

A EFETIVIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FONTE DE EQUIDADE E IDEAL DE JUSTIÇA FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Igor Silveira Barbosa¹

Fernando José Amâncio Rodrigues²

RESUMO

O Princípio da Capacidade Contributiva no Direito Tributário é importante garantidor da justiça fiscal e da equidade na relação entre o fisco e os contribuintes. Traduz-se este Princípio da premissa de que a tributação deverá ser sempre modulada, de maneira a assegurar que os cidadãos contribuam ao Estado em proporção adequada às diferentes capacidades econômicas, sob pena da perpetuação das desigualdades sociais. Contudo, incontroversa é a constatação de que existe falha na efetividade do Princípio no ordenamento jurídico brasileiro, posto que frequentemente o Estado deixa de apreciar, na legislação e no lançamento tributário, o tratamento particularizado necessário a aplicação eficaz da mencionada modulação. Ou seja, os contribuintes com menor capacidade contributiva muitas vezes arcam com tributos em uma fração maior da sua renda, se comparados aos contribuintes com maior capacidade contributiva. Parte do problema se deve a preferência *de facto* por impostos impessoais, em detrimento da preferência *de jure* por impostos pessoais ou particularizados, garantindo uma carga tributária analisada como “regressiva”. Portanto, necessário é o estudo para identificar parte das razões da mencionada inefetividade do Princípio da Capacidade Contributiva, ponderando-se que, ainda que seja incontroversa a eficácia deste no Direito Tributário, o Princípio não atinge os melhores resultados.

Palavras-chave: Direito tributário. Princípio da capacidade contributiva. Efetividade. Justiça fiscal. Ordenamento jurídico brasileiro.

1 INTRODUÇÃO

Prevalece no sistema de tributar brasileiro a ultrapassada tributação pelo critério proporcional ou, como consensualmente conhecida, a “tributação regressiva”, de modo que àquelas pessoas que possuem maior renda contribuem proporcionalmente com menos impostos (em uma análise de qual percentual dos seus rendimentos são destinados às contribuições), enquanto os indivíduos que possuem rendimentos menores contribuem com maior parcela dos seus recursos financeiros.

Isso ocorre, entre outras razões, pois no ordenamento jurídico brasileiro

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Ipatinga -FADIPA.

² Mestrado em Linguística Aplicada pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brasil (2019). Procurador da Fazenda Nacional do Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Brasil.

existem muitos impostos classificados como indiretos, explicados por Regina Helena Costa, na obra *Princípio da Capacidade Contributiva* (2012, p. 58), como impostos nos quais o contribuinte *de jure* não é aquele que absorve o impacto da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte “de fato”. Por exemplo, uma empresa que deve determinado imposto ao Estado, normalmente passará esse custo ao consumidor intermediário, enquanto este passará ao consumidor final.

De acordo com estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), mais da metade da carga tributária brasileira é cobrada justamente daqueles que possuem menos: os economicamente desfavorecidos. A pesquisa aponta que 53,8% (cinquenta e três vírgula oito por cento) do total arrecadado é pago por brasileiros com renda de até três salários mínimos, o que representa 79% (setenta e nove por cento) da população. Outros 28,5% (vinte e oito vírgula cinco por cento) da arrecadação possuem origem nos impostos pagos por brasileiros com renda entre três e dez salários mínimo. Enquanto isso, os brasileiros que ganham mais de dez salários mínimos não contribuem nem com 1/3 (um terço) da arrecadação nacional. (CORREIO BRAZILIENSE, 2014).

A relevância desta forma de tributar no Brasil, que se materializa em impostos como o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), dificulta a aplicação do importante Princípio da Capacidade Contributiva, mencionado na Constituição Federal, conforme o artigo a seguir:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a 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. (BRASIL, 1988).

Este Princípio traz critérios balizadores como a seletividade, a pessoalidade e a progressividade, que orientam (ou deveriam orientar) o *modus operandi* do sistema de tributação, delineado pelos poderes Executivo e Legislativo, de modo que as pessoas que possuem maior rendimento, ou seja, maior capacidade contributiva, devem pagar mais tributos, proporcionalmente e monetariamente,

enquanto as pessoas que possuem menos recursos, ou seja, menor capacidade contributiva, devem arcar com menos custos. Portanto, é definido pelo Professor Sabbag, em sua obra Manual de Direito Tributário (2019, p. 161), como fonte de equidade e ideal de justiça.

O Princípio da Capacidade Contributiva ganha maior relevância no Brasil, pois, a desigualdade socioeconômica no país não só é alta, como também administra longos períodos de crescimento. De acordo com o estudo “A Escala da Desigualdade” da Fundação Getúlio Vargas (16/08/2019), por exemplo, a desigualdade social no Brasil aumentou pelo décimo sétimo trimestre consecutivo, na primeira metade de 2019 (Revista Veja, 2019). Ou seja, a aplicação do Princípio torna-se instrumento fundamental, necessário, para confrontar essa realidade, na expectativa de atingir maior equidade, justiça social/fiscal, evitando que os cidadãos mais pobres tenham que arcar com tributos em demasia e garantindo que os mais ricos contribuam mais, conforme a sua capacidade.

Contudo, a superveniência dos impostos indiretos e o seu predomínio no ordenamento jurídico, limitam de forma contundente a operatividade do Princípio em questão, pois inviabilizam a impressão de uma feição pessoal, ou seja, uma análise mais particular do contribuinte e do valor que será devido por ele, decaindo em uma fatal generalidade que trará como consequência o fenômeno popularmente conhecido como “regressividade”, mas que nada mais é que a supremacia dos impostos proporcionais e indiretos, em detrimento dos impostos progressivos e diretos, como será estudado.

Além disso, é importante mencionar que outros fatores tributários também contribuem para a mencionada predominância da desigualdade fiscal, em território brasileiro. Instrumentos tributários, além dos Impostos Indiretos e Proporcionais, como as Isenções Fiscais, o critério da Seletividade e as Imunidades Tributárias, muitas vezes são utilizados para beneficiar grupos específicos, que não necessariamente abrangem os grupos socioeconômicos mais vulneráveis, ignorando a aplicação do Princípio em estudo.

Pode-se supor que as hipóteses até então mencionadas simbolizam malfeitorias – infração das regras tributárias – e/ou má aplicação das normas jurídicas pertinentes, dada a questionável utilização de alguns dos instrumentos mencionados, com a marginalização dos seus objetivos no momento da sua aplicação. Melhor dizendo, muitas vezes separa-se a razão de ser (*de jure*) dos

impostos indiretos, das isenções fiscais, das imunidades tributárias, etc, das razões pelas quais estes são inseridos no mundo prático (*de facto*).

Neste sentido, observando certas análises leigas, é comum interpretações equivocadas e superficiais de outros Princípios do Direito Tributário, como no caso dos Princípios da Neutralidade Fiscal e da soberana Igualdade (Isonomia) Tributária, afirmando que a defesa de um sistema tributário mais equânime, utilizando alguns critérios da Capacidade Contributiva, importaria necessariamente em violação da neutralidade do Estado em relação aos agentes econômicos e em promoção de desigualdade.

A evolução do Estado Democrático de Direito, entretanto, diferente do que pensam os mencionados leigos, não mais permite a análise de que o Estado deveria manter-se inerte diante das disparidades socioeconômicas.

O Princípio da Neutralidade não serve mais à ideia da absoluta ausência de interferência tributária nos mercados, mas sim à intenção de diminuir os impactos da tributação nos agentes econômicos.

Enquanto isso, por outro lado, é incorreto afirmar que a utilização de critérios distintos para tributar alguém mais vulnerável, vilipendia a isonomia tributária, posto que esta deve ser dissecada em conformidade com o intento da Constituição Federal, a qual garante a materialidade da aplicação dos conceitos de igualdade. Logo, os indivíduos com menos recursos poderão ser beneficiados, em detrimento dos indivíduos com mais recursos, sem ferir a Igualdade Tributária.

Diante de tudo o que foi exposto, origina-se intrigante problema que merece ser estudado na presente pesquisa: O Princípio da Capacidade Contributiva possui realmente efetividade no ordenamento jurídico brasileiro ou os poderes estatais competentes não lançam mão do Princípio na hora de delinear o sistema tributário?

Diante desta problemática, o presente trabalho objetiva abordar o Princípio da Capacidade Contributiva, enfocando a relevância deste, no cenário do Direito Tributário, como garantidor de justiça fiscal. Analisando, ainda, outros recursos tributários existentes, a fim de melhor situar o Princípio na realidade tributária.

Ressalta-se que este estudo será realizado através de uma pesquisa bibliográfica, analisando doutrinas, legislação, artigos jurídicos, notícias e outros estudos científicos pertinentes ao tema.

Esclareço que nem todas as questões pertinentes ao tema serão abordadas com minuciosidade nesta pesquisa, como as Imunidades Tributárias e a relação do

Princípio da Capacidade Contributiva com outros Princípios, haja vista a extensão e profundidade do tema. Contudo, os assuntos mais negligenciados neste estudo poderão ser objeto de pesquisa em futura monografia, artigo, dissertação ou tese.

Registra-se aqui, por fim, a relevante contribuição do livro “Princípio da Capacidade Contributiva”, de autoria da renomada Ministra do Superior Tribunal de Justiça e Professora titular da PUC-SP, Regina Helena Costa, que, mesmo datado do ano de 1993, permanece atualizado e insubstituível na matéria em questão, haja vista ser o livro nacional que trabalha com mais qualidade e precisão o Princípio da Capacidade Contributiva do Direito Tributário.

2 DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: “FONTE DE IGUALDADE E IDEAL DE JUSTIÇA”

2.1 Origem histórica

Séculos antes de Cristo, na Grécia e no Egito, embrionou-se um ideal de justiça fiscal, o qual seria abordado, séculos depois, na Magna Carta (1215 d.C.). O histórico documento inglês trabalhou o conceito de forma prematura, com o fito de acalmar barões insatisfeitos com as cobranças de altas taxas de tributos, para financiar guerras e outras incursões dos Monarcas ingleses. (FERREIRA FILHO, *In: Direito Humanos Fundamentais*, 2007, p. 12)

Contudo, a justiça fiscal ganhou melhor forma, assemelhando-se à atual, na Idade Média, com os ditames de São Tomás de Aquino (1225-1274), florescendo e suprimindo a mencionada prematuridade, a qual pressupunha a sua aplicação apenas aos mais poderosos e ignorava a população marginalizada. (COSTA, 2012, p. 18).

O filósofo medieval trabalhou a noção de que os indivíduos deveriam pagar tributos de acordo com sua possibilidade e em proporções equânimes, além de ter apontado a existência de impostos justos e injustos, analisados conforme o seu critério de justiça fiscal (MEIRELLES, *In: O princípio da capacidade contributiva*, 1997, p. 333-339). Sendo assim, podemos dizer que o primeiro conceito do atual Princípio da Capacidade Contributiva nasceu nesse momento histórico, conforme aponta Costa (2012, p. 18):

Tal ideia (capacidade contributiva) tornou-se mais precisa na Idade Média, pelo que se pode depreender do pensamento de São Tomás de Aquino, para quem cada um devia pagar tributos secundum facultatem ou secundum equalitatem proportionis.

Séculos após o conceito de justiça fiscal foi abordado também na concepção Renascentista/Illuminista do pensador inglês Adam Smith e em diversos movimentos inspirados pelos ideais iluministas pelo globo, nos dizeres de Costa (2012, p. 18):

Em 1776, Adam Smith, em sua famosa obra *A Riqueza das Nações*, sustentava, como concretização da justiça da imposição fiscal, que todos devessem contribuir para as despesas públicas “na razão de seus Haveres”, sendo que no atendimento ou não desta máxima residiria a chamada “igualdade ou desigualdade da tributação”.

Nesse momento histórico, tão arraigada já se encontrava a ideia de capacidade contributiva na consciência dos povos civilizados, que vários episódios políticos de relevo podem ser atribuídos, direta ou indiretamente, à sua inobservância. 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, por ocasião da coleta da “derrama” (1789).

Por fim, somente na constituição Republicana de 1946, a qual resgatou diversas liberdades civis e democráticas, após quase uma década da ditadura Getulista no período historicamente conhecido como Estado Novo (1937-1946), que a noção de capacidade contributiva foi pela primeira vez instituída em uma legislação brasileira, conforme também cita Costa (2012, p. 21):

Foi somente em 1946 que o princípio ganhou o merecido realce, em face da dicção de seu art. 202, assim vazado: “Art 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

2.2 Conceitos

Em um primeiro momento, é importante destacar, que o Princípio da Capacidade Contributiva, se extrai da narrativa do próprio texto constitucional vigente, no seguinte trecho:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a 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.
(BRASIL, 1988, grifo nosso).

Conforme demonstrado, a própria Carta Magna brasileira indica que os impostos terão caráter pessoal (respeito à pessoalidade) e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (análise da condição econômica do cidadão), características balizadoras do Princípio em estudo, as quais, somadas à progressividade e seletividade, dão forma à Capacidade Contributiva.

Não restringindo esta análise apenas a uma leitura legal, é importante trazer a visão de diferentes autores, para somar conhecimento ao conceito do Princípio da Capacidade Contributiva.

De acordo com o autor Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário, (2019, p. 167):

O princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade [...] como projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinando e com este se entrelaçando, no intuito de alcançar o ideal de justiça fiscal – seu elemento axiologicamente justificador-, que, conquanto não apareça formalmente escrito no texto da Constituição, deverá ser apreendido no bojo de uma prática constitucional.

Na sequência, o mencionado autor ressalta o conceito de capacidade contributiva: “[...] é a capacidade de pagar o tributo (*ability to pay*), estando prevista como importante princípio [...].”

Regina Helena Costa, Ministra do Superior Tribunal de Justiça, em sua obra Princípio da Capacidade Contributiva (2012, p. 24), ressalta a simples, direta e importante lição conceitual de dois dos mais importantes doutrinadores: “Para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino o princípio traduz-se da exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes.”

O Doutor Hugo de Brito Machado, um dos mais renomados autores e tributaristas, na obra Curso de Direito Tributário (2004, p. 52), destaca importante questão sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, rechaçando a ideia de que este pode ser utilizado ao alvedrio das vontades do Poder Público, como defendem

alguns após mera interpretação superficial da lei:

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu art. 145, § 1º, disse que os tributos "serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". É certo que a expressão "sempre que possível", utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o sempre que possível, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.

Continuando sua exposição, Machado (2004, p. 53) ainda defende o controle de constitucionalidade caso haja inobservância do Princípio, em qualquer situação, reforçando a ideia de que o Princípio sempre deverá ser critério quando o assunto for tributação:

Tal como acontece com a inobservância de qualquer outro princípio constitucional, também a inobservância, pelo legislador, do princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de controle tanto por ação direta, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, por uma das pessoas indicadas no art. 103 da vigente Constituição Federal, como em qualquer das ações nas quais ordinariamente são apreciadas as questões tributárias.

O professor e magistrado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Leandro Paulsen, no seu livro Curso de Direito Tributário Completo (2014, p. 57), traz importante interpretação do Princípio, parafraseando o importante tributarista alemão Klaus Tipke:

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza. KLAUS TIPKE destaca que o "princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isto se harmoniza com o princípio do Estado Social.

Por fim, o tributarista e advogado Harada, através de sua obra Direito Financeiro e Tributário (2019, p. 418), afirma: "O princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte."

Conclui-se, com o fito de sintetizar os conceitos do Princípio da Capacidade

Contributiva expostos, que este nada mais é que a garantia de que todos deverão contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus recursos, de modo que os mais desprovidos não tenham que pagar ou contribuam com menor quantia, enquanto os mais providos devem arcar com maior quantia.

2.3 Relação do Princípio com a Justiça Fiscal

Conforme pode-se extrair da conceitualização acima, o Princípio da Capacidade Contributiva é corolário da igualdade tributária, de modo a promover a justiça fiscal, o que significa garantir a equidade no exercício do Direito Tributário, seja no momento da criação de normas ou no ato de executá-las.

O Princípio, *de jure*, é a maior barreira jurídico-tributária entre a vontade política de alguns, visando beneficiar os grupos economicamente mais poderosos, e o dever do Estado de tratar de forma igualitária os indivíduos das mais diferentes classes sociais, recordando a importante noção de materialidade ou verticalidade, a qual garante que os mais necessitados serão protegidos, visando-se sempre o horizonte definido pelo artigo 3º da Constituição Federal:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

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. (BRASIL, 1988).

Para atingir uma tributação mais justa e equânime, o Princípio da Capacidade Contributiva, na forma de uma limitação constitucional ao Poder de Tributar, se materializa na forma de critérios, como a progressividade, a seletividade e a pessoalidade.

A progressividade vincula-se à ideia de que maiores alíquotas deverão ser aplicadas aos contribuintes com maiores recursos financeiros. No caso do Imposto de Renda de Pessoa Física, por exemplo, aplica-se alíquotas diversas aos diferentes grupos socioeconômicos – indo de 0%, para os indivíduos com menor capacidade contributiva, até 27,5%, para as pessoas com maior capacidade.

O conceito de progressividade possui outra interpretação, bem próxima da

acima exemplificada, a qual está diretamente relacionada a uma visão mais ampla dos tributos. Nesse caso, o critério da progressividade se refere a noção geral de que os indivíduos mais ricos deverão pagar, proporcionalmente, mais impostos, não só se referindo a ideia de alíquotas progressivas, mas também trabalhando um ideal de que o sistema tributário, como um todo, deverá ser construindo com impostos que privilegiam a noção de capacidade contributiva, conforme será trabalhado no próximo tópico deste estudo.

O segundo critério é da seletividade, que pode ser considerado o mais simples entre os mencionados. Este se aplica aos impostos proporcionais, como ICMS e IPI, e apenas impõe a variação de alíquotas com base na essencialidade do bem. Se um bem integra a cesta básica, por exemplo, em regra terá sua base de cálculo do ICMS reduzida, em detrimento de produtos considerados menos essenciais, como os celulares de nova geração. O critério também será complementarmente estudado nos futuros tópicos deste estudo.

Por fim, faz-se mister ressaltar o critério da pessoalidade, o qual pode ser definido como um mecanismo para aproximar os tributos da realidade, viabilizando a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva de forma mais efetiva. Utilizar-se-á este critério, sempre que possível, para imprimir um caráter mais particular ao tributo, analisando as características de alguns grupos de contribuintes, sejam eles mais pobres ou mais ricos, menos providos de capacidade contributiva ou mais providos, com a finalidade de impor uma obrigação tributária mais justa sobre estes grupos.

Sobre o critério da pessoalidade, o Advogado e Professor Humberto Ávila, em sua obra *Teoria da Igualdade Tributária* (2015, p. 92), afirma:

[...] a constituição de 1988 atribuiu preferência ao tratamento particularizado, quer porque o elegeu como princípio geral, quer porque manteve como contraponto na sua exceção, quer porque exigiu sua observância na instituição das espécies tributárias. Esse tratamento particularizado faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, quer mediante a consideração das suas particularidades (capacidade contributiva subjetiva), quer mediante a análise das particularidades das operações que concretamente prática (capacidade contributiva objetiva).

Contudo, o autor supramencionado faz ressalvas quanto à aplicação do critério da pessoalidade do Princípio da Capacidade Contributiva:

[...] essas características particulares, no entanto, podem deixar de ser analisadas se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particulares dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas, porque sua consideração causaria – pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento – mais generalização do que individualização. [...].

Este posicionamento com respaldo legal, no entanto, pode ser considerado, apesar de correto, uma das escusas torpes da Administração Pública para garantir a eficácia do Princípio estudado. Isso ocorre, pois, a exceção mencionada é flagrantemente vaga, podendo ser utilizada em inúmeros casos concretos, sendo que, em muitos deles, seria patente a aplicação do Princípio através da personalização do Tributo.

É fácil à Administração Pública, sempre que conveniente aos cofres e interesses do Estado, afirmar que seria extremamente onerosa ou impossível a particularização de determinada norma em uma situação fática, valendo-se de forma inconstitucional e promíscua do Princípio da Eficiência decorrente do Direito Administrativo, o qual define que o Poder Público deverá atuar sempre de modo a garantir maior eficiência em seus atos.

Porém, de maneira pertinente, Ávila (2015, págs. 92, 93 e 96) alinha seu texto com o Princípio da Capacidade Contributiva e com a justiça fiscal, ao posicionar-se contra o uso do Princípio da Eficiência para contrapor à Capacidade Contributiva e ao lembrar que as normas generalistas provocam perda em justiça individual:

[...] as normas que utilizam padrões fiscais (pautas, tabelas, plantas) são normas com “finalidade simplificadora”. A justificativa para sua adoção é a suposta impossibilidade ou extrema onerosidade para fiscalizar cada operação individual.

Essas normas procuram tornar a fiscalização de tributos mais ágil e econômica. Ao fazê-lo, porém, provocam uma perda em justiça individual, já que a obrigação tributária não mais é dimensionada pela operação real (pelo valor concreto do imóvel, do automóvel, da operação de circulação de mercadorias), mas pela operação presumida. Isso pode ensejar a ocorrência de uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido em alguns casos.

Esse afastamento da capacidade contributiva concreta, avaliada pela dimensão real do fato gerador, embora justificado, enseja os seguintes questionamentos: o legislador está autorizado a se afastar totalmente do fato efetivamente ocorrido, desconsiderando-o por completo? Do ponto de vista dos princípios, essa mesma pergunta poderia ser reformulada com as seguintes palavras: o critério da capacidade contributiva pode ser abandonado ou simplesmente desconsiderado, quando a simplificação serve de justificativa para a tributação? A resposta é negativa.

[...] Para alguns, o princípio da eficiência poderia ser usado como justificativa para afastar os princípios tributários, especialmente o da igualdade e o da capacidade contributiva no seu aspecto objetivo. E assim seria porque a eficiência, embora não conste, expressamente, do Sistema Tributário Nacional, seria um princípio geral da Administração Pública, na qual, obviamente, estaria inserida a Administração Tributária. A essa conclusão, porém, não se pode chegar, pelos seguintes motivos.

Em primeiro lugar, porque a eficiência administrativa não pode ser considerada propriamente um princípio jurídico, no sentido de uma norma que estabelece um estado autônomo de coisas que deva ser realizado [...]. “A eficiência é muito mais um instrumento para atingir outros fins sociais”, como afirma Mathis. Ela exige efetividade da administração na realização de suas tarefas. [...] Sozinha, ela sequer tem um sentido, pois depende sempre de um objeto cuja aplicação irá pautar: só se é eficiente em relação a, ou em alguma coisa. Sendo assim, são as finalidades constitucionalmente impostas à Administração tributária que devem se realizadas de modo eficiente [...].

[...] a eficiência não tem o poder de criar competência, de afastar o princípio da igualdade e de transformar uma presunção em ficção. A eficiência, em vez disso, é o instrumento calibrador de realização da própria igualdade.

Neste diapasão, conclui-se que jamais o Princípio da Capacidade Contributiva poderá deixar de ser aplicado quando a única justificativa for a simplificação da tributação; o mesmo vale para as situações em que o Princípio da Eficiência é invocado pelo Poder Público para suprimir o respeito à capacidade contributiva.

Ainda que o Princípio, em muitas ocasiões, seja desrespeitado *de facto*, como veremos, em uma realidade hipotética na qual inexistisse a noção de Capacidade Contributiva, o Estado poderia agir de forma eticamente transgressora com respaldo *de jure*, o que não pode fazer na realidade em que existe o Princípio, pois, como esclarecido na citação de Hugo de Brito Machado, na hipótese de desrespeito da Capacidade Contributiva cabe ação de controle de constitucionalidade.

Pode-se dizer, então, que ausente o Princípio da Capacidade Contributiva para modular as características fiscais e legislativas dos tributos, poderá o Estado incorrer em patente injustiça fiscal. Ou seja, em matéria tributária, não existe justiça sem o respeito ao Princípio, pois poderia o Poder Público exigir quantias proporcionalmente semelhantes ou maiores (às cobradas dos ricos) aos indivíduos mais pobres, perpetuando a desigualdade socioeconômica.

Quando um indivíduo socioeconomicamente desfavorecido paga, proporcionalmente, maior ou igual fatia dos seus rendimentos em comparação a um indivíduo com alta capacidade contributiva, o primeiro flagrantemente tem seu poder de compra reduzido, não podendo usufruir de uma diversa gama de bens e serviços,

que vão de bens mais supérfluos, como televisores, celulares, veículos e computadores mais modernos; a serviços que garantem maior segurança física e que asseguram maiores chances de progressão social, como hospitais particulares e escolas privadas; e, por fim, até mesmo a recursos que, na atualidade, podem ser considerado essenciais, como energia elétrica, internet e saneamento básico.

Desta forma, o Princípio da Capacidade Contributiva devidamente respeitado, pode garantir uma menor disparidade de armas entre os indivíduos mais ricos e os indivíduos mais pobres, quando o assunto é progressão social, posto que, se aplicado, poderá garantir que mais pessoas menos favorecidas acessem recursos básicos e essenciais, os quais os mais ricos já usufruem, como educação de qualidade, a qual é a mais realística das formas de melhoria socioeconômica. Por esse motivo, o Princípio é brilhantemente descrito por Eduardo Sabbag como fonte de equidade e ideal de justiça.

3 DOS IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS E PROGRESSIVOS E PROPORCIONAIS

3.1 Diretos e Indiretos: conceitos e hipóteses

Os impostos podem ser classificados e conceituados das mais diversas formas, em relação a inúmeros critérios. Antes da conceitualização dos impostos conhecidos como Diretos e Indiretos, é de suma importância conceituar o que é um imposto.

Para Machado, em sua obra Teoria Geral do Direito Tributário (2015, p. 187):

Os impostos constituem a espécie mais comum de tributo, provavelmente em todo o mundo. No Direito Brasileiro essa espécie está definida no art. 16 do CTN, assim: Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Na sequência, em simetria a esta pesquisa, Machado discorre sobre a classificação dos impostos:

[...] os impostos podem ser classificados em razão de ensejarem, ou não, o fenômeno financeiro denominado repercussão, que é a transferência do respectivo ônus a terceiro, pessoa que não é parte na relação tributário.

Tomando-se por base esse critério, os impostos são classificados em **diretos** e **indiretos**. (grifo nosso)

Uma vez apresentado o conceito de imposto e explicado o critério de classificação em relação à repercussão do ônus correspondente, a qual separa os impostos em diretos e indiretos, podemos, então, conceitualizar e exemplificar melhor essas duas classificações.

Diz Machado (2015, p. 193) que: “São diretos aqueles impostos nos quais o contribuinte, legalmente obrigado ao pagamento, suporta o ônus correspondente [...]”.

Contudo, para o doutrinador Carneiro, em sua obra Curso de direito tributário e financeiro (2015, p. 273), os impostos diretos são:

[...] aqueles cuja causa de nascimento, ou seja, cujo fato gerador incide sobre o contribuinte de direito (pessoa que realizou a hipótese de incidência, descrita na lei, e por isso tem a obrigação legal de recolher o tributo aos cofres públicos), que não tem a possibilidade de transferir o encargo fiscal a quem quer que seja. Ele é ao mesmo tempo contribuinte de fato e de direito. Exemplo: IPVA.

Em respeito as classificações acima citadas, podemos concluir que os impostos diretos são aqueles que são pagos pelas pessoas que juridicamente são obrigadas, sem transferência, salvo raras exceções contratuais (como no controverso caso prático em que o locatário transfere a responsabilidade de pagar o IPTU, contratualmente, ao locador – Lei 8.245/1991 ou Lei do Inquilinato*).

Alguns exemplos de Impostos Diretos são: Imposto sobre Renda (IR); Imposto de sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)*; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR); e Imposto de Transmissão Causa Mortis ou Doação (ITCMD).

Em relação aos Impostos Indiretos, por sua vez, Machado (2015, p. 193) os classifica como: “[...] aqueles impostos nos quais o contribuinte, legalmente obrigado ao pagamento, transfere a terceiros o ônus correspondente.”

Para o autor Zelmo Denari, na obra Curso de direito tributário (2008, p. 78), imposto indireto é:

[...] o que recai sobre o contribuinte que se liberta do sacrifício, transferindo a terceiros o imposto pago, pelo fenômeno da repercussão ou translação. Na prática, designa-se por contribuinte de direito aquele que recolhe o imposto e contribuinte de fato aquele que, afinal, suporta efetivamente o

gravame.

Sintetizando a conceitualização dos Impostos Indiretos, podemos dizer que são aqueles impostos que não são pagos pelo contribuinte, ou seja, pela pessoa juridicamente obrigada, posto que, através dos fenômenos da repercussão ou translação, transferem a outros indivíduos.

Por fim, Cassone, em sua obra *Direito Tributário* (2018, p. 48), exemplifica e caracteriza os impostos diretos:

IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) – ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e certas situações de ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza); em que o contribuinte direto (a empresa vendedora do produto ou mercadoria, ou prestador do serviço) destaca o valor do imposto ou da contribuição, e cobra do comprador ou tomador do serviço.

3.2 Proporcionais e Progressivos: conceitos e hipóteses

As classificações dos Impostos em Proporcionais e Progressivos, derivam de uma modalidade de classificação definida Machado (2015, p. 192) como “classificação quanto à forma de quantificação do imposto”.

Nesse espectro, existem várias classificações, como as dos professores Vittorio Cassone e Hugo de Brito Machado, os quais entendem a existência de impostos progressivos, regressivos e proporcionais.

Contudo, este estudo melhor utilizará a classificação do professor Eduardo Sabbag, posto que esta é a que mais se enquadra ao desenvolvimento da pesquisa e, também, é a conceitualmente mais atualizada.

Em sua classificação, Sabbag (2019, p. 484-486) utiliza três formas de quantificação dos impostos: proporcionais, progressivos e seletivos. É importante destacar que a classificação em “seletivos” não será conceitualizada neste momento da pesquisa, posto que já foi mencionada no tópico específico sobre o Princípio da Capacidade Contributiva e porque também será discutida em tópico futuro.

Então, nos ateremos, por enquanto, às classificações em impostos proporcionais e progressivos.

O Professor Eduardo Sabbag esclarece que as classificações mencionadas se inserem nos contextos da proporcionalidade e progressividade, respectivamente.

O autor ainda esclarece que essas técnicas contribuem para a exteriorização do Princípio da Capacidade Contributiva.

Sendo assim, o critério da proporcionalidade, correspondente aos Impostos Proporcionais, é, segundo Sabbag (2019, p. 484-485):

[...] um meio de exteriorização da capacidade contributiva, que se revela pela técnica de incidência de alíquotas fixas (únicas), em razão de bases de cálculo variáveis. Trata-se de instrumento de justiça fiscal “neutro, porquanto a sistemática torna a alíquota uma constante, e a base de cálculo, uma variável. Dessa forma, qualquer que seja a base de cálculo, a alíquota sobre ela terá o mesmo percentual.

O autor José Jayme Macêdo Oliveira (*In: Código Tributário Nacional – Comentários, Doutrina e Jurisprudência*. 2009, p. 18), citado pelo também autor Denari, define que:

Proporcional é o imposto cuja alíquota é invariável e aplica-se sobre uma base de cálculo variável. Assim, o multiplicador (que é a alíquota), em regra representado por uma fração (%), é uniforme, e o multiplicando (que é a base de cálculo) cresce ou reduz, é maior ou menor.

Ainda neste contexto, Denari (2008, p. 84) esclarece-nos: “Sem obstância, em nosso sistema tributário, a quase totalidade dos impostos são proporcionais, isto é, instituídos com base em alíquota incidente sobre o valor do objeto tributado, ou seja, sobre a base de cálculo.”

É importante mencionar ainda, que, em momento distinto na sua obra *Manual de Direito Tributário*, Sabbag (2019, p. 196) esclarece que a proporcionalidade é um “instrumento de justiça fiscal neutro.”

Em suma, temos que os Impostos Proporcionais são aqueles que possuem alíquotas fixas ou únicas, aplicadas em bases de cálculo variadas, sendo instrumento de tributação neutro.

Por fim, Sabbag cita exemplos de impostos proporcionais, do seu ponto de vista, que seriam, entre outros: ICMS, IPI e ITBI. Sendo importante acrescentar que o ISS também é considerado um Imposto Proporcional.

Por outro lado, Sabbag (2019, p. 485) escreve que os critérios de progressividade correspondem aos Impostos Progressivos, sendo que progressividade é uma:

[...] técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame, sem haver, é claro, uma relação de proporcionalidade. O critério refere-se ao aspecto quantitativo, do qual decorrem a progressividade fiscal e extrafiscal. A primeira alinha-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, de finalidade meramente arrecadatória, admitindo onerar mais gravosamente a riqueza tributária de maior monta.

A segunda, por seu turno, atua na modulação de condutas, no âmbito de interesse regulatório, promovendo a correção de externalidades.

Em raciocínio semelhante, Carneiro (2015, p. 277) ensina que:

[...] serão progressivos os impostos que se caracterizam pelo aumento da alíquota numa proporção direta ao aumento da base de cálculo, como, por exemplo, o Imposto de Renda e o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel (art.156, § 1º, I, da CRFB/88) – a chamada progressividade fiscal.

Sintetizando, os chamados Impostos Progressivos são aqueles cuja alíquota aumenta proporcionalmente e diretamente em conformidade com a base de cálculo. No caso, diferentemente dos Impostos Proporcionais, os Progressivos possuem alíquotas variáveis.

Em relação aos exemplos de Impostos Progressivos, Sabbag (2019, p. 485) também diz:

Conforme previsão explícita na CF, temos três impostos progressivos: dois federais e um imposto municipal. São eles: ITR (art. 153, §4º, I, da CF – EC 42/2003); IR – Imposto sobre a Renda (art. 153, §2º, I, da CF); e IPTU (art. 156, §1º, I e II, da CF c/c art. 182, §4º, II, da CF.).

Contudo, conforme pode-se extrair de uma análise do Manual de Direito Tributário de Sabbag, o rol de impostos progressivos pode não estar restrito ao texto constitucional, visto que este pode ser alvo de interpretações jurisprudenciais diversas. Além disso, o rol pode ser aumentado pelo devido processo legislativo, observando que a progressividade do Imposto Territorial Rural (ITR), supramencionada, decorreu de emenda constitucional.

Em atenção a esta situação, Sabbag (2019, p. 485) escreveu:

Em fevereiro de 2013, o STF declarou constitucional a progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Com a orientação, deixou evidente, de um lado, a explicitude constitucional da progressividade para os três impostos retrocitados (IR, ITR e IPTU), e, de outro, a força pretoriana na interpretação do tema, quanto à aceitação do ITCMD progressivo.” (em referência ao AgR-RE 542.485, rel. Marco Aurélio,

1ª Turma, julgado em 19/02/2013).

3.3 Íntima relação dos Impostos Indiretos e Proporcionais com os Impostos sobre produtos e serviços

Conforme pode-se extrair dos tópicos 3.1 e 3.2 desta pesquisa, os impostos que incidem sobre produtos e serviços, também conhecidos como impostos sobre consumo (entre eles, por exemplo: IPI, ICMS, ISS), são, incontestavelmente, na maior parte das vezes, classificados ao mesmo tempo como proporcionais e como indiretos. Neles não se pode aplicar, cumulativamente, os critérios da pessoalidade e da progressividade, balizadores do Princípio da Capacidade Contributiva.

Ou seja, nos mencionados impostos, incidem fenômenos como o da repercussão, os quais acarretam o fato de que outros indivíduos pagarão os impostos, ao invés dos contribuintes originários; e também são impostos cuja alíquota permanece fixa para as mais diferentes bases de cálculo.

Da soma dessas duas classificações em um imposto, extrai-se uma íntima relação que pode ser fatal para um sistema tributário, especialmente no que se refere à justiça fiscal, como veremos a seguir.

3.4 Relação dos impostos das mencionadas classificações com o Princípio da Capacidade Contributiva e com a Justiça Fiscal

Conforme observamos nesta pesquisa, o respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva pode ser considerado um importante fator para a garantia da justiça fiscal, posto que visa alcançar a igualdade material nas relações de cunho tributário, através da premissa de que os indivíduos devem contribuir, ao Estado, na medida das suas capacidades.

Dissecando os tópicos 3.1, 3.2 e 3.3, notamos que os Impostos Diretos e Progressivos geralmente são melhores associados à renda, propriedade e lucro, enquanto os Indiretos e Proporcionais, ao consumo (de bens e serviços).

Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário (2019, p. 198), afirma:

Seguindo na contramão das experiências internacionais, a **estrutura tributária brasileira** constitui-se, predominantemente, de **tributos indiretos**, ou seja, daqueles que incidem sobre o **consumo** [...], tais como o ICMS, o IPI, o ISS [...], entre outros. No plano arrecadatório, estes

gravames sobressaem, de modo expressivo, em relação aos chamados “**tributos diretos**”, geralmente incidentes sobre o patrimônio [...], com pouco volume arrecadável. (grifo nosso).

É indubitoso que os **impostos indiretos**, particularmente, **tendem à regressividade**, pois os consumidores, ricos ou pobres, realizando transações de bens e serviços, pagam na mesma proporção, em relação ao valor do bem ou serviço adquirido, independentemente de suas capacidades de contribuição. (grifo nosso).

Cassone, na sua obra Direito Tributário (2018, p. 48), cita o importante tributarista brasileiro, Ruy Barbosa Nogueira, o qual disse:

O **imposto direto** tem a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade **com sua capacidade contributiva**. Exemplo típico de imposto direto **é o imposto sobre a renda pessoal**. (grifo nosso).

Se referindo ao fenômeno da repercussão, característico dos Impostos Indiretos, Carneiro (2015, p. 273, grifo nosso) destaca: “Podemos dizer que a repercussão apresenta dois efeitos: **a) provoca uma injustiça fiscal, já que incide de forma pesada no consumo**; b) o surgimento do contribuinte de fato, na forma do art.166 do CTN.”

O destacado jurista Paulsen (2014, p. 116, grifo nosso), em análise da Progressividade, ensina:

Através das **alíquotas progressivas** é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em grau mais elevado que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, portanto, um **instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva** [...].

Enquanto isso, Sabbag (2019, p. 196, grifo nosso) também esclarece:

[...] embora os **impostos proporcionais** tenham sido muito utilizados na Idade Moderna, **ocupando, ainda hoje, posição de destaque nos sistemas fiscais contemporâneos**, já **não são mais considerados os mais idôneos a atender o princípio da capacidade contributiva**, persistindo sua aplicação em casos pouco ajustáveis à progressividade.

Cumprе destacar que o brilhante tributarista Geraldo Ataliba, no texto Progressividade e capacidade contributiva, em Separata da Revista de Direito Tributário (1991, p. 49, grifo nosso), esclarece que o caráter “neutro” do critério da

proporcionalidade enfatiza, na prática, um caráter regressivo: “Os impostos que não sejam progressivos – **mas que tenham a pretensão de neutralidade** – na verdade, **são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade.**”

Depreende-se dos excertos destacados e estudados, que os Impostos Diretos e Progressivos são os que mais se adaptam à rotina do Princípio da Capacidade Contributiva, garantindo a sua efetividade. Enquanto isso, os Impostos Indiretos e Proporcionais são caracterizados por prejudicar a justiça fiscal e por não atenderem de forma idônea o Princípio em Estudo.

Em sentido semelhante, faz-se mister recordar a importante e já citada análise de Denari (2008, p. 84), da qual conclui-se que o sistema tributário brasileiro se pouca preocupa em dar efetividade ao Princípio da Capacidade Contributiva, apesar da sua eficácia em nosso ordenamento jurídico: “Sem obstância, em nosso sistema tributário, a quase totalidade dos impostos são proporcionais, isto é, instituídos com base em alíquota incidente sobre o valor do objeto tributado, ou seja, sobre a base de cálculo.”

Em que pese parecer exacerbada a conclusão do autor quanto a presença supremacista dos impostos mencionados, a pontuação não está longe da realidade, posto que de fato os Impostos sobre Consumo (e incluem-se aí uma maioria de Impostos Proporcionais e Indiretos) são os mais participativos na carga tributária brasileira.

Neste sentido, a célebre OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) armazena e divulga estudos e dados que comprovam a participação pífia dos Impostos sobre Renda, Lucro e Propriedade (Impostos, em regra, Diretos e Progressivos) na carga tributária, enquanto predominam-se os Impostos sobre Produtos e Serviços.

O gráfico adaptado a seguir, foi retirado do Banco de Dados sobre Estatísticas de Receita Global (tradução livre), mantido e alimentado pela OCDE, o qual destaca (com dados de 2018) que valor equivalente a 33,1% do Produto Interno Bruto (PIB ou, no inglês, *GDP -Gross domestic product*) brasileiro é arrecadado com impostos. Deste percentual, a fatia de 14,6% (aproximadamente 44,11% do inteiro) é destinada aos impostos que incidem sobre produtos (*goods*) e serviços (*services*):

Figura 1 – Participação dos Impostos sobre consumo

Country	Total tax revenues, % of GDP, 2018	Taxes on goods & services, % of GDP, 2018
Brazil	33.1	14.6

Fonte: OCDE (www1.compareyourcountry.org)

Enquanto isso, apenas a mísera fatia de 7,1% (aproximadamente 21,45% do inteiro) refere-se aos impostos que incidem sobre renda (*income*) e lucros (*profit*) e a irrelevante fatia de 1,5% (aproximadamente 4,53% do inteiro) destina-se aos impostos relativos à propriedade de bens (*property*):

Figura 2 – Participação dos Impostos sobre renda, lucro e propriedade

Taxes on income & profits, % of GDP, 2018	Taxes on property, % of GDP, 2018
7.1	1.5

Fonte: OCDE (www1.compareyourcountry.org)

Além disso, 8,4% (aproximadamente 25,34% do inteiro) se destinam às contribuições de seguridade social (*social security contributions*); 0,6% (aproximadamente 1,81% do inteiro) referem-se aos tributos de folha de pagamento (*payroll taxes*); e 0,9% (aproximadamente 2,72% do inteiro) referem-se a outros tributos não especificados (*other taxes*):

Figura 3 – Participação de outros impostos e contribuições

Social security contributions, % of GDP, 2018	Payroll taxes, % of GDP, 2018	Other taxes, % of GDP, 2018
8.4	0.6	0.9

Fonte: OCDE (www1.compareyourcountry.org)

Após a exposição de dados científicos e confiáveis sobre a carga tributária, torna-se incontroverso que a maior parcela dos impostos é cobrada do consumo de produtos e serviços, através de Impostos Indiretos e Proporcionais, como ICMS, ISS e IPI, em detrimento dos Impostos Diretos e Progressivos, representados pelos impostos sobre propriedade, lucro e renda.

Neste contexto, Sabbag (2019, p. 198, grifo nosso) faz importante conclusão:

Daí se evidencia, ano a ano, um Estado brasileiro que se torna cada vez mais financiado pelas classes de menor poder aquisitivo, com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta, o que contribui para o recrudescimento das desigualdades sociais. Infelizmente, nossa filosofia tributária busca onerar menos a renda e o patrimônio e gravar mais os bens e serviços.

Confrontando a prevalência dos Impostos Indiretos e Proporcionais, a presente pesquisa visa destacar a dificuldade de utilização do Princípio da Capacidade Contributiva, de forma mais efetiva, como norteador da tributação, posto que o critério da pessoalidade pode ser inutilizável, causando patente injustiça fiscal. Neste cenário, nada garante, com precisão, que os contribuintes com maior capacidade contributiva pagarão, proporcionalmente, mais impostos.

É de suma importância, então, a discussão doutrinária acerca da efetividade ou viabilidade da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva nos impostos indiretos, e, por consequência e semelhança, nos impostos proporcionais, tendo em vista a dificuldade da aplicação do critério mais marcante do Princípio, qual seja, a pessoalidade.

Sobre a inutilização do critério da pessoalidade e diante da importância de trazer esta discussão à luz do direito, Costa (2012, p. 58-59), traz a seguinte análise:

[...] foco de controvérsias refere-se à possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos denominados “impostos indiretos”. Trata-se do fenômeno da repercussão tributária, pelo qual em determinados impostos o contribuinte de jure não é aquele que absorve o impacto da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte “de fato.

[...] Cremos que mesmo na chamada “imposição indireta” é viável a atuação do princípio da capacidade contributiva, que opera, em verdade de modo diferenciado [...].

[...] A dificuldade da operatividade do princípio em tal tipo de imposição reside, exatamente, na inviabilidade de se imprimir feição pessoal aos impostos indiretos, o que implica a distinta forma com que o mesmo princípio incidirá nesse caso.

Em seguida, Costa (2012, p. 59), ciente da realidade do sistema tributário brasileiro, suaviza, em teoria, os danos causados pelos Impostos Indiretos e Proporcionais, indicando como funcionaria eventual aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva:

A seletividade de alíquotas e a não cumulatividade do IPI e do ICMS [...] não expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva, que, nesse contexto, tem sua eficácia atenuada, em razão do princípio da praticabilidade tributária.

[...] Por derradeiro, vale o argumento seguinte: se a capacidade contributiva não puder ser levada em conta para a graduação desses tributos, ao menos prestar-se-á como indicadora das hipóteses em que deverá conceder isenção total ou parcial da obrigação tributária.

Porém, apesar da citada visão da célebre autora, os Impostos Indiretos e Proporcionais ainda reservam um tom agri-doce à discussão, posto que a aplicação seletividade nas isenções, por exemplo, não é suficiente para imprimir efetividade na aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, conforme veremos na sequência desta pesquisa.

Além disso, é importante destacar que o Princípio em estudo não deveria ser reduzido a um mero indicador, como sugere Helena Costa, posto que é devida a sua aplicação em todas as circunstâncias, ainda que seja impossível a aplicação do critério da pessoalidade, como no já citado excerto de Machado (2004, p. 53, grifo nosso):

Tal como acontece com a inobservância de qualquer outro princípio constitucional, também **a inobservância**, pelo legislador, **do princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de controle tanto por ação direta**, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, por uma das pessoas indicadas no art. 103 da vigente Constituição Federal, **como em qualquer das ações nas quais ordinariamente são apreciadas as questões tributárias**.

Ideal seria, para garantir os anseios do Poder Constituinte, os quais visam o combate das desigualdades socioeconômicas e a promoção da justiça, que os impostos fossem melhores utilizados para incidirem, predominantemente, sobre o lucro, a propriedade e os rendimentos, e não em face do consumo de bens e serviços. Desta forma, não haveria óbice quanto à aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva ou do seu critério balizador da pessoalidade, assegurando

maior justiça fiscal e maior progressão social.

Em suma, pode-se afirmar que a maior relevância dos Impostos Indiretos e Proporcionais, na carga tributária, dificultam a noção de quem é o indivíduo que *de facto* arcará com os impostos, não possibilitando a utilização do critério da personalidade, em muitos casos, e tornando inefetivo o Princípio em estudo, o qual não garantirá que os indivíduos com mais recursos financeiros paguem mais impostos que os indivíduos mais vulneráveis.

4 DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS, SELETIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE: O PROBLEMA DA PESSOALIDADE E A QUESTÃO DO MÍNIMO VITAL

Antes de abordar a discussão proposta no título deste tópico, bem como a correlação dos institutos mencionados neste com o Princípio da Capacidade Contributiva, deve-se conceituá-los à luz do entendimento dos doutrinadores.

4.1.1 Conceito das Isenções Tributárias

Cassone conceitua as Isenções Tributárias (2018, p. 117) como:

[...] a dispensa de pagamento de um determinado tributo por força de lei, com fundamento no art. 150, §6º, da Constituição de 1988. O fato gerador ocorre, mas a lei dispensa o seu pagamento, ou, como diz o art. 175 do CTN, a lei “exclui” o crédito tributário [...].

Parafraseando Rubens Gomes de Sousa, Cassone (2018, p. 116) reforça:

[...] Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; [...] exemplo: se a lei concede isenção do imposto predial aos edifícios das embaixadas e consulados, um prédio situado na zona urbana, [...] se for ocupado por embaixada ou consulado fiscal ficará dispensado do seu pagamento, isto é, ficará isento por força de lei.

Por fim, Cassone ainda cita o entendimento do célebre doutrinador Ruy Barbosa Nogueira (2018, p. 117), in verbis:

A isenção é concedida por lei tendo em vista não o interesse individual, mas o interesse público. Assim, a isenção outorgada às pessoas como aos bens é concedida em função da situação em que essas pessoas ou esses bens se encontram em relação ao interesse público, exigindo ou justificando um

tratamento isencional.

Isto quer dizer que é a própria lei que descreve objetivamente essas situações e considera que essas pessoas enquadradas dentro delas estão numa situação diferente das demais e por isso devem ter também um tratamento diferente, em atenção ao mesmo princípio da isonomia ou igualdade.

No mesmo sentido, o doutrinador Sabbag (2019, p. 309) destaca:

[...] a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada.

Para o STF [...] o que se inibe na isenção é o lançamento dos tributos, tendo ocorrido o fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional [...].

Pode-se concluir, que, em síntese, as Isenções Tributárias são um favor fiscal que decorre exclusivamente da lei, no qual o contribuinte selecionado é dispensado do pagamento de um tributo, mesmo tendo ocorrido o fato gerador.

4.1.2 Conceito da Seletividade

Sabbag, em sua obra Manual de Direito Tributário, visualiza a Seletividade como uma das classificações dos impostos quanto à sua forma de quantificação, ao lado da Proporcionalidade e da Progressividade, outrora já abordadas.

O mencionado autor (2019, p. 485-486) explica:

É forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos, em evidente forma de extrafiscalidade na tributação ou, ainda, como uma inafastável expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade. A técnica de incidência revela que as alíquotas podem variar na razão inversa da essencialidade do bem. Em outras palavras, permite-se gravar o bem mais desnecessário com uma alíquota mais pesada, ou seja, na razão direta da superfluidade do bem. Assim, haverá desoneração de tais impostos nos bens considerados essenciais, como alimentos, vestuário, etc. De modo oposto, onerar-se-ão mais gravosamente os produtos considerados supérfluos, de luxo ou suntuários, como os perfumes, as bebidas, os cigarros, entre outros bens. Em resumo: gravam-se menos os produtos indispensáveis; oneram-se mais os “produtos de consumo restrito”, isto é, supérfluos das classes de maior poder aquisitivo.

Mais precisamente com relação às bebidas e aos cigarros, entendemos que a técnica da seletividade manifesta-se, na esteira da extrafiscalidade, com um viés inibitório, ou seja, as alíquotas dos impostos seletivos vão várias na razão direta da nocividade do bem. Entendemos que sobressai, na questão, o peso da nocividade, em comparação, propriamente, com o da superfluidade.

Sabbag (2019, p. 486) ainda destaca os impostos nos quais se aplica o critério da Seletividade:

Os impostos que detêm seletividade são o ICMS (art. 155, §2º, III, CF) e o IPI (art 153. §3º, I, CF). É de natureza facultativa a seletividade para o ICMS, portanto “pode” ser ele seletivo; a seletividade para o IPI é de natureza obrigatória, então “deve” ser ele seletivo.

O autor Ricardo Alexandre, em sua obra *Direito Tributário Esquematizado* (2015, p. 573), por sua vez, entende a Seletividade como um Princípio e assim diz:

O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa.

Por fim, entende Cassone (2018, p. 52):

Seletivo é o imposto que incide sobre certos produtos, mercadorias ou serviços, que se destacam dos outros pela sua qualidade.

Exemplo:

1- Imposto que pode ser eleito para gravar automóveis de luxo, bebidas especiais, cigarros, joias, e até alimentos incomuns, especiais ou extravagantes, e outros da mesma natureza.

Por conseguinte, entende-se a Seletividade como um mecanismo estreitamente aliado ao Princípio da Capacidade Contributiva, possuindo o *dever ser* de garantir a efetividade deste nos Impostos Indiretos. A Seletividade visa graduar o ICMS e o IPI, impostos estritamente ligados ao consumo, de modo a garantir que os produtos necessários serão menos gravados, enquanto os produtos menos necessários serão mais gravados.

4.1.3 Conceito da Não-Cumulatividade

A Não-Cumulatividade decorre do próprio texto do Código Tributário Nacional, o qual diz, em seu artigo 49, se referindo ao Imposto sobre Produtos Industrializados:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos entrados.

O doutrinador Machado, em texto sobre Virtudes e efeitos da não-cumulatividade tributária (*In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não-Cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 70*), define:

Entende-se por não-cumulatividade a qualidade do imposto e o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente a saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos, deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos.

Por fim, classifica Cassone (2018, p. 51):

Não cumulativo é o imposto a que a norma prevê compensação, abatimento ou dedução do valor do tributo pago ou devido na operação anterior, de conformidade com o disposto no sistema constitucional tributário.
Exemplos: IPI – ICMS.

Desta maneira, tem-se que a Não-Cumulatividade pode ser classificada como uma característica tributária que impede a cumulação de impostos, de modo que um contribuinte não pague duas vezes um mesmo valor, deduzindo-se o montante já pago na operação anterior, quando da cobrança da operação seguinte. Na prática, funciona como uma espécie de compensação de impostos, já pagos em operações pretéritas, nas futuras operações.

Trata-se de instituto que opera em Impostos Indiretos, posto que se deduz que o comprador de um produto, seja ele consumidor intermediário ou final, pagará os impostos devidos pelo contribuinte *de jure*, os quais são acrescidos no preço da mercadoria. Desta forma, será devido, na próxima cobrança de impostos, apenas a diferença entre o valor atual do imposto (base de cálculo geralmente maior multiplicada pela alíquota) e o valor já pago anteriormente (base de cálculo geralmente menor multiplicada pela alíquota).

4.2 Relação com o Princípio da Capacidade Contributiva e com a Justiça Fiscal

Dando sequência ao estudo, faz-se necessário correlacionar os institutos acima conceituados com o Princípio da Capacidade Contributiva e com a Justiça Fiscal, os quais centralizam o objetivo desta pesquisa.

A importância de trabalhar as Isenções Tributárias e a Seletividade neste estudo revela-se como um alerta, dada a possibilidade de utilização destas em dissonância com o Princípio da Capacidade Contributiva, o qual deveria ser melhor efetivado com os mencionados institutos e não prejudicado, o que não ocorre em determinadas situações. A Não-Cumulatividade, por sua vez, será menos trabalhada e em diapasão distinto, conforme veremos.

Nos tópicos anteriores, o estudo confrontou a dificuldade de se aplicar o Princípio da Capacidade Contributiva aos Impostos Indiretos (e Proporcionais), considerando que os importantes critérios da progressividade e da pessoalidade não podem, em regra, ser aplicados, cumulativamente, nestes.

Desta forma, na impossibilidade de ignorar o Princípio da Capacidade Contributiva nas relações tributárias, o Estado teve de encontrar meio capaz de efetivar o Princípio mesmo nas relações pertinentes aos Impostos Indiretos e Proporcionais.

Sendo assim, conforme elucida Costa (2012, p. 59, grifo nosso), a Seletividade, a Não-Cumulatividade e as Isenções Tributárias, totais ou parciais, seriam formas de efetivar o Princípio em estudo e garantir mais justiça fiscal, mesmo nos impostos nos quais não se pode aplicar, cumulativamente, a progressividade e a pessoalidade:

Cremos que mesmo na chamada “imposição indireta” é viável a atuação do princípio da capacidade contributiva, que opera, em verdade de modo diferenciado [...].

A dificuldade da operatividade do princípio em tal tipo de imposição reside, exatamente, na inviabilidade de se imprimir feição pessoal aos impostos indiretos, o que implica a distinta forma com que o mesmo princípio incidirá nesse caso.

A seletividade de alíquotas e a não cumulatividade do IPI e do ICMS [...] são expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva, que, nesse contexto, tem sua eficácia atenuada, em razão do princípio da praticabilidade tributária.

Por derradeiro, vale o argumento seguinte: se a capacidade contributiva não puder ser levada em conta para a graduação desses tributos, ao menos prestar-se-á como indicadora das hipóteses em que deverá conceder **isenção total ou parcial da obrigação tributária**.

Apesar da grande admiração pelo trabalho da autora citada, discordamos quanto a efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos Indiretos e Proporcionais.

A Seletividade e as Isenções tributárias, ainda que figurando como importantes institutos, capazes de corrigir algumas injustiças socioeconômicas, muitas vezes não são aplicadas de maneira a garantir a melhor efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva, justamente pela ausência da feição pessoal aos impostos.

Existe latente responsabilidade que deveria pressionar o Poder Público, seja este o órgão Executivo ou Legislativo, quando da utilização da Seletividade ou das Isenções Tributárias, haja vista que o pressuposto da Justiça Fiscal, materializado no Direito Tributário no Princípio em estudo, deve ser sempre observado.

4.2.1 Isenções Tributárias

Tratando mais especificamente das Isenções Tributárias, Machado levantou importante questão em seu Curso de Direito Tributário (2004, p. 53):

Questão delicada consiste em saber se, havendo a Constituição consagrado expressamente o princípio da capacidade contributiva, ou, mais exatamente, o princípio da capacidade econômica, a lei que concede isenção de tributo fere, ou não, tal princípio.

Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência.

E certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX).

Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas, ou aquelas que em geral são pertinentes ao considerado o mínimo vital. Isenção de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva, especialmente se concedida por prazo muito longo, como acontece com certas empresas no

Nordeste, favorecidas com isenção ou redução do imposto de renda há cerca de vinte e cinco anos.

No trecho final, Machado faz evidente crítica a aplicação de determinadas Isenções Tributárias às empresas localizadas na região da SUDENE (Nordeste). Ainda que, respeitosamente, não concordemos com este exemplo, em atenção à Constituição Federal nos artigos 3º, III c/c 43, caput c/c 170, VII, os quais preceituam a redução das desigualdades regionais; o excerto valida a discussão sobre a eficácia das Isenções na garantia do Princípio da Capacidade Contributiva.

Não é surpresa o fato do uso político indevido das Isenções Tributárias para beneficiar grupos econômicos específicos. A mera possibilidade da utilização destas sem a atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva, pela evidente falta de controle dos órgãos competentes, já deveria ser importante sinal de alerta.

Exemplo que pode indicar o uso inconstitucional das Isenções Fiscais, inclusive sem a observância do Princípio em estudo, é o da concessão deste benefício tributário ao ICMS incidente no mercado de agrotóxicos brasileiro (Convênio ICMS 100/97 - ADI 5553 em trâmite).

Sem entrar no mérito das repercussões ambientais, econômicas e sanitárias desta concessão, questiona-se se a maioria das empresas e produtores beneficiados são vulneráveis em âmbito socioeconômico. A resposta é não. Contudo, os grupos beneficiados e defensores das Isenções alegam que, com base nas repercussões tributárias do ICMS, as isenções favorecem maior produtividade e a redução do preço final dos alimentos. Em contrapartida, os grupos contrários alegam que a isenção beneficia apenas poucos (e grandes) conglomerados empresariais.

Inconstitucional ou não a mencionada isenção, fica claro que a aplicação deste benefício levanta sérias dúvidas quanto as suas intenções. Não parece ser verossímil a preocupação das grandes produtoras de agrotóxicos, bem como dos grandes ruralistas e do seu grupo favorecedor na política, com a Justiça Fiscal. Para tanto, deveria ser muito mais lógica a aplicação desta isenção, a qual deveria atuar mais próxima da base dos consumidores (composta por uma maioria hipossuficiente) e não tão distante, posto que foi aplicada próxima do topo, favorecendo, mais diretamente, os grandes produtores e fornecedores (grupo composto por uma minoria abastada).

A única conclusão óbvia que pode decorrer da análise do exemplo, é que se

torna extremamente moroso, ou até mesmo impossível, determinar os reais grupos beneficiados por uma Isenção Tributária. Desta forma, tormentoso é o aferimento da efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva nestas circunstâncias, o que coloca em pauta a discussão sobre a funcionalidade das Isenções Tributárias como garantidoras do Princípio.

Sem mais delongas, a realidade é que, a dúvida quanto à efetividade das isenções em um contexto de promoção da Justiça Fiscal, reflete em mais um ponto negativo da utilização dos Impostos Indiretos. A simplificação decorrente da não-particularização nestes impostos, resulta em patente ausência de segurança jurídica aos contribuintes, especialmente àqueles que deveriam ser tutelados pelo Princípio da Capacidade Contributiva.

4.2.2 Não-Cumulatividade

Retomando os rumos desta pesquisa, é importante tratar da questão da Não-Cumulatividade, outro instrumento que, de acordo com Regina Helena Costa, no excerto colacionado, seria também um garantidor da efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos Indiretos.

Trata-se de situação distinta da Isenção Tributária e da Seletividade. No caso da Não-Cumulatividade, não se questiona a efetividade desta como garantidora de Justiça Fiscal, mas sim sua relação direta com o Princípio da Capacidade Contributiva.

Entendemos que a Não-Cumulatividade não é mero critério balizador do Princípio em tela, mas sim um instituto ou princípio autônomo, podendo ser utilizado, em situação fática, com ou sem observância da capacidade contributiva.

Ou seja, não é necessário aferir a capacidade contributiva para determinar a justa ou injusta utilização da Não-Cumulatividade dos impostos. Esta decorre propriamente da lei e não é conduzida pelo Princípio da Capacidade Contributiva, mas sim por uma noção geral de justiça na incidência e lançamento dos impostos.

Tanto os mais favorecidos economicamente, quanto os mais vulneráveis, fazem jus aos benefícios ou as não-injustiças decorrentes da aplicabilidade do instrumento comentado. A aplicação do ICMS ou do IPI cumulativamente produziria uma situação de flagrante bitributação, na qual os contribuintes e consumidores estariam, em suma, pagando duas vezes por um mesmo fato gerador, o que é

vedado no nosso ordenamento jurídico.

Desta forma, não há como justificar os Impostos Indiretos e Proporcionais, que defraudam o Princípio da Capacidade Contributiva, utilizando a presença da Não-Cumulatividade, que é pressuposto genérico de justiça na tributação e não guarda relação com a ideia de capacidade contributiva e de justiça fiscal, no sentido de proteger os menos favorecidos.

4.2.3 Seletividade

Por fim, é importante analisar a relação entre a Seletividade Tributária e o Princípio da Capacidade Contributiva. Neste caso, é importante trabalhar o conceito de “Mínimo Existencial” ou “Mínimo Vital”, no Direito Tributário.

Costa classifica em sua obra Princípio da Capacidade Contributiva (2012, págs. 59, 60 e 72 a 74, grifo nosso):

[...] o consumo de certos bens revela riqueza, enquanto o de outros – como produtos de alimentação básica, higiene, saúde e vestuário – compõe o chamado “mínimo vital [...]. Assim, parece razoável que o mesmo imposto incida com o maior impacto sobre artigos de luxo e com pequena ou nenhuma intensidade sobre os artigos de primeira necessidade. [...]

Nesse sentido, a constituição de 1946, a par do [...] art. 202, trazia em seu art. 15 § 1º, preceito expresso em relação à intributabilidade do “mínimo vital”, nos seguintes termos: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Ainda que esse dispositivo constitucional se referisse apenas à intributabilidade do “mínimo vital” pelo imposto federal de consumo, sua existência garantia ao legislador ordinário um instrumento de política tributária apto a favorecer as classes mais pobres, mais duramente atingidas por aquele imposto indireto. Infelizmente, tal norma [...] foi eliminada do texto constitucional positivo pela Emenda Constitucional 18/1965.”, no contexto de Ditadura Militar e não foi repetida na nossa atual Constituição Federal, entalhada na volta da democracia.

Por certo que artigos de primeira necessidade são consumidos por pessoas de toda classe econômica; contudo, ignorar-se o princípio (da capacidade contributiva) nesse particular seria afastar uma exigência de justiça tributária, já que em tais impostos a hipótese de incidência não guarda relação com o grau de riqueza do consumidor. Portanto, a melhor solução é a de isentar os mencionados bens dessa imposição, como forma de atender ao princípio.

[...]

A fixação do “mínimo vital”, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de

normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar “necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família.

O conceito de “mínimo vital”, portanto, varia no tempo e no espaço.

Pode-se concluir que o conceito de Mínimo Vital se materializa em uma gama de produtos ou bens de maior necessidade, que são consumidos por indivíduos de todas as classes econômicas, considerados essenciais para uma qualidade básica de vida, os quais deverão receber benefício fiscal (isenção parcial ou total).

Conforme esclarece Helena Costa, a Constituição de 1946 trazia em seu texto o conceito e o instrumento jurídico para consagrar o respeito ao Mínimo Existencial, contudo, as constituições seguintes não reproduziram o conceito. Ainda assim, entende-se presente a ideia do Mínimo Vital, no ordenamento jurídico, como uma forma de consagrar o Princípio da Capacidade Contributiva, com o fito de resguardar o acesso de todos aos produtos essenciais.

A ideia de Mínimo Existencial nada mais é que o critério da Seletividade posto em prática pelo Poder Público. Seleccionam-se os produtos básicos nos quais deve-se aplicar o critério em questão, garantindo-lhes alíquotas menos severas se comparadas as alíquotas dos produtos menos essenciais ou nocivos.

No excerto colacionado, a autora enxerga como tormentosa a decisão do legislador para definir quais produtos deveriam gozar dos benefícios:

A fixação do “mínimo vital”, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar “necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família.

Contudo, ao contrário de Regina Helena Costa, acreditamos que a maior tormentosidade na discussão sobre o Mínimo Vital não está associada a decisão política do legislador para definir quais produtos deverão ser qualificados como essenciais, para gozarem de um benefício fiscal.

A maior dificuldade, em nossa análise, é defender o conceito como corolário do ideal do Princípio da Capacidade Contributiva, posto que não só os indivíduos mais pobres privilegiam-se dos benefícios decorrentes da ideia de Mínimo Existencial.

O Princípio em estudo prevê que os contribuintes deverão pagar os impostos

em conformidade com sua capacidade contributiva, ou seja, não deveriam gozar os indivíduos mais ricos dos mesmos benefícios fiscais que visam resguardar a sobrevivência dos mais vulneráveis, conforme preceitua o ideal de Justiça Fiscal.

Sendo certo que os indivíduos com maior capacidade econômica possuem a capacidade de contribuir com o Estado, pagando impostos também sobre os produtos considerados essenciais, nos deparamos com patente injustiça e desrespeito ao Princípio em estudo.

Um ideal de Mínimo Vital corolário da Capacidade Contributiva, deveria trabalhar de forma que os indivíduos contribuam na força sua capacidade econômica. Logo, os indivíduos vulneráveis não pagariam impostos pelos produtos essenciais, enquanto os indivíduos mais ricos o fariam. Trata-se de justiça que não só assegura a consagração do Princípio da Capacidade Contributiva, mas também garante a manutenção financeira do Estado.

A questão do Mínimo Existencial se estender aos mais ricos, em flagrante contraposição da Capacidade Contributiva, mais uma vez elucida o problema da predominância dos Impostos Indiretos e Proporcionais no nosso ordenamento jurídico. O critério da Seletividade não se revela mais eficaz que os demais.

Na prática, entretanto, seria moroso/complexo consagrar um Mínimo Existencial em conformidade com a Capacidade Contributiva, vez que os hipossuficientes são tão consumidores finais dos produtos essenciais, quanto os mais capazes economicamente.

A solução ideal seria um sistema que permitisse que somente os indivíduos hipossuficientes conseguissem comprar os produtos classificados como Mínimo Existencial gozando do benefício fiscal. Contudo, considerando a operatividade do sistema tributário em relação aos impostos sobre consumo, confrontaríamos um sistema disfuncional, dada a quase impossibilidade de aplicação do critério da Pessoaalidade nestes impostos. Mais um ponto negativo para os Impostos Indiretos e Proporcionais.

No que concerne ao ideal da Capacidade Contributiva, outro problema do Mínimo Vital e, logo, do critério da Seletividade, diz respeito à questão dos produtos considerados não-essenciais ou “de luxo”, os quais, conforme explica Sabbag (2019, p. 486) ao caracterizar o critério da Seletividade, seriam mais gravados que os demais produtos: “[...] gravam-se menos os produtos indispensáveis; oneram-se mais os “produtos de consumo restrito”, isto é, supérfluos das classes de maior

poder aquisitivo.”

Mais uma vez nos confrontamos com a constatação da ineficiência dos Impostos Indiretos para amenizar as desigualdades socioeconômicas, ainda que utilizado o critério da Seletividade.

Em que pese parecer sensata a ideia de tributar mais os produtos considerados de luxo, tal situação não deixa de contribuir para a perpetuação das desigualdades, posto que restringe ainda mais o acesso dos mais vulneráveis a determinados produtos. Ou seja, em uma sociedade economicamente estratificada, o caminho para progredir de classe social se torna ainda mais longo porque alguns bens ou serviços são demasiadamente caros.

Os produtos considerados “de luxo”, nem sempre são de fato luxuosos. Muitas vezes são produtos que, na verdade, são considerados normais para pessoas que vivem uma vida financeira mais confortável.

A tributação de parte desses produtos, como os carros, parece pelo menos obedecer um pouco melhor a ideia de capacidade contributiva, posto que os veículos com menores cilindradas possuem alíquotas de IPI menores, por exemplo.

Contudo, outros produtos considerados essenciais, nos dias atuais, para o lazer, integração social e comunicação, como os aparelhos celulares (*smartphones*), não possuem alíquotas diferenciadas, em regra. Desta forma, o percentual pago em impostos para o último modelo de iPhone poderá ser o mesmo percentual pago para *smartphones* mais simples.

Essa situação não só prejudica a efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva e o ideal da Justiça Fiscal, haja vista a ineficácia deste sistema de tributação na redução das desigualdades, como também favorece a perda de arrecadação pelo Estado e a sonegação fiscal.

Ainda trabalhando com o exemplo dos aparelhos celulares, não é segredo que muitos brasileiros deixam de comprar os seus aparelhos no Brasil, para comprar em viagens no exterior. O preço dos modelos mais luxuosas no exterior costuma ser mais baixo que o preço no Brasil, mesmo com a conversão do real em dólar, euro ou libras.

Além disso, retomando a ideia de perpetuação das desigualdades, somente os indivíduos mais ricos poderão ir ao exterior para comprar os melhores aparelhos celulares. Estes indivíduos não pagarão impostos para adquirir o bem não-essencial ou de luxo, no Brasil, enquanto os indivíduos mais pobres, caso consigam,

comprarão os celulares mais baratos e com menos recursos, pagando altos percentuais de impostos. Mais uma vez o Princípio da Capacidade Contributiva é ignorado nos impostos sobre consumo.

Tratando da questão da perda de arrecadação pelo Estado e sonegação fiscal, é importante destacar que muitas vezes ainda os cidadãos, sejam eles pobres ou ricos, optarão por comprar produtos não-essenciais por vias escusas. Os produtos adquiridos geralmente são objetos do crime de descaminho, tipificado no código Penal em seu artigo 334:

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 1º Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

[...]

III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

IV - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

[...].

Logo, o Estado deixa de arrecadar um alto valor em tributos e os empresários e vendedores que seguem a legislação também são prejudicados, posto que deixam de vender os seus produtos.

O Fórum Nacional Contra a Pirataria divulgou estudo em 2019 que revelou que o Brasil perdeu mais de R\$ 193 bilhões com o contrabando, falsificação e descaminho de mercadorias. Cerca de R\$ 132,3 bilhões referem-se às perdas produtivas dos setores que deixaram de vender os seus produtos, enquanto outros R\$ 60,8 bilhões são referentes à perda de arrecadação com impostos. (O Globo, 2017).

Desta forma, observa-se que o critério da Seletividade também não garante a efetividade do Princípio em estudo nos Impostos Indiretos e Proporcionais, incidentes sobre o consumo. Muitas vezes, pelo contrário, a Seletividade ainda contribui para as desigualdades socioeconômicas e não satisfaz o combate contra a

perda de arrecadação do Estado, esclarecidos nas discussões sobre a incidência do critério no Mínimo Existencial e nos produtos luxuosos e a sua correlação, enquanto suporte aos Impostos sobre consumo, com o crime de descaminho.

4.3 Conclusão do tópico

Recapitulando, pode-se concluir que as Isenções Tributárias, a Não-Cumulatividade e o critério da Seletividade, não são suficientes para garantir a efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva e não podem ser utilizados como justificativa para a manutenção e predominância dos Impostos Indiretos e Proporcionais, afetos ao consumo e eivados de injustiças.

Vimos que as Isenções Tributárias nem sempre são norteadas pelo Princípio em tela, beneficiando grupos socioeconômicos que não deveriam gozar de tais isenções. Além disso, considerando as características da repercussão tributária, torna-se difícil concluir se de fato os grupos mais vulneráveis são beneficiados por algumas das isenções, o que gera insegurança jurídica.

Ainda, analisamos que a Não-Cumulatividade não é um instrumento tributário conceitualmente e operativamente preso ao Princípio da Capacidade Contributiva, ou tampouco meramente decorrente deste. A Não-Cumulatividade é regra genérica e autônoma de Justiça Fiscal, protegendo os interesses dos indivíduos mais ricos e dos mais pobres, sem necessariamente se preocupar com o ideal da Capacidade Contributiva. Trata-se de instrumento que inviabiliza a bitributação (dupla tributação no ICMS e no IPI, por exemplo), no Direito Tributário.

Por fim, observamos que o critério da Seletividade não necessariamente reduz as desigualdades socioeconômicas. A ideia de Mínimo Vital, ainda que bem-intencionada, não favorece só os mais pobres, em flagrante afronta à Capacidade Contributiva. A tributação mais gravosa dos produtos não-essenciais ou “de luxo”, muitas vezes impede que os mais pobres possam consumir esses produtos, dificultando a ascensão social. Além disso, o alto custo de determinados produtos em virtude da Seletividade gera perda de arrecadação do Estado e acarreta prejuízos às empresas e vendedores.

Todas as conclusões reforçam a ideia de que um sistema tributário no qual predominam os Impostos Indiretos e Proporcionais, mais ligados à tributação do consumo, é um sistema demasiadamente desigual e abusivo. Que perpetua e

reproduz as desigualdades socioeconômicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Princípio da Capacidade Contributiva ganhou sua primeira forma no período da Antiguidade Clássica (VIII a.C – V d.C); evoluiu ao longo das Eras, até atingir sua melhor forma na Idade Média, graças ao trabalho de São Tomás de Aquino; e finalmente foi introduzido ao ordenamento jurídico brasileiro na Constituição Republicana de 1946.

Na Constituição Federal de 1988, podemos extraí-lo do §1º do artigo 145, o qual diz:

§ 1º. Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado a 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. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

O Princípio nada mais objetiva que garantir que todos deverão contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus recursos, de modo que os mais desprovidos não tenham que pagar ou contribuam com menor quantia, enquanto os mais providos devem arcar com maior quantia.

Séculos após sua criação, o ideal de Capacidade Contributiva segue como o mais importante aliado do ideal da Justiça Fiscal. Os impostos e atos que não atendem ao Princípio, são flagrantemente inconstitucionais e devem sofrer controle de constitucionalidade, conforme acentua Machado (2004, p. 53).

Entretanto, no decorrer desta pesquisa, nos deparamos com uma realidade prática em que a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva é dificultada ou mitigada, de modo que este não possui a efetividade que deveria ter, como fonte de equidade e ideal de justiça. Ou seja, o Princípio não consegue reduzir as desigualdades sociais, por conta do contexto sistemático em que é introduzido.

Observamos que no sistema tributário brasileiro, a Capacidade Contributiva, encontrou terreno hostil para trabalhar. Os Impostos Indiretos e Proporcionais, que tributam mais as relações de consumo, são predominantes em nosso ordenamento jurídico, em detrimento dos Impostos Diretos e Progressivos.

A predominância desta forma de tributar, dificulta, na maior parte do tempo, dois dos critérios balizadores do Princípio estudado: a Progressividade e a Pessoalidade. A impossibilidade de graduar alíquotas com base nas características dos contribuintes, provou ser grave fonte de perpetuação das desigualdades socioeconômicas brasileiras.

O meio Indireto e Proporcional de tributar, faz com que os indivíduos mais pobres paguem mais impostos, proporcionalmente, que os indivíduos mais ricos. Isso se deve ao fato de que, geralmente, a renda dos contribuintes mais vulneráveis se destina exclusivamente ao consumo de produtos e serviços, enquanto a renda dos contribuintes mais abastados pode gerar excedente, que será poupado ou investido.

O fenômeno da repercussão tributária, presente nos Impostos Indiretos, dificulta o critério da Pessoalidade ou Particularização, posto que se torna extremamente difícil aferir quem, de fato, pagará os impostos e se são pessoas mais ricas ou mais pobres. A Proporcionalidade, neste contexto, também é extremamente ineficiente como fonte de Justiça Fiscal, pois não permite a graduação das alíquotas em conformidade com a Capacidade Contributiva – é um instrumento teoricamente neutro, mas que na prática contribui para a regressividade.

Visualizamos que alguns célebres doutrinadores defendem a possibilidade de aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva mesmo nos Impostos Indiretos e Proporcionais, através da utilização dos instrumentos do Direito Tributário, como: a Seletividade, as Isenções Fiscais e a Não-Cumulatividade.

Contudo, neste estudo, nos aprofundamos nestes instrumentos e concluímos que provaram ser ineficientes para garantir a efetividade da aplicação do Princípio, posto que ou não são restritos à Capacidade Contributiva na sua aplicação; ou são utilizados da maneira errada; ou de fato são inseguros e inefetivos.

Expomos no critério da Seletividade, consagrado através da ideia de Mínimo Existencial ou Mínimo Vital, várias brechas que indicam que o critério por si só é inefetivo para garantir a Capacidade Contributiva.

A Seletividade pode gerar a perpetuação das desigualdades socioeconômicas, graças à própria ideia de Mínimo Existencial, posto que dificulta a progressão das classes sociais no acesso aos bens e serviços; visualizamos que o critério não é amplamente utilizado, posto que não gradua alguns bens importantes atualmente, como os aparelhos celulares; e, por fim, a Seletividade ainda contribui,

sendo pilar dos altos Impostos sobre consumo, com a perda de arrecadação, considerando as práticas de contrabando, descaminho e pirataria.

Em relação à Não-Cumulatividade, provamos que esta não tem sua aplicação restrita à ideia de Capacidade Contributiva, posto que é conceito autônomo e genérico de Justiça Fiscal. Prevê, apenas, que nenhum contribuinte deveria pagar duas vezes por um mesmo fato gerador a dois Entes diferentes, beneficiando tanto os mais ricos, quanto os mais pobres.

Por fim, as Isenções Fiscais demonstraram ser instrumentos deveras inseguros, posto que podem ser utilizados para fins políticos que visam beneficiar grupos econômicos predominantemente ricos e influentes, em flagrante inconstitucionalidade e em contraposição ao Princípio em estudo.

Por sua vez, os Impostos Diretos e Progressivos, que tributam mais a renda, o lucro e a propriedade, provaram ser extremamente mais eficientes na aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva e, por consequência, na promoção de maior Justiça Fiscal e redução das desigualdades sociais, conforme preceitua a Constituição Federal.

Isso ocorre, pois, os Impostos Diretos e Progressivos permitem a ampla aplicação do ideal de Capacidade Contributiva, haja vista a garantia de que se conhece mais informações sobre quem é o indivíduo que exercerá o papel do contribuinte *de facto*, ou seja, da pessoa que de fato pagará os impostos.

Quando os critérios para graduação de alíquotas observam os rendimentos dos contribuintes, caso a caso, permite-se garantir que os contribuintes com maior capacidade econômica e contributiva, paguem maiores alíquotas e, proporcionalmente, mais impostos que os indivíduos mais pobres. Isso também se aplica na tributação dos lucros e na das propriedades; quanto mais valiosos os bens e quanto maiores os lucros, maiores devem ser as alíquotas.

Além disso, os países mais desenvolvidos ou que caminham para um futuro mais próspero e justo, tributam mais os lucros, os rendimentos e as propriedades, em detrimento dos produtos e serviços, conforme as tabelas comparativas, no ANEXO B deste estudo. Neste sentido, estes países são casos práticos de sucesso e de maior Justiça Fiscal.

Antes de concluirmos, é importante ressaltar que esta pesquisa não é uma luta de classes, logo, não visa colocar ricos contra pobres e vice-versa, no contexto das discussões tributárias.

Concordamos com o célebre doutrinador José Marcos Domingues de Oliveira, em sua obra *Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio* (1998, págs. 12 e 13), quando este ressalta que a Capacidade Contributiva não pode ser escusa para tributar os mais ricos de forma excessiva, proibitiva ou confiscatória. Oliveira esclarece que a tributação não pode inviabilizar ou inibir o exercício do trabalho e da livre iniciativa, assim como não pode retirar parcela substancial da propriedade do contribuinte.

Não é interesse do estudo, portanto, que os mais ricos sejam tributados em demasia ou de forma complexa, posto que é fato que impostos justos e simples, logo, bem delimitados, garantem a prosperidade socioeconômica das nações. Como ensinou Adam Smith, em seu *Magnum Opus A Riqueza das Nações (na série Os Economistas*. 4ª ed. Nova Cultural. São Paulo, 1996, p. 43), pouco é necessário para levar um Estado da “barbárie” ao mais alto grau de riqueza: manutenção da paz, impostos baixos e uma justiça bem administrada. Para Smith, todo o resto é feito pelo curso natural das coisas e o governo que interfere nesse curso tende a ser opressivo e tirânico.

Conclui-se, portanto, que o Princípio da Capacidade Contributiva é o mais importante garantidor da equidade e da Justiça Fiscal, no Direito Tributário. A inobservância deste princípio na aplicação ou criação dos impostos, importará em flagrante prejuízo aos indivíduos mais pobres, perpetuando as desigualdades socioeconômicas.

O sistema tributário brasileiro comprovou ser ineficiente para fazer valer os ideais de desenvolvimento socioeconômico da Constituição Federal, os quais visam a redução das desigualdades, posto que privilegia um sistema Indireto e Proporcional, que onera proporcionalmente os mais pobres e não os mais ricos. Aqueles que possuem menor capacidade contributiva, pagam mais impostos.

Deste modo, defendemos um sistema tributário mais Direto e Progressivo, no qual se tributaria mais renda, lucro e propriedade, posto que assim há mais efetividade da Capacidade Contributiva e maior predomínio da Justiça Fiscal.

Espera-se, como consequência desta pesquisa, o desafio de se discutir e delinear um método de tributação mais coerente e pautado na equidade, garantindo a justiça fiscal através da consagração do Princípio da Capacidade Contributiva, de modo a assegurar as liberdades individuais e, por conseguinte, superar as desigualdades socioeconômicas.

Nesse diapasão, é importante encerrar este estudo parafraseando o célebre tributarista Machado, na sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário* (2015, págs. 42 e 43), o qual afirmou que o abuso do poder de tributar se revela de várias formas, estando entre elas a instituição de tributo que não leva em conta a capacidade contributiva dos contribuintes. Neste caso, é certo que, por ser injusto, o tributo não será aceito e provocará a resistência dos cidadãos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. São Paulo: Método, 2015.

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *In*: Princípios constitucionais tributários. **Separata da Revista de Direito Tributário**. IDEPE. São Paulo, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 jul. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ, 7 dez. 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 28 jul. 2020.

BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 jul. 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio da Não-Cumulatividade**. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2004.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 34, n.136, p.333-339, 1997. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/315>. Acesso em: 16 jun. 2020.

OCDE. **Banco de Dados sobre Estatísticas de Receita Global** (tradução livre). OCDE. Disponível em: www1.compareyourcountry.org. Acesso em: 16 jun. 2020.

OLIVEIRA, José Jayme Macêdo. **Código Tributário Nacional**: comentários, doutrina e jurisprudência. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário**: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

REDAÇÃO. Desigualdade social no Brasil aumenta pelo 17º trimestre seguido, diz FGV. **Veja**. 16/08/2019, às 15:15. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/desigualdade-social-no-pais-aumenta-pelo-17-trimestre-seguido-diz-fgv/>. Acesso em: 16 jun. 2020.

REDAÇÃO. Mais da metade da arrecadação tributária do país é sustentada pelos mais pobres. **Correio Braziliense**. 14/08/2014. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2014/08/14/internas_economia,442226/mais-da-metade-da-arrecadacao-tributaria-do-pais-e-sustentada-pelo-pobres.shtml. Acesso em: 15 jun. 2020.

ROSA, Bruno. País perde R\$ 193,1 bilhões com contrabando de mercadorias. **O Globo**. 14/03/2019. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/pais-perde-1931-bilhoes-com-contrabando-de-mercadorias-23519954>. Acesso em: 16 jun. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SMITH, Adam. A riqueza das nações. In: **Os economistas**. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

**ANEXO A – AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 542485 /
RIO GRANDE DO SUL**

EMENTA:

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

AGTE.(S) : ELIANA CORONA SÓ

ADV.(A / S) : GERALDO CORDEIRO JOBIM

AGDO.(A / S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A / S)(ES) : PROCURADOR -GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO
SUL

EXTRAORDINÁRIO - ITCMD - PROGRESSIVIDADE - CONSTITUCIONAL. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da Republica a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida.

(STF - RE: 542485 RS, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 19/02/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 07-03-2013 PUBLIC 08-03-2013)

**ANEXO B – TABELAS COMPARATIVAS ENTRE A PARTICIPAÇÃO DOS
DIVERSOS TIPOS DE IMPOSTOS, EM RELAÇÃO AO PIB, NA CARGA
TRIBUTÁRIA DOS PAÍSES COM MAIOR ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO
HUMANO EM COMPARAÇÃO COM O BRASIL**

No tópico 3.4 deste trabalho, analisamos a participação de diferentes grupos de tributos/impostos na carga tributária brasileira, utilizando a base de dados da OCDE.

A título de complementação dos estudos, neste anexo faremos uma breve comparação entre as cargas tributárias do Brasil e dos países mais desenvolvidos do Globo, com base em ranqueamento do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), construído através do Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH) projetado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), utilizando novamente a base de dados da OCDE.

Os países que serão analisados juntamente com o Brasil, representam os quinze países mais bem colocados em IDH (classificados com IDH “muito alto”), com exceção de Hong Kong (que não possui registro na base de dados utilizada), conforme ranqueamento nas figuras a seguir:

Figura 4 – Ranqueamento do Índice de Desenvolvimento Humano (1)

Posição		País	IDH	
Estimativas de 2018 (publicadas em 2019) [1]	Mudança em relação ao ranking do ano anterior ^[1]		Estimativas de 2018 (publicadas em 2019) [1]	Mudança em relação ao ranking do ano anterior [1]
1	—	 Noruega	0,954	▲ 0,001
2	—	 Suíça	0,946	▲ 0,003
3	▲ (1)	 Irlanda	0,942	▲ 0,003

Fonte: Wikipédia e PNUD (RDH 2019) [1] [2]

Figura 5 – Ranqueamento do Índice de Desenvolvimento Humano (2)

4	▲ (1)	 Alemanha	0,939	▲ 0,001
4	▲ (3)	 Hong Kong	0,939	▲ 0,003
6	▼ (3)	 Austrália	0,938	▲ 0,001
6	—	 Islândia	0,938	▲ 0,003
8	—	 Suécia	0,937	▲ 0,002
9	—	 Singapura	0,935	▲ 0,001
10	—	 Países Baixos	0,933	▲ 0,001
11	—	 Dinamarca	0,930	▲ 0,001
12	▲ (3)	 Finlândia	0,925	▲ 0,001
13	▼ (1)	 Canadá	0,922	▲ 0,001
14	▲ (2)	 Nova Zelândia	0,921	▲ 0,001
15	▼ (1)	 Reino Unido	0,920	▲ 0,001
15	▼ (2)	 Estados Unidos	0,920	▲ 0,001

Fonte: Wikipédia e PNUD (RDH 2019) [1] [2]

O Brasil se encontra apenas na posição 79 (setenta e nove) do mencionado ranqueamento, com IDH de 0,761, o qual é classificado como “alto”:

Figura 6 – Ranqueamento do Índice de Desenvolvimento Humano (3)

79	—	 Brasil	0,761	▲ 0,001
----	---	--	-------	---------

Fonte: Wikipédia e PNUD (RDH 2019) [1] [2]

O primeiro gráfico, colacionado a seguir, o qual utiliza apenas os países indicados (com exceção de Hong Kong), mostra um ranqueamento da OCDE referente aos países com maior carga tributária, com base no valor arrecadado

em equivalência a percentual do Produto Interno Bruto (PIB).

Conforme veremos, dos países selecionados, a Dinamarca (*Denmark*), possui maior arrecadação de impostos, proporcionalmente, com base no PIB. O Brasil, por sua vez, ocupa a nona posição:

Figura 7 – Gráfico/Ranqueamento de “pontos de arrecadação”

Country		Total tax revenues, % of GDP, 2018
Denmark		44.9
Sweden		43.9
Finland		42.7
Norway		39
Netherlands		38.8
Germany		38.2
Iceland		36.7
United Kingdom		33.5
Brazil		33.1
Canada		33
New Zealand		32.7
Australia		28.5*
Switzerland		27.9
United States		24.3
Ireland		22.3
Singapore		14.1*

Fonte: OCDE (www1.compareyourcountry.org)

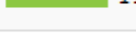
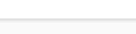
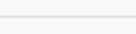
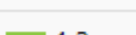
O próximo gráfico a ser estudado, por sua vez, mostrará o ranqueamento dos mesmos países em relação à tributação de produtos e serviços (consumo).

A partir daqui chamaremos os valores percentuais assinalados, **de pontos de arrecadação**, para facilitar a compreensão do leitor.

Observaremos que dos 44.9 pontos de arrecadação que tem a Dinamarca, apenas 14.7 pontos foram obtidos com base em impostos sobre produtos e serviços, o que significa que cerca de 29,45% da carga tributária dinamarquesa afeta o consumo.

No caso do Brasil, observaremos que dos 33.1 pontos de arrecadação, 14.6 pontos foram obtidos com base em impostos sobre produtos e serviços, o que significa que cerca de 44,11% da tributação brasileira incide sobre o consumo.

Figura 8 – Gráfico/Ranqueamento dos Impostos sobre consumo

Country	↕	Taxes on goods & services, % of GDP, 2018 ⓘ
Denmark		 14.7
Brazil		 14.6
Finland		 14.4
New Zealand		 12.6
Sweden		 12.3
Iceland		 12
Norway		 11.7
Netherlands		 11.3
United Kingdom		 10.7
Germany		 10
Canada		 7.7
Australia		 7.4*
Ireland		 6.7
Switzerland		 5.8
United States		 4.3
Singapore		 4*

Fonte: OCDE (www1.compareyourcountry.org)

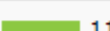
O próximo gráfico e último a ser analisado, mostrará o ranqueamento

dos mesmos países em relação à tributação de lucro e renda.

A Dinamarca, como veremos, destina 27.9 dos seus pontos de arrecadação aos impostos afetos ao lucro e à renda dos seus cidadãos, o que equivale à aproximadamente 62,14% da sua carga tributária.

O Brasil, por sua vez, destina 7.1 dos seus pontos de arrecadação aos impostos afetos ao lucro e à renda, o que equivale a apenas a aproximadamente 21, 45% da sua carga tributária.

Figura 9 – Gráfico/Ranqueamento dos Impostos sobre renda e lucro

Country	⬆️	Taxes on income & profits, % of GDP, 2018 ⓘ
Denmark		 27.9
Iceland		 18.3
New Zealand		 18.2
Australia		 16.8*
Canada		 16.1
Norway		 15.8
Sweden		 15.7
Finland		 14.9
Switzerland		 13.3
Germany		 12.5
United Kingdom		 12
Netherlands		 11.5
United States		 11
Ireland		 10.2
Brazil		 7.1
Singapore		 6.8*

Fonte: OCDE (www1.compareyourcountry.org)

A mesma comparação feita utilizando a Dinamarca, pode ser feita, com resultados semelhantes, com a esmagadora maioria dos países listados em relação ao Brasil, com exceção, apenas, de Singapura.

Dessas comparações, pode-se concluir que a forma de tributar brasileira se diferencia de forma drástica dos modelos tributários dos países mais bem-sucedidos do Mundo, ou seja, daqueles que ocupam as melhores posições no Ranqueamento do Índice de Desenvolvimento Humano. O Brasil está na contramão dos países exemplares.

Conforme trabalhado ao longo de toda esta pesquisa, os modelos de tributação mais focados na renda, lucro e propriedade, são mais funcionais à luz do Princípio da Capacidade Contributiva, sendo assim, mais promotores de equidade e justiça fiscal, contribuindo, por conseguinte com o combate das desigualdades socioeconômicas.

REFERÊNCIAS DO ANEXO B:

[1] [wikipedia.org/wiki/Lista_de_países_por_Índice_de_Development Humano](https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_pa%C3%ADses_por_%C3%89ndice_de_Development_Human)

[2] hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2019.pdf