal, a tributação incidente sobre mercadorias e serviços, invariavelmente, é transferida aos adquirentes. Entendem, assim, que se há repercussão, ela é uma só, e deve ser valorada juridicamente, não havendo que se falar em jurídica ou econômica²⁴⁸.

Nesta senda intelectual, destaca-se o entendimento de Ricardo Lobo Torres, que defende uma análise jurídica da problemática envolvendo o contribuinte de fato, visto que, além da discussão em torno do art. 166 do CTN, projeta como conseqüência no Direito Tributário a valoração do seu sistema sob o aspecto da justiça, visto que esta fica prejudicada com a preponderância de tributos indiretos, o que acontece em países subdesenvolvidos²⁴⁹.

²⁴⁷ CINTRA, Carlos César Sousa. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 110.

²⁴⁸ SILVA, Rafael Santos; GASSEN, Valcir. Quem Pode Menos Paga Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IMED, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011, p. 183. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.18256/2238-0604/revistadedireito.v7n2p167-199>>. Acesso em: 7 mai 2017.

²⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar: 2013, p. 263.

Ruy Barbosa Nogueira defende que essa classificação entre tributos diretos e indiretos possui relevância no sistema tributário. De modo que, para ele, o imposto direto “tem a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva”. Por sua vez, o imposto indireto “liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte”²⁵⁰.

Neste contexto, nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo²⁵¹:

Na verdade, devem-se considerar indiretos os tributos que oneram fatos que, de rigor, revelam capacidade para contribuir por parte de pessoas diversas daquelas legalmente definidas como sujeito passivo, embora estas últimas participem igualmente de tais fatos. É o caso dos impostos que geralmente incidem sobre o consumo, os quais são graduados de modo a alcançar a capacidade contributiva dos consumidores, e não dos produtores ou revendedores. Daí por que as alíquotas desses impostos geralmente são graduadas conforme a essencialidade dos produtos que oneram, o que é feito tendo em vista a capacidade contributiva de quem os consome, e não de quem os produz ou vende.

Esta realidade sobre a qual o tributo incide, aparenta ser um critério melhor para analisar os reflexos desses tributos indiretos na matriz-tributária brasileira, visto que parte do pressuposto da manifestação de signos presuntivos de riqueza pelo contribuinte de fato.

A capacidade econômica de um indivíduo depende de sua riqueza, e se evidencia direta ou indiretamente pela posse de um patrimônio ou pela obtenção de uma renda. Os impostos que incidem sobre a renda e o patrimônio são, neste sentido, impostos diretos, já que gravam a riqueza em si mesma, direta e imediatamente considerada. Mas a riqueza de um indivíduo pode se manifestar indiretamente através de sua utilização; e sobre esta utilização pode incidir um imposto. Os impostos indiretos têm por objeto exatamente as manifestações indiretas de capacidade econômica, como a circulação ou o consumo da riqueza²⁵².

Valcir Gassen conceitua tributos sobre consumo como “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”²⁵³. Portanto, tributos sobre o consumo são aqueles que se pagam no contexto da “utilização” – aquisição e uso – de bens e serviços “finais” no local onde são consumidos, evidenciado que a incidência acontece no final

²⁵⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 158-159.

²⁵¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos” p. 227.

²⁵² LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo**. São Paulo: Marcial Pons/Manole, 2007, p. 165.

²⁵³ SILVA, Rafael Santos; GASSEN, Valcir. Quem Pode Menos Pagar Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IMED, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011, p. 170.

da cadeia produtiva, e que, portanto, é o consumidor final quem arcará com o tributo já repercutido no preço dos bens e serviços²⁵⁴.

Assim, tem-se que consumidor é “o adquirente final das mercadorias e dos serviços. Portanto, depreende-se que são tributos indiretos, pelo fato de repercutirem sobre os consumidores e que sejam também denominados de tributos sobre o consumo”²⁵⁵.

Entretanto, tal valoração conduz a um problema já analisado acima na visão de Hugo de Brito Machado, de que todo tributo, de uma forma ou de outra, seria então transferido aos consumidores embutidos no preço de venda, o que levaria à conclusão de que praticamente todos os tributos cobrados dos agentes econômicos seria incidente sobre o consumo²⁵⁶.

Para solucionar esse problema, conforme uma análise mais finalística, para aferir a carga tributária, defendem a existência de um “fato de consumo” no aspecto material da hipótese de incidência tributária, como critério identificador dessas espécies tributárias. Assim, a diferença dos tributos indiretos sobre o consumo em relação aos demais, que podem ser igualmente repassados ao consumidor, é que aqueles têm por finalidade a própria oneração do bem ou serviço, visto que o objetivo da norma tributária é atingir a riqueza despendida do consumidor final:

De modo que, mesmo sendo possível pensar em uma repercussão do encargo também para os tributos sobre o patrimônio ou a renda, essa fica fora do conceito de tributação sobre o consumo, pois tais exações existiriam independentemente da ocorrência de um “fato de consumo”. Explica-se, os tributos sobre renda e patrimônio permaneceriam exigíveis ainda que nenhum “fato de consumo” fosse realizado. Por exemplo, se uma determinada pessoa jurídica não vender uma única mercadoria, ainda assim terá de pagar IPTU sobre o imóvel de sua propriedade e IR sobre rendimentos financeiros existentes²⁵⁷.

Diante disso, para fins de alcançar uma análise acerca da concretização do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, tendo como base os tributos indiretos, o presente trabalho irá adotar o “fato de consumo” para caracteriza-los como tais, visto que tal tributação sobre o consumo onera fatos signos presuntivos de riqueza de forma igual, sem haver distinção pessoal do contribuinte de fato. O objetivo do trabalho é observar como a repercussão econômica desses tributos indiretos afetam o Sistema Tributário Brasileiro

²⁵⁴ SILVA, Rafael Santos; GASSEN, Valcir. Quem Pode Menos Paga Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IMED, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011, p. 171.

²⁵⁵ *Ibidem*, p.170.

²⁵⁶ *Ibidem*, p. 183.

²⁵⁷ *Ibidem*, loc. cit.

e suas consequências para a sociedade, visto que por não ser possível identificar o contribuinte de fato não são graduados segundo a capacidade econômica de cada consumidor.

3.1.2 Os Tributos Indiretos

Como constatado, grandes são as discussões acerca de quais seriam estes tributos indiretos, pois há uma dificuldade de perceber quais os tributos que repercutiriam para o consumidor final e em quais não haveria essa repercussão, visto que se tem o entendimento de que economicamente todos os tributos tem a possibilidade de repercutir no preço dos produtos, além da possibilidade de qualquer tributo não repercutir por outros motivos.

O presente trabalho analisará os tributos indiretos sendo aqueles que oneram o consumo, ainda que este não seja o núcleo material da hipótese de incidência desses tributos, e que dependem do “fato consumo” para repercutir, ou seja, que só repercutiriam visando a capacidade contributiva daquele que consome o bem ou serviço.

Posto isto, verifica-se que os tributos indiretos oneram os preços dos bens e serviços, de modo que, conseqüentemente, influenciam o padrão de consumo dos brasileiros que tendem a arcar com o ônus tributário ao final de uma cadeia. Isso ocorre pelo fato de que os impostos sobre consumo, tais como o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), o ISS (Imposto sobre Serviços de Quaisquer Natureza), o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) incidem ao longo da cadeia produtiva, onerando o produto em seu preço final pelo ônus tributário.

Apesar de também existem controvérsias acerca de quais os tributos estariam neste rol, entende-se que estão inclusos estes tributos, e são os mais comumente abordados, que serão analisados separadamente a seguir, quais sejam: ICMS, IPI, ISS, Contribuições para o PIS e COFINS.

Ressalta-se que não é objetivo do trabalho esgotar os estudos acerca de cada um destes tributos, o que se pretende é realizar uma análise geral de cada um deles para caracteriza-los como tributos indiretos.

3.1.2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestações de Serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, inciso II²⁵⁸, outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir e cobrar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestações de Serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). Portanto, cabe aos Entes Federativos, mediante lei ordinária e observadas as diretrizes constitucionais, instituí-lo ou dispor²⁵⁹.

A sigla “ICMS”, segundo Roque Antonio Carrazza, abrangeria, no mínimo, cinco impostos diferentes²⁶⁰, visto que cada um deles tem hipóteses de incidência de base de cálculo diferentes, mas possuem um núcleo em comum que permite o estudo conjunto destes impostos, como por exemplo, a não-cumulatividade²⁶¹.

Nos termos do artigo 155, § 2º, incisos I e II²⁶², da Constituição Federal de 1988, trata-se do um imposto não-cumulativo em que, pelo mecanismo da compensação, incide sobre o valor total de cada operação, dele se abatendo o crédito correspondente ao montante cobrado nas operações anteriores.

Assim, o ICMS deve necessariamente se submeter ao princípio da não-cumulatividade, conforme disposto na Constituição Federal, para evitar o efeito cascata, que prejudica as atividades econômicas, já que onera, de forma repetida e sobreposta, todas as etapas da circulação de bens e serviços. Assim, o legislador infraconstitucional é obrigado a garantir ao contribuinte, em cada operação, uma dedução correspondente aos montantes do tributo devido

²⁵⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

²⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40.

²⁶⁰ *a*) o impostos sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federativa, de mercadores importadas do exterior; *b*) o imposto sobre transporte interestadual e intermunicipal; *c*) o impostos sobre serviços de comunicação; *d*) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e *e*) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. (*Ibidem*, p. 40-41).

²⁶¹ *Ibidem*, p. 41.

²⁶² § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

nas operações anteriores. Garante-se, assim, um pleno aproveitamento dos créditos de ICMS. Sendo nos efeitos jurídicos da compensação determinada pela Constituição, que se encontra a essência da não-cumulatividade do ICMS²⁶³.

O artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal de 1988, diz que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços”. Assim, suas alíquotas deverão variar, para mais ou para menos, podendo chegar a zero, em razão da essencialidade da mercadoria e do serviço. Aqui, a seletividade considera a própria mercadoria ou serviço e não a etapa da sua circulação ou destinação²⁶⁴.

Porém, cabe ressaltar que apesar do artigo falar que “poderá ser seletivo” Roque Antonio Carrazza considera esta disposição como obrigatória, tanto para o IPI, quanto para o ICMS. Segundo o autor, estas normas constitucionais, mandando que tais impostos sejam seletivos, não estão dando uma mera faculdade ao legislador, mas, pelo contrário, estão lhe impondo um inarredável dever, de cujo cumprimento ele não pode se furtar²⁶⁵. Assim, prossegue com o pensamento:

Portanto, a seletividade, no IPI e no ICMS, é obrigatória. Ou, seguindo a trilha constitucional, estes tributos devem ser seletivos, em função da essencialidade do produto industrializado (IPI) ou das mercadorias ou serviços (ICMS). Estamos confirmando, destarte, que o IPI e o ICMS devem ser utilizados como instrumentos de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações (com produtos industrializados ou mercadorias) ou serviços havidos por necessários, úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outros que não atendam tão de perto ao interesse coletivo²⁶⁶.

Já José Eduardo Soares de Melo²⁶⁷ aponta a seletividade como permitida no caso do ICMS. O fato de não ser de aplicação compulsória apenas não permite que um Estado legisle *contrario sensu* do que determina o mandamento constitucional. Não poderia, por exemplo, estabelecer alíquotas maiores a produtos essenciais, com o mero objetivo de incrementar a arrecadação.

Ressalta-se que o presente trabalho se utilizará como base o ICMS incidente sobre circulação de mercadorias, visto que ele é economicamente o mais importante.

Neste contexto, vale destacar os conceitos de operação e mercadoria. A operação, para José Eduardo Soares Melo, consiste na prática de um negócio ou ato jurídico com a transmissão de

²⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 399-402.

²⁶⁴ CASSONE, Vittorio. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. In MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.) **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 817.

²⁶⁵ *Idem*. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 110.

²⁶⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

²⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 11. ed., São Paulo: Dialética, 2009, p. 265.

um direito, posse ou propriedade²⁶⁸. Roque Antonio Carrazza aponta que para o ato jurídico configure operação mercantil é necessário que seja pautado pelas regras de direito comercial, tenha sido praticado no contexto de atividades empresariais, que tenha por finalidade o lucro, e, que tenha uma mercadoria como objeto²⁶⁹.

Já no que se refere a mercadoria, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferi-lhe atributos de mercadorias²⁷⁰.

Desse modo, no que diz respeito as operações mercantis, o ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadorias, as quais demandam a existência de um negócio jurídico oneroso envolvendo transferência da mercadoria de um alienante a um adquirente. Vale dizer, desde logo, que esta transferência só pode ser jurídica (não meramente física), ou seja, a transferência diz respeito a titularidade (poderes de disponibilidade) de uma mercadoria, que deve passar de uma pessoa a outra²⁷¹. Tal entendimento é consolidado pela doutrina e pela jurisprudência dos tribunais superiores²⁷².

Nesta senda intelectual, vale frisar que o imposto incide sobre as operações com mercadorias, e não sobre a simples circulação delas. Neste sentido, Geraldo Ataliba aponta que “o fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta”.²⁷³ Assim, a operação jurídica que, praticada por comerciante, produtor ou industrial, ocasione circulação de mercadoria, ou seja, transferência da titularidade, é a hipótese de incidência do ICMS²⁷⁴. Diante disso, observa-se que são sujeitos passivos desse imposto os comerciantes, produtores e industriais, que realizam o fato jurídico de realizar operações de circulação de mercadoria, fazendo nascer a obrigação tributária de pagar o tributo.

Portanto, o ICMS, como operação de circulação de mercadoria, é em um imposto cuja materialidade se apresenta por meio de negócios jurídicos onerosos com transferência jurídica da mercadoria, desde o produtor até o consumidor final, agregando-lhes valor em cada etapa

²⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 11. ed., São Paulo: Dialética, 2009, p. 13.

²⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 44.

²⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Mariz do ICM – tese, p. 207. *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 467.

²⁷¹ *Ibidem*, p. 43.

²⁷² Súmula 166 STJ - Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

²⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 246.

²⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. *Op. cit.*, 2012, p. 47.

deste percurso. Nesta senda intelectual, entende-se que este imposto onera a atividade econômica mercantil e, por via de consequência, a repercussão econômica na cadeia de consumo. Afinal, o comerciante, o produtor ou o industrial repassam esse ônus financeiro ao consumidor, razão pela qual o ICMS é um imposto indireto, o que importa como presunção de signos de riqueza o consumo de bens e serviços.

Assim, o contribuinte de direito é aquele que promove a saída da mercadoria e recolhe a prestação tributária ao Estado, enquanto o contribuinte de fato é o consumidor final da mercadoria, que suporta o ônus financeiro da imposição²⁷⁵.

Neste sentido, aponta Misabel Derzi²⁷⁶ que este tributo não onera o empresário que vende ou industrializa as mercadorias, mas sim a força econômica do consumidor. De modo que, este imposto foi idealizado para ser suportado pelo consumidor, e não pelo contribuinte-comerciante.

Por oportuno, cabe aqui levar em conta as considerações feitas por Douglas Yamashita²⁷⁷. Para ele, se as “operações relativas à circulação de mercadorias” consistem na sucessiva transferência jurídica de mercadoria, e se cada operação comercial necessita de um “dispêndio de renda” do consumidor – que nada mais é do que propriamente o consumo – então, “operações relativas à circulação de mercadorias” são fatos-signos presuntivos de consumo. Acontece que, se para os comerciantes ou industriais (ou produtores), que realizam um consumo intermediário, dispendem de riquezas que irão ser recuperadas pelas receitas geradas em suas transferências, então esse consumo não consiste em gasto definitivo de renda destes, não manifestando qualquer capacidade contributiva. Somente o consumidor final – contribuintes de fato – sacrifica sua renda definitivamente, e por isso só o consumo final é índice legítimo de capacidade contributiva. Assim, o consumo final consiste na finalidade jurídica perseguida pela norma do ICMS.

Percebe-se, portanto, que o fato gerador do ICMS não condiz com a presunção de riqueza objetivada pela norma, visto que o verdadeiro intuito do ICMS é onerar o consumidor final, e não tributar a produção ou a circulação de mercadorias. Desse modo, entende Aliomar Baleeiro

²⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 262.

²⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 523.

²⁷⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 110-111.

acerca do ICMS (como operação de circulação de mercadoria): “Como imposto real e indireto, aplicado sobre a generalidade das mercadorias, em geral, sobrecarrega os preços, onerando regressivamente as classes de menor capacidade econômica”²⁷⁸.

3.1.2.2 Imposto sobre Produto Industrializado – IPI

O Imposto sobre Produto Industrializado – IPI é de competência da União, nos termos do artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 ²⁷⁹. Trata-se de um tributo não-cumulativo, nos termos do artigo 153, § 3º, inciso II²⁸⁰, da Constituição Federal de 1988, de modo que haverá compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores (assim como o ICMS).

O IPI (assim como o ICMS) deverá ter alíquotas seletivas em razão da essencialidade dos produtos²⁸¹, ou seja, as alíquotas devem ser inversamente proporcionais a essencialidade dos produtos. Por isso, o artigo 151, § 1º²⁸², da Constituição Federal de 1988 permite ao Poder executivo alterar as alíquotas do IPI, com a finalidade de adequá-las a justiça fiscal.

Nesse sentido, Eduardo Domingo Bottallo esclarece que o IPI²⁸³:

Vem sendo utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, seja favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, seja dificultando, por meio de incidências mais pesadas, a prática de outras, que não e mostrem capazes de ir ao encontro do interesse coletivo.

“Produto” tem sentido de resultado da produção, que, por sua vez, é “ato ou efeito de produzir, criar, gerar, elaborar, realizar”. Produto é qualquer bem produzido pela natureza ou pelo homem. O conceito de produto, portanto, diferencia-se de mercadoria. O segundo é apenas o bem destinado a comércio; já o primeiro é tanto bem destinado a comércio, como a consumo ou como qualquer outra utilização²⁸⁴.

²⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a Ciência das Finanças**. 18. ed. Atualizado por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 490.

²⁷⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados;

²⁸⁰ Art. 153. § 3º O imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

²⁸¹ Art. 153. § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

²⁸² Art. 153. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

²⁸³ BOTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: Princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 53.

²⁸⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais estaduais e municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 98.

Como se está falando de um imposto sobre produtos industrializados, cabe abordar o conceito de produto industrializado. José Eduardo Soares de Melo, citando Marçal Justen Filho, dispõe o seguinte:

Compreende-se por industrialização as atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizadas em massa, em série, estandardizadamente; os bens industrializados surgem como espécimes idênticos dentro de uma classe ou de uma série intensivamente produzida (ou produtível denotando homogeneidade não personificada nem personificável de produtos), sendo certo que industrializar, em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos) básico e necessários, quais sejam: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação)²⁸⁵.

Assim, “haverá produto industrializado se, do esforço humano sobre bem móvel, resultar acréscimo ou alteração de utilidade, pela modificação de qualquer de suas características”.²⁸⁶

Portanto, o conceito de produto industrializado independe de lei, sendo um conceito pré-jurídico. Mas, para minimizar certos conflitos, o Código Tributário Nacional, no artigo 46, parágrafo único, estabeleceu seus contornos, considerando, para efeitos deste imposto industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Destinchando ainda mais o conceito de produto industrializado, nos termos do art. 3º, parágrafo único da lei 4.502/64, trata-se de “qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto”. Já o Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/2010) dispõe, em seu art. 4º, como industrialização “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como”: a) Transformação; b) Beneficiamento; c) Montagem; d) Acondicionamento ou reacondicionamento; e e) Renovação ou reacondicionamento. Observa-se que há questionamentos doutrinários acerca da constitucionalidade de algumas dessas operações, como o simples acondicionamento do produto²⁸⁷.

²⁸⁵ *Apud.* MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e Prática**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 74

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 73.

²⁸⁷ Nesse sentido: “Configura, outrossim, flagrante inconstitucionalidade, na medida em que o conceito de produto industrializado, utilizado pela Constituição para definir a competência tributária da União, não pode ser validamente ampliado pelo legislador ordinário”. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013 p. 331).

Dessa forma, tem-se produto industrializado, quando um bem *in natura* sofre qualquer tipo de ação que lhe altere a natureza ou a finalidade ou, mesmo, facilite sua utilização, para satisfazer uma necessidade humana.

Os fatos geradores do IPI estão contidos no Código Tributário Nacional:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51²⁸⁸;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Assim, o imposto não incide sobre a industrialização, mas para gravar o produto resultado dela decorrente. De modo que, o aspecto material da hipótese de incidência tributária do IPI é promover operações com produtos industrializados²⁸⁹.

José Eduardo Tellini Toledo aduz que para a incidência do IPI é necessária a realização de operações com produtos industrializados, desde que posteriormente acompanhado por uma saída decorrente de “ato” ou “negócio jurídico” que envolva a transferência de sua titularidade²⁹⁰.

Desse modo, assim como no ICMS, no IPI não existe fato jurídico tributário pela simples saída física dos produtos industrializados, a operação que gera a saída do produto industrializado corresponde sempre a transferência jurídica²⁹¹.

Portanto, existem dois requisitos para que se configure a tributação pelo Imposto: a) um produto industrializado, isto é, a existência de um produto que foi industrializado na etapa anterior à operação jurídica; b) um negócio jurídico que envolverá a prática de uma operação jurídica translativa de posse ou propriedade²⁹².

Neste imposto, como sujeito passivo de fato, tem-se, incontestavelmente, o consumidor final, que arca com o ônus tributário repassado pelos agentes da cadeia produtiva. Por sua vez,

²⁸⁸ Art. 51. Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

²⁸⁹ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (coord.). **Tributação das Empresas: curso de especialização**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 178-179.

²⁹⁰ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 70.

²⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 479.

²⁹² MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e Prática**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 55.

considera-se sujeito passivo de direito do IPI aquele que pratica a industrialização ou a operação com produto industrializado, tendo em vista o molde constitucional do IPI²⁹³.

Da mesma análise realizada acerca do ICMS, principalmente no que se refere a questão da tributação indireta, que é caracterizada pela repercussão econômica dos encargos ao consumidor final, é importante consignar que, a despeito de seu nome – Imposto sobre Produtos Industrializados –, a base econômica do referido imposto não é, de fato, o processo de industrialização, mas sim o consumo. É o consumidor final, contribuinte de fato, que está na ponta da cadeia produtiva e de consumo quem arca com todo o ônus da tributação. De modo que no valor final da mercadoria, passiva de exação pelo IPI, está introduzido o valor do imposto já recolhido ao longo da cadeia produtiva. E isso, repisa-se, não altera a base de incidência do IPI, que continua onerando o consumo e, por conseguinte, todos que dependem da aquisição de mercadorias, ou seja, toda a sociedade.

3.1.2.3 Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS

O Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme artigo 156, inciso III²⁹⁴, da Constituição Federal de 1988, compreende serviços de qualquer natureza, excetuados aqueles indicados no artigo 155, inciso II, da Carta Magna, ou seja, fato gerador do ICMS, estando tais serviços definidos em Lei Complementar, atualmente pela Lei Complementar nº 116/2003.

De maneira geral, Misabel Derzi sintetiza as características das hipóteses de incidência do ISS, extraídos da Constituição:

1. a prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de **fazer** e não de **dar coisa**;
2. deve ser prestada a **terceiro** excluindo-se os serviços que a pessoa executa com seu próprio benefício, como transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa;
3. executada **sem vínculo de subordinação jurídica**, mas em caráter independente, razão pela qual se excluem os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;

²⁹³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais estaduais e municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 140.

²⁹⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

4. assim como deve ser **objeto de circulação de econômica**, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
5. finalmente, o serviço deve ser prestado em **regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista como atividade econômica)**; se público o serviço, ainda que prestado por empresa pública, haverá imunidade, exceto para aquele serviço dado em concessão ou permissão a terceiros²⁹⁵. [em negrito no original]

Afim de evitar possíveis conflitos de competência entre tributos atribuíveis a entes políticos distintos e evitar a bitributação, principalmente quando envolve operações com mercadorias e serviços, a Constituição remete a Lei Complementar a definição dos serviços compreendidos neste imposto. Nos termos do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, o ISS tem como fator gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à referida Lei Complementar, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Desse modo, Sacha Calmon traz três requisitos para que o fato gerador do ISS se realize: “deve estar na listagem anexa à lei complementar nº 116/05, cumulativamente, não estar no âmbito de incidência do ICMS e, finalmente, ser conceituado como serviço”²⁹⁶.

Destarte, a técnica para resolução legislativa dos conflitos de competência entre ISS, ICMS e IPI – em certas configurações – foi a previsão dessa lista taxativa a respeito dos serviços tributáveis pelos municípios, contendo as seguintes variações abordadas por Sacha Calmon: a) serviços listados ainda que implicando fornecimento de mercadorias – ISS; b) serviços listados implicando fornecimento de mercadorias com previsão de incidências do ICMS sobre estas – ISS sobre serviços e ICMS sobre mercadorias; e, c) serviços não mencionados na lista, mas com fornecimento de mercadorias – incidência do ICMS²⁹⁷.

O contribuinte de ISS é o prestador do serviço (art. 5º da lei complementar). Cabe destacar que a base de cálculo de ISS é o valor do serviço prestado. O artigo 156 §3º, I, determinou que lei complementar estabelecesse as alíquotas mínimas e máximas. Todavia, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, fixou a alíquota máxima em 5%, mas não estabeleceu sua alíquota mínima, diante do que há de ser aplicado o art. 88 do ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que diz que a alíquota mínima do imposto é de 2%.

²⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 729.

²⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 535

²⁹⁷ *Ibidem*, p. 528-529.

Como o valor do ISS também pode ser repercutido no valor final do serviço, transferindo-se o ônus para o contribuinte de fato, considera-se que é um tributo indireto. E quanto à seletividade, ainda que a Constituição Federal não tenha estabelecido regramento, não haveria óbice, desde que respeitadas as alíquotas mínima de 2% e máxima de 5%, em função da essencialidade do serviço²⁹⁸.

Assim, cumpre salientar que, no tocante ao ISS, o STJ passou a considerar que as circunstâncias do caso concreto indicarão quando haverá a repercussão jurídica do ISS para aplicação do art. 166 do CTN, já analisado, quando o documento fiscal identificar o repasse do ônus do ISS ao tomador²⁹⁹. Mas, também há o entendimento de que o ISS é sempre imposto indireto, necessitando da prova da não repercussão ou de autorização do terceiro que suportou o encargo financeiro do tributo³⁰⁰.

3.1.2.4 Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e para o Programa de Integração Social (PIS)

As contribuições sociais do PIS e a COFINS encontram fundamento constitucional no artigo 195, I, “b” da Constituição Federal de 1988, são contribuições sociais para custeio da seguridade social, oriundas do “empregador, da empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei” e é de competência da União.

Inicialmente, tinham como aspecto material a incidência sobre o faturamento. Posteriormente, por força da Emenda Constitucional nº 20/1998, o texto constitucional substituiu a expressão “o faturamento” pela expressão “a receita ou o faturamento”, sendo certo que atualmente ambas as contribuições têm como aspecto material de sua incidência a receita bruta, como gênero, que abrange qualquer entrada de rendimentos, seja ela na forma de faturamento ou não.

²⁹⁸ GASSEN, Valcir; D’ ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Revista Sequência (Florianópolis)**, n. 66, jul. 2013, p. 218.

²⁹⁹ REsp 1.009.518/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon.

³⁰⁰ REsp. 1.034.044/PR, Rel. Ministro Humberto Martins.

A contribuição para o PIS tem a mesma base de cálculo da COFINS: o faturamento considerado receita bruta. A incidência dessas duas contribuições sobre a mesma base de cálculo não causa maiores polêmicas, uma vez que está expressamente autorizada pela Constituição Federal³⁰¹.

Ademais o PIS e a COFINS podem ser considerados tributos indiretos. Embora tenham como base de cálculo a “receita” é inegável que, ao onerarem a venda de mercadorias e a prestação de serviços, tornando tais mercadorias e tais serviços mais caros ao consumidor, que suporta o ônus correspondente, do ponto de vista econômico³⁰². Aqui, o contribuinte de direito sujeita-se à tributação quer tenha ele obtido êxito quer tenha havido prejuízos na atividade empresarial. Desta feita, outra alternativa não resta ao contribuinte de direito, senão repassar aos preços de seus produtos ou serviços o encargo financeiro que terá com a tributação, onerando toda a produção.

Atualmente o PIS incide a alíquotas de 0,65% ou 1,65%, dependendo de ser sua incidência cumulativa ou não. Já as alíquotas aplicáveis à COFINS são de 3%, para o regime cumulativo e para o monofásico, e 7,6%, no caso da COFINS sujeita ao regime da não-cumulatividade.

Assim, a Constituição passou a permitir, com a edição da Emenda Constitucional nº 42, que essas contribuições fossem não-cumulativas. O regime não-cumulativo foi instituído, para o PIS, com a edição da Lei nº 10.637/2002 e para a COFINS por meio da Lei nº 10.833/2003.

Segundo Paulo Caliendo³⁰³, a não-cumulatividade dessas contribuições diverge daquela constitucionalmente assegurada para o IPI e para o ICMS. No caso desses últimos, o que pretendeu o legislador constituinte foi evitar a tributação em cascata, ou a incidência de tributo sobre tributo, garantindo que a tributação não distorça o mercado. No caso da Contribuição para o PIS e da COFINS, a não-cumulatividade refere-se “à preservação econômica do faturamento e da pureza da incidência sobre a ‘totalidade das receitas auferidas’”³⁰⁴.

3.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS TRIBUTOS INDIRETOS

³⁰¹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In MACHADO, Hugo De Brito (coord.). **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 82.

³⁰² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 215- 216.

³⁰³ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 315.

³⁰⁴ *Ibidem*, p. 316.

Como visto, os tributos indiretos, apesar de terem como hipótese de incidência os complementos “mercadoria”, “produto” ou “serviço”, repercutem de maneira reflexa no consumo de bens e serviços, de modo que se faz necessária uma análise da relação entre estes tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva, analisado no capítulo anterior.

3.2.1 Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva aos tributos indiretos

Conforme aponta Regina Helena Costa, a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos é controversa³⁰⁵. A discussão em torno do tema decorre do fenômeno da repercussão econômica sofrida por estes tributos, visto que a falta de identidade entre o contribuinte de direito, sujeito passivo da relação tributária, e o contribuinte de fato, dificulta que se determine objetivamente o sujeito que arca com o ônus da tributação, não havendo, portanto, pessoalidade.

Neste contexto, cabe a analisar se a dificuldade na identificação resulta na inaplicação destes tributos ao princípio da capacidade contributiva ou se há existência de mecanismos para a sua concretização neste cenário.

3.2.1.1 O não atendimento ao caráter pessoal nos tributos indiretos

Como já analisado, é extraído do art. 145, §1º, da CF/88, que os tributos terão caráter pessoal sempre que possível e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. O caráter pessoal constante no princípio da capacidade contributiva requer que o legislador, quando da elaboração da norma instituidora o tributo, leve em consideração as condições pessoais do sujeito passivo, de forma a adequar a aplicação do tributo de maneira condizente com a praticada pelo contribuinte, em razão da manifestação de riqueza, de forma a atingir uma justa tributação. Assim, a personalização dos impostos é essencial para estabelecer critério de graduação conforme a capacidade contributiva do contribuinte.

Cumprido lembrar que a capacidade contributiva possui dois aspectos: absoluto ou objetivo e relativo ou subjetivo. Nestes termos, considerando que o consumo é um fato que se constitui

³⁰⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 54.

revelação de riqueza, coaduna-se com o aspecto objetivo/absoluto da capacidade contributiva. Entretanto, a capacidade contributiva reativa/subjetiva, que pressupõe a primeira, expressa a aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas da pessoa, operando pelo critério da graduação. Assim, a não identificação do consumidor – contribuinte de fato – dificulta a graduação dos tributos indiretos segundo sua capacidade econômica.

Neste sentido, aponta Misabel Derzi que os impostos que são suportados pelo consumidor final são exemplos de tributação impessoal. Pois, como o contribuinte de direito transfere ao consumidor final os encargos tributários incidentes sobre bens e serviços postos à disposição para consumo, de modo que seria muito difícil graduar esses impostos de acordo com a capacidade econômica do adquirente³⁰⁶.

Conforme visto no capítulo anterior, Sacha Calmon relaciona o critério da pessoalidade do imposto com a impossibilidade de que o contribuinte repasse o ônus tributário a terceiro. Entende o autor que, ao inserir o caráter da pessoalidade, o constituinte pretendia que a pessoa fosse tributada por suas características econômicas, ou seja, por sua capacidade contributiva³⁰⁷. São essas características pessoais do sujeito passivo, que permitem estabelecer a aplicação da técnica de graduação. De modo que, este autor acredita que os impostos indiretos não realizam o princípio da capacidade contributiva com perfeição³⁰⁸.

Desse modo, tem-se que a tributação sobre o consumo observa o caráter da impessoalidade, podendo considerados de natureza real. Assim, como quem suporta o ônus dos tributos indiretos são os contribuintes de fato e não o contribuinte de direito, a carga econômica é igual para todos, ricos ou pobres. Por este motivo, Roque Antonio Carrazza entende que, pela natureza destes impostos, não há como se atender o princípio da capacidade contributiva³⁰⁹.

Apesar disso, o preterido autor entende que a maioria dos impostos precisa, necessariamente, observar o princípio da capacidade contributiva. Assim, discorre que, ao criar o imposto em abstrato, quando for possível, o legislador ordinário deverá, obrigatoriamente, atender a este

³⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1097.

³⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

³⁰⁸ *Ibidem*, p. 83.

³⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 119.

princípio, ou seja, deverá atribuir caráter pessoal, graduando-o segundo a capacidade econômica do contribuinte³¹⁰.

Para Ruy Barbosa Nogueira, como o imposto indireto liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material, não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte. Assim, somente de modo teórico e genérico poderá graduar a tributação em razão dos índices de capacidade econômica. Não sendo possível a adequação pessoal da carga tributária em cada caso específico³¹¹.

Por outro lado, Aliomar Baleeiro aponta que há uma tendência na legislação contemporânea a personalização dos impostos reais, tanto pela isenção destinada a determinados contribuintes, quanto pela determinação do *quantum* do tributo segundo a presunção de capacidade econômica das pessoas a que são destinadas as coisas ou serviços tributados³¹².

Tal entendimento é abraçado por Regina Helena Costa, para quem “a personalização do imposto há de ser observada sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência o comporte, mesmo que seja diante dos chamados ‘impostos reais’”³¹³.

Assim, em que pese o entendimento já exposto de que a expressão “sempre que possível” refere-se não só ao caráter pessoal, mas também a capacidade econômica, e que, portanto, não se aplicaria o princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, deve ser observado que esse princípio é encontrado de forma implícita no Texto Constitucional. Afinal, ao proteger o contribuinte contra a tributação excedente a sua capacidade contributiva, o constituinte está visando o objetivo da justiça, expresso no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que é observado no direito tributário no alcance da justiça fiscal, sendo uma verdadeira norma programática. Portanto, o princípio da capacidade contributiva estaria implícito na Constituição mesmo que não houvesse o art. 145, § 1º, por isso se poderia se aplicar também aos impostos reais, por força do art. 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988³¹⁴.

Nesta senda intelectual, observa-se que a tributação indireta que incide sobre o consumo não permite aferir o caráter pessoal do contribuinte, o que dificulta a aplicação do princípio da capacidade contributiva na graduação desses tributos. Entretanto, existem técnicas que podem

³¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 119.

³¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159.

³¹² BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Atualizado por Hugo de Brito Machado. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 346-347.

³¹³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 54.

³¹⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: A Questão dos Impostos Reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 53. Fev., 2000, p. 45-51.

ser utilizados para aplicar o princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos, segundo alguns autores, como será visto a seguir.

3.2.1.2 A Seletividade em função da essencialidade: instrumento de adequação dos tributos indiretos ao princípio da Capacidade Contributiva?

A Constituição Federal de 1988 prevê expressamente a aplicação da seletividade no artigo 153, §3º, inciso I, em função da essencialidade do produto para o IPI e no artigo 155, §2º, inciso III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços que poderá ter no ICMS. Porém, alguns autores entendem ser possível a aplicação da seletividade também no ISS³¹⁵, contribuições para o PIS e COFINS³¹⁶.

A seletividade significa discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias. Trata-se de uma recomendação ao legislador para que estabeleça alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade da mercadoria. Os produtos essenciais à vida do maior número de habitantes do país devem ser tributados de forma mais suave, enquanto as maiores alíquotas devem ser destinadas aos produtos de consumo restrito, isso é, o supérfluo das pessoas com maior poder aquisitivo.³¹⁷

Assim, nos impostos indiretos – mais precisamente IPI e ICMS pela previsão Constitucional – a seletividade tem a finalidade de isentar ou privilegiar com alíquotas menores os produtos, mercadorias e serviços essenciais a sociedade. Portanto, a seletividade onera de maneira distinta os bens sobre o qual incide, elegendo esses bens em função de sua essencialidade a uma vida digna³¹⁸.

Segundo o Dicionário Aurélio a palavra “essencialidade” significa “qualidade do que é essencial”, e segundo a mesma fonte, “essencial” é a condição principal e indispensável. Assim, Ruy Barbosa Nogueira discorre sobre a essencialidade do produto para efeito da normatização

³¹⁵ BARRETO, Aires. F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 346.

³¹⁶ BUFFON, Marciano. **A Tributação como Instrumento de Densificação do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. 2007. Tese. Orientador: Prof. Dr. Ovídio Araújo Baptista da Silva (Curso de Doutorado da UNISINOS) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, p. 281.

³¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 490.

³¹⁸ DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da Essencialidade na Tributação. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS – nº 28**, 2011, p. 148.

da seletividade: “A essência é aquilo que constitui a natureza das coisas, é a substância. No caso em que a coisa ou produto deve ser excluído ou incluído e normatizado em razão da sua *natureza essencial e da sua finalidade*”³¹⁹.

A essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços foi um critério atribuído pelo constituinte para operacionalizar a seletividade, diferenciando as alíquotas em sua função, sem delimitá-las. Portanto, considerando a variedade de produtos e serviços existentes, há aqueles considerados mais ou menos essenciais. A Constituição Federal não menciona quais produtos, mercadorias ou serviços devem ser vistos como essenciais. Porém, partindo de uma interpretação sistemática da Constituição, pode-se dizer ser essencial todo o produto, mercadoria e serviço que se destine às necessidades indispensáveis, tais como: saúde, alimentação, moradia, vestuário, trabalho, cultura, lazer, serviços de telecomunicação, energia elétrica e outros. Contudo, faz-se necessário ampliar este conceito para assegurar as necessidades biológicas e sociais da pessoa humana com um mínimo existencial³²⁰.

Nesta toada, haverá uma graduação da essencialidade, de modo que o encargo tributário poderá não existir no caso de tributação sobre bens e serviços absolutamente essenciais às necessidades básicas da sociedade, ou ser fixada em escala ascendente, variando para mais na extensão da menor necessidade social dos bens e serviços³²¹.

Dessa forma, o respeito do Poder legislativo e do Poder Executivo em sua função regulamentar, a seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto, cumpre importante função de respeito à dignidade da pessoa humana pela preservação do mínimo existencial. O problema inicial de identificação dos produtos, mercadorias e serviços que compõe o mínimo necessário ao atendimento das necessidades básicas não deve significar a discricionariedade do Estado eleger-los, devendo se apoiar nos preceitos constitucionais para isso.

Roque Antonio Carrazza ensina que o princípio da seletividade é cumprido comparando-se bens ou serviços, não sendo possível a descriminalização dos contribuintes em razão das suas qualidades pessoais³²². Diante disso, é evidente que a essencialidade aqui cogitada tem como escopo o favorecimento dos consumidores finais, que suportam a carga econômica desses

³¹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da Seletividade do Tributo em Função da Essencialidade do Produto: incidência, não-incidência, isenção e imunidade tributária. **Revista dos Tribunais**, ano 79, jan. 1990, vol. 651, p. 107.

³²⁰ DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da Essencialidade na Tributação. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS – n° 28**, 2011, p. 151.

³²¹ *Ibidem*, p. 152

³²² CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 508.

impostos indiretos³²³. Portanto, com este mandamento, o constituinte originário buscou mitigar os efeitos do fenômeno econômico da repercussão tributária, no afã de evitar que a carga tributária torne extremamente dificultoso o acesso a bens e serviços essenciais à população.

Neste contexto, como se verá a seguir, alguns doutrinadores apontam que a seletividade em função da essencialidade seria o critério mais apto a adequação dos tributos indiretos à capacidade contributiva. Não há, entretanto, unanimidade na doutrina acerca do tratamento jurídico da seletividade, sendo considerado vezes como princípio³²⁴, subprincípio³²⁵ ou técnica³²⁶.

Como visto em linhas pretéritas, o princípio da capacidade contributiva é um verdadeiro critério de discriminação para aplicação do princípio da igualdade, e também é assim com o princípio da seletividade. De modo que, esses princípios não colidem, mas há a possibilidade de ser aplicado o princípio da seletividade para atender ao princípio da capacidade contributiva. Tal consideração é importante na verificação se há efetiva concretização do princípio da capacidade contributiva na tributação indireta se utilizando do critério de discriminação realizado pelo princípio da seletividade.

Para José Maurício Conti, a seletividade é uma ótima maneira pela qual o princípio da capacidade contributiva aplica-se aos impostos indiretos, visto que, em princípio, os produtos essenciais são indispensáveis àqueles indivíduos que tem menor capacidade contributiva, de maneira que, pela seletividade, terão pouca ou nenhuma tributação. Enquanto que os produtos supérfluos e de luxo poderão ter alíquotas mais gravosas, visto que serão adquiridos por indivíduos com grande capacidade contributiva, que podem suportar maiores cargas tributárias³²⁷.

Neste mesmo sentido, Regina Helena Costa entende ser viável a atuação do princípio da capacidade contributiva na tributação indireta, operando de modo diferenciado. Isso se deve ao reconhecimento pela autora da dificuldade da operabilidade do princípio nestes tributos face a inviabilidade de se imprimir feição pessoal a eles, o que implicaria na aplicação distinta do

³²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 509.

³²⁴ *Idem*. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 83.

³²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 94.

³²⁶ DULTRA, Micaela Domingues. **A capacidade contributiva: análise à luz dos direitos humanos e fundamentais**. 2008. Tese. Orientador: Prof. Dr. Gilmar Ferreira Mendes. (Curso de Mestrado IDP) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, p. 44.

³²⁷ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 68.

princípio. Sendo assim, a seletividade e a não-cumulatividade do IPI e do ICMS demonstrariam que mesmo sem viabilidade de considerar as feições pessoais do contribuinte, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva³²⁸.

Assim, entende que a seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço é nítida a ideia de capacidade contributiva. A essencialidade de um produto revela a necessidade de uma menor alíquota e por consequência menor o imposto, voltando-se, assim, para a preservação do “mínimo vital”³²⁹.

Contudo, o presente estudo deve analisar este entendimento com cautela, pois a seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, não indica a capacidade contributiva do contribuinte propriamente dito, como determina o art. 145, § 1º da Constituição. Na seletividade, a variação da carga tributária dar-se-á em razão da efetiva análise da essencialidade dos produtos, mercadoria e serviços, e não em função da maior ou menor capacidade contributiva do indivíduo.

Neste sentido é a opinião de Regiane Binhara Esturilio:

[...]para a aplicação da seletividade devem ser verificadas as características individuais da coisa ou do serviço, e não do contribuinte ou daquele que se considera como o que efetivamente suporta o encargo financeiro do tributo incidente sobre o consumo, porque a essencialidade é objetiva³³⁰.

Os produtos essenciais a uma vida digna são consumidos por aqueles indivíduos que tem baixa capacidade contributiva, mas também por aqueles com maior capacidade contributiva. Assim como os produtos supérfluos também são consumidos por todas as classes sociais, independente de capacidade contributiva. Entende-se, portanto, que a carga tributária será sempre a mesma, independente da capacidade econômica do destinatário final do produto ou da mercadoria, que dificilmente será identificado. Desse modo, um contribuinte com elevada capacidade contributiva será beneficiado pela seletividade da mesma forma que um contribuinte com reduzida capacidade contributiva.

Neste mesmo sentido, João Paulo Fanucchi de Almeida Melo aponta que, de modo diverso do que acontece com os impostos diretos, as características pessoais do contribuinte “de fato” não podem ser consideradas de forma adequada pelo legislador. Sendo os produtos gravados de acordo com a essencialidade, se o produto for essencial para a sobrevivência, rico ou pobre o

³²⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55.

³²⁹ *Ibidem*, p. 99.

³³⁰ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 65.

comprará e, de fato, o ônus tributário arcado por ambos será igual. A capacidade contributiva, nesse caso, não pode ser verificada em máxima medida³³¹.

Assim, percebe-se que pessoas com capacidades econômicas distintas estão sendo tributadas da mesma forma, o que não coaduna com o princípio da capacidade contributiva, que visa essa desigualdade em função da capacidade que cada um tem de contribuir. A seletividade é utilizada sim para aumentar ou reduzir a carga tributária dos produtos, mercadorias e serviços, em razão de serem essenciais ou supérfluos, mas não em função da capacidade econômica do contribuinte, uma vez que a essencialidade é objetiva e igual para todos. Nesse sentido:

A seletividade por si só é insuficiente para assegurar a pessoalidade na tributação, uma vez que bens de primeira necessidade são consumidos por todos indistintamente. Essa conclusão contraria o critério da justiça social, que espera da diferenciação de alíquotas maior benefício ao consumo dos mais pobres³³².

Nesta toada, entende-se que a seletividade em função da essencialidade parte do pressuposto de que aqueles que tem capacidade de adquirir produtos industrializados, mercadorias e serviços supérfluos tem maior capacidade contributiva do que aqueles que apenas tem capacidade para aquisição de produtos industrializados, mercadorias e serviços essenciais. Entretanto, esse pressuposto parte uma noção de capacidade contributiva objetiva – manifestação de riqueza – e não subjetiva – possibilidades econômicas do sujeito.

Portanto, a seletividade não remete a noção de capacidade contributiva, visto que não é verificável para a apuração do imposto a manifestação efetiva de riqueza do contribuinte de direito, mas um enfoque no consumidor final. A seletividade controla a tributação para diminuir ou desonerar o encargo tributário do consumidor final em razão da essencialidade do produto, buscando o atendimento ao princípio da igualdade, para que todos consigam consumi-los, em detrimento de uma carga maior para os supérfluos.

O que se percebe, em verdade, é que o mínimo existencial deve ser observado tanto na tributação direta quanto na indireta. A seletividade em função da essencialidade visa garantir o mínimo existencial a vida digna do contribuinte, graduando ou isentando as alíquotas conforme a escala de essencialidade dos bens ou serviços sem, contudo, discriminar a feição pessoal do contribuinte. Enquanto a capacidade contributiva atua na proteção da renda do indivíduo, limitado a tributação que está acima do mínimo existencial, para só assim graduar a tributação em razão dos aspectos pessoais-econômicos do contribuinte. É neste ponto que estes princípios

³³¹ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 166.

³³² SILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. Quem Pode Mais Paga Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IEMD, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011, p. 191.

se tocam e se coadunam, a fim de atender a uma tributação justa, na medida em que a seletividade visa oportunizar esses produtos essenciais a todos e a capacidade contributiva a desigualar os contribuintes de acordo com sua capacidade econômica, após atingido o mínimo existencial.

Por isso, entende-se que os tributos indiretos não se coadunam da melhor forma com o princípio da capacidade contributiva, para tanto, o constituinte estabeleceu a seletividade como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e preservar o mínimo existencial. Desse modo, haveria uma lacuna em relação a eficácia e aplicação do princípio da capacidade contributiva, no que se refere aos tributos indiretos, já que mesmo com a técnica da seletividade com base no critério de essencialidade, não existe a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Diante disso, observar-se-á que os tributos indiretos são intrinsecamente regressivos, mesmo com a seletividade, e a concentração da tributação indireta na matriz tributária causa como efeito a regressividade do sistema como um todo, indo totalmente de encontro com o princípio da capacidade contributiva.

Portanto, os impostos diretos, que incidem sobre a renda e patrimônio, são mais satisfatórios para a consecução de uma tributação justa, em detrimento dos tributos que incidem sobre o consumo, que possuem valores embutidos no preço pago pelo consumidor final, nas mesmas proporções para todos. E mesmo com a seletividade não consegue mudar este fato, visto que, além de não ser aplicada em todos os tributos que incidem sobre o consumo, ela não é aplicada de maneira satisfatória nos produtos e serviços essenciais, e ainda não é aplicada a aqueles que não são considerados essenciais, mas que são igualmente úteis para a sociedade moderna, o que acaba onerando mais as pessoas de classes abastardas do que aqueles que tem uma capacidade maior para contribuir.

4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A REGRESSIVIDADE FACE AOS TRIBUTOS INDIRETOS: UMA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Cumprido, por fim, analisar a atual distribuição da carga tributária brasileira, a fim de relacioná-la com o que até aqui já foi exposto. Serão analisados, principalmente, o peso da tributação indireta, cujo uso acentuado termina por conferir regressividade ao total da carga tributária, bem como a má exploração do potencial arrecadatório e distributivo da tributação direta sobre a renda e o patrimônio. Em seguida, serão analisadas possíveis alternativas para a mudança desse cenário, que reside, principalmente, na inversão desses fatores por meio da prioridade à redução do montante de tributos indiretos e ao reforço da progressividade dos tributos diretos como forma de aumentar sua arrecadação e concretizar sua efetiva adequação ao princípio da capacidade contributiva.

4.1 A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Conforme os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, considerando cada tributo isoladamente, os tributos podem ser fixos, proporcionais, progressivos e regressivos. Os tributos fixos têm valor diretamente determinado pela lei. Os tributos proporcionais têm valor calculado mediante a aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo, sendo o valor do tributo um percentual do valor de sua base de cálculo. Os tributos progressivos têm alíquotas que crescem na medida em que crescem as correspondentes bases de cálculo. Enquanto os tributos regressivos têm alíquotas que diminuem na medida em que crescem as suas bases de cálculo³³³.

Já no que tange ao sistema tributário como um todo, se diz que ele é progressivo quando o ônus dos tributos suportados por uma pessoa cresce quando cresce sua capacidade contributiva, e é regressivo quando o ônus dos tributos cresce quando diminui a capacidade contributiva³³⁴.

³³³ MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta do Direito Brasileiro. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 200

³³⁴ *Ibidem*, p. 201.

A regressividade é característica intrínseca da tributação indireta, mas o seu efeito é amplificado pela importância que os tributos sobre o consumo têm junto a carga tributária nacional, e ao não ser equilibrada pela progressividade dos tributos diretos, implicando na regressividade do sistema tributário como um todo, colaborando para um sistema que proporciona a concentração de rendas.

A estrutura de distribuição de renda de um país, segundo Dworkin³³⁵, está intrinsecamente relacionada com às decisões políticas previamente estabelecidas pelo Estado, e, portanto, não há distribuição politicamente neutra. Nesse sentido, o Sistema Tributário consiste em uma decisão política tomada em determinado momento histórico que define como o Estado irá lidar com as receitas derivadas dos tributos no campo econômico, social e político³³⁶.

Portanto, a regressividade do Sistema Tributário brasileiro é consequência da opção de política fiscal adotada pelo Brasil, na qual há, como será visto, uma concentração da carga tributária na tributação sobre o consumo de bens e serviços. Uma análise da distribuição da carga tributária permite compreender o caráter regressivo do Sistema Tributário Nacional.

4.1.1 Sistema Tributário como instrumento de reversão das desigualdades

Os objetivos da República Federativa do Brasil estão dispostos no art. 3º, da CF/88: I- construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Nessa seara, o Direito Tributário precisa ser um aliado do Estado na modificação da realidade de concentração de renda e riqueza, de modo que quem tem mais possibilidades deve contribuir mais, proporcionalmente, em relação a quem pode menos.

Nesse mesmo sentido, é a concepção de Aliomar Baleeiro que afirma:

O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente

³³⁵ DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 5-6.

³³⁶ GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 32-33.

sua personalidade. Prejudicadas ficam, dessa forma, as teorias de política econômica ou de política fiscal incompatíveis com o Estado Democrático de Direito³³⁷.

Não há dúvidas de que o Estado necessita de recursos financeiros para consecução de seus objetivos. Para Hugo de Brito Machado a tributação é, sem sombra de dúvida, a única arma que se tem valido o Estado contemporâneo, numa economia capitalista, para realização dos seus fins sociais³³⁸.

Neste contexto, diante do já exposto acerca da função extrafiscal da tributação, o tributo pode – e deve – assumir diversas funções essenciais dentro de uma sociedade, além da arrecadatória. Uma delas é a função redistributiva que, em suma, consiste em redistribuir a riqueza dos mais ricos para os mais pobres por intermédio dos tributos, de modo a buscar a concretização do direito fundamental à igualdade substancial³³⁹.

Ademais, é por intermédio da perspectiva extrafiscal, que também é possível atribuir legitimidade substancial ao Estado para a apropriação dos recursos econômicos a fim de que este possa, sem oprimir os direitos e garantias individuais intervir, a fim de efetivar os interesses da coletividade, de modo a materializar a liberdade e a igualdade para todos os indivíduos, e não apenas para alguns poucos³⁴⁰, garantir que cada cidadão, e não apenas aquele com maior riqueza, possa, com igualdade de oportunidades, emancipar, dignamente, a sua personalidade, executando o seu projeto individual de felicidade³⁴¹.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro aponta que a justiça tributária é condicionada a noção de generalidade e uniformidade, de modo que todos devem contribuir, sem exceções, e de maneira uniforme. Mas, alerta para o fato de que a uniformidade e a generalidade deve ser para indivíduos que estejam inseridos em um mesmo quadro de circunstâncias e condições, pois não há mais injustiça do que tratar igualmente os desiguais³⁴².

O tributo exerce importante função redistributiva, uma vez que ao eleger sobre quais fatos geradores ele irá incidir já alude em redistribuição. De modo que, se incidir sobre a sociedade

³³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 11.

³³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 24.

³³⁹ LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p.158.

³⁴⁰ GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 45.

³⁴¹ LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. *Op. cit.*, p. 162.

³⁴² BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Atualizado por Hugo de Brito Machado. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 289.

de forma geral implicará a concentração de renda; recaindo de forma mais severa sobre os ricos e mais branda aos pobres, a tendência será a redistribuição, salvo se o retorno dos recursos se der em favor da mesma classe dominante³⁴³.

É o que se tem denominado de teoria da tributação equitativa, cujo objetivo principal consiste em dividir o ônus fiscal de modo que haja a distribuição socialmente justa da carga tributária entre os contribuintes³⁴⁴. Para tanto, deve-se levar em consideração o princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto na Carta Constitucional, que não só orienta como também vincula o legislador a graduar os impostos de acordo com a possibilidade de contribuição de cada cidadão para o financiamento do Estado.

Desse modo, entende-se que a política tributária pode – e deveria – ser um instrumento de reversão das desigualdades sociais quando adequadamente distribui o ônus tributário entre os contribuintes. O tratamento dado aos contribuintes deve observar as suas qualidades pessoais econômicas, de modo a evitar o mesmo tratamento a pessoas economicamente distintas.

Nesse contexto, o Sistema Tributário deve possibilitar que pessoas mais privilegiadas economicamente contribuam proporcionalmente mais em prol dos menos favorecidos, afim de atender aos princípios regentes do sistema, quais sejam a igualdade e a capacidade contributiva. Se, por outro lado, ocorrer o contrário, ou seja, se a política tributária retirar dos desfavorecidos economicamente em benefício dos privilegiados, será um instrumento de injustiças sociais, exclusão social e concentração de renda.

Assim, o sistema tributário pode – e deve – ser utilizado como instrumento de distribuição de renda e de redução das desigualdades, pois, afinal os recursos arrecadados junto à sociedade – via tributos – retornam em seu próprio benefício. Isto se faz por meio de gastos sociais e também por uma tributação progressiva, cobrando mais dos que tem maior capacidade contributiva e aliviando o peso dos mais necessitados.

É nesse contexto que o relatório “Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional” (Parecer de Observação nº 1), compilado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social no ano de 2009, ressalta a “necessidade da construção de uma estrutura tributária justa,

³⁴³ ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e solidariedade no Estado brasileiro. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 5, n. 5, 2009, p. 3.

³⁴⁴ MELO, Kalyara de Sousa e; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. In GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 340.

simples, racional e progressiva, que contenha impostos de qualidade e que seja estimuladora da produção e do emprego, como requisito indissociável da agenda de desenvolvimento com justiça social no Brasil”³⁴⁵.

Assim, percebe-se que um Sistema Tributário progressivo é o objetivo de qualquer Estado Democrático de Direito, de modo que o Direito Tributário deve proporcionar uma carga tributária maior a aqueles com maior capacidade contributiva e uma carga tributária menor a aqueles com menor capacidade contributiva.

Neste sentido, Regina Helena Costa traz o entendimento pacífico da doutrina especializada segundo a qual, a progressividade tributária deve reportar-se ao sistema tributário como um todo, e não a um tributo em específico. Assim, é possível ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos proporcionais, sendo que a aplicação conjunta deles resultará numa tributação progressiva³⁴⁶.

Assim, vale destacar o ensinamento de Aliomar Baleeiro a respeito da importância da tributação por impostos pessoais e progressivos:

Arma política de eficiência, o imposto pessoal e progressivo poderá ser o instrumento surdo e adequado a uma revolução social, sem “sangue, suor ou lágrimas”, mas tão radical quanto as de caráter catastróficos que tem congestionado cemitérios, cárceres e orfanatos, apavorando as sociedades ameaçadas pela sua propagação insinuante e insidiosa.

Mas a graduação dos impostos, como regra geral, limitada apenas pelas possibilidades práticas, para aplicação ao maior número possível de contribuintes, atentas às condições personalíssimas de técnica fiscal, já que os tributos ensejam maior ou menor tolerância a progressividade e à personalização. Tanto mais perfectibilidade seja impressa ao sistema tributário quanto mais perícia se exigirá do pessoal burocrático encarregado de operá-lo³⁴⁷.

Portanto, para que o modelo de tributação seja compatível com o modelo de Estado Democrático de Direito é necessário a observância das diretrizes constitucionais e, principalmente, dos princípios constitucionais que informam uma tributação voltada à redução das desigualdades sociais.

É nesse sentido que o seguinte questionamento se faz pertinente: será que o Estado brasileiro desenhou uma matriz tributária compatível com os ideais republicanos imprimidos pelo Estado

³⁴⁵ BRASIL. **Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 1.** Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2009, p. 9.

³⁴⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 83.

³⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** Atualizado por Misabel Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1102.

Democrático e Social de Direito? É o que se pretende responder no próximo tópico, no qual serão abordadas as características da matriz tributária brasileira.

4.1.2 A carga tributária brasileira

É notório o desleixo, por parte do Estado, na adoção de políticas fiscais de distribuição da carga tributária entre as classes sociais. O que se observa é uma predominância na arrecadação a qualquer custo em detrimento de uma tributação mais justa, visto que o histórico de arrecadação nacional tem demonstrado que os tributos sobre bens e serviços (consumo) detêm a maior participação em comparação com as demais bases de incidência, como será visto a seguir, o que implica uma acentuação nas desigualdades sociais.

Antes de analisar a carga tributária brasileira, é importante salientar que as análises da carga tributária nacional no cenário internacional devem ser feitas com cautela, uma vez que os países não possuem a mesma matriz tributária, em consequência há tributos em um país que não existem em outros, e por isso outros fatores devem ser observados. Mas, entende-se ser um importante instrumento para perceber e compreender as escolhas realizadas pelo Estado brasileiro para a matriz tributária nacional.

4.1.2.1 A carga tributária geral

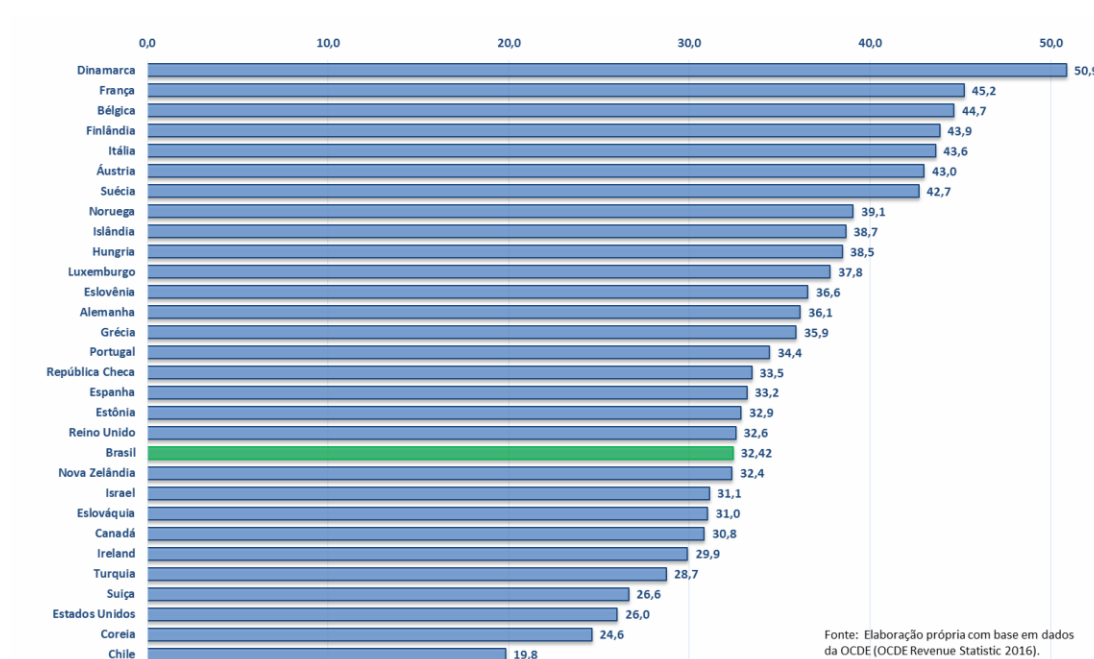
De análise dos dados apresentados pela Receita Federal, através de Estudo elaborado pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, publicado em setembro de 2016, a Carga Tributária Bruta no Brasil (CTB), relativo ao ano de 2015, atingiu 32,66%, contra 32,42% em 2014, indicando variação positiva de 0,24 pontos percentuais. Segundo o Estudo, essa variação resultou da combinação dos decréscimos em termos reais de 3,8% do Produto Interno Bruto (PIB) e de 3,15% da arrecadação tributária nos três níveis de governo³⁴⁸.

³⁴⁸ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília: SRF, setembro de 2016, p. 1. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 2 mai. 2017.

A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos de todos os entes federativos, durante o ano, e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais. Assim, com arrecadação tributária bruta de 2015 foi registrada em torno de 1,92 trilhões de reais e o PIB alcançado no mesmo ano foi de 5,90 trilhões de reais chegou-se ao resultado da CTB registrado acima³⁴⁹.

O Estudo realiza uma comparação da carga tributária nacional com a de alguns países da OCDE, utilizando com base no ano de 2014. Observa-se que o Brasil está na média dos países da OCDE (35,3%), conforme verifica-se no gráfico 01³⁵⁰:

Gráfico 01: Carga Tributária no Brasil e em Países da OCDE (2014)



Elaborado por: Receita Federal do Brasil

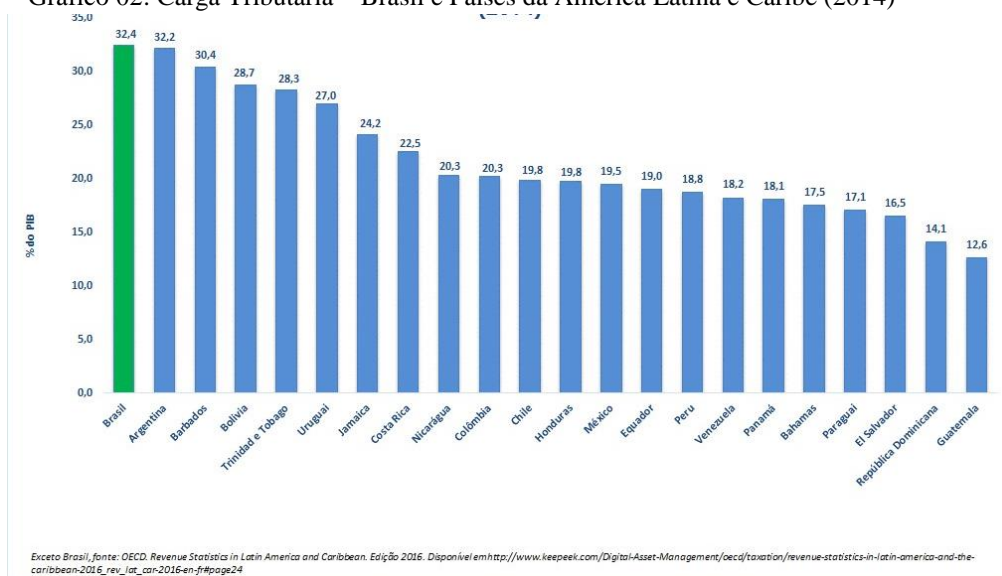
Em relação aos países da América Latina e Caribe, o Estudo aponta que a carga tributária brasileira é foi maior que a dos demais, no ano de 2014, conforme o disposto no gráfico 02³⁵¹:

³⁴⁹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília: SRF, setembro de 2016, p. 1.

³⁵⁰ *Ibidem*, p. 9.

³⁵¹ *Ibidem*, p. 12.

Gráfico 02: Carga Tributária – Brasil e Países da América Latina e Caribe (2014)



Elaborado por: Receita Federal do Brasil

Diante disso, observa-se que o Brasil tem uma carga tributária muito próxima à de países mais desenvolvidos, sendo um volume de carga tributária muito alta comparado a um baixo retorno social, constituindo um verdadeiro impedimento ao desenvolvimento econômico e social do país. Isto ainda é agravado, como se verá, quando se considera que a maior parte desta carga tributária é composta por tributos sobre bens e serviços, indiretos, sendo percentualmente uma das maiores do mundo, em detrimento de uma baixíssima tributação sobre a Renda, em que não há percussão, impedindo de sobremodo a redução das desigualdades sociais e de uma melhor redistribuição de renda.

4.1.2.2 Análise por base de incidência

Em relação as bases de incidência o Estudo aponta que os tributos incidentes sobre bens e serviços (ICMS, IPI, PIS e COFINS) acompanharam a redução do desempenho da economia, apresentando declínio em termos reais³⁵². Assim, este resultado se deu pela diminuição do poder de compra da população brasileira e não por uma redução destes tributos.

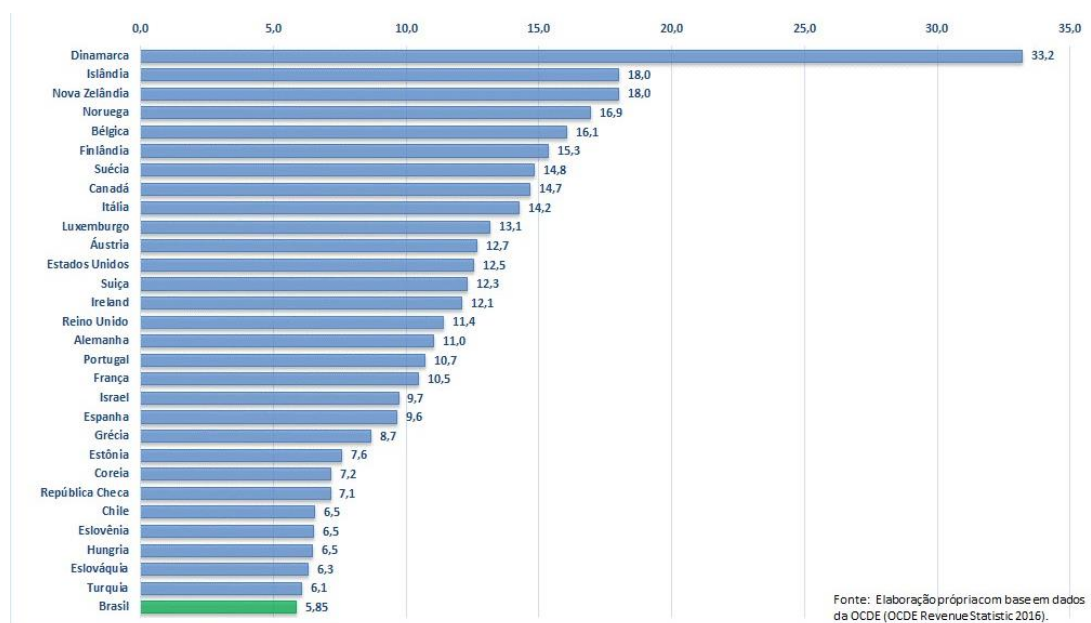
Ainda assim, o Estudo aponta que no ano de 2015 estes tributos incidentes sobre bens e serviços, indiretos, corresponderam a 49,68% da arrecadação total e 16,22% do PIB, ou seja,

³⁵² BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília: SRF, setembro de 2016, p. 2.

praticamente metade da arrecadação é proveniente deste tipo de tributo. Em sentido oposto, a tributação por base de incidência sobre o lucro, renda e o ganho de capital do brasileiro somaram 5,97% do PIB, equivalente a 18,27% do total da carga tributária de 2015. Já os impostos e contribuições sobre a folha de salários representaram 25,83% da carga tributária total. Os tributos sobre a propriedade e sobre as transações financeiras, respectivamente, representaram 4,44% e 1,80% do total da carga tributária de 2015³⁵³.

Diante disso, quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que a carga tributária sobre a “Renda, Lucro e Ganho de Capital” no Brasil, no ano de 2014, em relação aos demais países da OCDE, corresponde a 5,85% do PIB, levando o país a ocupar a última posição na tributação desse tipo de base de incidência. Em contraposição, a carga tributária sobre “Bens e Serviços” no Brasil corresponde a 18,28% do PIB, ocupando a segunda posição dessa base tributária entre os países da OCDE, no ano de 2014, conforme os gráficos 03 e 04³⁵⁴:

Gráfico 03: Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital – Brasil e Países da OCDE (2014)

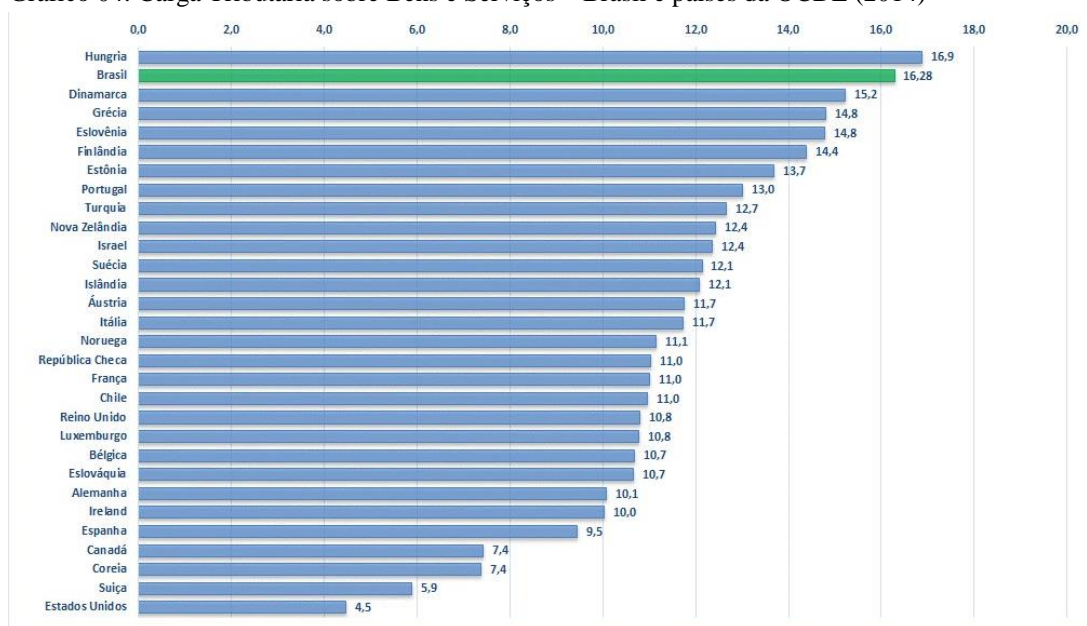


Elaborado por: Receita Federal do Brasil

³⁵³ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília: SRF, setembro de 2016, p. 8.

³⁵⁴ *Ibidem*, p. 11.

Gráfico 04: Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil e países da OCDE (2014)



Elaborado por: Receita Federal do Brasil

Diante disso, percebe-se que das bases tributáveis mais comumente existentes – renda, propriedade e consumo – o Estado elegeu o consumo como a principal, o que acaba compactuando com a ineficiência do princípio da capacidade contributiva face a inexistência de personalidade nesta tributação. A priorização da tributação sobre o consumo dificulta a identificação de cada contribuinte, assim, as incidências sobre a base bens e serviços, cobrados de forma indireta, tendem a onerar intensamente as camadas da população de menor renda, visto que a graduação progressiva não é feita nestes tributos, sendo cobrados de forma indistinta pelos consumidores, revelando um sistema tributário regressivo, importando na não concretização de uma justiça fiscal verdadeiramente efetiva.

Ademais, auxiliando para a regressividade do sistema como um todo, verifica-se a baixa incidência da tributação direta sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital, que consiste na base de incidência com a melhor condição de aplicação da personalidade e da progressividade. Diante disso, tem-se que a tributação sobre a renda é um importante instrumento de implementação da justiça social, uma vez que, por meio desta, é possível graduar a incidência dos tributos de acordo com a capacidade contributiva do cidadão, sendo, dessa maneira, um melhor mecanismo para políticas distributivas³⁵⁵. Assim, pode-se afirmar que o imposto de renda, embora tenha função predominantemente fiscal, tem também função extrafiscal altamente relevante³⁵⁶.

³⁵⁵ D'ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p 40.

³⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 320

Infelizmente, como observado no gráfico 3, a utilização dessa base de incidência para esse fim ainda se mostra insatisfatória no caso brasileiro. O grande problema dos impostos sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital é que eles apresentam poucas alíquotas e valores reduzidos de base de cálculo, o que torna a progressividade ineficiente. Isto é demonstrado, por exemplo, pela tabela do IRPF³⁵⁷:

Tabela 01: IRPF

Tabelas de incidência mensal

A partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Elaborado por: Receita Federal do Brasil

Em uma breve análise da tabela fica claro que a existência de poucas alíquotas torna as faixas de tributação muito extensas, e o fato de a alíquota máxima já ser empregada ao contribuinte que teve rendimento mensal superior a R\$ 4.664,68 na tabela demonstra mais uma vez o caráter regressivo da matriz tributaria, pois ela não consegue tributar em maiores proporções quem tem a maior capacidade contributiva.

Assim, por exemplo, um contribuinte que auferir renda mensal de R\$ 5.000,00 será tributado pela mesma alíquota que aquele com renda mensal de R\$ 50.000,00 o impacto no orçamento de ambos será de maneira extremamente opostas, para o primeiro contribuinte se torna mais difícil poupar dinheiro, e fazer suas reservas econômicas, enquanto que para o segundo poupar é mais fácil, pois, ele está proporcionalmente sendo menos tributado, o que contribui para a concentração de riquezas.

Cabe ressaltar que com relação as demais bases de incidências não observam relevantes variações com a média dos demais países da OCDE, conforme a tabela 02 abaixo:

³⁵⁷ BRASIL, Secretaria da Receita Federal. **IRPF (Imposto de Renda da Pessoa Física)**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em 2 mai. 2017.

Tabela 02: Evolução da Carga Tributária (% do PIB) – Brasil e Média OCDE (29 países)

	Carga Tributária Total		Renda, Lucros e Ganhos de Capital		Folha de Salários		Propriedade		Bens e Serviços		Outros	
	2006	2014	2006	2014	2006	2014	2006	2014	2006	2014	2006	2014
Brasil	33,3	32,4	6,2	5,9	8,1	8,4	1,2	1,4	16,2	16,3	1,6	0,5
Média OCDE ⁽¹⁾	34,9	35,3	12,6	12,0	9,0	9,7	1,9	1,9	11,1	11,4	0,2	0,3

Elaborado por: Receita Federal do Brasil

A tributação sobre o patrimônio, uma vez graduado de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo, consiste num importantíssimo “instrumento de efetivação dos valores constitucionais”³⁵⁸ e da justiça social em razão do seu potencial papel redistributivo, sendo utilizada “como forma subsidiária à renda para se aferir o poder econômico dos cidadãos daquela comunidade e suas possibilidades de contribuir com a arrecadação do ente tributante”³⁵⁹.

No entanto, há uma baixa participação dessa base econômica na arrecadação tributária total de diversos países. Uma das razões para isso se deve à “dificuldade em se proceder com mecanismos de administração eficientes sobre o patrimônio”, já que nem sempre é possível promover a fiscalização completa de todos os bens de propriedade do contribuinte, ou mesmo “realizar uma correta avaliação do valor venal de tais bens ofertados à tributação”³⁶⁰.

Conclui-se, a partir do Estudo, que o Brasil apresenta carga tributária com valor semelhante a países desenvolvidos, com PIB mais elevado. Mas ressalta-se que em relação aos países da OCDE o Brasil apresenta a segunda maior carga tributária sobre o consumo e a menor carga tributária sobre a renda. Isso faz com que o Sistema Tributário seja regressivo como um todo, afinal, com a excessiva tributação sobre o consumo, a tributação direta, seja sobre a renda, seja sobre o patrimônio, ainda que possuam um caráter progressivo, não é capaz de compensar tal regressividade³⁶¹.

4.1.2.3 Análise da regressividade

³⁵⁸ SILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. Quem Pode Mais Pagar Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IEMD, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011, p. 266

³⁵⁹ TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p.325 *Apud* D’ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p. 50.

³⁶⁰ *Ibidem*, p. 51-52.

³⁶¹ *Ibidem*, p. 131.

Entende-se que a regressividade da tributação sobre o consumo é um dado inafastável, pois aquele que tem maior poder aquisitivo tem menor perda financeira na compra de mercadorias e serviços, ao contrário daqueles que possuem um menor poder aquisitivo, mas do mesmo modo são obrigados a consumir para poder ter uma vida minimamente digna ou, muitas vezes, apenas para sobreviver³⁶².

Nesse contexto, Aliomar Baleeiro aponta que, a partir de um exame das receitas brasileiras se extrai que, a despeito dos princípios programáticos da Constituição, o legislador ordinário tem mantido a tendência regressiva, já que tributos como o IPI e o ICMS incidentes sobre quase a totalidade das mercadorias de uso geral são parcelas relevantes, e, por isso, operam ação regressiva visto que não é satisfatoriamente contrabalanceada pelos impostos pessoais e progressivos³⁶³.

Assim, o fato de a tributação sobre o consumo ser regressiva não é um problema por si só. É algo natural e inevitável, sendo assim em qualquer lugar do mundo. O real problema, e que assola o Brasil, é a concentração na matriz tributária da tributação sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, o que faz com que, no apuramento geral, a tributação nacional seja, como um todo, regressiva³⁶⁴.

Portanto, a regressividade é característica intrínseca da tributação indireta, mas o seu efeito é amplificado pela importância que os tributos sobre o consumo têm junto a carga tributária nacional, e ao não ser equilibrada pela progressividade dos tributos diretos, implicando na regressividade do sistema tributário como um todo.

É perceptível, portanto, que a tributação, em sua finalidade redistributiva, não tem desempenhado resultados positivos na busca da concretização dos princípios de justiça fiscal no país, conforme pode se observar das conclusões extraídas da obra “Indicadores de Iniquidades do Sistema Tributário Brasileiro” publicada em 2011. Neste, não só se apontou a má distribuição da carga tributária (regressividade), como também foi verificado uma série de outros problemas como: o retorno social é baixo em relação à carga tributária; a estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego; inadequação do pacto

³⁶² SILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. Quem Pode Mais Pagar Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IEMD, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011, p. 193.

³⁶³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Atualizado por Hugo de Brito Machado. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 276.

³⁶⁴ SILVA, Rafael; GASSEN, Valcir. *Op. cit.*, p. 193.

federativo em relação a suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades; e não há cidadania tributária³⁶⁵.

Assim, conclui-se que a Matriz Tributária nacional é regressiva, o que leva a uma tributação injusta, visto que privilegia pela arrecadação indistinta, o que implica em uma completa inobservância do princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, Misabel Derzi explica bem a situação que permeia o sistema tributário e o que o torna injusto e desigual:

Ao contrário do que se propala, o sistema tributário brasileiro continua muito objetivo e pouco progressivo, sem grandes alterações mesmo após a Constituição de 1988. A propaganda dos mais ricos tem difundido a ideia de que alíquotas mais elevadas são danosas e excessivas, quando mais elas somente existem para possibilitar que os economicamente menos favorecidos (a grande massa dos brasileiros) tenham sua situação juridicamente contemplada. Na medida em que o legislador se mostra sensível aos encargos que pesam de maneira mais forte sobre os mais pobres, permitindo-lhes a dedução, tem de recompensar a perda de ingressos, com uma progressividade mais acentuada. Para a elite economicamente bem dotada interessa antes um critério meramente objetivo de apreensão de capacidade contributiva, preso a um sistema proporcional, ou de progressividade muito suave. Somente assim essa mesma elite pagará menos tributo, embora a grande maioria suporte desproporcionalmente os encargos tributários³⁶⁶.

Depreende-se, portanto, que a análise do quão justa é a matriz tributária de um país, sob a perspectiva fiscal, não pode se limitar à análise da grandeza da carga tributária, uma vez que o modo como esta foi distribuída entre os contribuintes e o grau de retorno social desses recursos são fatores essenciais para se apurar sobre quem recairá o peso do ônus fiscal. Nesse sentido, Murphy e Nagel afirmam que “a justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos”³⁶⁷.

Conclui-se, ante o exposto, que a estruturação da matriz tributária brasileira, indo de encontro às tendências vislumbradas nos países mais desenvolvidos na medida em que tributa muito mais o consumo do que a renda, não se encontra condizente com os ideais de um Estado Democrático de Direito postos por nossa Carta Constitucional. Trata-se de um modelo que se manifesta incapaz de atender ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que onera o consumidor final de determinado bem ou serviço, independentemente de seu poder econômico³⁶⁸.

³⁶⁵ BRASIL, **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2. ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011,

³⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1160-1161.

³⁶⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 20.

³⁶⁸ D'ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p. 130.

4.1.3 Carga Tributária e Desigualdades Distributivas

O Relatório do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social - CDES aponta as seis causas da regressividade da matriz tributária brasileira, quais sejam, a inobservância do princípio da capacidade contributiva para a distribuição do ônus tributário entre as famílias; a carga tributária mal distribuída; o Imposto de renda é mal empregado como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal; os rendimentos frutos do trabalho são mais tributados pelo IR do que os rendimentos do capital; baixa carga tributária sobre a herança e patrimônio e, por fim, a expressiva participação do setor informal na economia³⁶⁹.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em 2014 a parcela da população brasileira que recebe até três salários mínimos corresponde a 79% da população total, e contribuíram com de 53% da arrecadação tributária total do país. Os dados apresentados pelo IBPT demonstram ainda que 10,14 % da população total que recebem entre 3 e 5 salários mínimos contribuem com 12,5% da arrecadação total. A população que recebe entre 5 e 10 salários mínimos, que corresponde a 7,6% da população total, arcou com 16% do total arrecadado. Enquanto 0,84% da população brasileira, que recebem mais de 20 salários mínimos e contribuíram com 7,3% da arrecadação total, conforme tabela abaixo³⁷⁰:

³⁶⁹ BRASIL, **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2.ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011, p. 21.

³⁷⁰ Quem recebe até três salários mínimos é quem paga mais imposto no Brasil. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/infomoney/2014/08/14/injusto-quem-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-quem-mais-paga-impostos-no-brasil.htm>> Acesso em: 03 de mar. 2017.

Tabela 03: Arrecadação do R\$ 1 trilhão por Faixa de Renda

Arrecadação do R\$ 1 Trilhão por Faixa de Renda

ARRECAÇÃO R\$ 1 TRILHÃO	POPULAÇÃO		ARRECAÇÃO R\$ 1 TRILHÃO	%
BRASIL 2014	202.000.000	%		
ATÉ 3 SALÁRIOS MÍNIMOS	159.620.400,00	79,02%	537.937.743.190,66	53,79%
DE 3 A 5 SALÁRIOS MÍNIMOS	20.482.800,00	10,14%	126.459.143.968,87	12,65%
DE 5 A 10 SALÁRIOS MÍNIMOS	15.352.000,00	7,60%	166.342.412.451,36	16,63%
DE 10 A 20 SALÁRIOS MÍNIMOS	4.848.000,00	2,40%	96.303.501.945,53	9,63%
MAIS DE 20 SALÁRIOS MÍNIMOS	1.696.800,00	0,84%	72.957.198.443,58	7,30%
	202.000.000,00	100,00%	1.000.000.000.000,00	100,00%

Fonte: IPTB

Os dados levantados em 2004 por Maria Helena Zockun e apresentados pelo Relatório demonstra o impacto que as causas geradoras da regressividade provocam na distribuição de renda. Conforme observado, as famílias que ganhavam até 2 salários mínimos tiveram 48,8% da sua renda destinado ao pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias que ganhavam acima de 30 salários mínimos equivalia a 26,3% da sua renda, conforme gráfico abaixo extraído do Relatório de observações nº 2³⁷¹:

Gráfico 05: Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004 – Em % da Renda Mensal Familiar



Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Elaborado por: Observatório da Equidade

³⁷¹ BRASIL, **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2.ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011, p. 21.

Partindo para uma análise sobre o ônus tributário diretos e indiretos, a situação é ainda mais severa para as famílias com menor renda. Inicialmente, observa-se os gráficos dos ônus tributário direito e indireto extraídos do Relatório de observações nº 2³⁷²:

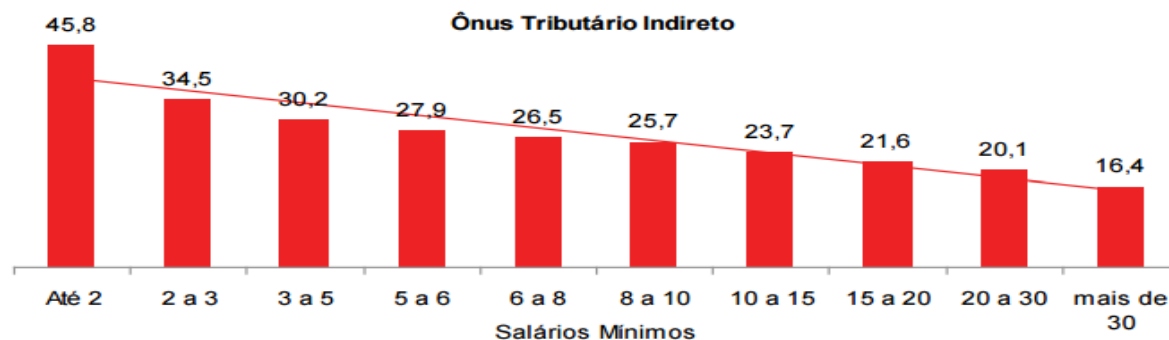
Gráfico 06: Ônus Tributário Direto sobre a Renda Total das Famílias: 2004 – Em % da Renda Mensal Familiar



Elaborado por: Observatório da Equidade

Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Gráfico 07: Ônus Tributário Indireto sobre a Renda Total das Famílias: 2004 – Em % da Renda Mensal Familiar



Elaborado por: Observatório da Equidade

Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

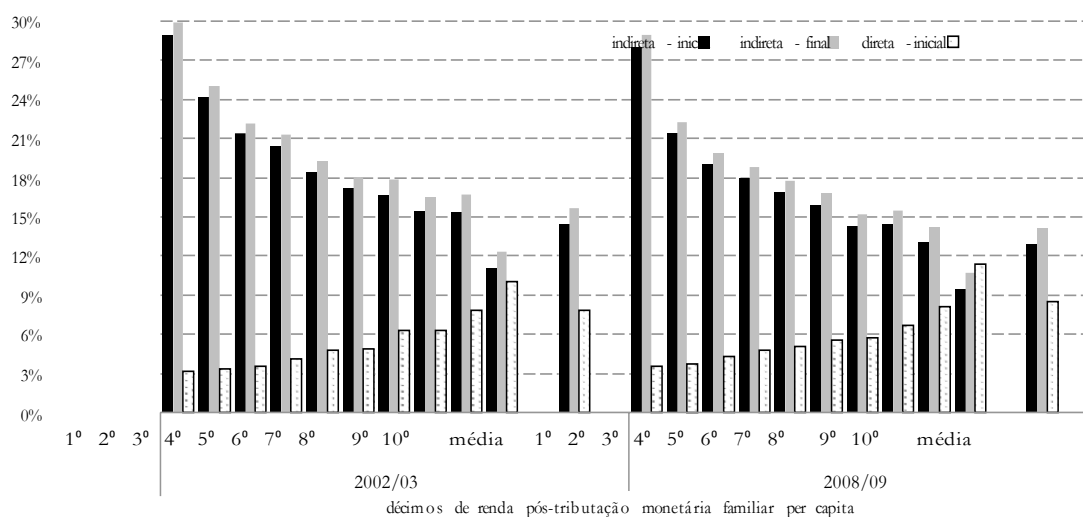
No primeiro gráfico, observa-se que não há uma variação percentual extremamente significativa no que tange aos tributos diretos em relação às famílias que recebem até 2 salários mínimos, em contraponto as famílias que recebem mais de 30 salários mínimos, com uma diferença de apenas 6,8%. Tal diferença não é capaz de balancear o impacto que os tributos indiretos causam no orçamento das famílias de baixa renda, em que se observa a variação de 29,4% a mais de ônus tributários indiretos para as famílias com até 2 salários mínimos, em oposição as famílias que recebem mais de 30 salários mínimos. Diante disso, fica evidenciado o quanto o Sistema

³⁷² BRASIL, **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2.ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011, p. 22

Tributário é regressivo, sendo arcado principalmente pelas classes mais baixas, contribuindo para o aumento e manutenção das desigualdades sociais.

Neste sentido, o Comunicado Número 92 do IPEA (Equidade Fiscal no Brasil: Impactos Distributivos da Tributação e do Gasto Social)³⁷³ compara os resultados da repartição da carga tributária total entre as famílias em 2008-2009 com aquele observado em 2002-2003, tendo por base a renda total. Esse gráfico apresenta as participações dos tributos diretos e indiretos na renda total inicial e dos tributos indiretos na renda total disponível – descontados todos os tributos diretos:

Gráfico 08: Carga tributária sobre a renda total



Fonte: POFs 2002/03 e 2008/09 (microdados)

Elaborado por: IPEA

Corroborando com o entendimento exarado neste trabalho acerca da regressividade como um todo do Sistema Tributário Nacional, aponta o comunicado, com base no gráfico, no sentido de que se encontram evidenciadas a regressividade da tributação indireta e a progressividade da tributação direta, tendo por resultado a regressividade da carga tributária total: nos 10% mais pobres ela atinge cerca de 30%, caindo continuamente até representar, nos 10% mais ricos, 12%³⁷⁴.

Assim, observa-se que as alterações ocorridas entre 2003 e 2009 são pouco expressivas, observando-se, de um lado, uma diminuição tênue na incidência da tributação indireta entre 1

³⁷³ BRASIL, IPEA. **Comunicados do IPEA nº 92: Equidade fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do gasto social.**, 2011, p. 5.

³⁷⁴ *Ibidem*, p. 6.

e 2 pontos percentuais e, de outro, um incremento, também marginal, na tributação direta de 0,5 pontos percentual. Logo, a carga tributária total sobre as famílias e seu perfil distributivo pouco se alteram, e os índices de progressividade dos tributos diretos e indiretos em 2003 e 2009 permanecem muito semelhantes. Essa dinâmica tributária fica mais uma vez ilustrada quando se compara a razão entre as rendas dos mais ricos e a dos mais pobres com a razão entre os tributos indiretos pagos por ricos e pobres³⁷⁵.

Apesar dos dados apresentados não serem muito recentes, é possível afirmar que o panorama continua semelhante, visto que o sistema tributário pouco mudou. A carga tributária total entre os anos de 2006 e 2015 se manteve, respectivamente, em: 33,42%; 33,78%; 33,70%; 32,41%; 32,52%; 33,43%; 33,39%; 33,74%; 33,47%. Observa-se a evolução da carga tributária por base de incidência de bens e serviços não variou muito entre os anos de 2006 e 2015, respectivamente: 48,65%; 47,85%; 49,77%; 48,45%; 49,71%; 49,32%; 49,81%; 50,41%; 50,20%; 49,68%. Da mesma forma a evolução da carga tributária por base de incidência a renda também variou pouco nesses respectivos anos: 18,47%; 19,30%; 20,45%; 19,63%; 18,26%; 19,08%; 17,92%; 18,15%; 18,05%; 18,27%.

A análise dos gráficos permite avaliar a baixa progressividade da tributação direta, a qual, ainda que produza um efeito redistributivo, acaba por ser completamente anulado pela tributação indireta. Esta por sua vez, apresenta um efeito tão concentrador que retorna os níveis de desigualdade para patamares anteriores à própria ação inicial do Estado. Assim, levando-se em consideração tal estrutura regressiva, ao onerar proporcionalmente mais quem menos tem, acaba por colocar em cheque a própria efetividade de programas de distribuição, contribuindo, de certo modo, para a manutenção do *status quo* social altamente desigual da sociedade brasileira³⁷⁶.

Assim, aliado à péssima distribuição da renda, há no Brasil uma verdadeira perpetuação da desigualdade social, na qual o Estado brasileiro desempenha um papel de destaque através de uma tributação regressiva sobre o consumo. É certo que o modelo regressivo da tributação no Brasil não é a única razão para a desigualdade que impera no Brasil. Suas razões remetem à

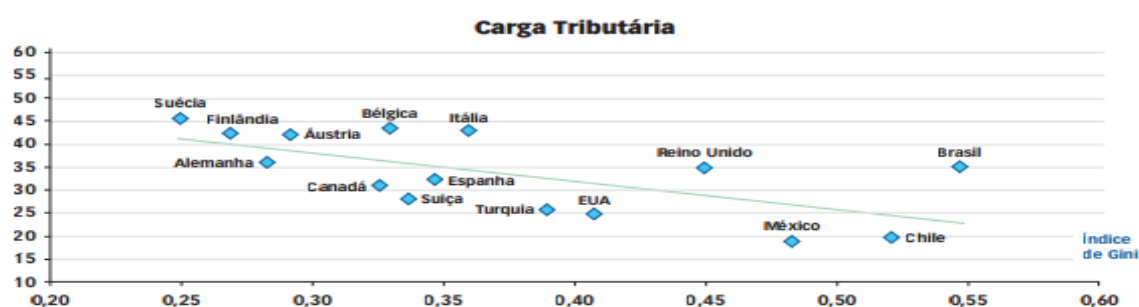
³⁷⁵ BRASIL.IPEA. **Comunicados do IPEA nº 92: Equidade fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do gasto social**, 2011, p 6.

³⁷⁶ D'ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p. 130.

própria construção histórica do País, desde a sua colonização até os dias atuais. Entretanto, ainda que não seja a causa única da desigualdade, a estruturação da matriz vem contribuindo com este cenário, ainda que esta realidade acabe por passar despercebida aos olhos dos cidadãos³⁷⁷.

O gráfico³⁷⁸ a seguir mostra a forte e negativa correlação entre a matriz tributária brasileira e o índice de Gini³⁷⁹, este aspecto demonstra que a atual configuração da matriz tributária brasileira não propicia a distribuição de renda no país:

Gráfico 09: Relação entre carga tributária e concentração de renda (países selecionados 2010)



Fonte:

OCDE (<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm>) e PNUD (Human Development Report 2013).

Obs.: os dados do Brasil são de 2011.

Os dados do gráfico demonstram que quanto maior a carga tributária menor é a desigualdade de rendas, entretanto isso não se aplica ao Brasil, pelo fato de sua carga tributária ser elevada em relação aos bens e serviços e não sobre renda e patrimônio, resta claro aqui mais uma vez o caráter regressivo do Sistema Tributário brasileiro. Desse modo, ao onerar mais as pessoas de baixa renda do que as classes mais privilegiadas, não observa o princípio da capacidade contributiva, contribuindo para um sistema de concentração de renda e desigualdade.

Diante disso, entende-se que a pesada carga tributária aliada a uma tributação concentrada sobre a matriz tributária do consumo é algo que dificulta a concretização dos objetivos de um Estado Democrático de Direito que visa a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades. Enquanto não houver uma verdadeira modificação da estrutura tributária do País, estes objetivos estarão longes de serem concretizados, de modo que não haverá política

³⁷⁷ D'ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p. 143.

³⁷⁸ SALVADOR, Evilásio. **As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. 1. ed. Brasília: INESC, 2014, p. 11 Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>>. Acesso em: 20 de mai. 2017.

³⁷⁹ O Coeficiente de Gini consiste em um número entre 0 e 1, onde 0 corresponde à completa igualdade e 1 corresponde à completa desigualdade.

assistencial que se sustente neste círculo vicioso em que os mais pobres tem a sua renda mais afetada por tributos, em sua maioria indiretos.

4.2 A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E SUA IMPLICAÇÃO COM OS DITAMES CONSTITUCIONAIS

Como observado em linhas pretéritas, umas das marcas da elevada concentração de renda e das desigualdades sociais no Brasil é o caráter regressivo da carga tributária diante da acentuada arrecadação nos tributos indiretos e baixa arrecadação de tributos diretos. Desse modo, o Sistema Tributário Brasileiro tem sido um instrumento a favor da concentração de renda, agravando o ônus fiscal dos mais pobres e, conseqüentemente, diminuindo o referido ônus das classes mais ricas. Sendo assim, a política fiscal adotada no País desrespeita diversos ditames constitucionais, como o princípio da capacidade contributiva, de modo a distanciar-se do alcance de seus objetivos, dispostos na Constituição Federal.

Dessa percepção, serão expostas as possíveis alternativas para a mudança desse quadro, concentradas principalmente na inversão desses fatores por meio da prioridade à redução do montante de tributos indiretos e ao reforço da progressividade dos encargos diretos como forma de aumentar sua arrecadação e concretizar sua efetiva adequação ao princípio da capacidade contributiva.

4.2.1 A predileção política por tributos indiretos: os efeitos dos tributos invisíveis

Como visto, os tributos indiretos têm por característica a regressividade, visto que não há possibilidade de graduação destes tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte de fato pela dificuldade de sua identificação, o que faz com que o ônus tributário seja proporcionalmente maior quanto menor for a renda.

A opção política pela tributação sobre o consumo justifica-se pelos altos índices de arrecadação que a base de incidência de bens e serviços representa, bem como pelo efeito psicológico-

tributário, termo empregado por Sacha Calmon, inerente aos impostos como ICMS e IPI, tornando-se pouco perceptíveis aos olhos dos consumidores³⁸⁰.

A falta de transparência induz os contribuintes menos informados, geralmente de baixa renda, a quem não recai impostos diretos, a pensar que os impostos sobre o consumo são pagos pelos empresários e comerciantes, que de fato recolhem os tributos, mas repassam os valores ao consumidor no preço do produto³⁸¹.

Diante disso, Sacha Calmon explica que os tributos indiretos não oneram a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa as mercadorias, onera a força econômica do consumidor que as adquirem. Vincular os tributos indiretos ao empresário foi o artifício criado pelo legislador como meio de tornar estes tributos pouco perceptíveis aos consumidores. Em verdade, não há dúvida a respeito de que estes tributos retiram riqueza do consumidor – contribuinte de fato – em razão da repercussão tributária³⁸².

Valcir Gassen elenca os aspectos que favorecem a Administração Tributária na instituição de tributos sobre o consumo, os quais são positivos para Administração. São eles:

A finalidade fiscal nos tributos especiais sobre o consumo é facilmente alcançada pelo fato de que, nestes, os bens objetos da tributação são sempre bens de amplo consumo, adquiridos por parcela considerável da população; não são, em termos relativos, de consumo essencial e, por fim, constata-se que não há diminuição de consumo frente à imposição tributária. Outro aspecto positivo para a Administração Tributária é a facilidade na cobrança dos tributos sobre o consumo, uma vez que o valor da exação já está embutido no preço da mercadoria ou serviço. A forma de cobrança, inclusão no preço, tem ainda a vantagem de dificultar a evasão tributária, diante da impossibilidade de as pessoas se furtarem à realização do fato gerador. Outro ponto bastante assinalado na doutrina é o efeito anestésico que os tributos sobre o consumo propiciam, pois a sistemática de cobrança e, muitas vezes, de cálculo, impedem que a população saiba efetivamente quem paga o tributo e quanto está sendo pago a este título. Para a Administração, infelizmente, isso é visto como um ponto positivo, o que pode representar uma perspectiva que não contribui com a construção de um Estado Democrático de Direito³⁸³.

Assim, observa-se que a tributação sobre o consumo se mostra um eficiente instrumento de arrecadação, uma vez que o consumo de bens e serviços é uma necessidade da sociedade

³⁸⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 490.

³⁸¹ D'ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p. 145.

³⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, 2015, p. 490.

³⁸³ SILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. Quem Pode Mais Pagar Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IEMD, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011, p. 190-191.

moderna e todos precisam consumir para, no mínimo, sobreviver. Ademais, a arrecadação se torna mais fácil e mais difícil de ser sonegada, garantindo uma eficiência na arrecadação.

Assim, o financiamento estatal se mostra claramente anestesiante, uma vez que os encargos são transferidos através do sistema de preço, sendo suportados pelos consumidores de maneira despercebida, os quais, na maior parte das vezes, adquirem bens e serviços sem saber o encargo tributário que compõe aquele valor que está sendo pago³⁸⁴.

Este efeito anestesiante, relacionado aos tributos sobre consumo, é consequência da inexistência de “consciência fiscal” dos cidadãos-contribuintes. Assim, sendo os tributos indiretos que oneram o consumo ocultos nos preços dos bens e serviços, o contribuinte de fato não tem conhecimento do quanto lhe é cobrado em tributos e, muitas vezes, nem mais quais incidem. Difere dos impostos pessoais, conforme afirma Aliomar Baleeiro, que permitem que cada cidadão tenha consciência da parte que lhe toca no custeio da máquina pública, sendo uma virtude desse tipo de tributação³⁸⁵.

Desse modo, a alienação sobre a realidade fiscal brasileira, neste contexto de regressividade, faz com que grande parte da população, a principal responsável pelo financiamento estatal, não compreenda a si mesmo como contribuinte. Essa estrutura aparente nega a consciência tributária ao cidadão e assim prejudica a cidadania da parcela mais carente da população³⁸⁶.

Assim, Pedro D’Araújo entende que arrecadação invisível dos tributos indiretos “deturpa a percepção que o cidadão comum possui da realidade, criando verdadeiras estruturas ilusórias que retiram qualquer capacidade de que os verdadeiros responsáveis por custear o Estado possam cobrar a correta destinação de tais recursos”³⁸⁷.

Inegavelmente, uma sociedade dotada de maior consciência sobre o peso dos tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços adquiridos está propensa a exigir das autoridades uma prestação de contas mais efetiva no que diz respeito a qualidade dos serviços públicos

³⁸⁴ D’ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p. 144.

³⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1161.

³⁸⁶ D’ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p. 144

³⁸⁷ *Ibidem*, p. 151

prestados pelos entes estatais³⁸⁸. Desse modo, a consciência fiscal é uma importante limitação ao poder de tributar³⁸⁹.

4.2.2 Necessidade de repensar as escolhas e os parâmetros da matriz tributária brasileira e a importância da capacidade contributiva como pilar básico e norteador da tributação

Como visto, a política tributária deve ser, antes de tudo, um mecanismo de distribuição de renda e indutora do desenvolvimento econômico e social do país. Deve se buscar um modelo tributário que sustente um Estado que priorize as políticas sociais. A construção de uma tributação mais justa no país passa pelo resgate e reafirmação de diversos princípios tributários, já existentes na Constituição brasileira e que não vem sendo observados, como o princípio da capacidade contributiva³⁹⁰.

Alcançar o objetivo de buscar um sistema tributário ideal e que atenda de forma adequada aos interesses da sociedade como um todo, principalmente diante da crise do federalismo fiscal do país, é uma tarefa que muito difícil. O Sistema Tributário Nacional é muito complexo, falta informação aos contribuintes e não há uma boa gestão por parte da Administração.

Aliomar Baleeiro apresenta os requisitos mínimos que os doutrinadores entendem como desejáveis para estabelecer uma organização racional do sistema tributário: produtividade; elasticidade; compatibilidade com a estrutura econômica e incentivo do desenvolvimento; conformidade com as ideias morais do povo; simplicidade; eliminação da regressividade; e supressão e solução das duplas ou pluritributações³⁹¹.

O sistema tributário ideal é aquele capaz de fomentar as justiças fiscal e social. Deve ele garantir a redistribuição da renda, incentivar a produção de empregos formais e a realização de

³⁸⁸ CINTRA, Carlos César Sousa. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 140

³⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 207.

³⁹⁰ SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** p. 11. Disponível em: <<https://mplfloripa.files.wordpress.com/2012/02/a-distribuição-da-carga-tributária-quem-paga-a-conta.pdf>> Acesso em: 1 jun. 2017.

³⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Atualizado por Hugo de Brito Machado. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 289.

atividades produtivas, ocasionar desenvolvimento econômicos, observar o pacto federativo e repartir de forma equitativa os ônus e as receitas arrecadadas³⁹².

O sistema ideal é abordado por Neumark, citado por Regina Helena Costa, e pode ser entendido da seguinte forma:

[...] un sistema fiscal (aproximadamente) ‘ideal’ cumpliría como totalidade el principio de capacidad de pago siempre que los impuestos que lo constituyen responden – unos más e otros menos – a este principio y, em consecuencia, ni uno solo de dichos impuestos presente una estructura que no tenga em cuenta la fórmula de la capacidad de pago o que se oponga a ella.³⁹³

Um sistema tributário “ideal” deve apresentar os seguintes requisitos, segundo MUSGRAVE; MUSGRAVE³⁹⁴:

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

Ricardo Lobo Torres, acerca da possibilidade de um sistema tributário ideal, entende ser utópica. Diante disso, o referido autor observa que a ciência moderna vem abandonado a pretensão de se estabelecer um sistema tributário ideal, concentrando esforços na idealização ou otimização de alguns tributos – como imposto de renda e imposto sobre valor acrescido – ou de certos princípios – como progressividade e neutralidade³⁹⁵.

³⁹² MARANHÃO, Eduardo Torres de Albuquerque. **Análise crítica do Sistema Tributário Nacional e sugestões para o seu aperfeiçoamento**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2604, 18 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17218>>. Acesso em: 8 mar. 2017, p. 1.

³⁹³ NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 168. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55-56.

³⁹⁴ MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P.B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. *Apud*. PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **A Carga Tributária no Brasil: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição**, p. 10.

³⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 346.

Neste mesmo sentido, Aliomar Baleeiro reconhece a impossibilidade de se alcançar um imposto ideal, mas alerta que o legislador deve se esforçar em sempre procurar fórmulas menos imperfeitas³⁹⁶.

Nas formulações apresentadas em 2010 na Agenda para o Novo Ciclo de Desenvolvimento, o CDES apresenta uma série de recomendações para a realização de uma reforma tributária, focada na correção da desigualdade, com estímulo à produção e ao investimento. A reforma deve buscar maior progressividade do sistema; desonerar a base da pirâmide; privilegiar os impostos diretos em relação aos indiretos; facilitar a vida dos produtores, desonerando investimentos produtivos e a exportação; e atentar para questões ambientais que vêm se tornando vetor importante na construção de estímulos tributários³⁹⁷.

Para a consecução desse ideal, faz-se mister a adoção de um amplo processo, continuado e gradativo, de reformulação da matriz tributária brasileira em prol de garantir justiça fiscal e igualdade na distribuição da carga tributária, com alicerce no princípio da capacidade contributiva³⁹⁸

Aponta-se que o primeiro passo significativo a ser dado seria proceder ao aumento da progressividade via aumento da tributação de renda e patrimônio de quem possui maior capacidade contributiva, como forma de permitir desonerações e reduções graduais na carga tributária daqueles considerados os responsáveis pela regressividade: os impostos indiretos³⁹⁹.

Nestes termos, entende Evilásio Salvador que o pilar do sistema tributário deve ser o imposto de renda, pois é o mais importante dos impostos diretos, capaz de garantir o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, possível de reverter a regressividade por ser o imposto mais progressivo. Para isso, deve ser ampliado o número de faixas e de intervalos da tabela do IR e estabelecendo alíquotas iniciais inferiores às vigentes hoje e com correção periódica da tabela. Diante disso, haveria uma desoneração da tributação sobre bens e serviços e não haveria tratamento desigual da renda, a partir do momento em que todos os rendimentos fossem tributados pela tabela progressiva do imposto de renda, já recuperada de novas alíquotas e maior número de faixas de contribuição. De modo que o

³⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1161.

³⁹⁷ BRASIL, **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2.ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011, p. 13.

³⁹⁸ *Ibidem, loc. cit.*

³⁹⁹ *Ibidem, loc. cit.*

resultado seria uma inversão na distribuição da carga tributária que passaria a ser concentrada em tributos diretos, ou seja, sobre a renda e o patrimônio⁴⁰⁰.

Num segundo aspecto, há de se buscar a concretização do princípio da seletividade da tributação incidente sobre os bens considerados essenciais à sobrevivência humana – como, por exemplo, a cesta básica e os medicamentos de uso contínuo⁴⁰¹. Apesar de não tributar conforme a capacidade contributiva de cada um, é também um princípio que visa garantir o mínimo existencial no âmbito dos tributos indiretos.

Porém, ainda não se vislumbra um esforço estatal em prol da consolidação desse princípio. Segundo Sacha Calmon: “A tributação da cesta básica não é eficazmente desonerada e os insumos universais – energia, combustível e comunicações – são os itens mais tributados pelo ICMS”⁴⁰². Talvez um dos motivos, como já foi visto, seja o fato de que a maior fonte de arrecadação do país, principalmente dos estados com o ICMS, advém do consumo.

Por fim, o combate a regressividade da matriz tributária em seu aspecto cognitivo, decorrente tanto da complexidade que lhe é característica como da reduzida transparência fiscal. Ampliar a participação dos cidadãos, no debate a respeito de como o Estado arrecada recursos e como estes são gastos ou divididos entre a sociedade é recomendação que se faz imprescindível para a construção democrática do Estado de Direito brasileiro⁴⁰³.

Portanto, observa-se que minimizar a regressividade do sistema consiste no estabelecimento de alíquotas mais baixas para a tributação incidente sobre o consumo, sendo observado uma efetiva aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade, associada a uma tributação progressiva e mais pesada do patrimônio e da renda. Aliado a isso, a noção de justiça tributária deve se dar com uma maior eficiência dos gastos públicos⁴⁰⁴.

Tais propostas são apenas alguns pontos a partir dos quais será possível estruturar um Sistema Tributário mais progressivo e em consonância com os ditames constitucionais. Existem muitas

⁴⁰⁰ SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** p. 12. Disponível em: <<https://mplfloripa.files.wordpress.com/2012/02/a-distribuiç3a7c3a3o-da-carga-tribut3a1ria.pdf>> Acesso em: 1 jun. 2017.

⁴⁰¹ BRASIL, **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2.ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, p. 14.

⁴⁰² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.399

⁴⁰³ BRASIL, **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2.ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011, p. 14

⁴⁰⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 236.

outras pontuações a serem observadas para otimizar uma tributação mais justa no Brasil, porém extrapola o objeto de estudo.

4.2.3 A regressividade tributária como uma violação a Constituição

Diante do que foi abordado, percebe-se que a regressividade é um fenômeno que contraria as determinações constitucionais que a República Federativa do Brasil está obrigada a cumprir, quais sejam, de um sistema tributário progressivo, redistribuindo significativa riqueza dos mais ricos para os mais pobres e, assim, diminuindo a desigualdade socioeconômica por meio da tributação⁴⁰⁵.

Neste contexto, nenhum tipo de injustiça pode ser corroborada em um Estado Democrático de Direito. Se o Estado institui uma tributação regressiva, o Direito Tributário não está sendo utilizado como um instrumento para a Justiça Social, tão almejada pela Constituição Federal, violando normas programáticas, como o princípio da igualdade, da capacidade contributiva e indo de encontro aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Assim, observa-se uma contraposição aos princípios basilares que estruturam a política constitucional brasileira. Tais princípios criam uma exigência de igual consideração e respeito, tanto entre os membros dessa comunidade, quanto entre o Estado e seus cidadãos. Ao desconsiderar essa exigência o Estado acaba por carecer de legitimidade, não podendo mais exigir de seus membros um cumprimento de suas regras e decisões.⁴⁰⁶

Por outro lado, além de contribuir para o aumento das desigualdades por meio de uma distribuição regressiva do ônus, a estrutura tributária colabora em peso para a má formação política dos cidadãos como indivíduos conscientes de seu papel no produto da arrecadação do Estado, sendo uma grave violação ao princípio democrático da transparência fiscal, verdadeiro artifício para alienação dos cidadãos de todo o processo decisório do país, uma vez que eles não têm a menor noção de sua importância enquanto financiadores da atividade estatal.⁴⁰⁷

⁴⁰⁵ LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 196. Janeiro 2012, p. 25.

⁴⁰⁶ D'ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p. 153.

⁴⁰⁷ *Ibidem, loc cit.*

Portanto, a matriz tributária brasileira – incoerente com os princípios e objetivos constitucionais – é extremamente regressiva, de modo que quem tem menos capacidade contributiva paga um percentual maior a título de tributos. Por isso, Augusto Leal entende que o sistema tributário brasileiro funciona como uma espécie de “Robin Hood às avessas: tira dos pobres para dar para os ricos”⁴⁰⁸

Destaca-se que não se está defendendo o abandono dos tributos que oneram o consumo, mas sim uma melhor administração tributária em relação a estes e a outros tributos, a fim de diminuir os efeitos regressivos intrínsecos a este tipo de tributação e caminhar a um sistema progressivo. Afinal, o consumo é uma manifestação de riqueza idônea para a tributação, no entanto, a concentração da arrecadação nestes tributos fortalece para a regressividade do sistema como um todo.

A proposta aqui aduzida consiste em um alerta da política fiscal regressiva que está sendo praticada. Evidente que não será o Direito Tributário sozinho que irá solucionar os problemas sociais existente no Brasil. Portanto, a tributação é apenas mais um instrumento a ser utilizado no cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, e não solucionará unilateralmente a questão, o que não significa dizer que não possa ou não deva exercer papel importante para o atingimento dos objetivos constitucionais.

Afinal, permitir que a matriz tributária seja estruturada de tal forma é desacreditar todo o objetivo do Estado de se pautar na igualdade dos seus cidadãos, e esquecer o compromisso assumido de combater as desigualdades sociais, que necessariamente se passa pela formação de cidadãos conscientes que possam ser verdadeiros membros de um processo democrático de tomada de decisões. Não deve ser ignorada a regressividade das opções historicamente efetivadas, sob pena de sacrificar todo um ideal de justiça e equidade que oriente a sociedade. A tributação contextualizada com a realidade social, econômica e política do País, ressignificando assim o debate em torno das escolhas políticas que estruturam a matriz tributária brasileira.⁴⁰⁹

⁴⁰⁸ LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In) justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 196. Janeiro 2012, p. 25.

⁴⁰⁹ D'ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, p. 154.

5 CONCLUSÃO

Diante de tudo quanto exposto e analisado neste trabalho, pode-se aduzir as seguintes considerações:

1. Os princípios, por fixarem as diretrizes que devem orientar todo o Sistema Constitucional Tributário, são o seu verdadeiro alicerce, sendo verdadeiras normas jurídicas, integrando, muitas vezes, a estrutura das Normas Constitucionais. Nestes termos, a Constituição Federal de 1988, considerada com uma Constituição principiológica, consagra princípios das mais diversas ordens, que devem reger todo o ordenamento jurídico brasileiro.
2. O Tributo surge como instrumento de viabilização das necessidades eleitas pelo Estado de uma sociedade politicamente organizada. O Direito Tributário, no Brasil, é um ramo jurídico de matriz constitucional, de modo a tratar o Sistema Tributário Nacional minuciosamente, tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 é rígida e analítica. Desse modo, estabelece as espécies tributárias existentes, as competências de cada Ente na tributação, de modo a estabelecer limites a estes poderes conferidos, de modo a buscar proteger os cidadãos-contribuintes.
3. Os princípios consistem em verdadeiras limitações ao poder de tributar. Dentre os princípios que regem o Sistema Tributário Nacional, destaca-se com princípio da capacidade contributiva, garantida constitucionalmente pela interpretação sistêmica da Constituição, e consagrada literalmente no seu artigo 145, parágrafo 1º.
4. O Direito Tributário deve ser conduzido de maneira a efetivar os objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil, disposto em seu artigo 3º. Através da concretização dos postulados da justiça fiscal e igualdade, utilizando como alicerce o princípio da capacidade contributiva, busca-se uma tributação que seja eficiente para reduzir as desigualdades sociais, distribuindo o ônus fiscal de maneira equitativa, de modo que aquele com maior capacidade contributiva arque mais do que o contribuinte de menor capacidade contributiva.
5. O princípio da capacidade contributiva como forma de concretizar a justiça fiscal é uma demanda que remonta a antiguidade, inclusive com o próprio surgimento da atividade tributária e da ideia de justiça fiscal. Este princípio é uma norma que indica os valores que devem ser perseguidos no âmbito do Direito Tributário. Sua normatividade exige a previsão de tributos que busquem a arrecadação do Estado por meio de fatos praticados por seus cidadãos que sejam signos presuntivos de riqueza para incidência da norma tributária impositiva.

6. Para uma tributação justa, o princípio da capacidade contributiva leva em consideração os aspectos pessoais de cada contribuinte, buscando uma graduação progressiva do tributo conforme a riqueza de cada indivíduo. Sendo verdadeira norma programática, o legislador e o intérprete do Direito deve buscar sempre suas orientações para reger a tributação.

7. A capacidade contributiva deve ser analisada em seu duplo aspecto: absoluto/objetivo e relativo/subjetivo. A capacidade contributiva absoluta ou objetiva refere-se à manifestação de signos de riqueza. Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por outro lado, refere-se a concreta e real aptidão de determinado indivíduo para contribuir com os gastos públicos na medida das suas possibilidades econômicas, tornando aquele sujeito passivo potencial em efetivo, ou seja, capaz de suportar o impacto tributário.

8. A capacidade econômica não se confunde com a capacidade contributiva, sendo a primeira se refere aos limites impostos ao patrimônio de um contribuinte pelo Estado, ao passo que a segunda diz respeito ao potencial econômico do contribuinte, mesmo que fora do alcance da imposição estatal, como alguém que esteja sujeito a diversos sistemas impositivos, que tenha capacidade econômica e não poderá ter capacidade contributiva para contribuir para o Fisco.

9. A irredutibilidade do mínimo existencial é um direito dos cidadãos-contribuintes de não ser tributado no seu mínimo necessário a uma existência digna, bem como a prestações positivas do Estado. Nestes termos, o princípio da capacidade contributiva impõe uma tributação acima desse mínimo existencial, analisando as características pessoais do contribuinte para a graduação dos tributos. Desse modo, princípio da capacidade contributiva não permite a tributação acima dos limites, corroborando para o princípio da vedação ao efeito de confisco.

10. O princípio da capacidade, visando uma tributação justa, se correlaciona ao princípio da igualdade, sendo o primordial instrumento na busca da justiça fiscal. A exigência da igualdade decorre da Constituição Federal, que crava o princípio da igualdade em diversos dispositivos ao longo do texto. O princípio da igualdade consiste na exigência de tratamentos distintos entre os cidadãos, na medida em que se diferenciam. No Direito Tributário de um Estado Democrático de Direito, o tratamento diferenciado entre os cidadãos se dá de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

11. A classificação dos tributos em “diretos” e “indiretos” sempre foi controvertida na doutrina e na jurisprudência, tanto pelas bases dos critérios classificatórios adotados quanto pela utilidade, em si, de adotar tal classificação. Os tributos indiretos visam alcançar a capacidade contributiva de um terceiro, assim considerado por ser alheio à relação jurídico-tributária que

surgirá com a realização do fato gerador. Já os tributos diretos são aqueles nos quais essa transferência ou esse repasse não ocorreria, reunindo-se por isso, na mesma pessoa, as figuras do contribuinte “de fato” e do contribuinte “de direito”.

12. Verifica-se que estes tributos indiretos oneram os preços dos bens e serviços, de modo que, conseqüentemente, influenciam o padrão de consumo dos brasileiros que tendem a arcar com o ônus tributário ao final de uma cadeia. Isso ocorre pelo fato de que os impostos sobre consumo, tais como o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), o ISS (Imposto sobre Serviços de Quaisquer Natureza), a Contribuição para o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) incidem ao longo da cadeia produtiva, onerando o produto em seu preço final pelo ônus tributário.

13. O princípio da capacidade contributiva requer uma análise da pessoalidade do contribuinte, a fim de que a exação incida de modo a respeitar as possibilidades econômicas de cada contribuinte, o que é impraticável nos tributos indiretos, visto que são impostos reais, que não levam em consideração as características pessoais do contribuinte, mas, somente, as condições matérias do fato descrito.

14. Não há unanimidade acerca da aplicação dos tributos indiretos ao princípio da capacidade contributiva. Entretanto, grande parte da doutrina converge no sentido de que, em se tratando de ICMS e IPI, a seletividade consistiria em um instrumento apto a atenuar os efeitos da inexistência de caráter pessoal na tributação indireta.

15. A seletividade consiste em um princípio que visa garantir a igualdade, de modo a diferenciar a tributação por espécies de mercadorias. Trata-se de uma recomendação ao legislador para que estabeleça alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade da mercadoria. Os produtos essenciais à vida do maior número de habitantes do país devem ser tributados de forma mais suave, enquanto as maiores alíquotas devem ser destinadas aos produtos de consumo restrito, isso é, o supérfluo das pessoas com maior poder aquisitivo

16. A seletividade tem por finalidade alcançar os consumidores finais, que suportam o ônus econômico dos tributos indiretos. Ao produzir tal norma, a Constituição Federal de 1988 visa mitigar os efeitos da repercussão econômica naqueles cidadãos com menor poder aquisitivo, que somente consomem produtos e serviços essenciais para viver, os quais devem, necessariamente, ter um tratamento fiscal diferenciado.

17. Por esta razão, os tributos indiretos devem ter alíquotas graduadas de acordo com o grau de essencialidade do produto ou serviço. Aqueles mais essenciais não devem ser tributados ou ter uma tributação reduzida.

18. Alguns doutrinadores relacionam este princípio da seletividade ao princípio da capacidade contributiva, como se aquela fosse uma derivação dessa, ou uma técnica para concretização da capacidade contributiva nos tributos indiretos. Entretanto, o presente trabalho entendeu que a seletividade não remete a noção de capacidade contributiva, visto que não é verificável para a apuração do imposto a manifestação efetiva de riqueza do contribuinte de direito, mas um enfoque no consumidor final, ou seja, no objeto do consumo.

19. A seletividade em função da essencialidade aproxima-se da capacidade contributiva, na medida que ambos são princípios voltados para a concretização do princípio da igualdade. De modo que, tanto a seletividade quanto a capacidade contributiva visam a preservação do mínimo existencial.

20. O Sistema Tributário deve se harmonizar com os postulados da Justiça Fiscal, com o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, sob pena de inconstitucionalidade. O tratamento a ser dado a cada cidadão-contribuinte deve levar em consideração as condições econômico-pessoais dos sujeitos, a fim de proporcionar uma tributação graduada de acordo com este critério, proporcionando uma carga tributária progressiva. Entretanto, o Sistema Tributário Brasileiro é considerado regressivo.

21. Ao se analisar a carga tributária brasileira sob o prisma da capacidade contributiva, não se pode negligenciar o peso dos impostos indiretos sobre o total arrecadado pelos entes tributantes. Estes tributos indiretos, por não observar características pessoais econômicas do contribuinte, tributam todos da mesma forma, sendo, portanto, regressivos por sua natureza, de modo que oneram as pessoas mais pobres, pois retiram proporcionalmente mais das famílias com menor poder aquisitivo.

22. A regressividade do Sistema Tributário brasileiro é consequência da opção de política fiscal adotada pelo Brasil, na qual há uma concentração da carga tributária na tributação sobre o consumo de bens e serviços, de modo que são diminutas as exações sobre a renda e patrimônio, que são bases de incidências mais aptas a ter uma graduação conforme a capacidade contributiva do contribuinte, conforme análise da carga tributária do País. Portanto, a elevada tributação sobre o consumo transforma o sistema tributário regressivo com um todo.

23. A opção política pela tributação sobre o consumo justifica-se pelos altos índices de arrecadação que a base de incidência de bens e serviços representa, bem como pelo efeito psicológico-tributário, de modo que é pouco perceptível pelos contribuintes, principalmente entre os que mais contribuem, pessoas de baixa renda, que tem pouco conhecimento devido à falta de educação e informação por parte do Estado.

24. Diante disso, faz-se necessário repensar as escolhas e parâmetros da matriz tributária brasileira. A política tributária deve ser, antes de tudo, um mecanismo de distribuição de renda e indutora do desenvolvimento econômico e social do país. Deve se buscar um modelo tributário que sustente um Estado que priorize as políticas sociais. A construção de uma tributação mais justa no País passa pelo resgate e reafirmação de diversos princípios tributários, já existentes na Constituição Brasileira e que não vem sendo observados, como o princípio da capacidade contributiva, da igualdade e o postulado da justiça fiscal, se configurando uma verdadeira violação a Constituição.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência**. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE, José Maria Arruda; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. *In* MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 260-297.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____; GIARDINO, Cléber. Imposto de renda – capacidade contributiva -aparência de riqueza- riqueza fictícia- renda escritural- intributabilidade de correções monetárias. *In* **Revista de direito tributário nº 38**. São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro-dezembro, 1986

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Atualizado por Hugo de Brito Machado. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARRETO, Aires. F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. *In* _____, **A Nova Interpretação Constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 1. ed. São Paulo: EDIPRO, 2001.

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10.ed. Brasília: UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BONFIM, Thiago. **Os Princípios Constitucionais e Sua Força Normativa**. 1.ed. Salvador: Editora JusPodivum, 2008.

BORGES, Daniela Lima de Andrade. A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988. *In* **Teses da Faculdade Baiana de Direito v.3**, 2011.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: Princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 17 nov. 2016.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 20 de mai. 2017.

_____. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em: 20 mai. 2017.

_____. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2.ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011.

_____. IPEA. **Comunicados do IPEA nº 92: Equidade fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do gasto social**, 2011.

_____. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito**

Federal, e dá outras providências.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 20 mai. 2017

_____. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm> Acesso em: 20 mai. 2017.

_____. **Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 1.** Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2009.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).** Brasília: SRF, setembro de 2016. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-adianeiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 2 mai. 2017.

_____. Secretaria da Receita Federal. **IRPF (Imposto de Renda da Pessoa Física).**

Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em 2 mai. 2017.

BUFFON, Marciano. **A Tributação como Instrumento de Densificação do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.** 2007. Tese. Orientador: Prof. Dr. Ovídio Araújo Baptista da Silva (Curso de Doutorado da UNISINOS) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **ICMS.** 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASSONE, Vittorio. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. In MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.) **Curso de Direito Tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 799-833.

CINTRA, Carlos César Sousa. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2013, p. 98-142.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário.** 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COLARES, Laís Gramacho. **A Responsabilidade Tributária por Sucessão Empresarial e o Princípio Constitucional da Isonomia**. 2014. Tese. Orientador: Prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta (Curso de Mestrado da UFBA) – Universidade Federal da Bahia, Salvador.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb, A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 141. Junho, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *In* **Revista de direito tributário nº 55. Ano 15**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 299-301.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. Salvador: JusPodvum, 2013.

D'ARAÚJO, Pedro Sales de. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Tese. Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen. (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da Essencialidade na Tributação. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS – nº 28**, 2011, p. 135-155.

DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. *In* FISCHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e Direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações. **V Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1991.

DULTRA, Micaela Domingues. **A capacidade contributiva: análise à luz dos direitos humanos e fundamentais**. 2008. Tese. Orientador: Prof. Dr. Gilmar Ferreira Mendes. (Curso de Mestrado IDP) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília.

DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

_____. **Levando os Direitos a Sério**. Trad. Nelson Boeira. 1.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENGLISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

ESPÍNOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social: Relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: Eduerp, 2007.

GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

_____. **Os Princípios Jurisdicionais de Tributação no Estado de Origem e Destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica**. 2002. Tese. Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar (Curso de Doutorado da UFSC) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

_____; D'ARAÚJO Pedro Júlio Sales; PAULINO Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Revista Sequência (Florianópolis)**, n. 66. p. 213-234, jul. 2013. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>> Acesso em: 19 nov. 2016.

HABERMAS, Jurgen. **Direito e Democracia: Entre facticidade e validade**. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. 2.ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 8.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo**. São Paulo: Marcial Pons/Manole, 2007.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Trad. José Lamengo. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 196. Janeiro 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. A estrutura atual da Tributação sobre o Consumo no Direito Brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, vol. 201, Jul./set. 1995, p. 65-70

_____. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. O Princípio da capacidade contributiva. *In* **Caderno de pesquisas tributárias 14**. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Tributação Indireta do Direito Brasileiro. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. *In* MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos “Indiretos”. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 32.2, jul./dez. 2012, p. 223-259.

_____. A Tributação Indireta no Direito Brasileiro. *In* MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 212-242.

MARANHÃO, Eduardo Torres de Albuquerque. **Análise crítica do Sistema Tributário Nacional e sugestões para o seu aperfeiçoamento**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2604, 18 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17218>>. Acesso em: 8 mar. 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade econômica e capacidade contributiva. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Caderno de Pesquisas Tributárias**. Vol.14. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989.

_____. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012..

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **IPI – Teoria e Prática**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, Kalyara de Sousa e; GASSEN, Valcir. Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária. *In* GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MÖRSCHBÄCHER, José. **Repetição do Indébito Tributário Indireto**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Princípio da Seletividade do Tributo em Função da Essencialidade do Produto: incidência, não-incidência, isenção e imunidade tributária. **Revista dos Tribunais**, ano 79, jan. 1990, vol. 651.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 192. Set, 2011.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. *In* MACHADO, Hugo De Brito (coord.). **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

PALSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais estaduais e municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos Indiretos. *In* MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 353-368.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **A Carga Tributária no Brasil: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição**. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosiXIIIPTN/Carga_Tributaria_Brasil.pdf> Acesso em: 20 mai. 2017.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares do Direito**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. *In*: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. **Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. O Mito da Jurisdição da Repercussão Econômica da Tributação Indireta. *In* MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 369-395.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta; Lenita M. R. Esteves. 2. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e solidariedade no Estado brasileiro. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 5, n. 5, 2009.

SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** p. 11. Disponível em: <<https://mplfloripa.files.wordpress.com/2012/02/a-distrituic3a7c3a3o-da-carga-tribut3a1ria.pdf>> Acesso em: 1 jun. 2017.

_____. **As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. 1. ed. Brasília: INESC, 2014. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>>. Acesso em: 20 de mai. 2017.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Direito Constitucional Positivo**. 39.ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

SILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. Quem Pode Mais Pagar Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IEMD, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011.

SILVA, Valclir Natalino da. Justiça Tributária e Segurança Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 40, p. 75, jan. 1999.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre a sua natureza e suas causas, Volume II**. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a Los Impuestos Directos e Indirectos. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: A Questão dos Impostos Reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 53. Fev., 2000.

VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (coord.). **Tributação das Empresas: curso de especialização**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

ZELMO, Danari. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 124. Jan, 2006.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.