

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

LAURA STEFENON FACHINI

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA: UMA
CONCILIAÇÃO NECESSÁRIA**

PORTO ALEGRE

2020

LAURA STEFENON FACHINI

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA: UMA
CONCILIAÇÃO NECESSÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Porto Alegre

2020

LAURA STEFENON FACHINI

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA: UMA
CONCILIAÇÃO NECESSÁRIA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovada em 09 de setembro de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Orientador

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo

A meus pais, com amor.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho marca a etapa final de um importante ciclo em minha formação acadêmica. Representa o encerramento deste período de dois anos de aprendizado intenso, de novos desafios e de enorme desenvolvimento pessoal. Tudo isso foi possível graças ao apoio e à contribuição de várias pessoas, às quais sou imensamente grata.

Agradeço a Deus pelas oportunidades que me tem dado. Aos meus pais, Airton e Sônia, ao meu irmão, Lucas, e ao meu namorado, João, pelo apoio incondicional em todos os momentos, por me transmitirem segurança e por sempre me incentivarem. Pelo carinho recíproco, pelo amor compartilhado, apesar da distância, pelos conselhos, pela paciência, pelas risadas e pelas vossas peculiaridades. Vocês trazem felicidade à minha vida.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini, pela enorme contribuição em minha formação acadêmica e profissional, pelas oportunidades proporcionadas ao longo destes dois anos e pelas recomendações para realização deste trabalho. Também agradeço ao Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso e ao Prof. Dr. Ricardo Antonio Lucas Camargo, pelas importantes considerações quando da Banca de Qualificação.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, Brasil (CAPES), Código de Financiamento 001, a quem agradeço por permitir o aperfeiçoamento deste trabalho mediante concessão de bolsa, que foi percebida na quase integralidade dos dois anos de duração do Programa de Mestrado.

Por fim, agradeço aos integrantes do grupo de estudos Direito Constitucional Tributário, pelas sugestões e críticas para esta pesquisa. E aos meus amigos e demais familiares, pela contribuição e apoio que cada um, à sua maneira, forneceu para que este trabalho pudesse ser realizado, bem como por todos os momentos de vida compartilhados, que alegram meu coração.

RESUMO

O princípio da capacidade contributiva, de origem longínqua, determina que a tributação seja equitativa, incidindo conforme a efetiva força econômica visada. Representa uma das aplicações do princípio da igualdade na esfera tributária, possuindo íntima relação com a justiça fiscal. Encontra-se expressamente previsto na Constituição de 1988, sendo de observância obrigatória no ordenamento jurídico brasileiro. O princípio da capacidade contributiva projeta seus efeitos sobre o sistema tributário como um todo, impondo a observância de certas diretrizes na criação e na aplicação das normas impositivas. Neste trabalho, destacam-se duas imposições da capacidade contributiva ao sistema tributário: (i) a proteção ao mínimo existencial e (ii) a vedação à regressividade, quando considerado o conjunto global de normas impositivas. A doutrina aponta que a maior dificuldade para realizar as imposições do princípio da capacidade contributiva encontra-se na tributação indireta, incidente sobre o consumo. Isso porque nesse tipo de imposição não seria possível verificar a força econômica de cada um dos consumidores finais. Por essa razão, o princípio da capacidade contributiva é aplicado aos tributos indiretos tão somente em seu aspecto objetivo, por meio da seletividade. Como consequência, as características particulares de quem efetivamente suporta o encargo fiscal não são consideradas na fixação do montante devido a título de tributo. A determinação desse montante, ao invés, leva em conta a essencialidade dos bens ou serviços adquiridos. Contudo, considerando que o princípio da capacidade contributiva dá preferência ao tratamento particularizado e à personalização, necessário verificar se a atual conformação do sistema tributário brasileiro, que opta pela aplicação tão somente da capacidade contributiva objetiva à tributação indireta e que atribui elevada importância a esse tipo de imposição, é capaz de realizar as proteções preconizadas pelo princípio. Ou seja, é preciso verificar se o mínimo existencial é respeitado e se o sistema tributário, em sua globalidade, não apresenta caráter regressivo. Com o objetivo de verificar a suficiência ou não do modelo atual de tributação para realização do princípio, o presente trabalho examina o princípio da capacidade contributiva e suas funções, bem como a estrutura do sistema tributário brasileiro. Utiliza, para tanto, de pesquisa bibliográfica e de dados estatísticos. Os resultados encontrados demonstram um cenário alarmante: um sistema tributário incapaz de realizar as imposições da capacidade contributiva, porque fortemente regressivo e violador do mínimo existencial. Neste cenário, a conciliação da capacidade contributiva subjetiva com a tributação indireta surge como medida possível e necessária para reverter o preocupante quadro; providência indispensável para permitir a concretização plena do princípio da capacidade contributiva e para possibilitar a realização da almejada justiça fiscal.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Tributação indireta. Mínimo existencial. Não regressividade. Possibilidades para o Brasil.

ABSTRACT

The ability to pay principle, from distant origin, is focusing on the effective economic force targeted. It represents one of the applications of the principle of equality in the tax sphere, having a close relationship with fair taxation. It is expressly mentioned in the 1988 Constitution and it is mandatory in Brazilian legal system. The ability to pay principle projects its effects on the tax system as a whole, imposing the observance of certain guidelines in the creation and application of tax rules. In this paper, two impositions of ability to pay principle are highlighted: (i) the protection to the existential minimum and (ii) the prohibition against regression, when considering the global set of tax rules. The doctrine points out that the greatest difficulty in carry out the ability to pay principle's determinations lies on indirect taxation, incident on consumption. In this type of imposition, it would not be possible to verify the economic strength of each consumers. For this reason, the ability to pay principle is applied to indirect taxes only in its objective aspect, through selectivity. As a result, the particular characteristics of those who actually bear the tax burden are not taken into account in setting the amount due as tax. The determination of this amount, instead, takes into account the essentiality of the goods or services purchased. However, considering that the ability to pay principle gives preference to individualized treatment and personalization, it is necessary to verify whether the current conformation of the Brazilian tax system, which chooses to apply only objective ability to pay on indirect taxation and assigns high importance to this type of taxation, is able to perform the protections advocated by the principle. In other words, it is necessary to verify if the existential minimum is respected and if the tax system as a whole has no regressive character. With the objective of verifying the sufficiency of the current model of taxation to implement the principle, the present paper examines the ability to pay principle and its functions, as well as the structure of the Brazilian tax system. It uses bibliographic research and statistical data. The results show an alarming scenario: a tax system unable to carry out the impositions of ability to pay principle, because strongly regressive and violator of existential minimum. In this scenario, reconciling subjective ability to pay with indirect taxation emerges as a possible and necessary measure to reverse the worrying picture; it is an indispensable measure to allow the full implementation of the ability to pay principle and to enable the desired fair taxation to be achieved.

Keywords: Ability to pay. Indirect taxes. Existential minimum. No regression. Possibilities for Brazil.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Curva de utilidade marginal decrescente da renda.....	77
Gráfico 2 - Benefícios efetivos do ICMS	99
Gráfico 3 - Carga tributária por base de incidência.....	105
Gráfico 4 - Gráfico de dispersão: percentual de tributação indireta <i>versus</i> índice de Gini	110

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Unidades de utilidade por unidades de riqueza, para uma sociedade com três indivíduos	79
Tabela 2 - Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004	113
Tabela 3 - Distribuição da carga tributária bruta conforma faixas de renda em 2008	114
Tabela 4 - Tabela guia do programa <i>GST/HST credit</i> para indivíduos casados/em união estável	123

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUAS FUNÇÕES.....	16
1.1 A capacidade contributiva como princípio constitucional.....	16
1.1.1 Origens históricas	16
1.1.2 Fundamentos da justiça tributária	21
1.1.2.1 Teoria do Benefício	22
1.1.2.2 Teoria do Talento Pessoal.....	25
1.1.2.3 Teoria do Sacrifício	27
1.1.2.4 Teoria da Capacidade Contributiva	28
1.1.3 Conceito de capacidade contributiva.....	30
1.1.3.1 Capacidade contributiva objetiva e subjetiva	37
1.1.3.2 Capacidade contributiva para pessoas jurídicas	40
1.1.4 Natureza e interpretação do princípio da capacidade contributiva	41
1.2 Capacidade contributiva, mínimo existencial e progressividade.....	48
1.2.1 Funções desempenhadas pelo princípio da capacidade contributiva	48
1.2.1.1 Função de Pressuposto	49
1.2.1.2 Função de Limite	55
1.2.1.3 Função de Critério	58
1.2.2 Proteção ao mínimo existencial.....	62
1.2.2.1 Fundamentos da proteção ao mínimo existencial.....	63
1.2.2.2 Abrangência do mínimo existencial	68
1.2.3 Proteção contra a tributação regressiva.....	71
1.2.3.1 Justificativas à progressividade	77
1.2.3.2 A premissa básica: impossibilidade de regressividade.....	82
2 EFETIVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	84
2.1 O problema da tributação indireta e a irrealização do princípio da capacidade contributiva	84
2.1.1 Tributos diretos X tributos indiretos	85
2.1.2 Desconsideração da capacidade contributiva subjetiva na graduação dos tributos indiretos.....	90
2.1.2.1 Seletividade pela essencialidade.....	93
2.1.2.2 Críticas à adoção da seletividade como (único) mecanismo de realização da capacidade contributiva nos tributos indiretos	96

2.1.3	Conformação do sistema tributário e carga tributária brasileira: dados estatísticos	102
2.1.3.1	A preferência pela tributação sobre o consumo.....	102
2.1.3.2	Repartição da carga tributária no Brasil: a acentuada regressividade	111
2.1.4	Denúncia de um sistema tributário regressivo e violador do mínimo existencial..	115
2.1.4.1	A irrealização do princípio da capacidade contributiva	116
2.1.4.2	As contradições de uma tributação regressiva e violadora do mínimo existencial em um Estado Social	117
2.2	Possibilidades de aplicação da capacidade contributiva subjetiva à tributação indireta	120
2.2.1	Possibilidades e experiências no direito comparado	120
2.2.1.1	Transferência compensatória aos menos favorecidos: a solução canadense ...	121
2.2.1.2	Imposto diferenciado conforme o contribuinte: a solução japonesa	124
2.2.1.3	Isenções concedidas aos beneficiários de programa social: o caso dos Estados Unidos.....	127
2.2.1.4	IVA digital e IVA personalizado: propostas doutrinárias	130
2.2.2	Possibilidades para o Brasil.....	133
2.2.2.1	Alterações na tributação indireta	134
2.2.2.2	Alterações na conformação do sistema tributário.....	142
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	149
	REFERÊNCIAS	156
	ANEXO I	170

INTRODUÇÃO

A capacidade contributiva é considerada princípio fundamental na esfera tributária, projetando suas diretrizes sobre todo o ordenamento jurídico fiscal. É um dos princípios concretizadores da igualdade no âmbito das normas impositivas, por isso, está intimamente ligado à realização da justiça fiscal. Suas origens remontam às primeiras organizações políticas em coletividade, mas sua consolidação e inserção no universo jurídico ocorreram tão somente no século XX. O princípio ganhou espaço nas Constituições contemporâneas, sendo adotado por diversos ordenamentos jurídicos, se não expressamente, por meio de uma construção a partir do princípio da igualdade.

A capacidade contributiva diz respeito à aptidão para concorrer para as despesas públicas, seja a partir da análise de cada tributo individualmente, seja considerando o conjunto de normas impositivas¹. O princípio impõe diretrizes para conformação do sistema tributário, de forma a garantir que a distribuição dos encargos fiscais seja justa, de acordo com a força econômica real e efetiva de cada contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva subdivide-se em dois aspectos: o objetivo e o subjetivo. O aspecto objetivo relaciona-se aos fatos presuntivos de riqueza e exige que a tributação incida apenas sobre objetos e situações que expressem força econômica. O aspecto subjetivo considera as características particulares do contribuinte, determinando que a tributação seja adequada às condições pessoais de cada indivíduo.

Durante certo tempo, a capacidade contributiva foi considerada um princípio de realização facultativa, não dotado de coatividade. Contudo, essa visão foi superada, uma vez que, no Estado Constitucional, não se pode desconsiderar a busca pela justiça nas leis². Nas normas fiscais, essa justiça é realizada, em grande medida, por meio da conformação do sistema tributário às diretivas do princípio da capacidade contributiva. Por essa razão, o princípio da capacidade contributiva possui força normativa, sendo de observância obrigatória, tanto para o legislador quanto para o aplicador do Direito.

A despeito da importância que o princípio assume nos ordenamentos jurídicos contemporâneos, o estudo aprofundado da capacidade contributiva, de sua natureza e interpretação e das exigências que o princípio impõe à conformação do sistema tributário ainda

¹ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 397.

² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 27.

é negligenciado pela doutrina pátria³. O tema recebe poucas e esparsas contribuições teóricas, se comparado a outras questões pertinentes ao Direito Tributário. Essa despreocupação doutrinária com a justiça na tributação pode ser reflexo da irrelevância do assunto no debate político brasileiro, muitas vezes em razão do desinteresse das classes dominantes na aprovação de uma reforma tributária que proporcione maior justiça fiscal.

Neste trabalho, procura-se destacar a relevância do princípio da capacidade contributiva para o sistema tributário brasileiro, dando ênfase ao importante papel que desempenha e às imposições que faz à estruturação da tributação. Salientam-se as diretrizes fornecidas pelo princípio, que devem guiar a organização de um sistema fiscal, para que seja garantida uma justa repartição dos encargos fiscais, conforme a força econômica de cada indivíduo.

A capacidade contributiva projeta-se sobre o sistema tributário como um todo e seus efeitos podem ser descritos a partir de três funções, as quais serão abordadas neste trabalho. A primeira função é a de pressuposto da tributação, que possui um viés objetivo e outro subjetivo. Diz respeito à necessidade de que as hipóteses de incidência contenham fatos presuntivos de capacidade econômica (pressuposto objetivo) e à necessidade de que o sujeito tributado possa arcar com o ônus fiscal sem comprometer sua existência e a de sua família (pressuposto subjetivo).

A segunda função desempenhada pelo princípio da capacidade contributiva é a de limite. Conforme essa função, a tributação não pode incidir excessivamente sobre toda e qualquer riqueza existente. É preciso respeitar certo limite máximo, que é o efeito de confisco. Os tributos apenas são válidos se observarem esse parâmetro. A terceira função desempenhada pelo princípio é a de critério. Está relacionada à mensuração dos tributos não vinculados, dispondo que a graduação de encargos fiscais seja realizada em conformidade com a riqueza revelada e com a força econômica efetiva e real demonstrada pelo contribuinte.

Com base nas três funções desempenhadas pelo princípio da capacidade contributiva, o presente trabalho destaca duas proteções aplicáveis a todo o ordenamento jurídico tributário brasileiro: a proteção ao mínimo existencial, que toma por fundamento a função de pressuposto subjetivo, e a proteção contra a tributação regressiva, que tem por base a função de critério. A capacidade contributiva protege os recursos necessários à existência, impedindo que sejam onerados com encargos tributários. É preciso garantir condições de vida minimamente dignas ao contribuinte e à sua família para, só então, gravá-lo com ônus fiscais. A capacidade

³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1096.

contributiva também exige que o conjunto de normas impositivas não apresente caráter regressivo, porque isso seria contrário aos ideais de justiça fiscal e de justiça social.

Conhecendo as exigências do princípio da capacidade contributiva, que serão detalhadas neste trabalho, faz-se necessário analisar o ordenamento jurídico tributário brasileiro, com vistas a verificar sua conformidade às diretivas do princípio. O exame de adequação do sistema tributário brasileiro ao princípio da capacidade contributiva passa pela análise da distribuição da carga tributária, verificando se o mínimo existencial e o mandamento de não regressividade são respeitados.

Merece destaque a análise dos tributos classificados como indiretos, incidentes sobre o consumo, uma vez que, nesse tipo de imposição, a doutrina refere não ser possível aplicar a capacidade contributiva em sua plenitude. Isso porque, na tributação sobre o consumo, diz-se não ser viável analisar a verdadeira força econômica de cada um dos consumidores finais, que efetivamente arcam com o ônus, porque essa verificação seria muito complexa, onerosa e demandaria muito tempo. Por essa razão, na tributação indireta, não se apura o aspecto subjetivo da capacidade contributiva. Mas a doutrina argumenta que nem por isso o princípio não seria aplicado a esse tipo de imposição.

A realização do princípio da capacidade contributiva na tributação indireta ocorreria de forma distinta, tão somente em seu aspecto objetivo, por meio da seletividade pela essencialidade do bem ou serviço. A seletividade pela essencialidade é critério de graduação dos tributos que determina uma imposição mais branda a bens e serviços considerados essenciais e mais gravosa a bens e serviços não essenciais. O parâmetro observado é a riqueza presumida ao adquirir o bem ou serviço (capacidade contributiva objetiva), não se verificando as características pessoais de cada contribuinte (capacidade contributiva subjetiva).

A seletividade foi a maneira encontrada para concretizar a capacidade contributiva no âmbito da tributação indireta. No entanto, considerando que a capacidade contributiva dá prioridade à personalização e à consideração da real e efetiva força econômica do contribuinte, questiona-se se a seletividade é mecanismo suficiente para realizar as proteções preconizadas pelo princípio dentro da estrutura tributária brasileira. Para responder a esse questionamento, necessário analisar diversos estudos a fim de verificar se a seletividade atende aos propósitos a que se dispõe, bem como para averiguar se a conformação do sistema tributário brasileiro se mostra adequada à realização das proteções preconizadas pelo princípio da capacidade contributiva, quais sejam, a proteção ao mínimo existencial e o mandamento de não regressividade.

Destarte, o presente trabalho tem como objetivos: (i) analisar o princípio da capacidade contributiva, apresentar seu conceito e desenvolver as funções desempenhadas por ele no ordenamento jurídico; (ii) enfatizar as imposições emanadas do princípio: a salvaguarda ao mínimo existencial e a vedação a uma tributação regressiva; (iii) a partir do estabelecimento dessas diretivas, examinar a aplicação do princípio da capacidade contributiva no país, com o intuito de verificar a realização ou não de suas premissas, sobretudo na tributação indireta; (iv) detalhar o modo como o princípio da capacidade contributiva é concretizado no âmbito dos tributos indiretos e proceder à análise de dados estatísticos sobre a incidência tributária nos diversos extratos sociais, para comprovar ou não a observância das diretrizes ditadas pelo princípio; (v) após o exame de diversos estudos, que demonstram a insuficiência do modelo atual para realização plena das imposições do princípio da capacidade contributiva, intenciona-se expor algumas alternativas viáveis para o Brasil, com o intuito de materializar, de forma mais efetiva, o princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, promovendo a justiça fiscal.

Este estudo se justifica uma vez que a conformação do sistema tributário à capacidade contributiva está diretamente relacionada à promoção de bem-estar social e à redução de desigualdades, objetivos fundamentais a serem perseguidos pelo Estado brasileiro. Um sistema tributário que não observa a capacidade contributiva promove a desigualdade e viola direitos fundamentais. Em relação aos tributos indiretos, até então incapazes de observar a capacidade contributiva subjetiva do consumidor final, representam encargo suportado por milhares de consumidores todos os dias, que podem estar sendo atingidos em seu mínimo existencial, sem que qualquer medida seja tomada para reverter esse quadro. O tema da realização da capacidade contributiva, negligenciado pela doutrina pátria, deve ser enfrentado a fim de evidenciar as desconformidades decorrentes de um sistema tributário incapaz de se adequar ao princípio. Também deve ser debatido com o intuito de mostrar a existência de possibilidades, como as advindas da inovação tecnológica, para realização da capacidade contributiva em sua plenitude.

Visando alcançar os objetivos anteriormente descritos, o presente trabalho se vale do método dedutivo, partindo da análise do princípio da capacidade contributiva abstratamente considerado (sua interpretação, funções e imposições), para, após, examinar sua aplicação concreta ao sistema tributário brasileiro. Serão consideradas as fontes de pesquisa bibliográfica, doutrinária e legislativa que versem sobre o tema.

O trabalho encontra-se dividido em duas partes. No primeiro capítulo, também subdividido em duas partes, serão analisados a origem histórica do princípio da capacidade contributiva, sua inserção nos fundamentos de justiça tributária, seu conceito e sua

interpretação. Ainda no primeiro capítulo, serão delineadas as funções desempenhadas pelo princípio da capacidade contributiva, com destaque para a proteção ao mínimo existencial e para a vedação à tributação regressiva. No segundo capítulo, far-se-á uma análise do modo de realização do princípio da capacidade contributiva no Brasil, dando ênfase à tributação indireta, apontada pela doutrina como forma de imposição incapaz de concretizar as diretrizes do princípio da capacidade contributiva em sua plenitude. Serão examinadas a composição e distribuição da carga tributária brasileira, verificando se as imposições do princípio da capacidade contributiva são ou não materializadas. Por fim, serão exploradas possíveis soluções para maior efetivação das proteções preconizadas pelo princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, com o intuito de proporcionar a realização efetiva da justiça fiscal e social.

1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUAS FUNÇÕES

A capacidade contributiva é princípio que alicerça todo o sistema tributário brasileiro, determinando que as normas impositivas sejam adequadas à força econômica gravada. As diretrizes estabelecidas pelo princípio servem como pilares para a construção de um sistema tributário em conformidade com as aspirações de justiça fiscal. Assim, o estudo, a compreensão e a delimitação do princípio da capacidade contributiva e de suas funções revelam-se necessários para estruturação de um sistema tributário coerente e justo.

1.1 A capacidade contributiva como princípio constitucional

Expressamente inserido no texto da Constituição hoje vigente, o princípio da capacidade contributiva remonta às primeiras organizações políticas em coletividade, nas quais os tributos surgiram como instrumentos necessários à vida em sociedade. O delineamento do princípio da capacidade contributiva foi sendo aprimorado ao longo da história. Seu conceito foi sendo ressignificado com o tempo, de acordo com a conformação da sociedade de cada época. Recebeu a atenção dos juristas apenas no século XX, momento em que ganhou espaço no debate jurídico, alcançando a designação de princípio basilar do Direito Tributário⁴. É essa evolução, conceituação e interpretação do princípio da capacidade contributiva que se passa a analisar.

1.1.1 Origens históricas

As primeiras manifestações do princípio da capacidade contributiva, embora incipientes e não dotadas da conformação que o princípio atualmente assume, aparecem juntamente às primitivas organizações políticas⁵. A estruturação da vida em coletividade e o gradual aumento de sua complexidade tornaram necessária a cobrança de tributos, no intuito de manter a conjuntura e permitir a persecução de fins comuns⁶. Os tributos constituíram-se em

⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v. 1, p. 201.

⁵ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, p. 125-154, abr./jun. 1978, p. 126.

⁶ “For a long time, as we have seen, almost the only aims of government are security and defense. But as economic conditions develop and various classes of society differentiate, more attention must be paid to matters of general welfare. [...] These new functions mean fresh expenditures; and these expenditures mean increased taxes. Thus the characteristic mark of the modern age is taxation as against the more or less self-sufficing public economy of former times.” (SELIGMAN, Edwin R.A. **Essays in taxation**. New York: Macmillan and Co., 1895, p. 7-8.)

aportes pecuniários fundamentais à efetivação de objetivos compartilhados e à promoção do bem comum⁷, tanto que, na atualidade, são considerados deveres fundamentais do cidadão⁸. A preocupação com a forma de arrecadação desses recursos para fazer frente às despesas públicas, ou seja, com o modo de distribuição do ônus fiscal, emergiu simultaneamente à própria instituição dos tributos. De alguma forma, observa-se que os encargos fiscais sempre estiveram mais ou menos relacionados à riqueza de quem os suportava⁹. Assim, embora limitada pela visão política e pelas práticas sociais da época, percebe-se uma incipiente manifestação da capacidade contributiva já nos primórdios da arrecadação tributária.

Segundo os filósofos gregos, o sistema de tributação existente no Egito Antigo já tomava por base uma noção ainda introdutória, mas mais concreta, do princípio da capacidade contributiva¹⁰. Contudo, pode-se dizer que as linhas essenciais do princípio foram delineadas pelos filósofos gregos, em seus ideais de justiça distributiva¹¹. As regras de tributação previstas na Constituição dos Atenienses revelavam essa preocupação com a justiça nas imposições fiscais, em perspectiva formal. Estava estipulado, por exemplo, que os habitantes de Elêusis deveriam concorrer para a manutenção do fundo aliado de maneira semelhante aos demais atenienses. Também havia cláusulas fixando algumas regras de transparência em relação aos gastos militares¹². Em Roma, sob o reinado de Servius Tullius, também havia uma forma de tributação embasada na riqueza de cada contribuinte, que foi posteriormente revogada¹³.

Durante o período medieval, com a recomposição do sistema aristotélico e com a retomada dos ideais de justiça gregos pela filosofia escolástica, o princípio da capacidade contributiva reaparece¹⁴. Na obra de Tomás de Aquino, padre e filósofo escolástico, é possível

⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 13. No mesmo sentido: “A tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos” (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 21).

⁸ “O imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 679).

⁹ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 4, p. 125-154, abr./jun. 1978, p. 126.

¹⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 39-40.

¹¹ “Ma il principio di chiamare ciascuno a concorrere a bisogni della collettività in ragione delle sue forze economiche, variamente determinate, si può fare risalire nelle sue linee essenziali agli ideali di giustizia distributiva formulati dai filosofi greci.” (GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 6).

¹² SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

¹³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 22.

¹⁴ GIARDINA, Emilio. Op. cit., 1961, p. 6.

visualizar uma formulação mais precisa do princípio, haja vista certas passagens referirem à necessidade de que cada um contribuísse para as despesas públicas *secundum facultatem*, ou *secundum qualitatem proportionis*, demonstrando que as premissas elementares da capacidade contributiva já estavam presentes¹⁵.

Todavia, necessário considerar que, nesse momento histórico, os princípios defendidos pelos filósofos escolásticos ainda não eram aptos a constituir uma verdadeira doutrina financeira acerca da divisão de ônus fiscais entre os indivíduos. O intuito das enunciações era consolidar a generalidade da obrigação de concorrer para as despesas públicas, uma vez que, à época, dominavam privilégios e regalias, responsáveis por excluir certas classes do pagamento de encargos fiscais¹⁶. Assim, essa primeira noção de capacidade contributiva apresenta-se em sentido objetivo, como forma de combater as franquias e concessões próprias dos impostos relacionados à posição social, que prevaleciam no sistema fiscal daquele tempo. Ao dar ênfase aos bens e às substâncias econômicas pertencentes a cada indivíduo, o foco era retirado das qualidades pessoais e da posição social que o contribuinte ocupava. Dessa forma, reafirmava-se o princípio da generalidade, que se elevou à condição essencial de justiça na repartição das despesas públicas. A questão da graduação dos tributos ainda não era problema analisado à época, pois a necessidade de seu estudo foi sentida com menos urgência.¹⁷

A preocupação com o conteúdo da tributação e com a justiça material no âmbito fiscal tornou-se relevante apenas muito tempo depois, no contexto das revoluções que culminaram com a construção dos Estados contemporâneos¹⁸. Isso porque durante a vigência do Estado Patrimonial, do séc. XII ao séc. XVIII, não se buscava encontrar um fundamento para a tributação. Os encargos se justificavam com base nas necessidades esporádicas do Rei, como em momento de guerra, de cataclismos, dote da princesa, dentre outros¹⁹.

Por essa razão, foi apenas no séc. XVIII que a capacidade contributiva ganhou contornos mais sólidos²⁰. Na obra “A Riqueza das Nações”, de Adam Smith, de 1776, já se encontravam presentes questões referentes tanto à base imponível quanto à graduação dos tributos. O economista preocupou-se com dois pontos principais nesse sentido: estabelecer uma

¹⁵ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, p. 125-154, abr./jun. 1978, p. 126.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 514.

¹⁷ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 12-13.

¹⁸ SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 288.

²⁰ GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva**. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 28.

conexão entre capacidade contributiva e renda do indivíduo e justificar o dever tributário dos indivíduos²¹. Escreveu que cada um deveria contribuir para os gastos públicos em consonância com aquilo que pudesse pagar (*ability to pay*), disso dependendo a realização da igualdade na tributação²². Entretanto, a *ability to pay* não possui formulação evidente e incontestável na obra do economista. Isso porque ele inicia ressaltando a necessidade de que cada um contribua na proporção de seus haveres²³, construção que lembra a atual capacidade contributiva. Mas, na sequência, aborda o princípio da equivalência, ou seja, a correspondência entre o montante pago a título de tributo e o que se recebe do Estado²⁴.

Também nesse período foi desenvolvida a noção de que a tributação não deve incidir sobre aqueles que possuam poucos recursos, poupando-os de encargos que comprometam sua própria existência. Tal construção se deve a autores como Montesquieu e Bentham²⁵. Entretanto, importante considerar que a posição prevalente no Iluminismo é aquela segundo a qual a contribuição para as despesas públicas se legitima pela teoria do benefício ou da equivalência (ver tópico 1.1.2) e não pela teoria da capacidade contributiva.²⁶

Ainda, em 1789, o princípio da capacidade contributiva aparece de forma implícita na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão²⁷, em seu artigo 13, que assim estabelecia: “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades²⁸”.

Conquanto as ideias base do princípio já estivessem presentes no período referido, a construção teórica delineada e coerente acerca da capacidade contributiva ocorreu apenas no séc. XIX, na Ciência das Finanças²⁹. Mas o surgimento tardio dessa concepção mais precisa do

²¹ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 15-16.

²² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 15.

²³ “Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades [...]” (SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996, v. 2, p. 282).

²⁴ Ao explicar como seria realizada a repartição dos encargos na medida da riqueza de cada contribuinte, Adam Smith refere que seria na proporção do rendimento que cada um obtém sob a proteção do Estado “[...] isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”. (SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016).

²⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 37.

²⁶ SANCHES, José Luís Saldanha. Op. cit., 2016.

²⁷ CONTI, José Maurício. Op. Cit., 1996, p. 37-38.

²⁸ UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 12 fev. 2019.

²⁹ COSTA, Regina Helena. Op. Cit., 1993, p. 16.

princípio não impediu que as primeiras constituições já estabelecessem a necessidade de certa correspondência ente a imposição fiscal e a dotação de recursos do contribuinte³⁰. Com efeito, alguns países, inspirados e influenciados pela Constituição Francesa, inseriram essa noção do princípio em suas cartas políticas³¹. Outros, embora não mencionassem expressamente o princípio da capacidade contributiva em seus textos constitucionais, retiravam-no de uma construção doutrinária e jurisprudencial a partir do princípio da igualdade³².

O estudo do princípio da capacidade contributiva, até então restrito aos autores da Ciência das Finanças, tornou-se preocupação da Ciência Jurídica apenas no século XX, a partir da construção do professor Benvenuto Griziotti, em 1929, e da escola de Pavia³³. No Brasil, a primeira manifestação implícita do princípio da capacidade contributiva pode ser encontrada ainda na Constituição do Império³⁴, de 1824, em seu art. 179, XV, que trazia a seguinte previsão: “ninguem será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”³⁵, sugerindo a ideia de que a incidência tributária deveria ocorrer em conformidade à riqueza de cada um. A Constituição de 1934, por sua vez, isentava os necessitados de taxas e custas jurídicas (art. 113, § 2º)³⁶ e vedava aumentos de impostos em mais de 20% (art. 185)³⁷.

Mas a menção expressa ao princípio no texto constitucional aparece apenas mais de um século depois, na Constituição de 1946³⁸, em cujo art. 202 lia-se: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”³⁹. Em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18, que promoveu a reforma do sistema tributário, o dispositivo que continha o princípio da capacidade contributiva foi revogado. Findo o período ditatorial, o princípio foi reincorporado ao sistema tributário

³⁰ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 4, p. 125-154, abr./jun. 1978, p. 126.

³¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47, p. 40.

³² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 290.

³³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 17.

³⁴ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 38.

³⁵ BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil*, de 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm> Acesso em: 12 fev. 2019.

³⁶ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em: 26 abr. 2019.

³⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 45.

³⁸ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 400.

³⁹ BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 12 fev. 2019.

brasileiro pela Constituição de 1988, permanecendo em vigor até hoje. A necessidade de se observar a capacidade contributiva é expressa na primeira parte do art. 145, § 1º da Constituição vigente:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]
 § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁴⁰

Quando comparado o texto atual ao texto do anteprojeto da Constituição de 1988⁴¹, percebe-se que houve a inserção da expressão “sempre que possível”, ausente no anteprojeto⁴², a qual parece oferecer certa limitação ao “caráter pessoal”. Ainda, se considerada a Constituição de 1946, observa-se que na atual Constituição substituiu-se a palavra “tributos” por “impostos”, sugerindo uma restrição do âmbito de abrangência do princípio, a qual se considera inadequada. A partir da redação atual do art. 145, § 1º e das comparações realizadas, discussões surgiram acerca de como conceituar, interpretar e aplicar o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, questões que serão enfrentadas nos próximos tópicos.

1.1.2 Fundamentos da justiça tributária

O princípio da capacidade contributiva está inserido no âmbito dos critérios de justiça utilizados para fundamentar e distribuir os encargos tributários. Várias teorias foram formuladas a fim de indicar quais fatores deveriam ser considerados no momento da escolha das bases de incidência e da repartição dos tributos entre os diferentes contribuintes, com o intuito de se atingir a justiça fiscal⁴³. Dentre elas, destacam-se a teoria do benefício, a teoria do talento pessoal, a teoria do sacrifício e a teoria da capacidade contributiva.

⁴⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 12 fev. 2019.

⁴¹ BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Anteprojeto de Constituição**, de 26 de junho de 1987. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-219.pdf>> Acesso em: 12 fev. 2019.

⁴² CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 39.

⁴³ CERETTA, Clóvis José. **Princípio da capacidade contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias**. 2017. 305 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017, p. 17.

1.1.2.1 Teoria do Benefício

A teoria do benefício preceitua, em linhas gerais, que a tributação justa deve ser proporcional aos benefícios que o indivíduo recebe do Estado⁴⁴, ou seja, deve corresponder às vantagens e serviços decorrentes da atuação estatal⁴⁵. A teoria do benefício aparece ainda à época do surgimento do liberalismo econômico, sendo utilizada como fundamento de justiça fiscal no período⁴⁶.

Em sua obra “A riqueza das nações”, Adam Smith estipulava que “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado⁴⁷”. Embora o trecho citado também seja utilizado pela doutrina para indicar a adoção, em linhas gerais, do princípio da capacidade contributiva pelo economista, a parte final do texto parece sugerir que a mensuração dos tributos deveria utilizar como parâmetro as contraprestações recebidas do Estado.

A teoria do benefício fundamenta-se na ideia de justiça comutativa⁴⁸, segundo a qual o cidadão retribuiria a segurança e a liberdade desfrutadas em razão do Estado por meio do pagamento de uma contraprestação, na forma de tributo. A ideia de justiça comutativa remonta a Aristóteles, tendo por premissa a proporcionalidade aritmética e sendo aplicável às relações entre particulares. Também é chamada de justiça corretiva, na medida em que busca estabelecer um equilíbrio entre a perda e o ganho. Assim como a justiça distributiva, que embasa a teoria da capacidade contributiva, a justiça corretiva também busca o meio termo, entretanto, prima por uma proporcionalidade diferente⁴⁹.

Conforme os teóricos do benefício, a contraprestação tributária devida ao ente estatal deve guardar estreita correspondência com as vantagens recebidas pelo indivíduo

⁴⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 22. No mesmo sentido: “La teoria delle prestazioni o delle controprestazioni o teoria del beneficio sosteneva che l'imposta è il corrispettivo, e in un rapporto determinato, dei vantaggi procurati a ciascun cittadino dai servizi pubblici.” (GRIZIOTTI, Benvenuto. **Scienze delle Finanze e Diritto Finanziario**. Milano: Giuffrè, 1956, v. 1, p. 137).

⁴⁵ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade contributiva e tributação indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade**. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013, p. 40.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 294.

⁴⁷ SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996, v. 2, p. 282.

⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 148.

⁴⁹ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. 4 ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991, v. 2, p. 104.

(proporcionalidade aritmética). O grande problema desta teoria reside na exata mensuração dos benefícios recebidos por cada cidadão, etapa necessária para determinar a carga tributária a ser suportada por cada um.

A grandeza do benefício é determinada pela subtração entre a quantidade final de bem-estar do indivíduo e a quantidade inicial de bem-estar, antes de recebido o benefício. Considerando que os benefícios a serem levados em conta são os decorrentes das atividades estatais, os níveis de bem-estar que devem integrar a subtração são os existentes antes e após o aparecimento do poder soberano. Pressupondo-se que, antes da existência de um governo, predomina o estado de natureza⁵⁰, pode-se dizer que o nível inicial de bem-estar é muito baixo e praticamente o mesmo para todos os indivíduos⁵¹. Contudo, o nível final de bem-estar é muito difícil de ser mensurado, haja vista que a utilização de muitos dos serviços públicos não é passível de ser individualizada. Além disso, as vantagens obtidas podem proporcionar mais ou menos bem-estar, a depender dos valores, condições e gostos do indivíduo que as recebe⁵².

Para vencer o problema da subjetividade na mensuração das vantagens recebidas, os adeptos da teoria do benefício pressupunham que o proveito auferido refletia-se na renda de cada indivíduo, razão pela qual cada contribuinte seria onerado em proporção de seus rendimentos⁵³. Mas essa hipótese também merece críticas. Além de a renda ser uma medida questionável de bem-estar, essa consideração nada diz acerca da estrutura das alíquotas e de como devem ser graduados os tributos. Isso porque não se questiona qual o nível adequado de despesas que o governo deve realizar⁵⁴, tomando esse índice como algo dado. A ausência de preocupação em relação à extensão e à distribuição dos serviços oferecidos pelo governo

⁵⁰ Segundo Hobbes, o estado de natureza seria um estado de guerra de todos contra todos: “Com isto se torna manifesto que, durante o tempo em que os homens vivem sem um poder comum capaz de os manter a todos em respeito, eles se encontram naquela condição a que se chama guerra; e uma guerra que é de todos os homens contra todos os homens. Pois a guerra não consiste apenas na batalha, ou no ato de lutar, mas naquele lapso de tempo durante o qual a vontade de travar batalha é suficientemente conhecida”. (HOBBS, Thomas. **Leviatã** [livro eletrônico]. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Nova Cultural, 1988).

⁵¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 23.

⁵² Benvenuto Griziotti também teceu críticas à teoria do benefício: “Ma l’insostenibilità di questa concezione appare subito pensando che l’imposta per sua natura è destinata a corprire il costo di servigi (protezione strade, ecc.) il cui consumo non su può individualizzare per ciascun contribuente oppure di spese, che non si vogliono addossare ai singoli, per cui sono fatte (istruzione, pensioni operaie). [...] la parte di vantaggi da lui ottenuta dall’attività governativa si risolve sopra tutto in una questione psicologica, dipendendo l’apprezzamento da parte del cittadino dei mille vantaggi, che procura l’attività dello Stato (musei, concerti, pulizia delle strade, ecc.) da una quantità di motivi variabili in ogni caso particolare: un povero può apprezzarli più o meno di un ricco, due persone della stessa agiatezza possono valutarli diversamente.” (GRIZIOTTI, Benvenuto. **Scienze delle Finanze e Diritto Finanziario**. Milano: Giuffrè, 1956, v. 1, p. 137).

⁵³ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 42.

⁵⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. cit., 2005, p. 24-26.

também impede que se utilize a teoria do benefício como critério de justiça, justamente porque é essa distribuição que, para esta teoria, determinará o montante de tributo a ser pago.

Ademais, em Estados de bem-estar social, um dos objetivos do governo é fornecer pelo menos uma renda mínima e serviços de saúde aos mais necessitados. Dessa forma, os mais pobres teriam seu nível de bem-estar aumentado em comparação ao estado de natureza. Para a teoria do benefício, essas vantagens recebidas deveriam ter sua contrapartida em tributos. Mas é contraditório oferecer uma renda mínima e, após, cobrar por isso⁵⁵. Ainda que se adote uma visão mais libertária e mercadológica de justiça, segundo a qual o governo não deve interferir na distribuição de renda, a teoria do benefício não se justifica. Considerando-se que a renda de cada indivíduo seja resultado das relações de mercado, sem ingerências do governo, e que a distribuição resultante é justa, qualquer alteração nessa configuração seria tida por injusta. Ou seja, toda e qualquer transformação provocada sobre a distribuição da renda realizada pelo mercado ou pela sociedade não seria admitida⁵⁶.

A teoria do benefício também recebe críticas de outros autores porque, se as utilidades recebidas do Estado fossem empregadas como critério para mensuração dos tributos, isso implicaria em cobrar mais dos menos favorecidos economicamente. Isso porque os ricos custeiam sua própria segurança, pagam pela sua educação e de seus filhos e pela saúde de sua família. Já os desprovidos de recursos recebem essas prestações diretamente do Estado. Assim, caso fosse verificada uma relação entre benefício recebido do Estado e renda ou patrimônio, esta relação seria inversamente proporcional, e não direta, como pressupõem os teóricos do benefício, o que implicaria violação ao princípio da solidariedade social e funcionaria como empecilho à realização dos direitos sociais.⁵⁷

Devido à sua incompatibilidade com as teorias de justiça social, a teoria do benefício foi substituída, posteriormente, pelo princípio da capacidade contributiva, que se preocupa mais com a divisão dos encargos fiscais do que com a forma com que o governo dispense seus recursos⁵⁸. Entretanto, a teoria do benefício deu origem a uma variante, a teoria da

⁵⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 27.

⁵⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 272.

⁵⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 149.

⁵⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 29.

equivalência⁵⁹, que tem ampla aplicação no Direito Tributário atual, representando o critério de justiça aplicável aos tributos vinculados a uma atividade estatal específica.

Nos tributos vinculados, existe uma contraprestação do Estado ao contribuinte. A teoria da equivalência preconiza que deve haver uma correlação entre a atuação estatal e o valor pago a título de tributo pelo sujeito passivo, impondo exigências quanto à delimitação da hipótese de incidência e à definição do montante a ser pago ao ente estatal. Estipula que o valor dos tributos comutativos corresponda ou ao custo da atividade estatal, ou ao benefício recebido pelo contribuinte. Em sentido contrário, a teoria da equivalência veda que critérios alheios ao custo ou ao benefício sejam utilizados para graduar os tributos vinculados.⁶⁰

Ao determinar que o valor do tributo corresponda ao gasto incorrido pelo poder público na realização do serviço prestado ao contribuinte, a teoria da equivalência pretende restaurar a igualdade e, conseqüentemente, evitar a desigualdade. Isso porque, ao direcionar sua atuação a determinado particular, o Estado está provocando uma diferenciação entre o receptor da prestação e os demais membros da comunidade. Essa diferença precisa ser corrigida, o que se dá por meio do pagamento do tributo em montante equivalente ao custo da atividade realizada pelo estado, ou ao benefício recebido pelo contribuinte.⁶¹

Todavia, a teoria da equivalência não pode ser o critério de justiça aplicado aos impostos e aos demais tributos não vinculados. Isso porque a ausência de prestação estatal específica e divisível, dirigida a certo contribuinte, impossibilita a mensuração dos tributos não vinculados pelo custo ou pelo benefício. A natureza unilateral do imposto e dos tributos não vinculados impõe que se olhe para a repartição da carga tributária, e não para a equivalência de benefícios. Ou seja, a justiça fiscal apela para a capacidade contributiva⁶².

1.1.2.2 Teoria do Talento Pessoal

Outro critério apontado como realizador da equidade na tributação é a imposição conforme o talento pessoal. Segundo essa teoria, os encargos fiscais deveriam refletir as habilidades e aptidões do sujeito passivo em obter recursos. Ou seja, cada um seria tributado

⁵⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 150.

⁶⁰ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Lisboa: Almedina, 2008, p. 15.

⁶¹ BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. Taxas: equivalência e igualdade. **Observatório da Jurisdição Constitucional**, Brasília, IDP, Ano 7, no. 2, jul./dez. 2014, p. 131.

⁶² SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

em conformidade com seu talento, ainda que potencial, de acumular riqueza⁶³. Seriam as diferentes dotações e capacidades dos indivíduos que estabeleceriam as diferenças na graduação dos tributos⁶⁴. A grande dificuldade encontra-se justamente em se determinar qual a renda máxima potencial de cada um dos contribuintes⁶⁵, uma vez que a renda efetivamente obtida pode não refletir toda a potencialidade de acumular riqueza que o indivíduo possui.

Ainda segundo essa teoria, quando o contribuinte, por opção, abre mão de certo nível de renda por outra forma de vida que não lhe proporciona todo aquele montante, deve continuar a ser tributado considerando-se a realidade anterior⁶⁶. Isso porque sua potencialidade de produzir riqueza não é refletida pela sua condição atual. Dessa forma, não haveria diminuição dos encargos fiscais com a minoração da renda. Do mesmo modo, o montante total de tributos não seria aumentado com a elevação da renda.

Justamente pela ausência desses efeitos distorcivos, isto é, por não apresentar variação de acordo com o aumento ou a diminuição da renda, a tributação de acordo com o talento é apontada por alguns economistas como a ideal⁶⁷. Contudo, esse modelo ideal não se baseia em uma ideia de justiça fiscal, mas de utilitarismo⁶⁸. Além disso, os próprios economistas que reconhecem referida teoria como critério ideal de tributação apontam para sua impraticabilidade fática, visto ser impossível medir o talento potencial de cada indivíduo⁶⁹. Dessa forma, também esta teoria não se mostra apta a fundamentar e imposição tributária.

⁶³ “As pessoas devem pagar os tributos de acordo com os talentos que possuem, definidos como sua capacidade de obter renda e acumular riquezas.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 29).

⁶⁴ “A teoria do talento pessoal leva em consideração que as pessoas possuem habilidades pessoais distintas para gerar e acumular riquezas e, portanto, devem sofrer um regime de tributação diferenciado em função dessa capacidade.” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 272).

⁶⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. cit., 2005, p. 29.

⁶⁶ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade contributiva e tributação indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade**. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013, p. 44.

⁶⁷ Para estes economistas, a tributação ideal seria aquela que não produz efeitos distorcivos na economia (tributos *lump sum*). Para atingir tal objetivo, a tributação deveria ser um valor fixo, mas diferente para cada contribuinte, a depender de suas características individuais (talento). O valor seria independente do consumo, da renda ou das propriedades, ou seja, um montante que não sofre variações com o comportamento do indivíduo e que, por isso, não gera distorções econômicas. STIGLITZ, Joseph E.; ATKINSON, Anthony Barnes. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. **Journal of Public Economics**, n. 6, p. 55-75, fev. 1976.

⁶⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. cit., 2005, p. 33.

⁶⁹ “The necessity for any form of taxation other than a uniform lump-sum tax arises from the fact that individuals have differing characteristics (endowments or tastes). If we could observe all relevant characteristics costlessly and perfectly, we should be able to achieve a first-best solution. However, in practice we have to make use of surrogate characteristics, which are related systematically to the characteristics on which we would like to differentiate individuals, but which are not perfectly correlated and which are, to some extent, under the control of the individual.” (STIGLITZ, Joseph E.; ATKINSON, Anthony Barnes. Op. cit., 1976, p. 74).

1.1.2.3 Teoria do Sacrifício

A teoria do sacrifício como critério de justiça na tributação foi construída por Stuart Mill⁷⁰ e preceitua que a igualdade impositiva não reside no confronto entre o montante pago a título de tributo por cada cidadão, mas, sim, do confronto entre o sacrifício ou a dor sentida pelo cidadão em consequência do pagamento daquela quantidade de dinheiro⁷¹. As teorias do sacrifício subdividem-se em três nuances: teoria do sacrifício equivalente ou do igual sacrifício absoluto, teoria do sacrifício proporcional e teoria do sacrifício mínimo⁷². É a primeira nuance que conforma a teoria do sacrifício enquanto critério de justiça⁷³.

Sucintamente, a chamada teoria da igualdade de sacrifícios absolutos determina que a tributação deve impor o mesmo sacrifício real a todos os contribuintes, ou seja, aqueles que possuem maior renda e propriedade devem contribuir com mais, para que se sacrifiquem na mesma intensidade que os detentores de menores recursos, que contribuem com menos⁷⁴. A teoria exige que o sacrifício suportado seja equivalente para pobres e ricos, impondo um custo real, e não apenas monetário, semelhante para todos⁷⁵. Percebe-se, portanto, que não há qualquer relação entre teoria do sacrifício e benefícios decorrentes da atividade estatal⁷⁶.

O pressuposto básico encampado pela teoria do sacrifício é a diminuição da utilidade marginal da renda. Segundo esse pressuposto, a satisfação adicional advinda do recebimento de uma unidade monetária a mais decresce sucessivamente, conforme mais unidades monetárias forem recebidas⁷⁷. Considerando isso, a imposição fiscal consentânea à teoria do sacrifício determina que a tributação seja proporcional ou progressiva, a depender da taxa de variação da utilidade marginal⁷⁸.

⁷⁰ “A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela.” (MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996, v. 2, p. 377).

⁷¹ EINAUDI, Luigi. **Miti e paradossi della giustizia tributaria**. 2. ed. Torino: Giulio Einaudi editore, 1940, p. 158.

⁷² Sobre as nuances da teoria do sacrifício, ver ponto 1.2.3.1, justificativas à progressividade.

⁷³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 39.

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 293.

⁷⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. cit., 2005, p. 34.

⁷⁶ “Não se trata de sacrifícios calculados em relação aos benefícios estatais, ou seja, os denominados sacrifícios líquidos (ônus do governo menos os benefícios governamentais).” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 274).

⁷⁷ PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. Tradução de Eleutério Prado e Thelma Guimarães. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006, p. 124 e ss.

⁷⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. cit., 2005, p. 34-35.

Também partindo do pressuposto de diminuição do valor marginal da renda, os teóricos do sacrifício propunham a não tributação de uma faixa mínima de renda, correspondente ao montante necessário para subsistência. Apenas ultrapassada essa faixa poderia haver incidência de encargos fiscais⁷⁹. Trata-se da intributabilidade do mínimo existencial, premissa também adotada pela teoria da capacidade contributiva, atualmente utilizada como critério de justiça na tributação.

A teoria do sacrifício recebe críticas por se embasar em valores subjetivos e, portanto, imensuráveis⁸⁰. A utilidade que cada unidade de riqueza representa para o indivíduo e o sofrimento que a perda lhe inflige são medidas variáveis, a depender das perspectivas de cada um. Assim, não é possível adotar a mesma unidade básica de medida. Além disso, essa mensuração permanece no campo psicológico, não sendo passível de captação exterior. Dessa forma, por não possuir uma determinação objetiva, a teoria do sacrifício foi considerada inadequada para constituir o fundamento do imposto justo⁸¹.

1.1.2.4 Teoria da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva é considerada o critério mais importante para realização da justiça fiscal, servindo como parâmetro para a divisão da carga tributária e para definição das bases de incidência dos tributos⁸². Toma por fundamento a ideia de que as cargas tributárias devem ser proporcionais ao nível de bem-estar do indivíduo. Ou seja, quanto maior a riqueza e o patrimônio de um contribuinte, maior deverá ser o ônus financeiro real por ele suportado⁸³. Ao admitir que os mais favorecidos economicamente suportem sacrifício maior, o princípio declara que a tributação é forma legítima de redistribuição de riqueza pelo governo⁸⁴. Essa percepção vai ao encontro dos objetivos de justiça social consolidados no texto constitucional

⁷⁹ MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996, v. 2, p. 379.

⁸⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 155.

⁸¹ “Sennonchè il concetto di sacrificio, a cagione della sua insuscettibilità di obiettiva determinazione, da una parte da dottrina fu considerato inadatto a costituire il fondamento della giusta imposta.” (GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 23).

⁸² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 270.

⁸³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 41.

⁸⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Op. cit., 2009, p. 275.

de 1988, sendo, portanto, o modelo que melhor se coaduna com o ordenamento jurídico brasileiro⁸⁵.

A teoria da capacidade contributiva encontra fundamento na justiça distributiva⁸⁶. Esta concepção de justiça remonta a Aristóteles⁸⁷, que a retirava do ideal de igualdade e a contrapunha à ideia de justiça corretiva. Segundo o autor, as distribuições deveriam ser realizadas observando-se como critério o mérito, de forma que, “se não são iguais, não receberão coisas iguais”⁸⁸. Dessa forma, n[on] a justiça distributiva, “a igualdade consiste no fato de que cada pessoa é recompensada na proporção dos seus méritos, de modo que é injusto que pessoas com méritos distintos sejam tratadas como iguais, e que os iguais em méritos sejam tratados de maneira desigual”⁸⁹.

Na modernidade, foi com a obra de John Rawls que a justiça distributiva se consolidou, passando a ter como um de seus fundamentos a necessidade⁹⁰. Para Rawls, a justiça se fundamenta em dois princípios: primeiro, cada indivíduo deve ter direito ao mais amplo esquema de liberdades básicas iguais, que seja compatível com um esquema semelhante de liberdades para os outros. Segundo, as desigualdades apenas são permitidas se estiverem em instituições e posições abertas a todos, em igualdade de oportunidades, e se vierem para beneficiar os que estão envolvidos com ela⁹¹.

A partir dessa visão de justiça distributiva, atribui-se ao Estado o dever de organizar a distribuição de bens entre seus cidadãos, de forma a maximizar o bem-estar e as liberdades dos

⁸⁵ “[...] a igualdade de sacrifícios proporcionais, diferentemente do primeiro, está mais próxima da concepção de capacidade econômica adotada pelo Direito Tributário brasileiro, apresentando-se como uma verdadeira “ideia igualitária” (FEITAL, Thiago Álvares. **Subjetividade e Direito Tributário: teorias da equidade na tributação e o sujeito do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 74).

⁸⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 157.

⁸⁷ “Da justiça particular e do que é justo no sentido correspondente, (A) uma espécie é a que se manifesta nas distribuições de honras, de dinheiro ou das outras coisas que são divididas entre aqueles que têm parte na constituição (pois aí é possível receber um quinhão igual ou desigual ao de um outro); e (B) outra espécie é aquela que desempenha um papel corretivo nas transações entre indivíduos. Desta última há duas divisões: dentre as transações, (1) algumas são voluntárias, e (2) outras são involuntárias.” (ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991, v. 2, p. 101)

⁸⁸ ARISTÓTELES. Op. cit., 1991, v. II, p. 102.

⁸⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira; JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no Direito Tributário**. Porto Alegre: 2019. No prelo.

⁹⁰ MORAIS, Márcio Eduardo Pedrosa. Mérito e necessidade: uma breve história da justiça distributiva no pensamento jusfilosófico ocidental. **SynThesis Revista Digital FAPAM**, Pará de Minas, v. 5, n. 5, 186-204, abr. 2014.

⁹¹ “The first statement of the two principles reads as follows. First: each person is to have an equal right to the most extensive scheme of equal basic liberties compatible with a similar scheme of liberties for others. Second: social and economic inequalities are to be arranged so that they are both reasonably expected to be to everyone's advantage, and (b) attached to positions and offices open to all.” (RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999, p. 52).

indivíduos, assegurando pelo menos um mínimo social⁹². Entretanto, para realizar este dever, o Estado precisa de recursos financeiros suficientes para fazer frente às despesas inerentes a essa atividade. Os custos incorridos pelo Estado devem ser repartidos entre todos segundo algum critério, tendo-se escolhido a capacidade contributiva para tanto, por ser o critério que materializa a justiça distributiva na esfera tributária, ou seja, também no lado da arrecadação das receitas. Não é, contudo, o único critério de realização da igualdade neste ramo do Direito⁹³.

A teoria da capacidade contributiva enquanto critério de justiça na tributação também encontra fundamento no princípio da solidariedade entre os cidadãos, segundo o qual os mais favorecidos economicamente devem arcar com maior ônus tributário, a fim de aliviar os encargos dos menos favorecidos economicamente e de permitir a isenção daqueles que têm apenas o necessário à subsistência. Além disso, pressupõe que o Estado torne efetivos os direitos fundamentais e sociais de seus cidadãos⁹⁴, porque é justamente através da realização desses direitos que ocorre a redistribuição de renda. Por ser a teoria mais coerente com os valores adotados pela Constituição de 1988, a capacidade contributiva foi o critério de justiça adotado pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro.

1.1.3 Conceito de capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva sempre esteve diretamente relacionado à ideia de justiça fiscal⁹⁵ e à realização do princípio da igualdade⁹⁶ no âmbito tributário, na medida em

⁹² SANTA HELENA, Eber Zoehler. Justiça distributiva na teoria da justiça como equidade de John Rawls. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 45, n. 178, abr./jun. 2008, p. 340.

⁹³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira; JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no Direito Tributário**. Porto Alegre: 2019. No prelo. Acerca dos critérios de justiça na esfera fiscal para além da capacidade contributiva, ver ponto 1.1.3.

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 186-187.

⁹⁵ A justiça fiscal em um estado mínimo, que oferece os serviços de justiça, administração e segurança, é assim conceituada por Sanches: “o conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o de justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos. É uma concepção com as suas limitações. No entanto, por razões de simplificação expositiva, vamos adoptá-la.” (SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016).

⁹⁶ Segundo Ávila, a igualdade possui diversas acepções: “o termo ‘igualdade’ pode ser empregado para denotar aquela norma que oriente o intérprete na aplicação de outras normas (igualdade-postulado); para expressar aquela norma que estabelece um estado ideal de igualdade a ser alcançado (igualdade-princípio); para referir a norma que delimita substancialmente o poder do legislador proibindo o emprego de determinadas medida de comparação (igualdade-regra).” (ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 196). Neste trabalho, refere-se à igualdade enquanto princípio.

que se propõe a concretizar a justa repartição dos encargos públicos⁹⁷. Toma por base as noções de tratamento equitativo e de não discriminação na partilha dos encargos fiscais⁹⁸, sendo atualmente considerado um metaprincípio⁹⁹.

Em sua aceção inicial, a capacidade contributiva era concebida como princípio imediatamente deduzido da noção de igualdade, não representando qualquer acréscimo à ideia já existente. Em um segundo momento, ao contrário, seu conceito diferenciou-se da noção de igualdade. Enquanto esta seria estritamente abstrata e formal, a capacidade contributiva possuiria um conteúdo material, representando o critério de justiça do princípio da igualdade¹⁰⁰. Essa segunda fase teve início com Griziotti, na escola de Pavia¹⁰¹, tendo por pressupostos a incorporação da capacidade contributiva à dogmática jurídica e a adoção de uma concepção positivista de direito e de igualdade¹⁰².

A partir de então, o princípio da capacidade contributiva passa por dois momentos: o de apogeu e o de crise. No primeiro deles, incorpora integralmente o princípio da igualdade, tornando-se o exclusivo critério de justiça no âmbito tributário. No segundo, percebe-se a inadequação de se definir a igualdade como princípio estritamente formal, ao passo que a capacidade contributiva seria seu conteúdo material¹⁰³. A pretensão de exclusividade que a doutrina atribuiu ao princípio foi responsável por deflagrar sua crise¹⁰⁴.

Por fim, exsurge uma terceira fase, na qual o princípio da igualdade não é visto apenas como noção abstrata e formal, mas dotado de conteúdo próprio, sendo a capacidade contributiva uma de suas aplicações materiais. Retorna-se, de certa forma, à aceção inicial¹⁰⁵. A doutrina atual, em sua maioria, conceitua a capacidade contributiva como subprincípio da igualdade.

⁹⁷ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 45.

⁹⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 280.

⁹⁹ “[...] para a maior parte da doutrina, trata-se de um metaprincípio, que pode ser invocado mesmo na ausência de sua previsão expressa na Constituição” (MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Limites da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo** [livro eletrônico]: 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016).

¹⁰⁰ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, p. 125-154, abr./jun. 1978, p. 127.

¹⁰¹ “Denominou-se Escola de Pavia o grupo de teóricos italianos que, liderados no início do século XX por Benvenuto Griziotti, buscou racionalizar a atividade impositiva do Estado através da delimitação de diretrizes metodológicas aplicadas à Ciência das Finanças.” (GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva**. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 35).

¹⁰² TABOADA, Carlos Palao. Op. cit., 1978, p. 127.

¹⁰³ Ibidem, p. 127.

¹⁰⁴ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 77.

¹⁰⁵ TABOADA, Carlos Palao. Op. cit., 1978, p. 127, 134.

Esta, por sua vez, apresenta diversas derivações na esfera tributária, como a generalidade, a universalidade, a teoria da equivalência (para tributos vinculados) e a capacidade contributiva¹⁰⁶.

Dessa forma, a capacidade contributiva é uma das aplicações específicas do princípio da igualdade no âmbito das normas impositivas, originadoras de encargos fiscais¹⁰⁷. Representa um dos critérios escolhidos para realizar a isonomia na esfera tributária¹⁰⁸, obrigando que os poderes do Estado a observem, tanto na formulação quanto na aplicação das normas fiscais¹⁰⁹. Ainda, desempenha a função de princípio basilar do Direito Tributário¹¹⁰, atuando como pressuposto ético-jurídico da tributação e como expressão de isonomia¹¹¹.

O princípio da capacidade contributiva, como já mencionado, não é o único critério de concretização da igualdade na esfera tributária. Nos tributos sinalagmáticos, por exemplo, nos quais se verifica a referibilidade direta ao contribuinte, este recebe uma contraprestação de acordo com a contribuição realizada¹¹². Dessa forma, para os tributos vinculados a uma atividade estatal específica, o critério de justiça aplicável é o derivado da justiça corretiva¹¹³, que baliza trocas justas. Ou seja, nesses casos, o parâmetro para graduar os encargos fiscais não será o princípio da capacidade contributiva, mas sim, o benefício recebido pelo contribuinte ou o custo da atividade desempenhada pelo Estado¹¹⁴. Este é o critério adotado para mensuração das taxas, das contribuições de melhoria e das outras contribuições cujo fato gerador não seja típico de imposto. Para os tributos vinculados, o princípio da capacidade contributiva restringe-se à proteção dos menos favorecidos economicamente, vedando que os encargos fiscais incidam

¹⁰⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 39.

¹⁰⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 432.

¹⁰⁸ “A capacidade contributiva é o critério fundamental de concretização da isonomia tributária e, assim, da justiça tributária no âmbito dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.” (VELLOSO, Andrei Pitten. *Justiça Tributária*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: marcial Pons, 2012, p. 35-86, p. 75). No mesmo sentido: “Em resumo, é ele que concretiza, no âmbito dos impostos, a igualdade tributária e a Justiça Fiscal.” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 98).

¹⁰⁹ O princípio “obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 75).

¹¹⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v. 1, p. 201.

¹¹¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 11.

¹¹² BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 191.

¹¹³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira; JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no Direito Tributário**. Porto Alegre: 2019. No prelo.

¹¹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 150.

sobre o montante necessário a uma existência digna¹¹⁵, protegendo, assim, o mínimo existencial¹¹⁶.

A noção de capacidade contributiva foi introduzida nas Ciências Jurídicas por Griziotti, na Escola de Pavia. O conceito apresentado, embora embrionário, serviu para diminuir a ambiguidade que envolvia o princípio. Para Griziotti, o princípio da capacidade contributiva seria responsável por indicar as bases de incidência e por determinar que o ônus tributário de cada indivíduo fosse mensurado a partir de sua riqueza, entendida como patrimônio ou como renda. Mas o princípio nada diria acerca da graduação dos tributos¹¹⁷.

A evolução dos estudos na Escola de Pavia, exacerbando a pretensão de exclusividade da capacidade contributiva como critério de justiça na tributação e negando outros fins extrafiscais, acabou por desnaturalizar o princípio¹¹⁸. Essa desnaturalização rendeu ao princípio da capacidade contributiva duras críticas advindas da doutrina financeira, que o definia como recipiente vazio, que poderia abranger os mais diversos conteúdos¹¹⁹. Na doutrina brasileira, o princípio também foi criticado, por se tratar de locução ambígua, à qual poderiam ser dadas diferentes interpretações¹²⁰. Para Alfredo Augusto Becker, o princípio da capacidade contributiva seria genuína regra de direito natural, sendo que sua inserção nas modernas constituições, convertendo-o em regra constitucional, representaria a constitucionalização do equívoco¹²¹.

¹¹⁵ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 190.

¹¹⁶ Sobre funções desempenhadas pelo princípio da capacidade contributiva e sua aplicação aos tributos vinculados, ver ponto 1.2.1.

¹¹⁷ “Secondo cui il debito tributario di ciascun contribuente è commisurato dalle sue facultà o fortune, intese queste talvolta nel senso di patrimonio, ma più spesso in quello di reddito. Ma per sè stessi questo criterio è appena sufficiente a indicare la fonte dell'imposta, senza aggiungere nulla di preciso sul modo di graduare il tributo, secondo le varie circostanze da considerarsi” (GRIZIOTTI, Benvenuto. **Scienze delle Finanze e Diritto Finanziario**. Milano: Giuffrè, 1956, v. 1, p. 148). A graduação dos tributos ficaria a cargo do legislador, que avaliaria as diversas circunstâncias possíveis: “la distribuzione del carico tributario è espressione della volontà politica del legislatore, il quale procede con autonomia alla valutazione delle molteplici circostanze, politiche, morali, economiche, storiche, ecc., che esso ritiene utili per l'esame e la misura delle condizioni contributive di ciascun contribuente o di ogni singola fonte tributaria.” (Ibidem, p. 126-127).

¹¹⁸ “Por otra parte, se pretende que el principio de capacidad económica determine la carga tributaria sin excepción alguna, lo que conduce a negar los fines extrafiscales de la imposición (en abierta pugna con el derecho positivo) o a “integrarlos” en el principio de capacidad económica, desnaturalizándolo y convirtiéndolo en un receptáculo vacío.” (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 77).

¹¹⁹ Giardina relata as críticas dirigidas pela doutrina financeira ao princípio da capacidade contributiva: “Tratassi di una scatola vuota che può esser riempita del più diverso contenuto; di una espressione ambígua, che si presta alle più svariate interpretazioni.” (GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 3).

¹²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 515.

¹²¹ Ibidem, p. 518-525.

Mas a doutrina italiana e posteriormente também a doutrina brasileira se debruçaram sobre o princípio da capacidade contributiva, a fim de melhor compreendê-lo. Conquanto seja indeterminado, o conteúdo do princípio não é indeterminável¹²², sendo possível delinear-lo. Além disso, não é por ser indeterminado que o conceito deixa de ser jurídico¹²³. Dessa forma, diversas conceituações acerca do conteúdo do princípio foram postas. De acordo com o italiano Moschetti, a capacidade contributiva corresponde àquela manifestação de riqueza idônea a concorrer para as despesas públicas¹²⁴. Ou seja, não é qualquer manifestação de riqueza, mas somente aquela revestida dos atributos descritos.

Para Giardina, no campo jurídico, a capacidade contributiva significa tanto a aptidão geral para contribuir para as despesas públicas, considerando-se a totalidade das normas impositivas, quanto a potencialidade econômica do contribuinte quando analisado cada tributo individualmente¹²⁵. Villegas refere que a capacidade contributiva é o limite material no que tange ao conteúdo da norma tributária, garantindo a justiça e a razoabilidade¹²⁶. Conti delinea o princípio da capacidade contributiva de forma semelhante a Moschetti, mas acrescenta a noção de legitimidade da imposição tributária ao conceito:

A capacidade contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica – refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária. Seu conceito abarca a questão da legitimidade da imposição tributária, pois só terá capacidade contributiva aquele indivíduo que esteja legitimamente colocado na situação de sujeição passiva de uma obrigação tributária, estabelecida em consonância aos ditames da Justiça Fiscal.¹²⁷

Para Zilveti, “A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”, ou,

¹²² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 31.

¹²³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 28.

¹²⁴ “Capacità contributiva non è pertanto qualsiasi manifestazione di ricchezza, ma solo quella forza economica che debba giudicarsi idonea a concorrere alle spese pubbliche, alla luce delle fondamentali esigenze economiche e sociali accolte nella nostra costituzione.” (MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: Cedam, 1973, p. 238).

¹²⁵ “Esistono, dunque, in campo giuridico, due nozioni di capacità contributiva: l’una, espressione e sintesi dell’intero ordinamento dei tributi, mette in evidenza il generale concetto di attitudine alla contribuzione elaborato dal legislatore; l’altra, scaturente dalla singola legge d’imposta, manifesta un concetto particolare di potenzialità fiscale, che rappresenta un aspetto parziale e perciò incompleto del rapporto che intercorre tra Stato e contribuente.” (GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 397).

¹²⁶ VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 195.

¹²⁷ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 36.

ainda “a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal”¹²⁸. Becho destaca que o princípio determina que a cobrança de tributos atinja tão somente quem possa pagá-los sem sacrifício demasiado¹²⁹. Já Carrazza não apresenta um conceito próprio do princípio, mas refere que a capacidade contributiva possui íntima relação com o mandamento da solidariedade, segundo o qual quem tem condições econômicas para pagar tributos deve fazê-lo em prol do bem de todos os cidadãos, inclusive daqueles que não tenham condições para contribuir¹³⁰.

Para Amaro, o princípio da capacidade contributiva determina a ineficácia da cobrança de tributos onde não existam recursos¹³¹. Com isso, o princípio não pretende tão somente garantir o êxito da cobrança do tributo, impedindo que a lei de incidência recaia sobre situações nas quais a falta de riqueza torne impossível a arrecadação. Antes, vem para proteger o contribuinte, resguardando-o de ônus fiscais descomedidos, que exorbitem sua capacidade de contribuir, prejudicando sua própria subsistência (e de sua família), ou o impedindo de exercer seus direitos fundamentais, como desempenhar suas atividades profissionais¹³². Assim, o princípio reafirma a supremacia da pessoa humana, impedindo que o poder de tributar do Estado fira os direitos fundamentais¹³³.

Maneira e Lessa mencionam que o princípio da capacidade contributiva busca a justa repartição da carga tributária, de acordo com as possibilidades econômicas de cada indivíduo. Como consequência, enfatizam duas vedações impostas pela capacidade contributiva: ela proíbe a tributação daqueles que têm apenas o necessário à subsistência e impede a tributação excessiva (confisco)¹³⁴. Dessa forma, o princípio impõe uma distribuição equitativa dos

¹²⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47, p. 38.

¹²⁹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 399.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 99.

¹³¹ No mesmo sentido: “O princípio da capacidade contributiva também é realista; pois devem pagar apenas aqueles que podem pagar.” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.29).

¹³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 163.

¹³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 75.

¹³⁴ “Em linhas gerais, a capacidade contributiva visa repartir o ônus fiscal decorrente da manutenção das atividades do Estado de acordo com as possibilidades econômicas de seus membros, impedindo a tributação daqueles que pouco tem (garantia do mínimo existencial), e também a tributação para além das possibilidades dos indivíduos (garantia do não confisco).” (MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Limites da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo** [livro eletrônico]: 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016).

encargos tributários, conforme a aptidão de cada um em pagar, e também impede que o ônus fiscal individualmente suportado seja descomedido¹³⁵.

A capacidade contributiva exige respeito às forças econômicas do indivíduo tanto em relação a cada imposição fiscal quanto no que tange à carga tributária global incidente sobre o cidadão¹³⁶. É preciso que cada tributo individualmente considerado observe a capacidade econômica do contribuinte. Ao mesmo tempo, o conjunto de tributos que onera o indivíduo dentro do sistema tributário também deve ser condizente com a riqueza global que ele possui. É preciso considerar a totalidade de riquezas e a totalidade de tributos incidentes sobre o contribuinte para melhor visualizar a adequação dos encargos fiscais aos recursos líquidos disponíveis¹³⁷. Assim, a capacidade contributiva possui essas duas perspectivas: parcial e globalizante¹³⁸.

Parcela da doutrina estabelece uma distinção entre as expressões “capacidade econômica” e “capacidade contributiva”, referindo que aquela compreenderia toda a riqueza do indivíduo (situação patrimonial), ao passo que esta representaria apenas os recursos que possam fazer frente às despesas públicas (possibilidade de desembolso), sem comprometer a existência do indivíduo e de sua família e sem inviabilizar o exercício de sua profissão ou de outros direitos fundamentais¹³⁹. Embora a distinção seja razoável, no direito brasileiro, o constituinte utilizou na Constituição de 1988 a expressão “capacidade econômica”, mas referindo-se claramente às

¹³⁵ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. 2002. 279 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002, p. 77.

¹³⁶ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade contributiva e tributação indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade**. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013, p. 61.

¹³⁷ CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista eletrônica do curso de Direito - PUC Minas Serro**, Serro, n. 13, p. 81-103, jan./jul. 2016, p. 89.

¹³⁸ Dutra também concorda que a capacidade contributiva deve ser vista de forma parcial, em relação a cada imposição fiscal, e de forma global, em relação à carga tributária total suportada pelo indivíduo. Contudo, entende que a análise da compatibilidade da carga tributária total com a riqueza global do indivíduo seria possível apenas em casos excepcionais. DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 29.

¹³⁹ Sobre capacidade contributiva: “Quest’ultima, in sostanza, in quanto “idoneità soggetiva” all’esborso, non corrisponde all’intera capacità economica di un soggetto, ma solo a quella parte di capacità economica che residua, e nei limiti in cui residua, dopo aver effettuato la detassazione del minimo vitale.” (FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Parte Generale. 5. ed. Padova: Cedam, 2005, p. 149). No mesmo sentido: “Apesar de o texto constitucional usar a expressão “capacidade econômica”, o princípio é mais conhecido como o da “capacidade contributiva”. Ives Gandra Martins critica duramente o uso da expressão “capacidade econômica” pelo constituinte de 1988, pois considera que o postulado se refere à capacidade contributiva das pessoas, que com aquela não se confundiria. Creemos que a razão assiste a Martins: a expressão capacidade econômica parece refletir mais a situação patrimonial do contribuinte do que suas possibilidades de desembolso que, estas sim, externariam sua efetiva capacidade de pagar tributos.” (LEONETTI, Carlos Araújo. Op. cit., 2002, p. 76).

possibilidades fáticas de o indivíduo suportar o encargo tributário. Dessa forma, no Direito brasileiro, deve-se atribuir às duas expressões significado semelhante¹⁴⁰.

Assim, pode-se conceituar capacidade contributiva como princípio que determina a repartição equitativa dos ônus tributários, de acordo com a força econômica de cada contribuinte, ou seja, conforme a parcela de riqueza possuída que seja idônea a suportar os encargos da coletividade. Do princípio decorrem imposições aplicáveis tanto a cada tributo individualmente considerado quanto ao sistema tributário como um todo. Funciona na determinação das hipóteses de incidência dos tributos não vinculados, que devem refletir um índice de força econômica, e na graduação dos tributos, que devem condizer com as possibilidades do contribuinte e/ou com a riqueza onerada. Impõe, ainda, o respeito ao mínimo existencial e estabelece um limite máximo à tributação, o efeito confiscatório. É princípio que vincula a atividade do legislador¹⁴¹, do Poder Executivo e do Poder Judiciário¹⁴², impondo-lhes a observância de seus ditames. Considerando isso, suas funções e imposições ao sistema tributário serão analisadas nos tópicos que seguem.

1.1.3.1 Capacidade contributiva objetiva e subjetiva

O princípio da capacidade contributiva pode ser vislumbrado sob duas perspectivas: objetiva ou absoluta e subjetiva ou relativa. A capacidade contributiva objetiva ou absoluta diz respeito às situações objetivas ou aos objetos que sejam reveladores de força econômica¹⁴³. Possui interferência direta na construção das hipóteses de incidência dos tributos não vinculados¹⁴⁴, na medida em que determina ao legislador que escolha como bases da tributação

¹⁴⁰ “não cabe, dentro do direito brasileiro, distinguir tais expressões, devendo ser as mesmas reputadas idênticas, já que é nítida, no espírito da Carta de 1988, a preocupação que o constituinte teve com a situação do contribuinte, a possibilidade dele arcar ou não com o ônus tributário que lhe é imposto pelo Estado.” (DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 24).

¹⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 32.

¹⁴² “Tanto el poder legislativo como el ejecutivo y el judicial están obligados a respetar los derechos fundamentales. En el caso del derecho de contribuir con arreglo a la capacidad económica, el principal obligado es el legislador, dado que el objeto de dicho derecho es la carga contributiva individual y los elementos esenciales que la determinan deben regularse por ley. [...] El poder ejecutivo también es relevante destinatario del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica cuando la ley le habilita a dictar normas jurídicas que concreten el importante de la carga contributiva. [...] En cuanto a los tribunales, les corresponde llevar a cabo una interpretación de las normas conforme al derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica, e inaplicar o anular las normas reglamentarias que lesionen el mencionado derecho.” (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 106).

¹⁴³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 409.

¹⁴⁴ COSTA, Regina Helena. Op. Cit., 1993, p. 72.

tão somente fatos da vida que demonstrem a existência de riqueza apta a fazer frente às despesas públicas. Dessa forma, impede que haja tributação onde não houver recursos disponíveis¹⁴⁵.

Em seu aspecto objetivo ou absoluto, a capacidade contributiva não se atenta à situação pessoal do contribuinte, mas diz respeito à eleição das bases de incidência, prescrevendo que apenas fatos da realidade econômica sejam considerados nessa seleção. É aspecto direcionado, sobretudo, ao legislador ordinário. Caso este estipule encargo fiscal referente a tributo não vinculado que recaia sobre fato não representativo de signo presuntivo de riqueza, a norma estará eivada de inconstitucionalidade.¹⁴⁶ Assim, pode-se dizer que a capacidade contributiva objetiva ou absoluta é revelada naquela riqueza considerada idônea a ser objeto de tributação. Relaciona-se à situação objetiva que evidencia a aptidão de suportar os encargos fiscais de quem a praticar ou de quem nela se enquadrar¹⁴⁷.

A capacidade contributiva objetiva ou absoluta atua na determinação dos elementos econômicos que constituirão a fonte dos tributos não vinculados¹⁴⁸. Exerce função de pressuposto ou de fundamento jurídico da tributação, condicionando a discricionariedade do legislador, ao constrangê-lo a escolher como fonte da tributação somente situações reveladoras de riqueza¹⁴⁹. Além disso, em sua perspectiva objetiva ou absoluta, o princípio também pode ser utilizado como fundamento para impedir que a retirada de recursos do indivíduo por meio da tributação ultrapasse certo nível¹⁵⁰. A Constituição de 1988 consagra a capacidade contributiva objetiva nos arts. 153, 155 e 156, ao trazer fatos indicadores de força econômica do contribuinte, sobre os quais serão instituídos os tributos¹⁵¹.

A capacidade contributiva subjetiva ou relativa, por sua vez, relaciona-se à determinação da carga tributária considerada adequada a cada contribuinte para realização da

¹⁴⁵ MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Limites da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo** [livro eletrônico]: 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

¹⁴⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 290.

¹⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 321-322.

¹⁴⁸ “Son quindi due i “momenti” della capacità contributiva. Il primo si può denominare momento della capacità contributiva assoluta, volendo intendere con questa espressione il fatto che la capacità del singolo viene determinata indipendentemente da un esame comparativo del peso del tributo sugli altri contribuenti. Questo é il momento che concerne la delimitazione della base imponibile, ossia la scelta di quegli elementi afferenti all’economia individuale che formano la fonte del tributo.” (GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 53).

¹⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 26.

¹⁵⁰ “La capacità contributiva assoluta, designando la base imponibile, indica altresì il limite del prelievo fiscale. Dato che, come dimostreremo in seguito, non tutta la ricchezza individuale è suscettibile d’imposizione, l’attività di prelevamento deve arrestarsi a un certo livello delle risorse economiche del singolo; se essa andasse oltre verrebbe violato il principio della giustizia tributaria.” (GIARDINA, Emilio. Op. cit., 1961, p. 53-54).

¹⁵¹ COSTA, Regina Helena. Op. cit., 1993, p. 87.

justiça fiscal, sendo definida a partir de um exame comparativo das cargas tributárias individuais¹⁵². Diz respeito à condição econômica pessoal do contribuinte, pois leva em consideração sua situação concreta¹⁵³, exigindo que a imposição fiscal seja adequada ao conjunto de circunstâncias experimentadas por cada um¹⁵⁴. Constitui a base do princípio da personalização em matéria tributária, segundo o qual os encargos fiscais devem guardar correspondência com as particularidades de cada contribuinte, no maior grau possível¹⁵⁵. O princípio avalia a aptidão pessoal do indivíduo de suportar o ônus fiscal a ele imputado, mensurado por meio da base de cálculo e da aplicação da alíquota¹⁵⁶, e busca moldar o encargo à realidade econômica efetivamente vivenciada pelo contribuinte¹⁵⁷.

Na perspectiva subjetiva ou relativa, a capacidade contributiva pressupõe não apenas a existência de fato revelador de força econômica, mas a presença de um saldo disponível, determinado a partir das condições pessoais do indivíduo, que seja apto a concorrer para as despesas coletivas¹⁵⁸. Ou seja, não é qualquer manifestação de riqueza que pode ser tributada. As imposições fiscais devem preservar o mínimo existencial e não podem ter efeitos confiscatórios. Assim, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa impõe limites mínimos e máximos à tributação: esta não poderá atingir os recursos necessários à manutenção de uma vida digna para o contribuinte e sua família (mínimo existencial), nem poderá ser excessiva a ponto de atingir a riqueza não disponível (efeito confiscatório)¹⁵⁹.

Além de estabelecer limites à tributação, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa atua como parâmetro¹⁶⁰, determinando a graduação dos tributos não vinculados¹⁶¹. Para graduar os tributos, não se pode considerar tão somente a capacidade econômica objetiva da riqueza tributada. Deve-se levar em conta também a capacidade que esses recursos têm para

¹⁵² GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 55.

¹⁵³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 409.

¹⁵⁴ “Il principio di capacità contributiva si riferisce ad una qualità soggettiva, consistente nell’idoneità all’obbligazione d’imposta, e la tassazione deve essere perciò commisurata alla situazione complessiva di ciascuno.” (SCHIAVOLIN, Roberto. Il collegamento soggettivo. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). **La capacità contributiva**. Pádua: Cedam, 1993, p. 69).

¹⁵⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 294.

¹⁵⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 72.

¹⁵⁷ MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Limites da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo** [livro eletrônico]: 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

¹⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 321-322.

¹⁵⁹ MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Op. cit., 2016.

¹⁶⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 74.

¹⁶¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Op. Cit., 2009, p. 294.

satisfazer as necessidades do contribuinte que os desembolsa. O exame do peso da carga tributária sobre o indivíduo deve avaliar tanto o montante global que lhe é retirado quanto a importância desses valores na satisfação das necessidades próprias e de sua família¹⁶². São essas particularidades individuais que devem determinar a graduação dos tributos. Na Constituição de 1988, a capacidade contributiva subjetiva é consagrada expressamente no art.145, §1^o¹⁶³.

1.1.3.2 Capacidade contributiva para pessoas jurídicas

Tradicionalmente, a doutrina sustentava que o princípio da capacidade contributiva seria aplicável apenas às pessoas físicas, pois seria inviável adotá-lo na tributação das pessoas jurídicas, sobretudo em seu aspecto subjetivo ou relativo, atrelado à consideração das particularidades e da situação individual de cada contribuinte. No entanto, atualmente, diversos autores defendem a aplicação do princípio às pessoas jurídicas¹⁶⁴, inclusive em sua perspectiva subjetiva ou relativa¹⁶⁵.

Costa entende que, realizando-se algumas adaptações à definição clássica de capacidade contributiva, mas sem lhe alterar a essência, torna-se possível e necessária a aplicação do princípio às pessoas jurídicas para alcançar a justiça na tributação¹⁶⁶. Herrera Molina afirma a aplicabilidade da capacidade contributiva à tributação de pessoas jurídicas, no entanto, restringe sua utilização ao aspecto objetivo. Os rendimentos líquidos da pessoa jurídica seriam os índices objetivos que indicariam sua força econômica. Dessa forma, não se falaria em capacidade contributiva subjetiva das pessoas jurídicas, mas sim na titularidade de um direito fundamental de serem tributadas conforme a riqueza disponível, ou seja, segundo sua capacidade contributiva objetiva¹⁶⁷.

¹⁶² “Per la gradazione dell’imposta si tiene conto non solo dell’obiettiva capacità della ricchezza di fornire il mezzi per l’assolvimento della prestazione fiscale, ma anche della capacità che essa ha di soddisfare i bisogni individuali. Il peso del carichi pubblici non è reputato espresso soltanto dall’ammontare della somma che viene prelevata al singolo, ma anche dal riflesso che il prelievo esercita sull’appagamento delle esigenze di ciascuno.” (GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 34-35).

¹⁶³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 87.

¹⁶⁴ Como é o caso de Regina Costa, Roque Carrazza, José Marcos Domingues de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coêlho. Vide: COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 108. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 80. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 55. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 85.

¹⁶⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Interesse Público**. Porto Alegre, ano 6, nº 29, p. 159-196, jan./fev. 2005, p. 176-177.

¹⁶⁶ COSTA, Regina Helena. Op. cit., 1993, p. 60.

¹⁶⁷ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 104-113.

Acredita-se que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado às pessoas jurídicas tanto em seu aspecto objetivo ou absoluto quanto em seu aspecto subjetivo ou relativo, dentro das possibilidades existentes e realizando-se ajustes conceituais necessários. Isso porque a Constituição de 1988 prescreve a proteção da fonte produtiva, ao consagrar a propriedade privada como direito fundamental e como princípio da ordem econômica e ao determinar a repressão do abuso de poder econômico e da eliminação da concorrência, pressupondo que várias pessoas jurídicas convivam e desenvolvam suas atividades econômicas nos diversos setores¹⁶⁸. Por isso, a tributação só poderá incidir sobre a pessoa jurídica quando esta demonstrar força econômica (capacidade contributiva objetiva). Além disso, não será possível tributar aqueles recursos necessários à manutenção da pessoa jurídica, nem impor uma carga tributária excessivamente onerosa (limite máximo), inviabilizando a atividade desenvolvida.

1.1.4 Natureza e interpretação do princípio da capacidade contributiva

A natureza do princípio da capacidade contributiva foi muito discutida após sua inserção nos textos constitucionais. Os doutrinadores se dividiam. Alguns sustentavam que sua natureza era de norma programática, outros, que sua natureza seria jurídica. A caracterização do princípio como programático ou como jurídico estava diretamente relacionada à definição da obrigatoriedade ou não de sua observância. Por um lado, se a capacidade contributiva fosse norma programática, nem o legislador, nem os aplicadores da legislação tributária estariam compelidos a observá-la. Consistiria em norma para um futuro contingente. Caso fosse possível realizar o princípio desde logo, implementando um sistema tributário baseado nas possibilidades econômicas de cada um, o princípio cumpriria seu propósito. Diversamente, em não sendo possível sua aplicação imediata, inexistiria qualquer violação ao texto constitucional. Por outro lado, se a natureza do princípio fosse jurídica, então, tanto os formuladores de políticas públicas quanto seus executores estariam constrictos à realização do princípio na criação das leis e na aplicação destas ao caso concreto.¹⁶⁹

¹⁶⁸ “Com relação às pessoas jurídicas, pode-se concluir, da análise sistemática de alguns dispositivos constitucionais, que a lei deverá tutelar a fonte produtiva. Primeiramente, a propriedade privada, além de estar contemplada no texto maior como direito fundamental (art. 5º, XXII), é princípio geral da atividade econômica (art. 170, II). Por sua vez, o artigo 173, em seu §4º, preceitua que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Este último dispositivo, especialmente, demonstra que a ordem econômica, como estabelecida constitucionalmente, requer a existência de diversas empresas em cada setor da economia, com a manutenção da livre concorrência (art. 170, IV), pelo que é imperioso garantir o "mínimo vital" das mesmas.” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 97).

¹⁶⁹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 406.

Em um primeiro momento, quando o conceito de capacidade contributiva ainda era tido por ambíguo e indeterminável, dizia-se que o princípio possuía natureza meramente programática¹⁷⁰, não sendo apto a produzir efeitos imediatos. No Brasil, após a Constituição de 1946, este era o entendimento prevalente¹⁷¹. Rubens Gome de Souza, um dos principais defensores da natureza programática do princípio e da ausência de coatividade, referia que a norma serviria para orientar o legislador na eleição dos fatos sobre os quais recairia a tributação, entretanto, não ostentava caráter obrigatório¹⁷².

Outros doutrinadores expressavam opiniões distintas. Becker, a seu tempo, criticava tanto a concepção de capacidade contributiva como norma programática quanto a concepção que a classificava como norma jurídica, referindo que as duas pecavam pelo excesso, por consistirem em visões unilaterais da realidade. Admitindo-se a natureza programática, negar-se-ia qualquer eficácia jurídica ao princípio, ao passo que, se acolhida a natureza jurídica, declarar-se-ia a eficácia total da norma¹⁷³. Assim, para o jurista, nenhuma das teorias seria fiável.

Atualmente, a doutrina majoritária sustenta a obrigatoriedade de observância do princípio da capacidade contributiva¹⁷⁴, seja pelo legislador, seja pelo aplicador da legislação tributária, bem como a aptidão do princípio para produzir efeitos imediatos. Isso porque a acepção clássica de norma programática, vista como norma despida de coatividade, não encontra mais respaldo doutrinário¹⁷⁵. Afirma-se que até mesmo as normas ditas programáticas possuem valor jurídico-constitucional, uma vez que elas (i) vinculam o legislador à sua realização permanente, (ii) atuam como diretrizes materiais, sujeitando os órgãos aplicadores a realizá-las em cada caso concreto e (iii) funcionam como limites negativos, tornando

¹⁷⁰ “[...] nel primo periodo [...] genericità della norma ed alla conseguente qualificazione come norma “programmatica” (MOSCHETTI, Francesco. *Profili generali*. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). **La capacità contributiva**. Pádua: Cedam, 1993, p. 22).

¹⁷¹ PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 95-106, jan./jun. 2009, p. 96. DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 70.

¹⁷² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 95.

¹⁷³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 523.

¹⁷⁴ Embora minoritária esta corrente, alguns doutrinadores ainda entendem que o princípio da capacidade contributiva possuiria natureza meramente programática: “Este princípio tem caráter programático, servindo como norteador da atividade legislativa. [...] O atual preceito, a exemplo daquele art. 202 da Carta Política de 1946, continua tendo caráter programático, apesar da minúcia com que ele é enunciado.” (HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário** [livro eletrônico]. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017).

¹⁷⁵ “Obviamente, o art. 145, § 1º, da CF não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz. Hodiernamente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas “programáticas” e, destarte, quanto à inconstitucionalidade das leis que as afrontem.” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 106).

inconstitucionais os atos que estejam em desacordo com seus preceitos¹⁷⁶. Além disso, as normas programáticas funcionam como guias para a interpretação das demais normas do ordenamento jurídico¹⁷⁷.

Se o princípio da capacidade contributiva fosse despido de qualquer eficácia, não estariam atendidas as necessidades de um Estado Democrático de Direito, na medida em que, neste tipo de organização política, o legislador está compelido a realizar a justiça nas leis, sobretudo nas normas fiscais¹⁷⁸. Portanto, o princípio da capacidade contributiva produz efeitos imediatos e vinculantes. Impõe que o legislador, ao criar normas tributárias, tome por base a capacidade de contribuir de cada indivíduo. Isso porque, no direito brasileiro, a capacidade contributiva constitui-se no único fator discriminante legítimo na instituição e na graduação de tributos não vinculados¹⁷⁹. O princípio ainda determina que apenas os fatos da realidade econômica sejam adotados como bases para fazer frente aos encargos públicos, vedando o uso de qualquer outro critério não econômico, como religião, sexo, raça, nacionalidade, para servir de parâmetro diferenciador na tributação¹⁸⁰.

Ainda, o princípio proíbe, dentre outras imposições, que a legislação tributária (i) atribua ônus fiscais mais gravosos aos menos favorecidos economicamente, se comparados aos mais ricos, (ii) escolha hipóteses de incidência que não revelem força econômica e (iii) modifique a progressividade do imposto de renda ou inverta a seletividade previstas na Constituição¹⁸¹. Também exige que os aplicadores o realizem em cada caso concreto. Dessa

¹⁷⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1177. No mesmo sentido: “As relações de direito constitucional são relações de poderes entre si e entre estes e sujeitos privados (indivíduos, grupos), estabelecendo direitos, obrigações e deveres de natureza pública, mediante normas que, por princípio, não deixam margem à atuação da vontade dos agentes constitucionais. Normas que são, por isso, irrenunciáveis ou inderrogáveis, embora, como veremos, haja possibilidade de uso do poder discricionário, com base em normas de aplicação facultativa [...] Mas essas normas não são facultativas no sentido das permissões do direito privado, pois, ao facultarem um modo de agir, excluem qualquer outro [...] No fundo, portanto, essas normas facultativas afiguram-se tão vinculantes como as demais. E um ato ou lei que estatua de outro jeito será fulminado de inconstitucionalidade.” (SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 71).

¹⁷⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 84.

¹⁷⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 27.

¹⁷⁹ TORRES, Ana Kátia Barbosa. Justiça tributária como pressuposto da justiça social. **RJurFA7**, Fortaleza, v. IX, n. 1, p. 87-96, abr. 2012, p. 91.

¹⁸⁰ Faz-se uma ressalva à tributação com finalidade extrafiscal. Nesta, o princípio da capacidade contributiva poderá ser mitigado, privilegiando-se a realização de outro fim constitucionalmente previsto quando da realização de ponderação entre os princípios em conflito: “Assim, tudo que produzir agravamento da carga tributária de um contribuinte que não possuir um fundamento na sua capacidade contributiva e, por outro lado, não proceder a uma vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado e a desigualdade de tratamentos jurídicos a que se procedeu será considerado como desarrazoado e inconstitucional.” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Interesse Público**, Porto Alegre, ano 6, nº 29, p. 159-196, jan./fev. 2005, p. 176-177).

¹⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 311.

forma, o princípio funciona tanto como limite ao poder de tributar quanto como garantia de que o direito subjetivo do indivíduo de contribuir conforme suas possibilidades econômicas será respeitado¹⁸².

A partir dessas considerações, pode-se descrever um efeito positivo e um efeito negativo do princípio da capacidade contributiva. Em sentido positivo, preconiza que os tributos sejam modulados a partir das reais possibilidades do indivíduo. Em sentido negativo, funciona como pressuposto subjetivo e como limite, impedindo que haja tributação onde não há riqueza disponível para tanto e vedando a tributação excessiva¹⁸³. O princípio da capacidade contributiva deve ser observado na instituição e na concreção não apenas dos impostos¹⁸⁴, mas também dos demais tributos, ainda que tão somente em seu aspecto de pressuposto subjetivo e de limite¹⁸⁵.

A vedação à tributação excessiva e a proibição de onerar sujeitos que não revelem força econômica são imposições que devem ser respeitadas pela integralidade da legislação tributária¹⁸⁶. Nos tributos com finalidade extrafiscal, poderia haver certa mitigação do princípio da capacidade contributiva em prol da realização de outros fins constitucionalmente

¹⁸² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 51.

¹⁸³ MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Limites da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo** [livro eletrônico]: 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

¹⁸⁴ DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 106. No mesmo sentido: “o princípio da capacidade contributiva [...] se aplica a todos os tipos de exações tributárias”. (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 48). “A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 40).

¹⁸⁵ Isso porque os tributos de caráter contraprestacional consideram a contraprestação como critério para modulação do valor devido. Entretanto, ainda assim, devem observar o sentido negativo do princípio da capacidade contributiva (pressuposto subjetivo e limite à tributação). Nesse sentido: “apesar do caráter compensatório das taxas, a capacidade contributiva impede a tributação do mínimo existencial, quando se estiver em face de prestação de serviço ou exercício do poder de polícia relacionados a indivíduos que não disponham de recursos suficientes para sua manutenção digna.” (MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Op. cit., 2016).

¹⁸⁶ Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 599309/SP, sedimentou o entendimento de que a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva não se restringe aos impostos. Destaca-se trecho do voto do Relator, Min. Ricardo Lewandowski: “Por derradeiro, igualmente não se mostra defensável a noção de que a capacidade contributiva como princípio tributário de submissão cogente somente estaria voltada à espécie tributária do imposto. Novamente, invoca-se o decidido no RE nº 598.572: é o “princípio da igualdade que, no Direito Tributário, é consubstanciado no(s) subprincípio(s) da capacidade contributiva, aplicável a todos os tributos. São outros exemplos da mesma visão o RE 2.316.673 –AgR (Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, DJe de 27/09/2016), o RE 601.314 (Rel. Min. EDSON FACHIN, Pleno, DJe de 16/09/2016) e o RE 4.069.955 – AgR (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJe de 200/10/2011).” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário RE 599.309/SP**. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, 06 de junho de 2018. Publicado no DJ de 12/12/2019. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751619413>. Acesso em: 20 dez. 2019.).

relevantes¹⁸⁷, entretanto, ainda assim, o princípio em comento funciona como orientador da concretização da igualdade, sendo considerado no controle de legitimidade das normas impositivas¹⁸⁸. Ainda, o mínimo existencial também deve ser respeitado na tributação extrafiscal¹⁸⁹.

A redação do art. 145, § 1º, da Constituição de 1988 refere que: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”¹⁹⁰. A expressão “sempre que possível” gerou dúvida quanto à sua interpretação, na medida em que poderia permitir entendimento segundo o qual a observância do princípio da capacidade contributiva constituiria mera faculdade, compreensão que não encontra respaldo constitucional.

Primeiramente, necessário elucidar que a locução “sempre que possível” faz referência ao caráter pessoal dos impostos, e não ao princípio da capacidade contributiva¹⁹¹. Este deve ser sempre observado, na instituição e na aplicação de todo e qualquer tributo¹⁹². O “sempre que possível” refere-se apenas à pessoalidade, uma das técnicas para aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos¹⁹³. É apenas o caráter pessoal que admite uma

¹⁸⁷ “Cabe que otros fines constitucionales primen sobre la capacidad económica – por ejemplo, los fines extrafiscales -, pero en tal caso deberá realizarse la correspondiente ponderación de bienes jurídicos desde la perspectiva del interés general.” (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 109).

¹⁸⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 169.

¹⁸⁹ Oliveira exemplifica caso em que inclusive o aspecto positivo da capacidade contributiva deveria ser considerado na tributação com finalidade extrafiscal: “não se admitiriam como legítimos, por exemplo, tributos extrafiscais de graduação regressiva (no sentido de degressiva, ou decrescente) sobre riquezas crescentes, sob a alegação da preservação da poupança: seriam espúrios, pois ensejariam concentração de renda agredindo a ideia de justiça social; outrossim, um tributo extrafiscal que pretendesse com sua extrema onerosidade impedir o exercício de certa atividade tida pelos poderes políticos como inconveniente também seria ilegítimo se, à luz da Constituição e dos padrões éticos vigentes na sociedade, tal atividade não fosse ilícita, e, portanto, suscetível de interdição pela autoridade administrativa.

[...] Quanto às isenções extrafiscais, somente estarão legitimadas se se destinarem a tutelar valores constitucionalmente apreciáveis, como a igualdade relativa, o emprego, a ocupação e a exploração produtiva do solo, o desenvolvimento, a defesa do meio ambiente.” (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 119-120).

¹⁹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 07 abr. 2019.

¹⁹¹ “Esta regra, suprimida com o advento da EC 18/65, somente voltou a ser consagrada constitucionalmente em 1988, no preceito em comento, que, todavia, substituiu o termo “tributos” por “impostos”. Fê-lo, a nosso juízo, para restringir a obrigatoriedade da atribuição de caráter pessoal aos impostos, e não para mutilar o âmbito de abrangência do princípio da capacidade contributiva, limitando-o à função de critério de graduação dos impostos pessoais. Trata-se de um princípio basilar do Direito Tributário, que o permeia integralmente.” (VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 72).

¹⁹² Em suas funções de pressuposto subjetivo e de limite, protegendo o mínimo existencial e vedando o efeito confiscatório, a capacidade contributiva deve ser aplicada a todos os tributos, como será abordado no tópico 1.2.

¹⁹³ Conforme DUTRA, as técnicas para aplicação do princípio da capacidade contributiva seriam a seletividade, a proporcionalidade, a progressividade e a pessoalidade. DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade**

concretização segundo as possibilidades, e não o respeito à capacidade econômica do contribuinte, que sempre deve ser observada¹⁹⁴.

Quanto à compreensão da locução “sempre que possível”, ensina Marco Aurélio Greco¹⁹⁵ que a expressão possibilitaria três diferentes interpretações: uma destituída de força, outra em sentido fraco e uma terceira em sentido forte. O “sempre que possível” sem força seria simples recomendação ao legislador. Seria inócuo, nada acrescentando ao ordenamento jurídico. O “sempre que possível” em sentido fraco representaria tão somente um limite negativo, vedando que a tributação atingisse sujeitos que não demonstrassem aptidão econômica para contribuir. Por fim, o “sempre que possível” forte imporá uma atuação positiva ao legislador, que deveria atentar à capacidade individual de contribuir e captá-la adequadamente, somente podendo não aplicar o princípio em caso de impossibilidade. É esta última concepção que o autor entende como adequada à Constituição de 1988.

Tipke e Yamashita compartilham o entendimento de Greco. Em se tratando de princípio constitucional, inadmissível a compreensão de um “sempre que possível” sem força. Seria plausível entender a locução como impositiva de um limite negativo ao legislador (“sempre que possível” fraco), contudo, seria uma aplicação insuficiente. O sentido que melhor se coaduna com os objetivos constitucionais é o “sempre que possível” forte¹⁹⁶. Entendimento contrário teria o mesmo efeito de rebaixar o princípio em comento para o nível infraconstitucional¹⁹⁷, uma vez que estabeleceria mera sugestão, permitindo que o legislador deixasse de aplicá-lo. A personalização sempre que possível é norma imperativa, devendo ser obrigatoriamente realizada¹⁹⁸.

Não está ao arbítrio do legislador conferir ou não caráter pessoal aos impostos. Ele está compelido a realizar a personalização, sempre que isso for possível¹⁹⁹. Somente em sendo

contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 43.

¹⁹⁴ “A expressão sempre que possível, contida no art. 145, §1º, CF, se refere ao princípio da pessoalidade, como vimos, não se aplicando ao princípio da Capacidade Contributiva, cuja consideração sempre será levada em conta.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 18, p. 1-25 (pdf), 2010, p. 17).

¹⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 35, p. 1-13, jul./set. 2013, p. 3. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=709>> Acesso em: 07 abr. 2019.

¹⁹⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 52-53.

¹⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 40.

¹⁹⁸ “A pessoalidade, sempre que possível, a que se refere o art. 145, § 1º, não é norma permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo.” (BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 496).

¹⁹⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 78.

impossível a atribuição de caráter pessoal estará o legislador dispensado de fazê-lo. É preciso que se trate de impossibilidade real e presente, não de mera dificuldade ou de outro motivo qualquer²⁰⁰.

A doutrina refere que essa impossibilidade seria observada nos impostos suportados pelo consumidor final, como no imposto sobre produtos industrializados - IPI - e no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS. A tarefa de graduar referidos impostos conforme as características pessoais do sujeito que adquire a mercadoria, que é quem efetivamente suporta o ônus fiscal, seria muito difícil e impraticável, uma vez que os consumidores são em número de milhões²⁰¹. Por isso, ao invés de se utilizar a personalização, o critério atualmente utilizado para graduar esses impostos de acordo com a capacidade contributiva é a seletividade, prevista expressamente no texto constitucional para o IPI e o ICMS (art. 153, § 3º, I, e art. 155, § 2º, III)²⁰².

A obrigatoriedade de se atribuir caráter pessoal aos impostos, sempre que possível, decorre de uma preferência da Constituição de 1988 pelo tratamento particularizado²⁰³, na medida em que elegeu a capacidade contributiva como critério para modulação dos tributos não vinculados. Assim, cada contribuinte deve receber um tratamento diferenciado, que considere tanto suas características pessoais quanto a especificidade dos atos por ele praticados que se sujeitam à tributação. Esse tratamento singularizado apenas poderia deixar de ser oferecido quando a verificação das peculiaridades do contribuinte se tornasse impossível ou excessivamente onerosa, casos em que sua consideração não resultaria em singularização, mas, ao contrário, pela falta de capacidade de análise, de adequação dos critérios de valoração e de possibilidade de monitoramento, provocaria mais generalização²⁰⁴.

²⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 90.

²⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 496.

²⁰² VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 78.

²⁰³ “Todos esses motivos demonstram que a Constituição de 1988 atribuiu preferência ao tratamento particularizado, quer porque o elegeu como princípio geral, quer porque o 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 de suas particularidades (capacidade contributiva subjetiva), quer mediante a análise das particularidades das operações que concretamente pratica (capacidade contributiva objetiva).” (ÁVILA, Humberto. Op. cit., 2015, p. 92).

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 92.

Entretanto, considerando a evolução tecnológica e social, bem como a institucionalização da solidariedade e da cooperação²⁰⁵, uma vez demonstrada a possibilidade de se considerar as particularidades de cada contribuinte, este é o critério de graduação da tributação que deve ser adotado, por expressa determinação constitucional²⁰⁶.

1.2 Capacidade contributiva, mínimo existencial e progressividade

A capacidade contributiva constitui-se em princípio fundamental de todo o sistema tributário, sendo capaz de tutelar, ao mesmo tempo, a igualdade material, a liberdade de iniciativa e a propriedade privada²⁰⁷. Possui força normativa e condiciona as normas impositivas à observância de seus ditames. Seus efeitos podem ser descritos por meio de três funções desempenhadas no ordenamento jurídico tributário. Isto é, o princípio fornece três diretrizes que devem ser consideradas na elaboração e na aplicação das normas tributárias, quais sejam: função de pressuposto, função de limite e função de critério de graduação. As funções desempenhadas pelo princípio da capacidade contributiva serão analisadas nos próximos tópicos.

1.2.1 Funções desempenhadas pelo princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva funciona como parâmetro para definição das situações e dos sujeitos que podem ou não ser tributados, como indicador dos limites da imposição fiscal e como critério para graduar os tributos²⁰⁸. Ora atuando em perspectiva objetiva ou absoluta, ora em perspectiva subjetiva ou relativa, o princípio da capacidade contributiva projeta suas funções sobre todo o sistema tributário. Tanto a instituição quanto a aplicação das normas tributárias devem observar as diretrizes traçadas pelo princípio. Uma vez não respeitadas, ter-se-á a inconstitucionalidade ou a invalidade da norma impositiva e do ato de concretização.

²⁰⁵ FAVEIRO, Vítor António Duarte. **Noções fundamentais de direito fiscal português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 1984. v. I, p. 34.

²⁰⁶ “Mas é precisamente quando essa impossibilidade da consideração de circunstâncias individuais se transforma em possibilidade, que se questiona a manutenção da diretriz geral frente ao caso concreto.” (ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 85). No mesmo sentido: “toda vez que se demonstrar que onde havia campo para a instituição de um imposto pessoal, ainda assim, a lei criou gravame de natureza real, este terá de ser anulado por inconstitucionalidade.” (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 84).

²⁰⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., 1998, p. 41.

²⁰⁸ SCHOULERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 321-322.

Assim, os efeitos do princípio da capacidade contributiva, descritos por estas três funções, devem servir como alicerces para o ordenamento jurídico tributário.

1.2.1.1 Função de Pressuposto

Enquanto pressuposto da tributação, o princípio da capacidade contributiva atua como premissa-condição de validade dos tributos, determinando as bases indispensáveis da tributação. Impõe que (i) o fato tributado seja um índice revelador de força econômica (pressuposto objetivo)²⁰⁹ e que (ii) o sujeito tributado tenha capacidade de arcar com o ônus sem que isso comprometa sua própria existência ou a de sua família (pressuposto subjetivo). Ou seja, o princípio estipula a não tributação de fatos que não demonstrem riqueza, nem de indivíduos carentes de recursos econômicos. A justificativa é lógica: só existirá capacidade de contribuir para as despesas públicas quando houver recursos disponíveis. Do ponto de vista objetivo, essa disponibilidade de recursos se verifica apenas nos fatos que indicam riqueza. Do ponto de vista subjetivo, a disponibilidade inicia-se tão somente depois de deduzidos os gastos necessários à manutenção própria e da família²¹⁰.

Assim, são dois os elementos essenciais do princípio da capacidade contributiva, dois pressupostos para seu nascimento, fatores cuja ausência implica a própria inexistência de capacidade de contribuir. O primeiro elemento é a imprescindibilidade de que cada tributo não vinculado tenha em seu fato gerador um índice revelador de riqueza, constituído por dinheiro ou por outra riqueza não monetária passível de conversão em pecúnia por atos de mercado. O segundo elemento consiste na "imputabilidade" do índice ao sujeito passivo do tributo, ou seja, na necessidade de que o índice de riqueza revele adequadamente a situação individual do contribuinte que suportará o encargo tributário.²¹¹

²⁰⁹ “[...] la premessa-condizione, consistente nella manifestazione da parte del fatto da tassare di una capacità economica di concorrere alla spesa pubblica, è la base indispensabile su cui debbono operarsi poi le determinazioni relative all’an e al quantum della tassazione.” (FICHERA, Franco. **Imposizione ed extrafiscaltà nel sistema costituzionale**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 1973, p. 148).

²¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 70.

²¹¹ “È chiaro, per ciò, come la capacità economica operi, in primo luogo, quale pressupposto (assoluto) della contribuzione. Non vi può essere obbligo di contribuzione se manca del tutto la capacità economica. Scendendo più nel dettaglio deve dirsi che i fattori costitutivi essenziali della capacità contributiva sono due. Entrambi sono essenziali nel senso che la loro assenza, la loro mancanza, impedisce la nascita stessa della capacità contributiva. Per ciò codesti fattori vengono talvolta definiti presupposti assoluti, condiciones sine qua non. Gli stessi identificano la capacità contributiva assoluta.

Il primo fattore consiste nella necessità che ogni imposta, qualsiasi “contribuzione”, abbia a suo “fatto-generatore” a sua “situazione base” un indice di forza economica costituito o da denaro o da ricchezze non monetarie ma agevolmente traducibili, dal disponente, in denaro attraverso appropriati atti di scambio sul mercato.

Enquanto pressuposto, a capacidade contributiva desempenha uma função específica e diferenciada em relação ao princípio da igualdade. Introduce no ordenamento uma interdição peculiar, vedando que se tributem fatos ou sujeitos desprovidos de capacidade econômica. Essa autonomia em relação à igualdade não se verifica quando o princípio desempenha a função de critério de graduação dos tributos (ver ponto 1.2.1.3), na qual funciona como pressuposto lógico da igualdade²¹².

A capacidade contributiva em sua função de pressuposto atua na delimitação da base impositiva, indicando os elementos da economia individual que podem figurar como fontes dos tributos não vinculados. Determina, ainda, que cada diferente situação objetiva seja distintamente considerada²¹³, bem como que as particularidades de cada contribuinte sejam ponderadas para fins de tributação²¹⁴. Suas estipulações representam considerável restrição à livre escolha legislativa²¹⁵, na medida em que somente fatos indicativos de disponibilidade econômica e sujeitos com renda acima do mínimo podem ser objeto e sujeito da tributação, respectivamente.

Importante destacar que o princípio da capacidade contributiva enquanto pressuposto subjetivo aplica-se a todo e qualquer tributo, indistintamente²¹⁶. Isso porque não é possível exigir encargo fiscal de sujeito que não possua condições mínimas de contribuir. Todas as espécies tributárias, para estarem em conformidade com os preceitos constitucionais, precisam observar a capacidade contributiva em sua função de pressuposto subjetivo.

Contudo, enquanto pressuposto objetivo, o princípio da capacidade contributiva aplica-se apenas aos tributos não vinculados a uma contraprestação estatal. Nos tributos vinculados, não se exige que a tributação recaia sobre índice revelador de força econômica.

Il secondo fattore consiste nella “ascrivibilità”, nella “imputabilità” dell’indice al soggetto passivo del tributo, designato dalla legge. È questa ascrivibilità – se c’è – a tramutare l’indice di ricchezza – che nella sua nuda e cruda oggettività è fatto neutrale – in indice di idoneità soggettiva alla contribuzione del singolo soggetto elevato dalla legge al rango di contribuente.” (FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Parte Generale. 5. ed. Padova: Cedam, 2005, p 146).

²¹² VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 162.

²¹³ “Questo é il momento che concerne la delimitazione della base imponibile, ossia la scelta di quegli elementi afferenti all’economia individuale che formano la fonte del tributo. Versandosi nel campo della giustizia tributaria, questa scelta va fatta sulla base del criterio dell’eguaglianza. Vanno inclusi nella capacità contributiva assoluta tutti quei fattori che comportano una differenza delle situazioni individuali. Infatti se si trascurasse di questi fattori, si potrebbe giungere a considerare eguali situazioni che in realtà sarebbero differenti.” (GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 53-54).

²¹⁴ MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Limites da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo** [livro eletrônico]: 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

²¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 26.

²¹⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 78.

Basta haver uma atividade desempenhada pelo Estado para que seja exigido o tributo. Para as taxas e as contribuições de melhoria, aplica-se o critério de equivalência²¹⁷, no que tange ao ponto. Considerando que o cidadão recebe um benefício específico do Estado ou demanda a realização de um gasto, é possível ao Estado exigir um ressarcimento como contrapartida de sua atuação²¹⁸, mesmo que, sob a ótica de pressuposto objetivo, não se vislumbre capacidade de contribuir.

Como pressuposto objetivo, a capacidade contributiva determina que a hipótese de incidência da norma impositiva referente a tributos não vinculados deve espelhar signos que manifestam riqueza. É a ciência das finanças que viabiliza a identificação desses signos, que revela os substratos econômicos indicadores de capacidade de contribuir. Por isso, ao criar a norma impositiva, o legislador precisa atentar à realidade pré-legislativa da ciência das finanças, escolhendo algum dos índices sinalizadores de riqueza indicados pela doutrina financeira²¹⁹. Costuma-se apontar como indícios de capacidade contributiva três elementos: a renda auferida, o patrimônio (renda acumulada) e o consumo realizado (renda dispendida) pelo contribuinte²²⁰. A circulação e o consumo de recursos representam índices indiretos de riqueza, ao passo que a propriedade de bens e o recebimento de rendas são índices diretos²²¹. No início da utilização do princípio, a capacidade contributiva do indivíduo estava fortemente relacionada à propriedade que este possuísse. Posteriormente, com o desenvolvimento das sociedades industriais e de capital, passou a ser vinculada ao índice de riqueza renda²²².

Os signos reveladores de capacidade contributiva possuem diferenças qualitativas. A visualização de uma mesma quantidade absoluta de recursos pode significar diferentes capacidades de contribuir, a depender da qualidade da força econômica dos recursos. Tomando-se por base dois contribuintes com idêntico montante de renda, mas um deles a adquiriu do

²¹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 180-181.

²¹⁸ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 189.

²¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 27.

²²⁰ “Basicamente pode-se considerar a existência de três critérios pelos quais se pode mensurar a capacidade contributiva: o primeiro deles seria a renda auferida; o segundo seria o consumo (ou renda dispendida); e o terceiro seria o patrimônio (ou renda acumulada).” (CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 41). No mesmo sentido: “Buscando na ciência econômica os indícios de capacidade contributiva, procurou-se delimitá-los como sendo os seguintes: o conjunto de rendimentos; o conjunto patrimonial; o conjunto de despesas; os incrementos patrimoniais e os incrementos de valor do patrimônio.” (MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997, p. 335).

²²¹ DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 36.

²²² MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance: a study in public economy**. New York: McGraw-Hill, 1959, p. 94.

componente trabalho e o outro, do componente patrimônio, aquele demonstrará menor capacidade de contribuir que este²²³. É justamente em razão da variedade e da heterogeneidade quantitativa e qualitativa dos signos indicativos de riqueza que o sistema tributário não pode estar fundado em um único tributo, mas precisa ser complexo e apto a captar as diferentes manifestações de riqueza²²⁴, em conformidade com as diretrizes do princípio da capacidade contributiva.

Em sua função de pressuposto objetivo, o princípio também estabelece que, após escolhido o fato sobre o qual recairá a tributação, dentre aqueles que sejam índices reveladores de riqueza, a base de cálculo do tributo deve, necessariamente, relacionar-se àquele fato econômico cuja descrição abstrata foi inserida na hipótese de incidência. É preciso que a base de cálculo guarde pertinência com o índice de riqueza que foi objetivamente considerado na norma impositiva, sob pena de inconstitucionalidade²²⁵.

No que tange às hipóteses de incidência dos impostos, ao contrário da maioria dos países ocidentais, a Constituição brasileira já enumera os fatos econômicos que poderão servir de fontes para a tributação ao discriminar a competência de cada ente federativo. O legislador municipal, distrital ou estadual não poderá criar norma impositiva que adote como hipótese de incidência situação diferente daquela estabelecida no texto constitucional. Dessa forma, em relação aos impostos, não se verifica liberdade para inovar, na medida em que a Constituição já demarcou de forma definitiva as situações econômicas a serem atingidas pela tributação. Haveria apenas um espaço criativo à União, quando no exercício de sua competência residual. Além disso, os tributos federais de maior relevância também possuem suas hipóteses de incidência contidas no texto constitucional, de modo que, enquanto pressuposto objetivo, a capacidade contributiva é extensamente delineada pela própria Constituição²²⁶.

A capacidade contributiva em sua função de pressuposto objetivo também impõe ao legislador que permita abater da base de cálculo as despesas e custos incorridos para produzir e explorar a renda e para manter o patrimônio tributado, bem como os gastos realizados para tornar possível o exercício do trabalho do qual resultou os rendimentos gravados²²⁷. É somente

²²³ MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). **La capacità contributiva**. Pádua: Cedam, 1993, p. 25.

²²⁴ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade contributiva e tributação indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade**. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013, p. 61.

²²⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 72-73.

²²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1094.

²²⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 75.

a partir dessas deduções que se pode constatar a existência ou não de disponibilidade econômica de renda ou de patrimônio, e ensejar a tributação²²⁸. Ademais, referidos abatimentos precisam ser integrais. Isso porque a capacidade contributiva exige que a tributação recaia tão somente sobre a riqueza existente²²⁹. Herrera Molina refere que, do ponto de vista objetivo, a capacidade contributiva exige que apenas sejam tributados os rendimentos líquidos e que não se tribuam rendimentos fictícios²³⁰, reforçando a ideia de que as despesas para obtenção e manutenção da riqueza gravada devem ser deduzidas da base de cálculo.

Portanto, para realizar o princípio da capacidade contributiva em sua função de pressuposto objetivo, o legislador precisa atentar às hipóteses de incidência já definidas na Constituição ou, se for caso, defini-las tomando por base índice que revele força econômica. Além disso, deve ter o cuidado de adequar a base de cálculo à situação indicativa de riqueza que se objetiva gravar²³¹. Ainda, deve permitir a dedução integral dos custos para obtenção e para manutenção dos recursos tributados. Já a administração pública, ao realizar a aplicação das normas tributárias, não pode desnaturar as hipóteses de incidência, interpretando-as indevidamente de forma a abarcar fatos originalmente não incluídos em seu campo de abrangência, valendo-se de análises meramente econômicas²³².

De outra parte, a capacidade contributiva em sua função de pressuposto subjetivo determina que apenas poderá ser onerado com encargos fiscais o indivíduo que possua recursos disponíveis para concorrer às despesas públicas. Sob esse aspecto, o princípio diz respeito ao sujeito, não ao objeto da tributação, exigindo que se atente também à capacidade econômica da pessoa que praticar o fato descrito na hipótese de incidência, e não apenas à do índice de riqueza objetivamente visado. Não se verificando capacidade de contribuir por parte da pessoa apontada como contribuinte, esta não poderá ser tributada.

A capacidade contributiva do sujeito apenas se inicia quando seus recursos ultrapassarem o patamar do necessário para subsistência digna, própria e de sua família. Ou seja, é preciso que seus rendimentos excedam o mínimo existencial, o que abrange os gastos

²²⁸ CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista eletrônica do curso de Direito** - PUC Minas Serro, Serro, n. 13, p. 81-103, jan./jul. 2016, p. 91.

²²⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 293.

²³⁰ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 116.

²³¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 72-73.

²³² CUNHA, Leonardo Dias da. Op. cit.. 2016, p. 90.

com alimentação, moradia, saúde, transporte, vestuário, previdência, dentre outros²³³. Antes disso, inexistia capacidade de contribuir, sendo inviável a tributação.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva enquanto pressuposto subjetivo impede que os tributos atinjam o mínimo existencial, proibindo que retirem do contribuinte o indispensável para sua subsistência²³⁴ ou que impossibilitem seu acesso a serviços públicos²³⁵.

O princípio da capacidade contributiva em sua função de pressuposto subjetivo funciona como fundamento de certas isenções tributárias, como, por exemplo, da faixa isenta do imposto de renda incidente sobre pessoa física, limite abaixo do qual o contribuinte não é tributado²³⁶. O princípio também determina que não pode haver imposição fiscal sobre patrimônio imobiliário, sobre veículos automotores ou sobre transmissões *inter vivos* ou *causa mortis* quando o valor dos bens for irrisório, demonstrando que o sujeito chamado a contribuir não possui capacidade para tanto²³⁷.

Os bens de primeira necessidade também devem estar protegidos da tributação, por conta do princípio enquanto pressuposto subjetivo, no intuito de resguardar os sujeitos mais pobres. Outras isenções com fundamento na capacidade contributiva são as referentes à inexigibilidade de taxas judiciárias para os comprovadamente pobres e à inviabilidade de cobrança de contribuição de melhoria quando a valorização imobiliária ocorre em terreno de contribuinte com exíguos recursos²³⁸.

Portanto, verifica-se que, enquanto pressuposto subjetivo, o princípio da capacidade contributiva aplica-se inclusive aos tributos vinculados a uma atividade estatal específica. Isso porque, na função de pressuposto subjetivo, a capacidade contributiva confere proteção ao

²³³ CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista eletrônica do curso de Direito** - PUC Minas Serro, Serro, n. 13, p. 81-103, jan./jul. 2016, p. 91.

²³⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 66.

²³⁵ *Ibidem*, p. 113.

²³⁶ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. 2002. 279 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002, p. 77.

²³⁷ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 166.

²³⁸ “Nas contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é observado quando há redução ou isenção em casos de pessoas paupérrimas que, sem querer, foram beneficiadas em suas humildes residências, por obras públicas extremamente valorizadoras. Obrigá-las a vender suas casas para pagar a contribuição seria inadmissível.” (SANTIN, Janaína Rigo. Princípio da capacidade contributiva e mínimo isento: uma abordagem de direito comparado. *In*: XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI, 2008, Salvador. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008, p. 4807-4827, v. 1, p. 4823 Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/janaina_rigo_santin-2.pdf> Acesso em: 28 abr. 2019).

mínimo existencial²³⁹, impedindo que os recursos indispensáveis a uma existência digna sejam atingido por tributos, quaisquer que sejam suas espécies.

1.2.1.2 Função de Limite

O princípio da capacidade contributiva também determina um limite máximo à tributação. A partir do marco inicial de capacidade contributiva, ou seja, do mínimo existencial, já consagrado como pressuposto subjetivo de validade dos tributos, a tributação pode existir validamente, podendo abranger o bem ou o sujeito gravado até certo limite. Esse limite máximo da tributação é o efeito de confisco, vedação que se encontra expressa na Constituição, no art. 150, IV. A tributação não pode representar ônus tão grande a ponto de ofender a capacidade econômica gravada.

Enquanto limite máximo, o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, inclusive aos tributos vinculados²⁴⁰, como as taxas. O valor destas já deve corresponder, de forma aproximada, ao custo da atividade desempenhada pelo Estado. Mas há situações em que a mensuração do custo não é possível de ser feita com exatidão. Nesses casos, para que reste configurado o efeito de confisco, seria necessário que a taxa ultrapassasse de forma exacerbada o custo da prestação, o que, por si só, implicaria em desnaturação da base de cálculo. No entanto, para as taxas de polícia, via de regra, não é viável a determinação do custo, por não haver serviço cujo valor seja mensurável. Assim, neste último caso, ao atingir patamares que extrapolem a razoabilidade, a taxa poderia produzir efeito confiscatório²⁴¹.

Os tributos com finalidade extrafiscal também precisam respeitar o limite máximo da tributação. Contudo, o critério para aferição do efeito confiscatório é diverso, resultando de uma ponderação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio que embasar o caso de

²³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, jul./set.1989, p. 40.

²⁴⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 65.

²⁴¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Elementos para fixação de parâmetros para concretização da norma de proibição de tributos confiscatórios. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, n. 13, p. 14901-1930, 2013, p. 14915-14916.

extrafiscalidade²⁴². O que não se pode é descartar previamente a hipótese de um tributo com finalidade extrafiscal produzir efeito confiscatório²⁴³.

A partir do mínimo existencial, faixa de renda abaixo da qual não pode incidir validamente a tributação, verifica-se capacidade de contribuir²⁴⁴, que se estende até o momento anterior ao efeito confiscatório. O confisco, conforme define a doutrina, é a absorção da propriedade privada, de forma total ou parcial, pelo Estado, sem a justa indenização²⁴⁵. É uma invasão insuportável realizada pelo poder público no patrimônio do indivíduo, retirando-lhe os recursos²⁴⁶. Portanto, possui caráter de sanção. Já os tributos, inclusive pela definição contida no art. 3º do CTN, não constituem sanção de ato ilícito. Assim, não podem representar confisco. Contudo, podem produzir efeitos confiscatórios quando forem tão gravosos a ponto de se apropriarem substancialmente dos resultados da atividade econômica²⁴⁷, extrapolando a capacidade contributiva visada²⁴⁸.

Não é toda a riqueza do contribuinte que pode ser objeto de imposição. É preciso que a tributação se detenha em certo nível, não podendo excedê-lo, sob pena de violar a justiça fiscal²⁴⁹. O contribuinte deve ser chamado a concorrer para as despesas públicas em patamar compatível com sua capacidade de contribuir, e não em patamar superior, a ponto de resultar em expropriação da riqueza²⁵⁰, ou de causar a interdição de atividade lícita²⁵¹. A tributação possuirá efeitos confiscatórios justamente nesses casos, quando revelar-se injusta e desarrazoada em razão de seu montante, ou em virtude da ausência de causa jurídica, ou porque

²⁴² Em se tratando de tributação com finalidade extrafiscal, pode ser que, embora a carga tributária seja elevada, não reste configurado o efeito confiscatório, como é o caso do imposto incidente sobre cigarros e bebidas, cujas alíquotas são superiores a 100%. Isso porque outros fins constitucionalmente relevantes são ponderados, prevalecendo ante a capacidade contributiva no caso em concreto. ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, Londrina, v.13, n.1, p.226-258, abr. 2018, p. 247.

²⁴³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Elementos para fixação de parâmetros para concretização da norma de proibição de tributos confiscatórios. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, n. 13, p. 14901-1930, 2013, p. 14918.

²⁴⁴ HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83-94, abr. 2014, p. 86.

²⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 75.

²⁴⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 129.

²⁴⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Op. cit., 2013, p. 14906.

²⁴⁸ COSTA, Regina Helena. Op. cit., 1993, p. 75.

²⁴⁹ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 53-55.

²⁵⁰ “Infine la capacità contributiva costituisce il limite massimo all’imposizione. Non è consentito richiedere al soggetto un concorso alle spese pubbliche superiore a quella che è la sua capacità contributiva, giacché in tali ipotesi verrebbe meno la necessaria correlazione tra obbligo di contribuzione e capacità di contribuzione, e verrebbe in sostanza colpita una capacità contributiva inesistente. Ciò importa il divieto che il prelievo sia di ammontanarsi così elevato da risolversi in espropriazione dell’oggetto della imposizione.” (FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Parte Generale. 5. ed. Padova: Cedam, 2005, p. 147).

²⁵¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., 1998, p. 66.

aniquila a fonte de riqueza²⁵². Ou seja, terá efeito confiscatório o tributo que não seja compatível com a capacidade contributiva, por extrapolá-la.

A questão mais árdua no tema tributação com efeito confiscatório é a definição do montante exato a partir do qual esse resultado se produz, bem como da forma com que devem ser analisados os tributos para verificar a ocorrência do efeito, se individualmente e/ou em conjunto²⁵³. O Supremo Tribunal Federal, ao debruçar-se sobre a questão, decidiu que o efeito confiscatório deve ser identificado a partir da análise da totalidade de tributos instituídos por uma mesma pessoa política que incidam sobre o contribuinte²⁵⁴. Entretanto, o tema ainda possui pontos polêmicos, de entendimento controverso na doutrina²⁵⁵.

A existência de tributação com efeitos confiscatórios, além de afrontar diretamente o princípio da capacidade contributiva, viola direitos fundamentais dos contribuintes, na medida em que ofende a propriedade privada, podendo impedir o exercício de atividade econômica lícita²⁵⁶ e até prejudicar o desenvolvimento da família. Por isso, a norma tributária que produzir tal resultado será passível de controle judicial²⁵⁷, a fim de que sejam respeitados o princípio em comento e os direitos fundamentais.

²⁵² “Debe entenderse por confiscatorio, en opinión nuestra, el acto que en virtud de una obligación fiscal determina una injusta transferencia patrimonial del contribuyente al fisco, injusta por su monto, o por la falta de causa jurídica, o porque aniquile el activo patrimonial; en suma: cuando no es “justa ni razonable”.” (BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1951, v. 2, p. 93).

²⁵³ Seria necessária uma análise de conformidade individual de cada tributo com o princípio da capacidade contributiva. Se todos os tributos estivessem de acordo, então, proceder-se-ia a uma análise do conjunto das imposições fiscais: “La forma adecuada de aproximarse a la cuestión sería analizar primero la conformidad de cada figura tributaria con los principios constitucionales, y si todas son conformes, habrá que analizar la conformidad con la Constitución de la confluencia de varios impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica y, por extensión, sobre un mismo objeto de gravamen”. (DE LA CASA, Fernando de Vicente. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. **Crónica tributaria**, Madrid, nº 144, p. 149-178, 2012, p. 170).

²⁵⁴ “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante da sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, à aferição do grau da insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancial, de maneira irrazoável o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010-2/DF**. Relator: Celso de Mello. Brasília, 30 de setembro de 1999. Publicado no DJ de 12/04/2002, p. 6-7. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 31 mar. 2019).

²⁵⁵ Sobre critérios para aplicação da vedação ao efeito confiscatório: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 149 e ss.

²⁵⁶ DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 102.

²⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 304.

1.2.1.3 Função de Critério

O princípio da capacidade contributiva ainda atua como critério de graduação dos tributos não vinculados, determinando que o *quantum* devido, definido a partir da base de cálculo e da alíquota aplicável, seja compatível com a efetiva capacidade econômica presente²⁵⁸. Ou seja, para graduar o tributo, deve-se atentar tanto à capacidade objetiva revelada pela riqueza gravada quanto ao peso que o ônus fiscal exerce na satisfação das necessidades de cada pessoa²⁵⁹. O princípio indica a carga tributária individual que é congruente com a igualdade fiscal, a partir de um exame comparativo entre o montante de tributos suportado por cada contribuinte, considerando as particularidades de cada qual²⁶⁰. A iguais capacidades de contribuir se deve atribuir idênticas cargas tributárias (igualdade horizontal) ao passo que capacidades econômicas diferentes devem suportar ônus tributário distinto (igualdade vertical)²⁶¹. Ou seja, desigualar os desiguais, na medida em que se desigualam²⁶².

A capacidade contributiva em sua função de critério de graduação exige que se considere a força econômica real e presente para fixação do montante a ser pago a título de tributo. Dessa forma, impõe a consideração, sempre que possível, das circunstâncias pessoais do contribuinte²⁶³. Isso porque, embora a capacidade econômica objetiva revelada pela riqueza gravada possa ser a mesma em dois casos, a observância das condições pessoais pode tornar visível capacidades contributivas muito diferentes. Em se tratando de imposto de renda de pessoa física, por exemplo, a capacidade contributiva como critério determina que sejam permitidas deduções com dependentes, com dívidas contraídas, com despesas médicas, com acidentes ocorridos, dentre outros, em seu valor integral. Caso contrário, a base de cálculo do

²⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 29.

²⁵⁹ “Per la gradazione dell’imposta si tiene conto non solo dell’obiettiva capacità della ricchezza di fornire il mezzi per l’assolvimento della prestazione fiscale, ma anche della capacità che essa ha di soddisfare i bisogni individuali. Il peso del carichi pubblici non è reputato espresso soltanto dall’ammontare della somma che viene prelevata al singolo, ma anche dal riflesso che il prelievo esercita sull’appagamento delle esigenze di ciascuno.” (GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 34-35).

²⁶⁰ Ibidem, p. 55-56.

²⁶¹ “Da un lato, il legislatore deve riservare eguale trattamento a situazioni espressive di eguale capacità contributiva, dall’altro, soltanto una differenza sotto il profilo di tale capacità può giustificare un diverso trattamento delle fattispecie imponibili.” (SCHIAVOLIN, Roberto. *Il collegamento soggettivo*. In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). **La capacità contributiva**. Pádua: Cedam, 1993, p. 90).

²⁶² “A regra da igualdade não consiste senão em aquinohar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”. (BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p. 26.)

²⁶³ GIARDINA, Emilio. Op. cit., 1961, p. 37-38.

imposto não corresponderá à efetiva força econômica do contribuinte, pois resultará em montante maior que o real, totalmente fictício²⁶⁴.

Após visualizada a efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo, deve-se aplicar a mesma carga tributária a iguais capacidades contributivas e cargas diferentes a capacidades diversas. O primeiro enunciado corresponde à igualdade horizontal: pessoas em iguais situações devem ser tratadas igualmente. É um princípio amplamente aceito e tido por válido, inclusive por aqueles que não atribuem muita importância ao princípio da capacidade contributiva²⁶⁵. Dessa forma, verificando-se eventual incoerência nas cargas tributárias incidentes sobre idênticas capacidades econômicas, deve-se reparar a distorção²⁶⁶.

A maior dificuldade, no entanto, reside em se determinar as condições de igualdade vertical (segundo enunciado), ou seja, como e em que grau a tributação deve se diferenciar quando as capacidades econômicas forem diversas²⁶⁷. Costuma-se dizer que, para uma distribuição igualitária dos encargos tributários, detentores de maior capacidade contributiva deveriam contribuir mais do que os menos favorecidos economicamente²⁶⁸. A questão é o quanto a mais.

Surge a polêmica entre proporcionalidade ou progressividade tributária. Os tributos proporcionais são aqueles com alíquota uniforme e invariável, de forma que o montante a ser pago varia proporcionalmente à alteração da quantia gravada²⁶⁹. Já os tributos progressivos apresentam alíquotas que se elevam à medida que cresce a base de cálculo, resultando em uma tributação mais que proporcional ao aumento de riqueza²⁷⁰. A discussão acerca da adoção da tributação proporcional ou progressiva será retomada no tópico 1.2.3.

²⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 80. No mesmo sentido: “É de reprovar-se a atual legislação brasileira sobre o imposto de renda, desde a Lei no 7.713, de 1988, que suprimiu tradicionais deduções da pessoa física na composição da renda líquida.” (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 85).

²⁶⁵ “Perhaps the most widely accepted principle of equity in taxation is that people in equal positions should be treated equally. This principle of equality, or horizontal equity, is fundamental to the ability-to-pay approach, which requires equal taxation of people with equal ability and unequal taxation of people with unequal ability. Beyond this, the principle of equality is accepted by many who do not lay much store in the ability-to-pay approach.” (MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance: a study in public economy**. New York: McGraw-Hill, 1959, p. 160).

²⁶⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Interesse Público**, Porto Alegre, ano 6, n. 29, p. 159-196, jan./fev. 2005, p. 177.

²⁶⁷ “Indeed, it has been suggested that the rule of horizontal equity is valid, even though little can be said about the matter of vertical equity or about how the taxation of people in different positions should differ.” (MUSGRAVE, Richard A. Op. cit., 1959, p. 160).

²⁶⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 18.

²⁶⁹ COSTA, Regina Helena. Op. cit., 1993, p. 72.

²⁷⁰ Ibidem, p. 72.

Outra técnica para graduar os tributos de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo é mediante escalonamento da base de cálculo, ou seja, mediante a utilização de critérios que considerem a efetiva força econômica do contribuinte para determinar o montante sobre o qual será aplicada a alíquota. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal considerou adequada ao princípio da capacidade contributiva a associação realizada pelo Município de Campo Grande entre tipo de construção (precário, popular, médio, fino e luxo) e escalonamento crescente da avaliação do valor venal do imóvel, para fins de determinação da base de cálculo do IPTU²⁷¹.

A igualdade vertical na graduação dos encargos fiscais também é realizada pela seletividade, que constitui outra forma de aplicação da capacidade contributiva, utilizada, via de regra, na tributação indireta. Nesse tipo de imposição, não seria possível realizar a personalização e a progressividade. Assim, para concretizar a justiça fiscal no âmbito da tributação indireta, escolheu-se outro critério, a seletividade, que consiste na variação da alíquota de acordo com o grau de dependência humana em relação a certo produto ou serviço, considerando como parâmetro uma vida minimamente digna.²⁷² No texto constitucional, a seletividade é técnica indicada expressamente para o IPI e para o ICMS. Será analisada com maior detalhamento no tópico 2.1.2.

Por fim, destaca-se que, enquanto critério de graduação, o princípio da capacidade contributiva tem sua aplicação plena aos tributos não vinculados²⁷³. Nos tributos vinculados, sofre mitigação, na medida em que o valor do tributo corresponde, via de regra, ao custo da contraprestação estatal específica ou ao benefício recebido pelo contribuinte. Assim, aos tributos vinculados aplica-se outro critério de justiça, outra derivação da igualdade, qual seja, a teoria da equivalência. No âmbito das taxas, por exemplo, a igualdade horizontal impõe que “atuações estatais idênticas – e, por consequência, idênticos custos estatais – impliquem

²⁷¹ “O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva não são obtidos apenas pela modulação da alíquota. O escalonamento da base de cálculo pode ter o mesmo efeito. 3. Ao associar o tipo de construção (precário, popular, médio, fino e luxo) ao escalonamento crescente da avaliação do valor venal do imóvel, a Lei 3.326/1996 do Município de Campo Grande passou a graduar o valor do tributo de acordo com índice hábil à mensuração da frivolidade ou da essencialidade do bem, além de lhe conferir mais matizes para definição da capacidade contributiva. Impossibilidade, nos termos do texto constitucional anterior à inovação trazida pela EC 29/2000. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 583.636/MS**. Redator: Joaquim Barbosa. Brasília, 06 de abril de 2010. Publicado no DJ de 30/04/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610393>>. Acesso em: 23 dez. 2019).

²⁷² WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 107.

²⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições para-fiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 18, p. 1-25 (pdf), 2010, p. 18.

obrigações tributárias iguais²⁷⁴”. Já a igualdade vertical determina que as cargas tributárias se diferenciem na exata proporção dos diferentes custos referentes às diversas atividades estatais prestadas de maneira específica ao contribuinte²⁷⁵. Uma vez demonstrada a desproporcionalidade entre o custo do serviço e o valor exigido do contribuinte, descaracterizando-se o critério da equivalência, a taxa poderá ser declarada inconstitucional²⁷⁶.

Tal situação foi verificada no julgamento da ADI 2551 MC-QO/MG, na qual o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a taxa cobrada pelo Estado de Minas Gerais a título de ressarcimento pelo custo de emissão de guias de arrecadação do DPVAT, ao argumento de que o valor cobrado pelo ente político violava o princípio da equivalência, por ser muito maior que o custo das atividades realizadas.²⁷⁷

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal admite uma aplicação mitigada do princípio da capacidade contributiva também para graduação das taxas. Como exemplo, pode-se citar a possibilidade de aplicação da capacidade contributiva às taxas de polícia cobradas de auditores independentes pela Comissão de Valores Mobiliários²⁷⁸. Neste caso, a graduação do tributo se dá por faixas, de acordo com o patrimônio líquido do contribuinte (capacidade contributiva subjetiva)²⁷⁹.

²⁷⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 206.

²⁷⁵ Ibidem, p. 206-207.

²⁷⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira; JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no Direito Tributário**. Porto Alegre: 2019. No prelo.

²⁷⁷ “A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão Ordinária em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.551-1/MG**. Relator: Celso de Mello. Brasília, 02 de abril de 2003. Publicado no DJ de 20/04/2006, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>>. Acesso em: 20 dez. 2019).

²⁷⁸ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 189.

²⁷⁹ Destaca-se trecho do voto do Relator, Min. Gilmar Mendes: “Os valores cobrados estão disponíveis em três tabelas. Os valores são expressos em reais. A taxa é trimestral e é cobrada de acordo com o patrimônio líquido do contribuinte. A Tabela A, fixada pelas Leis 7.940/89 e 11.076/04, divide os contribuintes em seis faixas, com base no patrimônio líquido. Cada uma das seis faixas é subdividida em vários grupos. O valor da taxa é fixado com base no montante do patrimônio. Trata-se de percepção referencial, insista-se, apenas referencial, e que respeita a capacidade contributiva do interessado. A desigualdade dos valores reflete a desigualdade dos patrimônios. Não há desrespeito ao princípio da isonomia.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 453/DF**. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, 30 de agosto de 2006. Publicado no DJ de 16/03/2007, p. 18. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409732>>. Acesso em: 20 dez. 2019).

Nos tributos com finalidade extrafiscal, o princípio da capacidade contributiva também poderá sofrer restrições em sua função de critério, podendo ser limitado, contanto que haja justificativa constitucional para que a graduação do tributo observe critério distinto²⁸⁰.

A partir da compreensão das funções desempenhadas pelo princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico tributário brasileiro, serão destacadas, em específico, duas proteções dele decorrentes: a proteção ao mínimo existencial e a proteção contra uma tributação regressiva.

1.2.2 Proteção ao mínimo existencial

A máxima de que os recursos indispensáveis para satisfazer as necessidades existenciais básicas deveriam ser excluídos do campo de incidência tributária já era defendida por estudiosos, teólogos e políticos da Idade Média, que a expressavam sobretudo em referência à tributação sobre o consumo²⁸¹. No Brasil, ainda em 1933, o jurista Pontes de Miranda sustentou que os novos direitos do homem compreendiam também o direito subjetivo à subsistência, que equivaleria ao mínimo existencial²⁸². A Constituição de 1946, em seu art. 15, § 1º²⁸³, conferia imunidade às pessoas de restrita capacidade econômica em relação ao mínimo indispensável para habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico²⁸⁴. A Constituição atual não prevê, de forma expressa, a não tributação do mínimo indispensável, contudo, tal entendimento deriva do princípio da capacidade contributiva²⁸⁵ e de outros valores consagrados no texto constitucional ou deduzidos do campo econômico.

²⁸⁰ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 196.

²⁸¹ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 14.

²⁸² SARMENTO, Daniel. **Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 191.

²⁸³ “Art. 15 [...] § 1º - 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.” (BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm > Acesso em: 12 fev. 2019).

²⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 321.

²⁸⁵ A doutrina italiana também retira do princípio da capacidade contributiva o fundamento para a não tributação do mínimo existencial, uma vez que esta previsão também não é expressa na Constituição italiana: “È chiaro peraltro che chi dispone di mezzi appena sufficienti alla esistenza propria e della propria famiglia, pur presentando una capacità economica, non può ritenersi contributivamente capace.

Sebbene non espressamente sancito dalla Costituzione, il principio dell’esonero del minimo vitale, ossia della non tassabilità di quel minimo di capacità economica necessario a soddisfare le esigenze primarie dell’individuo, deve comunque ritenersi implicito nello stesso concetto di capacità contributiva. Quest’ultima, in sostanza, in quanto “idoneità soggettiva” all’esborso, non corrisponde all’intera capacità economica di un soggetto, ma solo a quella parte di capacità economica che residua, e nei limiti in cui residua, dopo aver effettuato la detassazione del

1.2.2.1 Fundamentos da proteção ao mínimo existencial

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial enquanto função de pressuposto. O mínimo existencial corresponde ao pressuposto subjetivo da tributação, à premissa-condição de validade dos tributos. Isso porque quem possui recursos apenas suficientes para satisfazer as necessidades básicas de subsistência, próprias e de sua família, não demonstra capacidade de contribuir. Embora possua recursos econômicos, é contributivamente incapaz²⁸⁶.

A simples disposição de riqueza, em quantidade insuficiente ou apenas capaz de atender o mínimo indispensável a uma vida digna, não denota capacidade de contribuir para as despesas do Estado²⁸⁷. Os rendimentos que não ultrapassam o patamar do indispensável para a subsistência e para o consumo de produtos de primeira necessidade não revelam capacidade econômica. Ao contrário, denotam, antes, um “estado de necessidade”²⁸⁸. Assim, do ponto de vista subjetivo, a capacidade contributiva somente se inicia após deduzidos os gastos para manutenção de uma vida digna. Antes disso, impossível haver tributação, por não estar presente seu pressuposto indispensável: a capacidade de contribuir.

A tributação só pode incidir onde se verificar capacidade de contribuir, que surge tão somente quando os recursos superarem o mínimo existencial. É preciso separar, dentre as riquezas do contribuinte, aquelas necessárias à sobrevivência e aquelas disponíveis para outros fins. Apenas estas últimas, se existentes, são passíveis de utilização para fazer frente às despesas públicas, uma vez que as primeiras não são aptas à incidência tributária²⁸⁹, por estarem abaixo do patamar considerado mínimo para uma vida digna.

mínimo vitale.” (FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Parte Generale. 5. ed. Padova: Cedam, 2005, p. 149).

²⁸⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 70-71.

²⁸⁷ VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade! *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 175.

²⁸⁸ “Il possesso di un reddito non superiore a quanto è strettamente necessario per l’esistenza, o il consumo di un bene di prima necessità, invece che dimostrare capacità contributiva, manifestano un stato di bisogno.” (MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: Cedam, 1973, p. 227).

²⁸⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47, p. 38

A proteção conferida pelo princípio da capacidade contributiva ao mínimo existencial proíbe que a tributação atinja as pessoas mais carentes²⁹⁰, cujos recursos sejam apenas suficientes para manter uma existência digna²⁹¹. Essa vedação se aplica a todo e qualquer tributo²⁹². É preciso que cada forma de imposição fiscal individualmente considerada respeite, pelo menos, esse requisito fundamental de personalização: o mínimo existencial²⁹³. Além disso, a proteção se estende ao sistema tributário como um todo²⁹⁴: é preciso que o conjunto de tributos, considerado em sua globalidade, não atinja o mínimo existencial. Este deve ser intocável²⁹⁵.

Além do princípio da capacidade contributiva, outros valores consagrados pela Constituição de 1988 também fundamentam a proteção ao mínimo existencial. A dignidade da pessoa humana, erigida a fundamento da República no art. 1º, inciso III, da Constituição, serve de norte para interpretação dos dispositivos constitucionais²⁹⁶. É o vetor axiológico do ordenamento jurídico, aplicável tanto nas relações do Estado com particulares quanto naquelas entre particulares²⁹⁷. Na esfera tributária, a dignidade da pessoa humana determina a não tributação dos recursos necessários a uma vida digna, ou seja, estabelece a não tributação do mínimo existencial.

Já o art. 3º, inciso III, da Constituição preceitua serem objetivos fundamentais da República a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais

²⁹⁰ A proteção ao mínimo existencial também se estende às pessoas jurídicas. Nesse sentido: “Se revelam capacidade contributiva, o seu contraponto é que, muitas vezes essa riqueza também não é suficiente se não para o provimento de suas necessidades mínimas, ou seja, sua renda sequer ultrapassa, grosso modo, seus gastos indispensáveis para a manutenção da atividade produtiva, de tal forma que não são reveladores de capacidade para contribuir mediante tributo.” (VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 176. Neste trabalho, entretanto, a atenção será direcionada à proteção do mínimo existencial para pessoas físicas).

²⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 117.

²⁹² VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 73.

²⁹³ “È invece richiesto in ogni caso che ciascun tributo rispetti quanto meno quell’elemento essenziale di personalizzazione che è l’esonazione del minimo.” (MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: Cedam, 1973, p. 227).

²⁹⁴ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 14.

²⁹⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 65.

²⁹⁶ DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 96.

²⁹⁷ VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 76-123, jul./dez. 2017, p. 77.

e regionais²⁹⁸, propósitos cuja concretização demanda, dentre outras medidas, a preservação (não tributação) dos recursos das pessoas mais carentes. A proteção ao mínimo existencial ainda encontra razão nos direitos fundamentais de liberdade. O indivíduo somente conseguirá exercer plenamente seus direitos de liberdade se o poder público não atingir os recursos necessários à sua existência²⁹⁹.

Outros fundamentos também apontados pela doutrina como determinantes de proteção ao mínimo existencial são outros valores consagrados pelo Estado Social, como o princípio da solidariedade social, o direito ao pleno desenvolvimento da personalidade humana e o salário mínimo previsto no texto constitucional³⁰⁰. O Estado Social preocupa-se com a redução das desigualdades sociais e com a redistribuição de riquezas, promovendo políticas públicas direcionadas à realização da igualdade. Aqueles que não conseguem obter os recursos mínimos necessários à existência possuem o direito de receber do Estado Social um auxílio socioeconômico. Assim, quem auferir rendimentos apenas suficientes à manutenção própria e de sua família não deve concorrer para o custeio das despesas públicas,³⁰¹ haja vista não ser coerente que o Estado Tributário retire do cidadão aquilo que, como Estado Social, tem a obrigação de prover³⁰².

Ademais, a tributação sobre quem recebe apenas o mínimo existencial tende a agravar ainda mais a pobreza, intensificando a desigualdade e dificultando a mobilidade social³⁰³, o que contraria os valores do Estado Social. Ainda, seria contraditório que a Constituição exigisse do empregador o pagamento de salário capaz de atender às necessidades vitais básicas do

²⁹⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Elementos para fixação de parâmetros para concretização da norma de proibição de tributos confiscatórios. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, n. 13, p. 14901-1930, 2013, p. 14911.

²⁹⁹ Alguns autores referem que o princípio da capacidade contributiva não seria necessário para determinar a isenção do mínimo existencial, pois esta proteção encontraria fundamento nos direitos de liberdade, afirmação da qual se discorda: “[...] Por isso, com fundamento na liberdade, é que o mínimo existencial deveria ser imune à tributação. Somente acima do mínimo existencial é que surge a capacidade contributiva. E este não é o fundamento da imunidade fiscal relativa ao mínimo vital, mas é a vedação ao Estado de atingir a renda mínima considerada necessária para o exercício dos direitos fundamentais da liberdade.” (VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça distributiva e tributação**. 2002. 334 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002, p. 191).

³⁰⁰ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 81e ss.

³⁰¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47, p. 45-46.

³⁰² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 31.

³⁰³ ZILVETI, Fernando Aurelio. Op. cit., 1998, p. 45-46.

trabalhador e de sua família³⁰⁴, mas permitisse que a tributação fosse instituída sem se considerarem tais necessidades mínimas³⁰⁵.

A não tributação do mínimo existencial possui eficácia imediata, devendo ser garantida pelo Estado Social sem desculpas³⁰⁶. Isso porque o Estado possui a obrigação de fornecer condições materiais mínimas aos mais carentes, proporcionando-lhes uma vida digna (proteção positiva ao mínimo existencial)³⁰⁷. Entretanto, antes disso, a proteção ao mínimo existencial muitas vezes não depende do dispêndio de grande soma de recursos públicos, mas apenas da abstenção do Estado, que deve se privar de tributar a renda mínima³⁰⁸ (proteção negativa ao mínimo existencial). Ou seja, a proteção ao mínimo existencial, em muitos casos, prescinde de atuação positiva do Estado, mas pede tão somente sua abstenção.

Ainda, segundo Giardina, a justificativa de que os recursos apenas suficientes a uma existência digna não devem sofrer incidência de tributação foi deduzida do próprio conceito de rendimento utilizado no campo econômico. Nesse campo, são duas as teorias que explicam a não tributação do mínimo existencial. A primeira recebe o nome de “reintegração do capital humano”. A ideia básica é a de que os recursos destinados à satisfação das necessidades básicas de subsistência constituem uma despesa necessária à produção, imprescindível para reintegração das energias consumidas no trabalho por aqueles que obtêm uma renda com sua própria atividade. Em sendo custo de produção, não constitui renda tributável, devendo estar resguardada da incidência de encargos fiscais. A segunda explicação enfatiza a considerável diferença na intensidade e na urgência da satisfação das necessidades básicas de subsistência quando comparadas às demais necessidades sentidas pelo indivíduo. O suprimento das necessidades básicas precede qualquer outro gasto. É impensável que o indivíduo busque outros interesses se não possuir, pelo menos, o indispensável para que não morra de fome e para que possa se defender das intempéries. A utilidade dos bens destinados à satisfação das necessidades existenciais é máxima. Qualquer uso diverso desses recursos representa uma utilidade infinitamente menor para os detentores da renda. Dessa forma, o sacrifício que a tributação

³⁰⁴ "Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim". (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 abr. 2019).

³⁰⁵ MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: Cedam, 1973, p. 229.

³⁰⁶ VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça distributiva e tributação**. 2002. 334 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002, p. 192-193.

³⁰⁷ VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 76-123, jul./dez. 2017, p. 112.

³⁰⁸ VECCHIO, Humberto Pereira. Op. cit., 2002, p. 192-193.

impõe aos possuidores de renda mínima é imenso, ou, considerando que desses recursos depende a própria vida do indivíduo e de sua família, o sacrifício é infinito.³⁰⁹

Além disso, caso o contribuinte precisasse escolher entre o pagamento de tributos e a sobrevivência, certamente escolheria esta. E seriam praticamente inócuas as medidas coercitivas adotadas pelo Estado para receber o pagamento, visto que os contribuintes nessa faixa de renda provavelmente não possuiriam valores ou bens para oferecer em uma execução³¹⁰. Dessa forma, do ponto de vista econômico, exige-se que se atenda não apenas ao princípio objetivo da renda líquida, mas também que se respeite o princípio subjetivo da renda líquida. Ou seja, tanto as despesas realizadas para obtenção dos recursos quanto aquelas necessárias para subsistência não devem estar incluídas no montante tributável³¹¹.

A proteção ao mínimo existencial, dessa forma, impõe ao Estado uma atuação dúplice. Por um lado, em sentido positivo, determina que os entes políticos realizem prestações gerais, a fim de assegurar condições de vida digna a seus cidadãos. Por outro lado, em sentido negativo, impede a intervenção do Estado sobre os recursos considerados indispensáveis à satisfação das necessidades básicas de subsistência, como moradia, alimentação, saúde, educação, dentre outros³¹². É em sentido negativo que a proteção é aplicada à esfera tributária.

Os diversos fundamentos apresentados como justificativas à proteção do mínimo existencial se inter-relacionam e se conformam reciprocamente. Nenhum deles, de forma isolada, seria capaz de explicar a natureza complexa dessa garantia³¹³. Contudo, na esfera tributária, o princípio da capacidade contributiva ganha destaque, por determinar a proteção do

³⁰⁹ “[...] La prima delle accennate spiegazioni va sotto il nome di teoria della reintegrazione del capitale-uomo. L’idea fondamentale che ne è alla base è che il reddito minimo costituisce una spesa di produzione destinata alla reintegrazione delle energie lavorative consumate da chi ottenga un reddito con la propria attività.

[...] b) Tale spiegazione mette in primo piano la diversa intensità e urgenza che presentano i bisogni elementari dell’esistenza rispetto ad ogni altro bisogno avvertito dall’individuo. [...] infatti non è pensabile che l’individuo si volga al perseguimento di altri interessi se non possiede almeno quanto gli è indispensabile per non morire d’inedia e per difendersi dalle intemperie.

I beni volti a soddisfare questi bisogni presenano per l’individuo un’utilità massima che non è in modo comparabile con l’utilità dei beni destinati ad usi diversi. Ne segue che il sacrificio che l’imposta arreca ai titolari dei redditi minimi deve considerarsi immenso, o, se si pensa che questi redditi sono condizione assoluta di vita, addirittura infinito.” (GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 213-217).

³¹⁰ HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83-94, abr. 2014, p. 87.

³¹¹ LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 143-154, p. 149.

³¹² BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 165.

³¹³ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 116.

mínimo existencial especificamente nesse ramo do Direito, atuando como pressuposto subjetivo da tributação. Ante essa garantia, é possível afirmar que quaisquer normas tributárias, consideradas de forma isolada ou em conjunto, que atinjam contribuintes com recursos apenas suficientes à manutenção própria e de sua família serão consideradas inconstitucionais³¹⁴. A exclusão dos rendimentos mínimos da esfera tributável não constitui favor fiscal, mas a concretização de um direito fundamental dos contribuintes³¹⁵.

1.2.2.2 Abrangência do mínimo existencial

A afirmação de que o mínimo existencial deve ser resguardado da tributação, não podendo sobre ele incidir encargos fiscais, encontra diversos fundamentos que a justificam. Questão mais difícil é determinar quais valores estão salvaguardados pelo mínimo existencial, ou seja, o que se encontra abrangido por esta proteção. A delimitação dos recursos mínimos necessários à manutenção de uma vida digna depende de diversos fatores, como a situação econômica em que se encontra a sociedade e o reconhecimento conferido pela comunidade jurídica³¹⁶. Assim, o mínimo existencial é conceito que varia no tempo e no espaço³¹⁷. Pode ser que, em uma mesma sociedade, algo que não era considerado primordial à vida digna passe a ser visto como indispensável em razão do decurso dos anos e do desenvolvimento tecnológico. Exemplo disso é o acesso à energia elétrica. Da mesma forma, em um mesmo marco cronológico, diferentes comunidades podem ter distintas necessidades básicas, por conta do local em que se situam³¹⁸.

Em razão da dificuldade de se estabelecer de maneira prévia um valor para o mínimo existencial, confere-se ao legislador a tarefa de fixar critérios a serem aplicados para definição desse montante em cada caso concreto³¹⁹ e ao Poder Judiciário a missão de controlar a aplicação desses critérios³²⁰. O Poder Legislativo é o detentor de competência institucional para estabelecer o montante correspondente ao mínimo existencial, de forma abstrata e genérica. Já

³¹⁴ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 53.

³¹⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 95.

³¹⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 293.

³¹⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 68.

³¹⁸ VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 76-123, jul./dez. 2017, p. 108.

³¹⁹ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 191.

³²⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Op. cit., 2009, p. 293.

o Poder Judiciário deve analisar a adequação dos parâmetros fixados pelo legislador à situação concreta que lhe for submetida³²¹. A apreciação realizada pelos magistrados não pode, por si só, determinar quais são os valores protegidos pelo mínimo existencial, visto que esta é a tarefa do legislador. No entanto, os juízes podem avaliar a conformação da norma aos mandamentos de proteção do mínimo existencial³²², dizendo se há ou não adequação entre eles.

Ao determinar o montante correspondente ao mínimo existencial ou os critérios para sua realização, o legislador possui certa discricionariedade, entretanto, não dispõe de absoluta autonomia. Está limitado pelas normas constitucionais, quando versarem sobre o tema, e deve tomar por base aquilo que razoavelmente seja considerado necessário à manutenção de uma vida digna para o indivíduo e para sua família³²³. Uma das formas de se obter informação acerca dos valores necessários a uma vida digna é por meio da realização de estudos especificamente encomendados para este fim³²⁴.

No que tange à delimitação dos valores abrangidos pelo mínimo existencial, a Constituição de 1988 traz um parâmetro para sua definição no art. 7º, IV, quando trata do salário mínimo dos trabalhadores³²⁵. A partir da leitura desse inciso, vê-se que o mínimo existencial deveria garantir³²⁶ o “atendimento das necessidades vitais básicas vinculadas à moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”.

Importante frisar que, a partir do texto da Constituição de 1988, o mínimo existencial no ordenamento jurídico brasileiro não pode se restringir apenas aos recursos necessários à sobrevivência física, mas deve possuir uma abrangência mais ampla, contemplando também o chamado “mínimo sociocultural”, isto é, prestações que, embora sejam dispensáveis à sobrevivência física, afiguram-se condições primordiais à vida digna, como, por exemplo, a obtenção de ensino e educação³²⁷. Torres acrescenta outros elementos que deveriam estar

³²¹ VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 76-123, jul./dez. 2017, p. 114-117.

³²² VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 194.

³²³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 68.

³²⁴ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Op. cit., 2008, p. 193.

³²⁵ COSTA, Regina Helena. Op. cit., 1993, p. 102.

³²⁶ DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 95.

³²⁷ SARMENTO, Daniel. **Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 210.

compreendidos no mínimo existencial, como o acesso à justiça (art. 5º, inciso XXXIV, LXXIII, LXXII, LXXIV e LXXV) e aos serviços de saúde (art. 196)³²⁸.

Herrera Molina, por sua vez, elenca três fatores a serem levados em conta quando da determinação do mínimo existencial: (i) o custo de vida, que pode ser diverso em razão da localização e do tempo; (ii) o grau de bem-estar alcançado pela sociedade, uma vez que, quanto maior, mais alto será o nível de vida considerado mínimo para uma existência digna e (iii) os benefícios sociais concedidos pelo Estado ou por outras instituições sociais³²⁹. Conclui que, no direito espanhol, poderia ser tomado como valor do mínimo existencial o montante das prestações não contributivas da Seguridade Social ou o salário mínimo, que, segundo a doutrina, constituiria o "salário mínimo de vida".³³⁰ Em sentido semelhante, Tipke e Yamashita, enfatizando o princípio da unidade do Direito, sustentam que o mínimo existencial do Direito Tributário não pode ser inferior ao mínimo utilizado no Direito da Seguridade Social³³¹, que, atualmente, corresponde ao salário mínimo.

Outros parâmetros que também poderiam servir como delimitadores do mínimo existencial são o valor máximo da faixa isenta do imposto de renda ou o teto do regime geral de previdência social, que não se sujeita à contribuição previdenciária do art. 195, II³³², da CRFB/88³³³.

Com exceção dos dois últimos parâmetros apontados, os demais tomam por base o valor do salário mínimo (art. 7º da Constituição e o mínimo da Seguridade Social) que, atualmente, corresponde a R\$ 998,00³³⁴. Entretanto, estudos realizados pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE – apontam que o salário

³²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 306.

³²⁹ “El principio de capacidad económica exige que el “mínimo exento” se ajuste a la realidad, pero no da una indicación precisa sobre su cuantía. Esto es así porque en tal cuantificación inciden diversos factores de hecho y de derecho.

a) Por un lado, influyen circunstancias como el coste de la vida que varían no sólo a lo largo del tiempo, sino en las diversas localidades de un determinado país.

b) Por otra parte, el grado de bienestar alcanzado por la sociedad incide sobre el nivel de vida que se considere “mínimo” para una existencia acorde a la dignidad humana.

c) También representa un papel el nivel de prestaciones asistenciales que otorgue el propio Estado u otras instituciones benéficas.” (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 121).

³³⁰ Ibidem, p. 123.

³³¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 34.

³³² “II – [...] não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 20 nov. 2019).

³³³ CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 36 n. 76, p. 103-152, 2015, p. 130-131.

³³⁴ Valor para o ano de 2019.

mínimo materialmente constitucional, ou seja, aquele capaz de atender às despesas básicas do trabalhador e de sua família³³⁵ com alimentação, moradia, saúde, educação, vestuário, higiene, transporte, lazer e previdência, deveria ser de R\$ 4.052,65 mensais³³⁶, ou seja, mais que quatro vezes o salário atualmente fixado como mínimo.

Assim, no Brasil, nem o salário mínimo nem as prestações assistenciais, nem a faixa isenta do imposto de renda poderiam servir como parâmetros para o mínimo existencial, valendo apenas para proporcionar uma vida melhor que a indigência³³⁷. Contudo, para fins deste trabalho, será considerado como valor mínimo indispensável o valor do salário mínimo, que corresponde também ao mínimo das prestações assistenciais da Seguridade Social.

Mais importante que determinar o valor exato do mínimo existencial é realçar a proteção que deve ser conferida a este instituto e destacar a obrigatoriedade de que o Estado respeite esses recursos, abstando-se de tributar o montante necessário à manutenção de uma vida digna para o indivíduo e sua família.

Por fim, o mínimo existencial, por encontrar fundamento também na dignidade da pessoa humana, deve ser garantido a todas as pessoas, não se exigindo o preenchimento de quaisquer outras condições. Assim, os presos, os estrangeiros, as crianças, os idosos também são titulares do direito ao mínimo existencial³³⁸, que deve ser garantido pelo Estado Social e protegido de encargos tributários.

1.2.3 Proteção contra a tributação regressiva

O princípio da capacidade contributiva também atua como critério de graduação dos tributos não vinculados, determinando que, quanto maiores forem as condições econômicas do contribuinte, maior deverá ser a tributação. Esta afirmação foi formulada praticamente ao mesmo tempo em que surgiram os encargos tributários³³⁹. Todavia, a grande dificuldade é saber como mensurar os tributos para atender à justiça fiscal. A realização da equidade vertical é mais complexa justamente porque reclama a definição da forma com que os desiguais serão

³³⁵ Para fazer a estimativa, o DIEESE considera uma família de quatro pessoas.

³³⁶ Valor estimado para o mês de fevereiro de 2019. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE. **Salário mínimo nominal e necessário**. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html#2018>>. Acesso em: 1º maio 2019.

³³⁷ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 199.

³³⁸ SARMENTO, Daniel. **Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 212-213.

³³⁹ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 255.

desigualados, isto é, exige que se determine como será a variação dos encargos tributários: se proporcional, mais que proporcional (progressiva) ou menos que proporcional (regressiva) ao incremento de capacidade de contribuir³⁴⁰.

A adoção de tributos progressivos como forma de realização do princípio da capacidade contributiva é polêmica. Alguns autores criticam a progressividade, referindo que esta castiga os mais eficientes e funciona como desestímulo ao trabalho e à poupança. Stuart Mill defendia que “taxar as rendas mais altas em uma percentagem maior do que as rendas menores significa impor um tributo à iniciativa e à parcimônia, fixar uma penalidade às pessoas por terem trabalhado mais duro e economizado mais do que seus vizinhos”³⁴¹. Adhemar João de Barros também foi um dos críticos da progressividade, sustentando que esta seria prejudicial à toda a sociedade, por desencorajar o esforço e a criatividade³⁴². Gandra Martins já declarou ser contrário a uma tributação progressiva, uma vez que esta desincentivaria os investimentos no próprio país e favoreceria a destinação de investimentos para o estrangeiro³⁴³. Zilveti refere que a progressividade já deveria ser critério de graduação superado, haja vista a dificuldade em se mediar a capacidade contributiva a partir da utilização desse parâmetro³⁴⁴.

A despeito das críticas, a maioria da doutrina entende que a progressividade é meio adequado de realização do princípio da capacidade contributiva. Para Tipke, não haveria obrigatoriedade de que as alíquotas fossem progressivas para se atender aos mandamentos da capacidade contributiva. Entretanto, a progressividade seria uma forma de graduação dos tributos compatível com o princípio³⁴⁵. Outros autores, por sua vez, sustentam a necessidade de que o sistema tributário, considerado em sua globalidade, apresente características de progressividade, sob pena de se estar violando o princípio da capacidade contributiva.

³⁴⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 74.

³⁴¹ MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996, v. 2, p. 381.

³⁴² BARROS, Adhemar João de. A progressividade tributária. O Estado de São Paulo, São Paulo, p. 57, 13 mar. 1988, p. 57. *Apud*: CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 76.

³⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O retrógrado princípio da progressividade. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, 03 maio 2002. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/artigo/detalhe/id/dfc6de58a61d39cd58195444b627f6a3>> Acesso em: 05 maio 2019.

³⁴⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47, p. 41.

³⁴⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 35.

A doutrina italiana há tempo já advoga que a adoção de uma tributação progressiva é requisito obrigatório para efetivação de princípios constitucionais³⁴⁶. Além da capacidade contributiva, um sistema tributário embasado na progressividade atenderia à proteção do trabalho, dos trabalhadores e de sua renda, à conquista da igualdade de fato e a outros princípios que determinam a modificação das estruturas econômica e social³⁴⁷. Os autores afirmam ainda que a progressividade deve dizer respeito ao sistema fiscal como um todo, considerando-se o conjunto de tributos existentes³⁴⁸. Ou seja, não haveria necessidade de que cada tributo individualmente considerado fosse progressivo em sentido pleno, mas exige-se que o sistema tributário em sua globalidade seja informado por critérios de progressividade³⁴⁹. Assim, poderiam coexistir tributos proporcionais, progressivos e até mesmo regressivos, desde que o resultado final, quando considerada a totalidade de imposições, fosse um sistema caracterizado pelo efeito progressivo.

A doutrina brasileira também possui vários adeptos da progressividade. Paulo Caliendo sustenta que deve haver um aumento mais que proporcional na carga tributária à medida que crescer a riqueza disponível. Ou seja, para realizar a equidade vertical, é preciso uma tributação progressiva³⁵⁰. Misabel Derzi também entende pela necessidade de uma graduação progressiva dos encargos fiscais para se atender à capacidade econômica de cada um³⁵¹. Para Carrazza, “a progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna”³⁵². No mesmo sentido, Regina Costa justifica a adoção de uma

³⁴⁶ “In un certo senso quindi l’effettiva realizzazione dei principi costituzionali di ordine finalistico comporta, necessariamente, anzi postula e presuppone, si potrebbe aggiungere, una tassazione progressiva in campo tributario.” (FICHERA, Franco. **Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 1973, p. 144).

³⁴⁷ “I principi infatti della modificazione dell’assetto economico e sociale, della modificazione delle posizioni relative ed assolute delle diverse categorie e gruppi sociali in vista della realizzazione dei fini fondamentali dell’ordinamento, come ad esempio quello della tutela del lavoro, dei lavoratori e dei loro redditi, il raggiungimento dell’eguaglianza di fatto e così via non potrebbero trovare realizzazione in campo tributario se non attraverso il principio della progressività della tassazione.” Ibidem, p. 144).

³⁴⁸ “Tratassi, però, a ben vedere, di un vincolo piuttosto evanescente (per non dire inconsistente) posto che esso non concerne [...] i singoli tributi ma il sistema tributario nel suo complesso.” (FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Parte Generale. 5. ed. Padova: Cedam, 2005, p. 170).

³⁴⁹ “Allo stesso modo, il secondo comma dell’art. 53 non richiede che ciascuna imposta sia progressiva nel senso completo del termine, ma richiede che ciascuna (e per conseguenza l’intero sistema) “si informi a criteri” di progressività. Se dunque le imposte debbono essere molteplici, diversi debbono essere necessariamente anche i criteri di personalizzazione.” (MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: Cedam, 1973, p. 226).

³⁵⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 291.

³⁵¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./maio 2014, p. 62.

³⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 99-101.

tributação progressiva a partir dos ideais de igualdade orientadores do sistema jurídico brasileiro:

Com efeito, se a igualdade na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva, aqueles que detêm maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar.³⁵³

Renato Becho considera que a progressividade é o único meio de realizar a capacidade contributiva, uma vez que somente essa técnica de graduação permite impor igual grau de sacrifício aos contribuintes, em se tratando de custos para manutenção do estado³⁵⁴. Baleeiro dá enfoque à progressividade nos impostos, sustentando que alíquotas progressivas são a técnica que permite a personalização. A justifica apresentada, no entanto, difere das anteriores. Refere que a progressividade seria uma forma adequada de compensação das renúncias de receita (reduções e isenções) decorrentes da consideração das características pessoais do contribuinte, fazendo com que o total arrecadado não decresça³⁵⁵.

Retomando o fundamento da justiça fiscal e da igualdade como justificativas da progressividade, Vecchio argumenta que apenas a adoção desse método de graduação dos tributos ensejaria a redução das desigualdades de renda e de patrimônio e permitiria a correção de certas distorções existentes, conduzindo à realização dos valores consagrados pela Constituição:

A distribuição primária está refletindo um sistema econômico e social que cria desigualdades. O sistema tributário não pode apenas reproduzir essa desigualdade; deve implementar a progressividade, para que seja possível realizar a redistribuição da renda e do patrimônio. A concretização dos princípios de justiça, inscritos na Constituição, impõe a efetivação da progressividade, para que haja coerência racional entre os fins constitucionais e os meios instrumentais. E a tributação será um desses instrumentos somente se a carga tributária total for repartida com base na capacidade contributiva que impõe efetiva tributação sempre que exista essa capacidade, mas com elevados graus de progressividade, principalmente nos tributos sobre a renda, o

³⁵³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 74.

³⁵⁴ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 412.

³⁵⁵ “A progressividade nos tributos é a única técnica que permite a personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, § 1º, da Constituição de 1988. É que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções. Tais renúncias de receita, ocorrentes em do princípio da igualdade, têm de ser compensadas por meio da progressividade a fim de que o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total.” (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1165).

patrimônio e as sucessões, para combater a regressividade da realidade econômica e social, e do próprio sistema tributário vigente.³⁵⁶

Hugo de Brito Machado Segundo ainda argumenta que, ao longo de todo o século XX, as elevadas e progressivas alíquotas aplicadas aos tributos incidentes sobre a renda não representaram prejuízo ao crescimento econômico, que permaneceu elevado, mas permitiram o controle das desigualdades, que se mantiveram reduzidas até meados dos anos oitenta, quando a diminuição das alíquotas em todo o mundo fez com que voltassem a se elevar.³⁵⁷ No mesmo sentido, o economista Piketty descreve a importância da progressividade fiscal como instrumento para redução das desigualdades:

Seria equivocado concluir que a progressividade fiscal desempenha apenas um papel limitado na redistribuição moderna. Antes de tudo, mesmo se a arrecadação mundial for próxima da proporcionalidade para a maioria da população, o fato de a taxa se elevar bastante — ou, ao contrário, diminuir nitidamente — para as rendas ou os patrimônios mais elevados pode ter um impacto dinâmico considerável para a estrutura agregada da desigualdade. Em especial, tudo parece indicar que a progressividade fiscal no topo da hierarquia das rendas e das heranças explica em parte por que a concentração dos patrimônios, depois dos choques dos anos 1914-1945, nunca mais atingiu seu nível astronômico da Belle Époque. Por outro lado, a queda espetacular da progressividade sobre as rendas altas nos Estados Unidos e no Reino Unido desde os anos 1970-1980 — mesmo que esses dois países estejam entre os líderes da taxa progressiva no pós-guerra — justifica em grande parte o salto das remunerações muito elevadas.³⁵⁸

É preciso admitir que a progressividade é técnica fundamental para implementação de um sistema tributário embasado no princípio da capacidade contributiva. O método revela-se ainda mais importante em um ordenamento jurídico como o brasileiro, que consagra valores como a igualdade, a construção de uma sociedade justa e solidária e a redução das desigualdades sociais em seu próprio texto constitucional. Importante destacar que a progressividade deve se referir ao sistema tributário considerado em sua globalidade. Esta é a imposição do princípio da capacidade contributiva: que o sistema tributário, como um todo, seja informado por critérios de progressividade. Assim, conforme entendimento doutrinário, tributos proporcionais podem coexistir com tributos progressivos, desde que a aplicação conjunta proporcione efeito progressivo³⁵⁹. Costa ainda argumenta que a progressividade individual, ou seja, de cada tributo

³⁵⁶ VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça distributiva e tributação**. 2002. 334 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002, p. 232-233.

³⁵⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e redução de desigualdades. **Revista jurídica luso-brasileira**, Lisboa, ano 4, n. 6, 105-146, 2018, p. 120.

³⁵⁸ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 614-615.

³⁵⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 75.

considerado isoladamente, não precisa se restringir aos impostos em que a adoção dessa técnica seja expressamente indicada pela Constituição (imposto sobre a renda e imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana). A progressividade pode ser aplicada a todos os impostos, por ser uma decorrência implícita do princípio da capacidade contributiva³⁶⁰.

Importante frisar que progressividade também pode ter como fundamento finalidades extrafiscais. Exemplo é a previsão constitucional de progressividade em função do tempo, com o intuito de realizar a função social da propriedade. Neste caso, o fundamento da progressividade não é o princípio da capacidade contributiva, mas sim, imperativos ético-sociais³⁶¹. Na progressividade extrafiscal, o aumento das alíquotas não depende da capacidade de contribuir, mas sim, da intenção do Estado em estimular ou desestimular determinada conduta ou situação³⁶².

Considerando a progressividade com fundamento nas finalidades fiscais, nos dizeres de Piketty, trata-se de “método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo”³⁶³. São as implicações da progressividade fiscal sobre a desigualdade econômica que conferem ao instituto tamanho significado e permanência. A existência da progressividade fiscal é uma maneira de, em uma comunidade democrática, combater-se o difícil problema da desigualdade³⁶⁴.

Buffon e Matos também apontam a progressividade fiscal como método de graduação adequado ao princípio da capacidade contributiva e como único capaz de atender aos anseios da justiça fiscal, promovendo redistribuição de renda:

A progressividade fiscal, que tem importância no texto, serve para reforçar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva e se justifica diante das possibilidades que podem ser exploradas para fins de redistribuição de renda. Tendo sido adotada, fez com que fosse superada a regra da proporcionalidade, pela qual as alíquotas são iguais

³⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 92. No mesmo sentido: “A tributação progressiva deve ser aplicada a todas as espécies tributárias em relação às quais não exista um óbice intransponível para tanto.” (BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 171).

³⁶¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 177.

³⁶² BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. Op. cit., 2015, p. 170.

³⁶³ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 627.

³⁶⁴ BLUM, Walter J; KALVEN, Harry Jr. The uneasy case for progressive taxation. **The University of Chicago Law review**, Chicago, v. 19, n. 3, spring 1952, p. 520. Disponível em: <<https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2722&context=ucirev>>. Acesso em: 15 dez. 2019.

independentemente da base de cálculo, que se tornou incompatível com a busca pela justiça fiscal³⁶⁵.

Pode-se afirmar que a progressividade é técnica conveniente para realização do princípio da capacidade contributiva nos tributos não vinculados. É método de graduação adequado aos valores constitucionais e à realização da justiça fiscal, devendo ser aplicado a todos os tributos individualmente considerados para os quais não haja impedimento insuperável. Além disso, e com maior destaque, o princípio da capacidade contributiva também exige que o sistema tributário, como um todo, seja informado por critérios de progressividade, ou seja, impõe que o conjunto de normas impositivas gere um efeito progressivo. No próximo tópico, passa-se a analisar as diversas teorias econômicas que fundamentam a tributação progressiva.

1.2.3.1 Justificativas à progressividade

São diversas as teorias que buscam justificar a utilização da progressividade como forma de graduação dos tributos. A primeira delas, composta por um conjunto de teorias, denomina-se teoria do sacrifício e subdivide-se em teoria do igual sacrifício equivalente, teoria do igual sacrifício proporcional, e teoria do igual sacrifício marginal³⁶⁶. As teorias do sacrifício

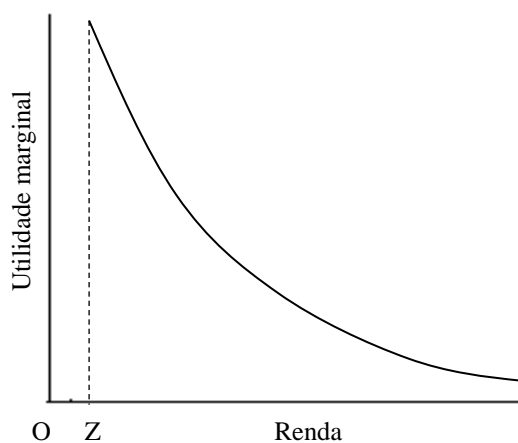


Gráfico 1: curva da utilidade marginal decrescente da renda.

Fonte: Musgrave. *The theory of public finance*, p. 97.

sustentam que tanto ricos quanto pobres devem suportar a mesma intensidade de sacrifício em relação às despesas públicas. E esse sacrifício subjetivo é medido em função da renda que o indivíduo entrega ao Estado a título de tributos³⁶⁷. As teorias admitem a comparação interpessoal de utilidade e também pressupõem uma curva de utilidade marginal decrescente da renda. Este último pressuposto estipula que as primeiras parcelas de rendimento auferidas proporcionam uma utilidade muito maior do

³⁶⁵ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 170.

³⁶⁶ CONTI, José Maurício. **princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 81.

³⁶⁷ MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance: a study in public economy**. New York: McGraw-Hill, 1959, p. 95.

que cada nova parcela posteriormente adicionada, ou seja, a utilidade de cada parcela adicional é decrescente³⁶⁸. A curva da utilidade marginal decrescente dos rendimentos pode ser representada conforme o Gráfico 1³⁶⁹, no qual o eixo horizontal representa a renda e o eixo vertical, a utilidade marginal. O montante de rendimentos representado por OZ é o necessário à subsistência e tem sua utilidade indefinida. É possível visualizar que, à medida que aumenta o rendimento, decresce mais que proporcionalmente a utilidade marginal de cada parcela acrescida. Dessa forma, quanto mais recursos possuir o indivíduo, menor será a repercussão sentida pela subtração de uma unidade monetária a título de tributo³⁷⁰.

A teoria do igual sacrifício equivalente (ou absoluto, que é a base da Teoria do Sacrifício) determina que as alíquotas devem ser graduadas de modo que cada contribuinte suporte um igual sacrifício em termos absolutos³⁷¹. Ou seja, a redução de utilidade resultante da tributação deve ser a mesma para todos os contribuintes. Partindo-se do pressuposto de que a curva de utilidade marginal da renda é negativamente inclinada, percebe-se que os encargos fiscais devem crescer com o aumento da renda³⁷². A teoria do sacrifício proporcional impõe que a relação entre utilidade subtraída pela tributação e utilidade total recebida pelo indivíduo (anterior à tributação) seja igual para todos os contribuintes³⁷³, ou seja, que cada contribuinte entregue a mesma proporção de utilidade total de sua renda³⁷⁴. Neste caso, admitindo-se que a inclinação da curva de utilidade marginal seja decrescente e contínua, a tributação também deveria ser progressiva. Por fim, a teoria do igual sacrifício marginal, ou do sacrifício mínimo exige que a estrutura do sistema tributário seja conformada de forma a infligir o menor sacrifício total à coletividade, considerada como um todo³⁷⁵. Para esta teoria, atingido certo nível de renda, o contribuinte deveria destinar à tributação tudo o que ultrapassasse esse montante³⁷⁶.

Einaudi constrói o seguinte esquema para demonstrar os resultados práticos das diferentes teorias do sacrifício:

³⁶⁸ SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

³⁶⁹ Gravura retirada de: MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance: a study in public economy**. New York: McGraw-Hill, 1959, p. 97.

³⁷⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 273.

³⁷¹ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 287.

³⁷² CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 83.

³⁷³ GIARDINA, Emilio. Op. cit., 1961, p. 287.

³⁷⁴ FAGAN, Elmer D. Recent and contemporary theories of progressive taxation. **Journal of Political Economy**, v. 46, n. 4, p. 457-498, aug. 1938, p. 458.

³⁷⁵ GIARDINA, Emilio. Op. cit., 1961, p. 287.

³⁷⁶ CONTI, José Maurício. Op. cit., 1996, p. 83.

VI	5				
V	6		6		
IV	7		7		7
III	8		8		8
II	9		9		9
I	10		10		10
	T.		C.		S.

Tabela 1: unidades de utilidade por unidades de riqueza, para uma sociedade com três indivíduos.

Fonte: EINAUDI, Luigi. *Miti e paradossi della giustizia tributaria*. 2. ed. Torino: Giulio Einaudi editore, 1940, p. 158.

O esquema representa uma sociedade perfeita formada por três indivíduos, Tício, Caio e Semprônio, os quais possuem, respectivamente, seis, cinco e quatro unidades de riqueza (números romanos). Pressupõe-se que as unidades de riqueza são todas iguais. São atribuídos valores de utilidade decrescentes a cada unidade de riqueza sucessiva, o que, no esquema, é indicado pelos números arábicos.

Segundo o critério do igual sacrifício equivalente, o sacrifício suportado por um dos contribuintes deve ser exatamente o mesmo suportado pelos demais. Se, pagando uma unidade de riqueza (a última, do nível VI), Tício perde utilidade mensurada em 5, Caio deve pagar cinco sextos de sua V unidade e Semprônio deve pagar cinco sétimos de sua IV unidade, a fim de que a perda de utilidade seja igual para todos (cada um perde cinco unidades de utilidade). Para a teoria do sacrifício mínimo, a soma dos tributos pagos deve representar uma perda mínima de utilidade à coletividade. Assim, se o Estado necessita de apenas uma unidade monetária, ela será exigida apenas de Tício (unidade de riqueza de número VI), uma vez que representa o menor sacrifício de utilidade (cinco unidades de utilidade serão exigidas). Já se o Estado precisar de três unidades de riqueza, duas (a VI e a V) deveriam ser exigidas de Tício e uma (a V) de Caio, de forma que o sacrifício da coletividade seja $5 + 6 + 6 = 17$, o menor possível para a retirada de três unidades de riqueza³⁷⁷.

Por fim, para a teoria do sacrifício proporcional, deve-se mensurar a felicidade (utilidade) inicial de cada um dos contribuintes. Para Tício, seria 45 ($10 + 9 + 8 + 7 + 6 + 5$)

³⁷⁷ EINAUDI, Luigi. *Miti e paradossi della giustizia tributaria*. 2. ed. Torino: Giulio Einaudi editore, 1940, p. 159.

unidades de utilidade; para Caio, 40 (10 + 9 + 8 + 7 + 6) e para Semprônio, 34 (10 + 9 + 8 + 7). A determinação do valor do tributo a ser pago deve ser feita de tal forma que o sacrifício de todos seja igual, por exemplo, a um décimo da felicidade que aquele indivíduo teria desfrutado na ausência do imposto³⁷⁸. Consoante este critério, Tício deveria pagar 4,5 unidades de utilidade, Caio pagaria 4 unidades de utilidade e Semprônio pagaria 3,4 unidades de utilidade (que deveriam ser convertidas em unidades monetárias).

Conforme aponta a doutrina, o critério mais adequado ao princípio da capacidade contributiva seria a teoria do sacrifício proporcional. Contudo, também se ressalta que a escolha entre um ou outro critério de sacrifício perde a importância quando se considera que, de fato, não é possível formular, a não ser de forma grosseira, a real curva de utilidade marginal da renda dos contribuintes³⁷⁹.

Outra teoria econômica que explica uma tributação progressiva é a teoria do excedente tributável³⁸⁰, formulada por J. A. Hobson. Para ele, a tributação progressiva seria um meio de mitigar as flutuações industriais e de garantir a estabilidade da produção, o que seria um objetivo socialmente desejável. O autor postula ser necessário estabelecer uma distinção entre os tipos e os tamanhos de renda auferida, que podem ser classificados como “custos” ou como “excedente”. A renda excedente seria aquela que não se esgota com a tributação e cuja taxa não perturba a indústria.³⁸¹ Já os custos seriam, por exemplo, os pagamentos necessários para sustentar a eficiência produtiva, efetuados aos proprietários dos fatores de produção³⁸². Hobson assume duas premissas: (i) que apenas o “excedente” na renda é elemento indicativo da capacidade de contribuir para as despesas públicas (ii) que, quanto maior for a renda, maior será a razão entre os elementos “excedente” e “custo”. Os impostos incidentes sobre o elemento “custo” tendem a ser deslocados/transferidos a longo prazo, já aqueles cobrados sobre o elemento “excedente”, não. Os tributos que promovem deslocamentos trazem efeitos ruins para a eficiência econômica. Ao contrário, os tributos incidentes sobre o “excedente” deixam

³⁷⁸ EINAUDI, Luigi. **Miti e paradossi della giustizia tributaria**. 2. ed. Torino: Giulio Einaudi editore, 1940, p. 161.

³⁷⁹ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 290.

³⁸⁰ Conti a denomina “teoria da renda excedente”. CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 84.

³⁸¹ “Elements of income which do not ‘cry up’ under taxation and the taxing of which does not disturb industry are precisely what we here call surplus-income.” (HOBSON, John Atkinson. **Taxation in the new state**. London: Methuen & co., 1919, p. 25).

³⁸² “Those elements of income which are necessary payments to owners of productive agents, in order to sustain the productive efficiency of an agent and to evoke its application, rank as “costs” of production, and have no ability to bear taxation. The standard wages required to keep a working-class family on such a level of efficiency and comfort as will maintain and evoke the regular application of its labour-power constitute labour ‘costs’.” (HOBSON, John Atkinson. Op. cit., 1919, p. 40).

inalterados os fatores de produção, não provocando distorções. Dessa forma, a tributação deve incidir sobre o excedente e de forma progressiva, o que mitigaria as flutuações de produção³⁸³.

Ainda, há a teoria da importância social, desenvolvida por Sydney Chapman, que não aceita o princípio da diminuição da utilidade marginal da renda como fundamento da tributação progressiva (teorias do sacrifício). Propõe, ao invés, um postulado ético³⁸⁴. Chapman refere que as necessidades satisfeitas pelos primeiros incrementos de renda são socialmente mais importantes que os desejos atendidos por incrementos posteriores de renda. Dessa forma, quanto mais pobre for o indivíduo, maior a probabilidade de que a tributação lhe prive de algum conforto essencial, diminuindo a eficiência. De maneira oposta, quanto mais rico for o indivíduo, maiores as chances de que a tributação provoque apenas redução do consumo de bens luxuosos, que pouco ou nada acrescentam à eficiência.³⁸⁵ Por isso, a tributação deveria ser progressiva. A teoria de Chapman, no entanto, falha por não estabelecer critérios para determinar a importância social das necessidades atendidas conforme o nível de renda auferida, o que a torna impraticável³⁸⁶.

Por fim, acrescenta-se a teoria sociopolítica, que permite justificar a tributação progressiva com ênfase no bem-estar e não na riqueza. Para esses teóricos, o bem-estar é concebido em sentido amplo, englobando desde o desfrute de bens úteis pelo indivíduo até a possibilidade de exercer atividades satisfatórias na sociedade. A teoria sociopolítica determina que se deve buscar o bem-estar social a partir de critérios objetivos definidos para tanto. São esses critérios que permitirão analisar a tributação e decidir se um modelo progressivo possui efeitos positivos, realizando o bem-estar ou não. Essa teoria não fornece uma única resposta para a questão da tributação progressiva, mas determina que sejam analisados os critérios objetivos de bem-estar almejados por aquela sociedade e que a tributação seja estruturada para atendê-los. A grande dificuldade do método é a determinação desses critérios para se chegar à melhor decisão³⁸⁷.

³⁸³ FAGAN, Elmer D. Recent and contemporary theories of progressive taxation. **Journal of Political Economy**, v. 46, n. 4, p. 457-498, aug. 1938, p. 491.

³⁸⁴ *Ibidem*, p. 493.

³⁸⁵ "I should suggest: that the wants satisfied by the earlier increments to income are usually of more importance socially than the wants satisfied by later increments to income, whether the satisfaction of the former causes more utility or not. [...] The poorer a man is, the more likely is some confiscation of income to cause him deprivation of comforts which add to efficiency (meaning the social value of his life) or even of necessities of efficiency; the richer he is, the more likely is the curtailment of his consumption to be effected at the expense of luxuries which add little or nothing to efficiency, or may even diminish it." (CHAPMAN, Sydney J. The utility of income and progressive taxation. **The Economic Journal**, v. 23, n. 89, p. 25-35, mar. 1913, p. 34).

³⁸⁶ FAGAN, Elmer D. *Op. cit.*, 1938, p. 493-494.

³⁸⁷ *Ibidem*, p. 494-495.

1.2.3.2 A premissa básica: impossibilidade de regressividade

As teorias acima descritas apresentam diversos fundamentos relevantes para justificar a adoção de um modelo de tributação progressivo. Mas também recebem críticas por parte de autores que não concordam com a progressividade dos tributos. Entretanto, a partir do princípio da capacidade contributiva, pode-se estabelecer um critério de graduação indispensável, que precisa ser atendido pelo ordenamento jurídico que pretenda se embasar em referido princípio. É o parâmetro básico instituído pelo princípio da capacidade contributiva enquanto critério de graduação dos tributos, qual seja: o sistema tributário, quando considerado em sua globalidade, não pode ser regressivo. Isto é, a estrutura tributária em sua integralidade, se não for progressiva, pelo menos, deve ser proporcional. Quando a totalidade dos encargos fiscais assume conformação regressiva, resta violado o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, não se realiza a igualdade na esfera tributária.

Embora haja desacordo quanto à adoção da progressividade, a doutrina é concorde com a premissa básica de não regressividade imposta pelo princípio da capacidade contributiva. Becker refere que, em decorrência da capacidade contributiva, o legislador ordinário “está juridicamente proibido de graduar a alíquota ou ritmar a sua progressividade no sentido inverso da grandeza presumível da renda ou capital do respectivo contribuinte”³⁸⁸, ou seja, está impedido de estabelecer uma estrutura regressiva. Torres também afirma que não é possível inverter a progressividade ou a seletividade referidas na Constituição para o imposto sobre a renda e para o imposto sobre produtos industrializados³⁸⁹.

Contudo, não é suficiente que a premissa básica de não regressividade seja observada somente para cada tributo individualmente considerado. É preciso que o sistema tributário como um todo não assuma conformação regressiva. O conjunto de imposições fiscais não pode incidir de forma mais gravosa sobre quem possui menor capacidade contributiva e de forma menos gravosa sobre quem detém maiores riquezas. Na defesa dessa imposição, somam-se ao princípio da capacidade contributiva os princípios decorrentes do Estado Social, que exigem uma igualdade pela tributação e que esta seja ordenada à justiça distributiva e a uma igualdade de resultados³⁹⁰. Assim, a partir das considerações apresentadas, conclui-se que um sistema tributário que se embasa no princípio da capacidade contributiva não pode ser regressivo. Deve

³⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 534-535.

³⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 311.

³⁹⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 494.

ser, se não progressivo, pelo menos, proporcional. É esta a segunda imposição do princípio da capacidade contributiva ao sistema tributário: o mandamento de não regressividade, quando considerado o conjunto de normas impositivas.

2 EFETIVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A partir das determinações da capacidade contributiva, tem-se que um sistema tributário fundamentado no princípio não pode violar o mínimo existencial dos indivíduos nem pode ser, em sua globalidade, regressivo. O sistema tributário brasileiro, por expressa previsão constitucional, deve considerar as diretrizes do princípio da capacidade contributiva para elaboração e aplicação das normas fiscais. A fim de verificar a concretização do princípio da capacidade contributiva no Direito Tributário do país e de observar se as proteções por ele preconizadas vêm sendo respeitadas, necessário analisar a carga tributária brasileira e sua distribuição entre os diversos extratos de renda. Nessa investigação, merece destaque o estudo da tributação indireta, visto que, conforme salientado no ponto 1.1.4, neste tipo de imposição, o princípio da capacidade contributiva não é realizado em sua plenitude, mas tão somente em seu aspecto objetivo. Assim, é preciso analisar se a conformação do sistema tributário brasileiro somado à consideração apenas do aspecto objetivo da capacidade contributiva na tributação indireta são suficientes para garantir a proteção ao mínimo existencial e a proteção contra a tributação regressiva. Em não sendo, necessário apontar possibilidades para reverter esse quadro.

2.1 O problema da tributação indireta e a irrealização do princípio da capacidade contributiva

Com o intuito de verificar a realização do princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, parte-se do critério de classificação dos tributos que os divide em diretos e indiretos. Apesar das várias críticas que essa classificação recebe, sua adoção se justifica em razão de seu uso nos diversos estudos estatísticos sobre distribuição da carga tributária brasileira, realizados tanto por institutos e pesquisadores nacionais quanto pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. São esses estudos que permitem entender a atual conformação do sistema tributário brasileiro e compreender por que o princípio da capacidade contributiva não tem suas proteções concretizadas. Além disso, a classificação permite visualizar diferentes técnicas de realização do princípio em comento, possibilitando examinar se são adequadas ou não para proteger o mínimo existencial e para propiciar um sistema tributário não regressivo.

2.1.1 Tributos diretos X tributos indiretos

A classificação dos tributos em diretos e indiretos é antiga e polêmica. Vários foram os critérios adotados para permitir essa categorização, tais como: fato gerador permanente ou instantâneo, dependência ou não da situação patrimonial do sujeito passivo, captação imediata ou mediata da capacidade contributiva visada, base de incidência na renda e patrimônio ou na circulação de riquezas³⁹¹, dentre outros³⁹². Contudo, o critério mais antigo e mais utilizado é o da possibilidade de transferir o encargo fiscal a um terceiro. Com base nesse critério, a doutrina costuma referir que são diretos os impostos que incidem de forma direta sobre o sujeito passivo apontado como contribuinte. Já os indiretos incidem efetivamente sobre pessoa diversa³⁹³. Os diretos recaem sobre aquela pessoa identificada pela lei como contribuinte. Os indiretos, embora sejam formalmente recolhidos pelo sujeito indicado na lei, chamado de contribuinte de direito, são suportados por outra pessoa, o chamado contribuinte de fato³⁹⁴.

Desde o séc. XVIII, Adam Smith e os fisiocratas já diferenciavam os impostos, referindo que eram considerados diretos aqueles que impunham ao pagador o ônus definitivo e indiretos aqueles que eram quitados perante o Fisco por um “intermediário”, que apenas estava adiantando o imposto devido e que, posteriormente, seria ressarcido pelo real contribuinte através da repercussão do encargo³⁹⁵.

É justamente essa possibilidade ou não de repassar, de transferir o ônus fiscal a um terceiro não indicado na lei como contribuinte o fundamento mais utilizado ainda hoje para classificar os tributos em diretos e indiretos. Existindo condições de realizar essa transferência do encargo, seja por contrato, por artifícios de preço, por autorização legislativa ou qualquer outra forma, a doutrina refere que o tributo é considerado indireto³⁹⁶. Assim, seriam indiretos, por exemplo, o imposto de importação (II), o imposto sobre operação de circulação de

³⁹¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 29.

³⁹² Villegas apresenta outros critérios como o de registro dos contribuintes ante a administração e o da situação estática ou dinâmica da riqueza gravada: “Sin embargo, cabe decir que esta clasificación es imprecisa y que son muy dispares los criterios que la doctrina ha utilizado para distinguir impuestos directos de indirectos.” (VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 75).

³⁹³ VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 76-123, jul./dez. 2017, p. 98-99.

³⁹⁴ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 48-49.

³⁹⁵ AMARAL, Luiz. Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 28, n. 112, p. 347-356, out./dez. 1991, p. 352.

³⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Essa classificação embasada na possibilidade ou não de transferência econômica do encargo tributário recebe duras críticas³⁹⁷. Becker refere que a categorização dos tributos em diretos e indiretos é artificial e errada, pois desprovida de qualquer critério científico que a fundamente³⁹⁸. Amaro também indica a necessidade de se ter cautela ao utilizar essa classificação. Isso porque, sob a ótica do Direito, todos os contribuintes são “de direito”, uma vez que indicados na norma impositiva. É apenas sob a ótica econômica, alheia ao Direito, que se torna possível verificar a ocorrência ou não de repercussão do ônus fiscal e a existência ou não do contribuinte “de fato”, o terceiro não participante da relação tributária prevista em lei, mas que suporta o encargo efetivamente. Além disso, Amaro também salienta que um olhar atento pode revelar a inexistência de uma real repercussão econômica dos tributos considerados indiretos, que, em certos casos, acabam sendo suportados pelo próprio contribuinte de direito. Da mesma forma, os tributos considerados diretos podem ter seu ônus transferido a um terceiro por mecanismos de preço ou por outros artifícios, o que descaracterizaria a classificação³⁹⁹.

No mesmo sentido, Morschbacher refere que a repercussão econômica é critério falso para determinar a classificação dos tributos em diretos e indiretos. O autor sustenta que, a despeito de normalmente se verificar a repercussão nos impostos indiretos, esta pode não ocorrer, seja por arranjos de mercado, seja por intenção do contribuinte de direito, ou por outras razões subjetivas, de modo que o encargo acaba sendo suportado pelo próprio contribuinte de direito⁴⁰⁰.

Carvalho também tece críticas à classificação dos tributos em diretos e indiretos, sustentando que essa divisão se embasa em dados econômicos, não podendo ser adotada como critério jurídico. Seria uma classificação com ênfase pré-legislativa, porque analisa a relação entre o sujeito indicado na norma impositiva como contribuinte e a situação que faz surgir a obrigação tributária. Assim, essa categorização seria objeto de estudos da Economia ou da Ciência das Finanças, mas não do Direito, que deve se preocupar com a norma formulada pelo legislador que efetivamente ingressou no ordenamento jurídico e com quem foi por ela indicado como sujeito passivo da obrigação⁴⁰¹.

³⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 143.

³⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 573-575.

³⁹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 112.

⁴⁰⁰ MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 23.

⁴⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 320.

Em resposta às críticas e para adequar a classificação à esfera do Direito, a doutrina estabeleceu uma distinção entre repercussão econômica e repercussão jurídica para fins de determinar quais tributos comportam a transferência do encargo financeiro. Em ambas as repercussões, subjaz um fato econômico: a diminuição do patrimônio em decorrência do gravame fiscal. A diferença entre elas é que a repercussão econômica é pré-jurídica, pois representa um fato meramente econômico, sem reconhecimento na esfera do Direito. Já a repercussão jurídica é aquela recepcionada pelo ordenamento, possuindo valor jurídico. Trata-se de fato econômico que também se reveste da qualidade de fato jurídico⁴⁰².

Embutir impostos como o de importação, o imposto sobre circulação de mercadorias, o imposto sobre produtos industrializados ou o imposto sobre serviços no preço final do produto, por representar uma despesa da atividade e por não se relacionar com o desempenho financeiro da empresa, é um fato meramente econômico, que deve ser analisado sob a ótica das leis econômicas. Contudo, essa repercussão meramente econômica assume feição jurídica em se tratando do imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI). Isso porque essa repercussão encontra previsão no próprio texto constitucional⁴⁰³ e na legislação infraconstitucional.

É a existência de uma norma de repercussão, ou seja, a presença de norma expressa que autorize o contribuinte de direito a transferir o ônus fiscal a um terceiro, que transforma um fato meramente econômico em fato acolhido pela esfera jurídica. Não havendo referida norma, embora seja possível a repercussão econômica, por mecanismos de preço, esta não será recepcionada pelo Direito⁴⁰⁴.

Essa distinção encontra fundamento no art. 166 do Código Tributário Nacional⁴⁰⁵, ao referir que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”⁴⁰⁶.

⁴⁰² AMARAL, Luiz. Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 28, n. 112, p. 347-356, out./dez. 1991, p. 355-356.

⁴⁰³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 474. Embora prevista na Constituição, faz-se necessário legislação infraconstitucional para o regramento da referida transferência.

⁴⁰⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 105.

⁴⁰⁵ *Ibidem*, p. 104.

⁴⁰⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 21 maio 2019.

Ao utilizar a expressão “por sua natureza”, o art. 166 do CTN claramente afasta o critério meramente econômico de repercussão, uma vez que não busca analisar a ocorrência de transferência do encargo financeiro caso a caso, mas sim, a possibilidade de o tributo admitir a repercussão por conta de características que lhe sejam inerentes. Este também é o entendimento que foi sedimentado pela Supremo Tribunal Federal, após a edição do CTN⁴⁰⁷.

A repercussão jurídica, por estar embasada em norma legal, não é apenas uma possibilidade econômica alheia à esfera jurídica, mas representa um direito que tem como contrapartida o dever jurídico de o contribuinte de fato arcar com o encargo fiscal⁴⁰⁸. Por isso, seria a repercussão jurídica o critério adequado para classificação dos tributos em diretos e indiretos, e não a repercussão meramente econômica. Esta seria falha e não segura, visto existirem inúmeros fatores oscilantes que poderiam determinar a transferência ou não do encargo fiscal. A repercussão jurídica, por sua vez, estabelece uma presunção jurídica de que a repercussão econômica ocorre, fornecendo certeza e segurança quanto ao critério de classificação⁴⁰⁹. É a norma legal que contém a previsão de repercussão do encargo fiscal. Se esta efetivamente ocorrer, atinge-se a finalidade prevista na lei. Contudo, se não vier a se realizar, em nada alterará a natureza do tributo⁴¹⁰.

A despeito das críticas, fato é que a classificação dos tributos com base na possibilidade de transferir o ônus fiscal é útil e tem sido amplamente utilizada⁴¹¹, sobretudo em estudos econômicos voltados à análise da distribuição da carga tributária brasileira. Isso porque se trata de classificação que dá ênfase justamente ao efeito econômico decorrente da tributação⁴¹². Nesse sentido, o enquadramento de certo tributo como indireto diz respeito ao fato de a imposição tributária incidir sobre o consumo, buscando gravar a capacidade contributiva do consumidor final. Ou seja, são considerados indiretos os tributos instituídos no

⁴⁰⁷ MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. 496 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 27.

⁴⁰⁸ AMARAL, Luiz. Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 28, n. 112, p. 347-356, out./dez. 1991, p. 355-356.

⁴⁰⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 105.

⁴¹⁰ MOREIRA, André Mendes. Op. cit., 2009, p. 46.

⁴¹¹ “O critério da repercussão econômica não conta com respaldo jurídico bastante para determinar a classificação de tributos em diretos e indireto [...] Entretanto, embora sua artificialidade venha sendo proclamada, de longa data, pela mais autorizada doutrina, esta classificação continua a influenciar, poderosamente, administradores públicos, legisladores e magistrados.” (BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 94, 1999, p. 254. Recuperado de: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67441>>. Acesso em: 16 dez. 2019). No mesmo sentido: CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 36 n. 76, p. 103-152, 2015, p. 112.

⁴¹² VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. 2013. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 23.

intuito de repercutirem sobre o contribuinte de fato, sobre o consumidor de bens e serviços, indivíduo que efetivamente detém a capacidade contributiva externada no ato de consumir⁴¹³.

São indiretos os tributos que não oneram a capacidade econômica da empresa, visto incidirem independentemente do resultado financeiro apresentado. Aqueles que, embora sejam recolhidos pela empresa, pretendem onerar a força econômica do consumidor final⁴¹⁴. E essa pretensão de gravar a capacidade contributiva do consumidor final não deriva de uma análise econômica, mas de uma avaliação jurídica da norma impositiva, de um exame do texto legal e das técnicas de imposição utilizadas, a partir das quais é possível inferir a finalidade da exigência fiscal⁴¹⁵.

A partir dessa conceituação, são considerados indiretos os tributos que oneram o “sacrifício definitivo de renda acumulada”, ou seja, o consumo final⁴¹⁶. São, portanto, aqueles que independem da renda ou do capital que o indivíduo possui, e que são embutidos, de forma indireta, no preço de bens e serviços adquiridos pelos consumidores⁴¹⁷. Adotando-se esse critério, são indiretos o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Em relação à contribuição para o programa de integração social (PIS) e à contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), conquanto sejam considerados indiretos nas pesquisas econômicas acerca de distribuição da carga tributária, não há consenso quanto à sua classificação na doutrina jurídica⁴¹⁸.

Para fins deste trabalho, que pretende investigar a adequação do sistema tributário brasileiro ao princípio da capacidade contributiva, objetivando analisar a carga tributária que efetivamente incide sobre cada extrato de renda, consideram-se tributos indiretos aqueles que

⁴¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 416.

⁴¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 475.

⁴¹⁵ “Quiero aquí precisar e insistir en que cuando hablo de “sujeto al que la Ley quiere gravar”, de “capacidad económica que la Ley quiere gravar”, o de “hecho que según la ley revela capacidad económica” tales calificaciones no deben derivarse de un análisis económico de los efectos de los impuestos sino del análisis jurídico de la Ley que establece el tributo y emplea técnicas de interposición, del análisis jurídico de su texto, de sus intenciones y de sus fines.” (LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. Sujetos pasivos y capacidad económica. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 59, p. 160-167, 2003, p. 165).

⁴¹⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 110-111.

⁴¹⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 613.

⁴¹⁸ CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 36 n. 76, p. 103-152, 2015, p. 112.

almejam a capacidade contributiva do consumidor final, entendendo-se, como tal, o ICMS, o ISS, o IPI, o PIS e a COFINS.

2.1.2 Desconsideração da capacidade contributiva subjetiva na graduação dos tributos indiretos

O princípio da capacidade contributiva deve ser observado por todos os tributos. É princípio que se aplica ao sistema tributário como um todo, independentemente da técnica de imposição utilizada⁴¹⁹. Ou seja, também se aplica aos tributos indiretos, incidentes sobre o consumo⁴²⁰, sob pena de restar violado o mandamento constitucional⁴²¹. Entretanto, a doutrina costuma referir que a concretização da capacidade contributiva no âmbito da tributação indireta apresenta certas peculiaridades.

Nos tributos indiretos, quem efetivamente sofre o empobrecimento decorrente do encargo fiscal é o contribuinte de fato⁴²². Por essa razão, é a sua força econômica que deveria ser avaliada para fins de determinar a capacidade de contribuir⁴²³. Contudo, a doutrina argumenta que seria muito difícil, senão impossível, analisar a capacidade contributiva subjetiva de cada um dos consumidores que adquire bens e serviços em cujo preço final está embutido um tributo indireto. Ou seja, a graduação dos tributos indiretos de acordo com a capacidade contributiva subjetiva do contribuinte de fato seria impossível ou extremamente

⁴¹⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 32.

⁴²⁰ “A capacidade contributiva informa, assim, os tributos diretos que indiretos. [...] a ideia de justiça não informa apenas os impostos progressivos (como o IR), mas também os que incidem sobre o consumo e o gasto.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 310).

⁴²¹ “La capacidad económica es un criterio de determinación de la carga contributiva global, integrada en buena parte por los impuestos indirectos. En la medida en que éstos no respondan al mencionado principio suponen una quiebra del mandato constitucional. [...] el mero hecho de gravar el consumo no ofrece ninguna justificación para prescindir del principio de capacidad económica.” (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad Económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 456).

⁴²² “Il contribuente di fatto è “contribuente” in quanto subisce un depauperamento, dovuto all’esigenza di finanziare la spesa pubblica, il quale deve essere giustificato da un’adeguata capacità contributiva.” (SCHIAVOLIN, Roberto. Il collegamento soggettivo. *In*: MOSCHETTI, Francesco (coord.). **La capacità contributiva**. Pádua: Cedam, 1993, p. 79). Schiavolin faz a ressalva de que, quando o contribuinte de direito não transfere a totalidade do encargo fiscal, sua capacidade contributiva também deveria ser analisada: “Quanto alla posizione del “contribuente di diritto”, si è già detto che la sua idoneità a sopportare il prelievo è misurata in primis dalla possibilità effettiva di trasferirne il peso su altri soggetti. Se i prezzi non ne consentono l’integrale traslazione, l’imposta diminuisce la redditività della sua attività, ed occorre dunque esaminare se questo sacrificio sia giustificato da una specifica capacità contributiva.” (Ibidem, p. 81).

⁴²³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 85-86.

onerosa⁴²⁴. Para contornar essa inviabilidade, utiliza-se outro mecanismo para onerar de forma mais gravosa aqueles que demonstram maior capacidade econômica⁴²⁵. Essa técnica é a seletividade pela essencialidade⁴²⁶. A seletividade é a ferramenta utilizada para concretizar a capacidade contributiva no âmbito dos tributos indiretos⁴²⁷, impondo encargos fiscais mais pesados ao consumo de produtos e serviços supérfluos, presumidamente adquiridos pelos mais favorecidos economicamente⁴²⁸. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva também é observado na graduação dos tributos indiretos⁴²⁹, porém, de forma diferenciada, apenas em seu aspecto objetivo:

Cremos que, mesmo na chamada imposição indireta, é viável a atuação do princípio da capacidade contributiva, que opera, em verdade, de modo diferenciado. Portanto, nesse particular, a distinção tem relevância jurídica.

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 incidirá nesse caso.

A seletividade de alíquotas e a não-cumulatividade do IPI e do ICMS, como veremos adiante, são expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva.⁴³⁰

A doutrina majoritária entende que os tributos indiretos também são dispostos conforme a capacidade contributiva, apesar de se valerem desse instrumento diverso: a seletividade em função da essencialidade⁴³¹. Alguns autores, no entanto, discordam dessa visão, sustentando a impossibilidade de aplicar a capacidade contributiva aos tributos indiretos.

⁴²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 92.

⁴²⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 48.

⁴²⁶ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 337.

⁴²⁷ “A seletividade [...] representa a modalidade mais adequada à aplicação do princípio da Capacidade Contributiva aos impostos indiretos,” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições para-fiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 18, p. 1-25 (pdf), 2010, p. 13). No mesmo sentido: “mesmo nestes [impostos indiretos], presente a observância do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a renda auferida não seria o único critério apto a informá-la, e que “a utilização de determinados critérios, como a graduação da alíquota segundo a essencialidade do produto, é perfeitamente válida no sentido de se presumir a capacidade contributiva do sujeito passivo daquela obrigação tributária.” (CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **ICMS e equilíbrio federativo na Constituição Econômica**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 36-37.)

⁴²⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 156.

⁴²⁹ “Dentro da zona em que há capacidade contributiva [...] é necessário graduar o tributo de acordo com as diferentes capacidades existentes em cada contribuinte. Assim, surgem dois critérios para graduar a incidência dos tributos: a progressividade das alíquotas em função da base de cálculo, aplicável aos tributos incidentes sobre a renda e patrimônio; e a seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto, aplicável aos tributos incidentes sobre o consumo.” (HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83-94, abr. 2014, p. 83).

⁴³⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 54.

⁴³¹ CONTI, José Maurício. Op. Cit., 1996, p. 67-68.

Canazaro refere que, nesse tipo de imposição fiscal, a capacidade contributiva daria espaço à essencialidade, que derivaria diretamente do princípio da igualdade⁴³². Kirchhof também refere que os tributos indiretos não seriam mensurados pela capacidade contributiva, mas pelo poder de compra presumido na aquisição de bens e serviços⁴³³.

O entendimento adotado neste trabalho é o de que o princípio da capacidade contributiva também se aplica aos tributos indiretos, visto ser princípio básico, que conforma a totalidade do sistema tributário. Inicialmente, o princípio determina os pressupostos e limites para uma tributação válida. Ou seja, também os tributos indiretos precisam ter em sua hipótese de incidência um fato que revele força econômica (pressuposto objetivo), não podem violar o mínimo existencial (pressuposto subjetivo) e não podem ser confiscatórios (limite máximo da tributação). O princípio também se aplica para graduar os tributos indiretos, contudo, por uma técnica distinta: a seletividade. Esta não considera a capacidade contributiva subjetiva do adquirente, mas leva em conta tão somente a capacidade contributiva objetiva presumida no ato de consumir certos bens ou serviços.

A capacidade contributiva dá preferência ao tratamento particularizado e à análise da força econômica subjetiva de cada contribuinte para determinar o quanto é devido a título de tributo. Todavia, a impossibilidade até então existente de se aferir a capacidade contributiva subjetiva do consumidor final fez com que se utilizasse a seletividade para graduação dos tributos indiretos, considerando-se apenas o aspecto objetivo da capacidade contributiva. Assim, a seletividade se constitui em uma técnica de aplicação do princípio da capacidade contributiva, embora não considere a capacidade econômica subjetiva, mas tão somente a objetiva. Conforme esse entendimento, a derivação da essencialidade diretamente do princípio da igualdade perde relevância prática, uma vez que a capacidade contributiva nada mais é do que a aplicação do princípio da igualdade à esfera tributária. Fixado o entendimento de que a capacidade contributiva é aplicada na graduação dos tributos indiretos, mas, até então, apenas em sua forma objetiva, por meio da seletividade, resta analisar o funcionamento deste instrumento.

⁴³² “Há impostos, por exemplo, em que não há como se aferir a capacidade contributiva daquele que suporta seu ônus; porém, isso não significa que esses estão à margem da igualdade. Para tais, impõe-se, da mesma forma, o dever de promoção da igualdade na tributação, caso em que a capacidade contributiva cede espaço à essencialidade tributária.” (CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 105).

⁴³³ “Tributos indiretos, que deixam o contribuinte de fato no anonimato do mercado e que conferem ao responsável tributário a possibilidade de repassar a carga tributária, não são mensurados de acordo com a capacidade contributiva, mas sim serão conectados ao poder de compra presumido da respectiva demanda.” (KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 35).

2.1.2.1 Seletividade pela essencialidade

A seletividade pela essencialidade é instrumento de aplicação da capacidade contributiva objetiva aos tributos indiretos. Uma primeira manifestação da noção de essencialidade apareceu ainda na Constituição de 1946, que determinava a não incidência do imposto sobre o consumo nos bens considerados indispensáveis⁴³⁴. Tratava-se, na verdade, de uma imunidade ao mínimo existencial, ou seja, àqueles bens considerados imprescindíveis a uma existência digna. Foi a emenda nº 18/1965 que inseriu expressamente a seletividade no texto constitucional, representando uma ampliação da proteção contida anteriormente, na medida em que, além de proteger os bens considerados indispensáveis, o princípio determinava a diferenciação de alíquotas conforme a essencialidade de cada bem⁴³⁵.

Selecionar significa “distinguir, separar, escolher”. Na tributação, representa conferir tratamento diferenciado de acordo com a natureza ou a finalidade do objeto da tributação⁴³⁶. O critério de diferenciação adotado pela Constituição é a essencialidade⁴³⁷, que impõe um encargo fiscal inversamente relacionado à necessidade do bem ou serviço e diretamente relacionado à sua superfluidade⁴³⁸. Assim, como regra, a seletividade atua para realizar a justiça fiscal⁴³⁹, buscando adequar os tributos à força econômica presumida do consumidor final, e não da empresa que recolhe o encargo⁴⁴⁰. Dessa forma, bens considerados essenciais devem ser exonerados da tributação, ou devem ter sua alíquota e/ou base de cálculo reduzidas.

A noção de bem essencial sofre variação conforme o tempo e o lugar⁴⁴¹, a depender do progresso da civilização e da tecnologia existente. É um conceito que se vincula à definição do padrão mínimo de vida digna, que, naturalmente, se altera ao longo dos anos⁴⁴². Mas há

⁴³⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 99.

⁴³⁵ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 340.

⁴³⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 155.

⁴³⁷ Vale a ressalva de que a seletividade também pode ser utilizada para fins extrafiscais, caso em que o critério de essencialidade dos bens e serviços poderá ser mitigado em prol da realização de outros valores constitucionais. Tal aspecto não será objeto de análise deste trabalho. Entendendo pela natureza fiscal e extrafiscal da seletividade: “Pois bem. Parece realmente haver duas espécies de Seletividade completamente diversas.” (VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da seletividade do IPI. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, v. 1, n. 17, p. 456-473, 2012, p. 468).

⁴³⁸ MARQUES, Rogério Cesar; ANGELO, Luiz Raphael Vieira. Interpretação constitucional do princípio da seletividade tributária no IPI e no ICMS. **FISCOsoft**, 2012. Disponível em: < <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5sav/interpretacao->>. Acesso em: 29 maio 2019.

⁴³⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 167.

⁴⁴⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 60.

⁴⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 323.

⁴⁴² TILBERY, Henry. *Op. cit.*, 1974, p. 326.

alguns bens considerados “indispensáveis por natureza”, como os relacionados às necessidades de alimentação, higiene, moradia, saúde, vestuário⁴⁴³. Estes certamente integram o conjunto de bens de elevada utilidade.

Mas não são apenas os bens indispensáveis à subsistência que devem ser considerados essenciais. Aqueles necessários ao bem-estar da coletividade⁴⁴⁴, consumidos de forma generalizada pela população⁴⁴⁵, e aqueles indispensáveis à promoção dos objetivos descritos no texto constitucional também devem ser⁴⁴⁶. Canazaro conceitua como essenciais os bens e serviços reservados “à proteção e à manutenção da dignidade humana, à erradicação da pobreza e da marginalização, à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância, à assistência para os desamparados, e à defesa do meio ambiente”⁴⁴⁷, optando por um conceito mais amplo de bens e serviços essenciais, atento aos valores constitucionais e às necessidades da coletividade.

Tilbery propõe uma classificação tripartite dos bens, com base no critério da essencialidade:

Para os bens de consumo se estabelece a seguinte classificação:

- a) bens de primeira necessidade, dos quais precisam todos, mas que são os únicos produtos ao alcance daqueles que se mantêm no nível mínimo de subsistência;
- b) bens não necessários, que são consumidos por um número bastante grande de pessoas, que vivem em diversos graus de escala econômica, porém todos acima do nível mais baixo;
- c) artigos de luxo, disponíveis, principalmente, para as pessoas em nível mais elevado de bem-estar.⁴⁴⁸

A partir dessa classificação, a doutrina refere que os bens e serviços de primeira necessidade deveriam ser exonerados da tributação indireta, ou, pelo menos, deveriam receber

⁴⁴³ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 327.

⁴⁴⁴ “A essencialidade que determina a seletividade se refere tanto ao consumo individual quanto ao coletivo.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 324).

⁴⁴⁵ “Impõe-se referir, ainda, que a essencialidade, além de se apresentar sob a perspectiva do indivíduo, importando na exoneração da tributação incidente sobre o mínimo existencial, também se apresenta sob a perspectiva da coletividade, que, considerando as necessidades coletivas, não tributa ou tributa reduzidamente os bens de consumo generalizado da população. Nesse caso, por exemplo, estão serviços de energia elétrica, de telecomunicação e de transporte.” (DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 3, p. 229-245, jan./jun. 2009, p. 243).

⁴⁴⁶ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. 2013. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 47. VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da seletividade do IPI. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, v. 1, n. 17, p. 456-473, 2012, p. 463.

⁴⁴⁷ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 112.

⁴⁴⁸ TILBERY, Henry. *Op. cit.*, 1974, p. 334.

gravame inferior à média, como forma de proteção ao mínimo existencial⁴⁴⁹ e realização da capacidade contributiva⁴⁵⁰. Isso porque, em se tratando de bens e serviços essenciais, não se verifica verdadeira liberdade de escolha, mas necessidade de consumo⁴⁵¹. Assim, os produtos que compõe a cesta básica do trabalhador, por exemplo, não deveriam ser tributados ou, pelo menos, deveriam ser menos onerados que os artigos considerados de luxo⁴⁵². A tributação elevada de produtos básicos é sinônimo de excesso e de injustiça⁴⁵³ e representa a violação do princípio da capacidade contributiva. Sobre os bens considerados supérfluos, o legislador poderia elevar o encargo fiscal, a fim de compensar as reduções nas cargas tributárias de produtos considerados essenciais.

Importante destacar que, embora a doutrina classifique e indique bens que considera essenciais, no âmbito tributário, a seletividade é determinada e quantificada pelo legislador, que atribui alíquotas mais favorecidas aos bens que entender essenciais e alíquotas maiores aos bens considerados supérfluos, desde que respeitadas as condicionantes inseridas na Constituição. Dessa forma, para evitar subjetividades, observam-se as determinações do Poder Legislativo no que tange à definição de essencialidade⁴⁵⁴.

A Constituição prevê expressamente a adoção da seletividade em função da essencialidade do bem ou serviço para o IPI e para o ICMS. Em relação a este, o art. 155, §2º, III, refere que o imposto “poderá ser seletivo”. Contudo, segundo preconiza a doutrina, o entendimento mais adequado é o de que a seletividade não é de observância facultativa para o

⁴⁴⁹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 125. No mesmo sentido: RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 18, p. 1-25 (pdf), 2010, p. 16.

⁴⁵⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v. 1, p. 203.

⁴⁵¹ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. 2013. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 43.

⁴⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 110.

⁴⁵³ SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

⁴⁵⁴ No que tange à competência para definição da essencialidade: “compete aos órgãos dotados de função legislativa justamente porque a essencialidade do produto ou o seu caráter “supérfluo” muitas vezes não decorrem do seu destino “natural”, mas sim de uma dimensão cultural, e é sumamente interessante o dado de que mesmo que indivíduos insertos num determinado grupo social não partilhem a preferência da grande massa, esta é que será determinante na definição do correspondente padrão de vida.” (CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **O direito exaurido: a hermenêutica da Constituição Econômica no coração das trevas**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011, p. 99.)

ICMS, mas sim, obrigatória⁴⁵⁵. Isso porque a seletividade visa à realização da igualdade⁴⁵⁶, não podendo ser considerada facultativa, mas sim, norma cogente⁴⁵⁷. Os autores ainda referem que a técnica poderia ser adotada inclusive em tributos para os quais não haja previsão expressa de utilização na Constituição, como para o ISS⁴⁵⁸. Por representar um mecanismo de concretização do princípio da capacidade contributiva, sua utilização seria oportuna.

Considerando os apontamentos da doutrina, é preciso analisar se a seletividade é instrumento idôneo e suficiente para satisfazer as proteções preconizadas pelo princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, visto que é a única técnica aplicada para concretizar o princípio na tributação indireta.

2.1.2.2 Críticas à adoção da seletividade como (único) mecanismo de realização da capacidade contributiva nos tributos indiretos

Embora grande parte da doutrina veja a seletividade em função da essencialidade como um instrumento conveniente para realizar a capacidade contributiva no âmbito dos tributos indiretos, essa técnica também recebe críticas. A primeira delas diz respeito à inobservância da própria seletividade. No ICMS, por exemplo, diversos bens e serviços têm sua carga tributária graduada sem que seja considerada a essencialidade. Como exemplo dessa distorção, pode-se citar o elevado ônus incidente sobre energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação,

⁴⁵⁵ “Considerar a essencialidade como opção ou faculdade importa em reconhecer a total ausência de sentido e função para a norma no inciso III do §2o do art. 155 da CF/88.” (CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 120). “A primeira dúvida que surge [...] é saber como é possível a um mesmo valor (a essencialidade) ser conferida roupagem vinculante e discricionária ao veículo que lhe dá vida (a seletividade). A discussão sobre esse assunto é bastante calorosa na doutrina, não havendo consenso entre os mais respeitados juristas da área tributária. [...] dessa forma, não é possível interpretar a Constituição de modo a permitir o entendimento de obrigatoriedade de observância da seletividade para o IPI e facultatividade para o ICMS, pois, estaríamos indo contra a necessária harmonização constitucional” (MARQUES, Rogério Cesar; ANGELO, Luiz Raphael Vieira. *Interpretação constitucional do princípio da seletividade tributária no IPI e no ICMS*. **FISCOsoft**, 2012. Disponível em: < <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5sav/interpretacao->>. Acesso em: 29 maio 2019). Entendendo que a seletividade é facultativa: “A seletividade, assim, é facultativa.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 385).

⁴⁵⁶ “Não há dúvidas portanto que a seletividade é uma das mais eficientes formas de se efetivar o princípio da capacidade contributiva”. (MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. 2007. 189 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007, p. 159).

⁴⁵⁷ “este singelo ‘poderá’ equivale juridicamente a um peremptório ‘deverá’. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória.” (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 507)

⁴⁵⁸ “A seletividade, como já referido, é um pressuposto da igualdade na tributação. Considerá-la como facultativa na graduação dos impostos sobre o consumo significa reconhecer a possibilidade de não aplicá-la; por sua vez, a não utilização da seletividade implica a violação da igualdade.” (CANAZARO, Fábio. *Op. Cit.*, 2015, p. 123).

cuja alíquota por dentro pode chegar a 30%⁴⁵⁹. Não há como conceber uma vida minimamente digna ou como realizar alguma atividade econômica prescindindo de energia elétrica, combustíveis e comunicações, visto serem bens essenciais. A despeito disso, são onerados com alíquotas muito superiores à média⁴⁶⁰.

Além disso, a carga tributária indireta efetiva que incide sobre bens e serviços essenciais, os quais deveriam ter encargos fiscais reduzidos, inúmeras vezes se revela muito superior àquela desejada e imaginada pela sociedade. Pesquisa sobre a incidência final dos impostos indiretos revelou que as alíquotas efetivas de diversos bens que compunham porção relevante dos gastos das famílias de mais baixa renda eram muito maiores que as alíquotas médias, a despeito da seletividade. Para o ano de 1995, a alíquota efetiva média da tributação indireta sobre as famílias era de 16,2%. Contudo, bens como produtos vegetais beneficiados (como farinha de trigo e de arroz) tinham uma alíquota efetiva média de 24%, e outros produtos alimentares, uma alíquota efetiva de 25,5%. As alíquotas efetivas observáveis em produtos como vestuário e calçados também eram mais elevadas que a média, 17,5% e 27,2%, respectivamente. Ou seja, bens indiscutivelmente essenciais (alimento e vestuário), que deveriam ser isentos ou, pelo menos, tributados de maneira mais branda, na verdade, recebiam encargos fiscais muito elevados. Essa elevada carga tributária indireta em bens que deveriam ser menos onerados decorre também da multiplicidade de alíquotas, da sobreposição de bases de cálculo e da incidência de tributos indiretos sobre os insumos utilizados na produção⁴⁶¹.

A segunda crítica, mais contundente, dirige-se à seletividade enquanto mecanismo de realização da capacidade contributiva. Embora seja lógico pensar que, quanto maior o gasto em bens e serviços, sobretudo naqueles considerados de luxo, maior a capacidade de contribuir do indivíduo, tal afirmação é mera presunção, que pode não refletir a realidade econômica do contribuinte⁴⁶². Os mais favorecidos economicamente também adquirem produtos e serviços considerados essenciais, que são isentos de tributação ou gravados com cargas tributárias menores. No entanto, verifica-se existir capacidade contributiva subjetiva para suportar o

⁴⁵⁹ Vide: RIO GRANDE DO SUL. **Lei n.º 8.820**, de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2019.

⁴⁶⁰ MARQUES, Rogério Cesar; ANGELO, Luiz Raphael Vieira. Interpretação constitucional do princípio da seletividade tributária no IPI e no ICMS. **FISCOsoft**, 2012. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5sav/interpretacao->>>. Acesso em: 29 maio 2019.

⁴⁶¹ SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; SOUZA, Evaldo Santana de. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, set./dez. 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402001000400004> Acesso em 02 jun. 2019.

⁴⁶² VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 78.

encargo fiscal em sua totalidade, sem a necessidade de desonerações. Da mesma forma, indivíduos com poucos recursos econômicos podem ter interesse em adquirir bens e serviços considerados supérfluos. Neste caso, arcarão com alto ônus fiscal, proporcionalmente maior que aquele suportado pelos detentores de grandes riquezas⁴⁶³.

Além de gerar distorções, a seletividade também pode influenciar na tomada de decisão acerca de quais bens adquirir. Isso porque o consumidor, sobretudo o de baixa renda, vai preferir o produto de menor preço, o qual, muitas vezes, ostenta esta condição por ser menos taxado. Contudo, pode ser do interesse do consumidor menos favorecido economicamente adquirir produtos mais caros, como os de tecnologia da informação, por exemplo, considerados de luxo, mas de grande importância para propagação da informação e do conhecimento e para promoção de mudança social. O (des)estímulo à aquisição de determinados produtos decorrente da seletividade pode restringir a escolha do consumidor em relação a como e onde aplicar seus recursos⁴⁶⁴. Essa restrição pode inclusive lhe privar de opções que possibilitariam uma melhor condição de vida.

Outra distorção observada ocorre quando os bens e serviços considerados essenciais não são totalmente exonerados da tributação, mas apenas têm sua alíquota ou sua base de cálculo reduzidas. Nesse caso, será dado tratamento desigual àqueles que detêm maiores responsabilidades familiares, ou seja, àqueles contribuintes cujos rendimentos são utilizados para sustentar um maior número de pessoas. Isso porque o gasto com consumo de bens essenciais aumenta à medida que cresce a quantidade de indivíduos dependentes daquela renda. Os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, acompanham essa majoração⁴⁶⁵.

A seletividade não é apta para destinar os benefícios fiscais (exonerações, reduções de alíquota e de base de cálculo) a quem efetivamente precisa, ou seja, aos menos favorecidos economicamente. Em estudo realizado, Silva critica a seletividade, por não se mostrar efetiva em realizar os fins a que se propõe. O autor sustenta que a seletividade contém várias limitações e que produz resultados pouco efetivos em se tratando de promover um sistema tributário não regressivo⁴⁶⁶. Relata que os benefícios fiscais decorrentes das renúncias fiscais (alíquotas

⁴⁶³ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 3, p. 229-245, jan./jun. 2009, p. 239.

⁴⁶⁴ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade contributiva e tributação indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade**. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013, p. 93.

⁴⁶⁵ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 457-458.

⁴⁶⁶ SILVA, Giovanni Padilha da. **Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 4. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/02/TD_14.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2018.

inferiores às médias e bases de cálculo reduzidas) são usufruídos em maior grau pelas famílias economicamente mais favorecidas. Enquanto os 30% mais pobres ficam com menos de 14% dos benefícios, os 30% mais ricos apoderam-se de 50% das exonerações⁴⁶⁷.

Como contrapartida às renúncias fiscais, o autor refere que outros produtos são “sobregravados” com alíquotas mais altas que a média, para fins de compensação. Dessa forma, quando a família adquire um bem com alíquota acima da média, acaba financiando os benefícios fiscais concedidos para outros produtos. Silva verificou que os 30% mais ricos arcam com 57% desses custos, já os 30% mais pobres suportam 9,5% dessas compensações. Para verificar o benefício efetivamente recebido, é preciso reduzir das exonerações recebidas os “financiamentos compensatórios” pagos. Assim, a conclusão apresentada é de que o benefício líquido auferido pelas famílias mais pobres em decorrência da seletividade é inexpressivo para promover um sistema tributário não regressivo. Nas famílias ricas, verifica-se um exótico autofinanciamento, visto que os custos das compensações são sutilmente superiores aos benefícios recebidos pelos detentores de maiores recursos econômicos⁴⁶⁸. Portanto, a seletividade não se mostra efetiva.

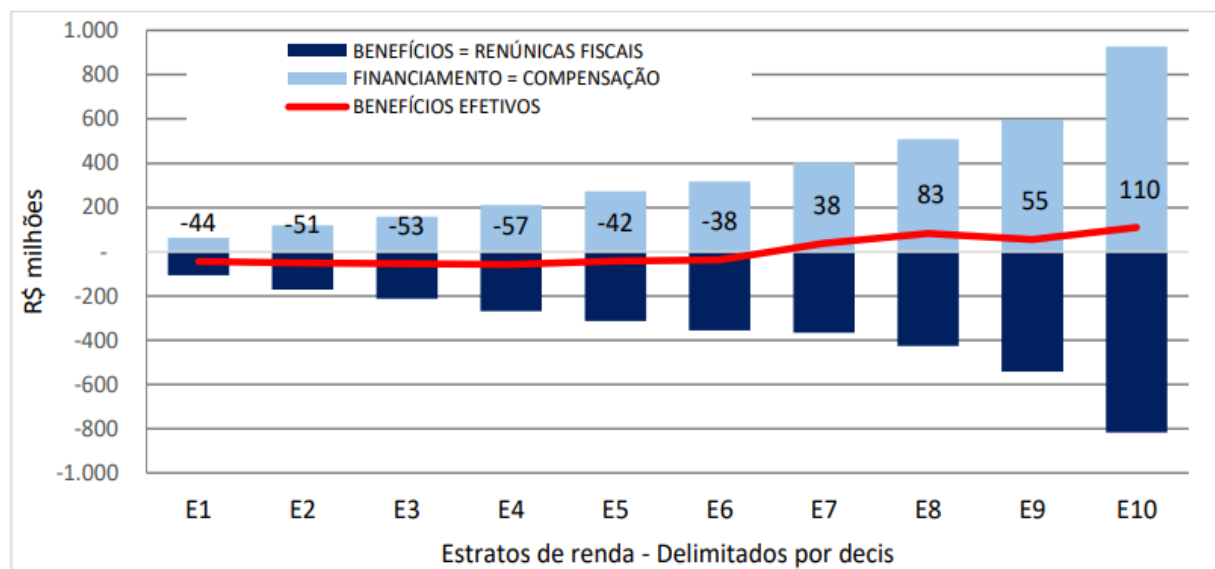


Gráfico 2: Benefícios efetivos do ICMS.

Fonte: SILVA, Giovanni Padilha da. **Personalização do IVA para o Brasil:** harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 7.

⁴⁶⁷ O estudo tomou por base o ICMS do Rio Grande do Sul em 2015, “refletindo uma combinação específica de isenções, reduções de base de cálculo e alíquotas, incidentes sobre uma estrutura de consumo e distribuição de renda particular”. Entretanto, o autor conclui que os resultados, ao que tudo indica, seriam semelhantes caso o estudo fosse realizado considerando a realidade existente nos demais estados brasileiros.

⁴⁶⁸ SILVA, Giovanni Padilha da. **Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade.** São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 4-7. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/02/TD_14.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2018.

Embora diversos sistemas tributários adotem a seletividade com o objetivo de mitigar o efeito regressivo na tributação indireta, estabelecendo alíquotas diferenciadas e múltiplas isenções, fato é que referidas medidas não se mostram efetivas para a finalidade a qual se destinam. Sem falar que geram diversas consequências indesejadas, como, por exemplo, uma maior complexidade na liquidação e na administração dos impostos, se comparado a outros tributos com alíquota única e com poucas isenções, incremento de custos de gestão e, principalmente, destinação de benefícios a quem não precisaria recebê-los, não favorecendo os contribuintes que realmente necessitam.⁴⁶⁹

Ainda que se utilize a seletividade para realizar a capacidade contributiva na tributação indireta, conferindo tratamento diferenciado aos bens e serviços na medida de sua essencialidade, a premissa tacitamente admitida de que a capacidade contributiva subjetiva revela com maior precisão a possibilidade de contribuir para as despesas públicas induz a declarar a tributação indireta como desigual, pois deixa de considerar as particularidades do contribuinte como parâmetro de confrontação.⁴⁷⁰ Dessa forma, a seletividade produz um sistema imperfeito, pois desatento à capacidade contributiva subjetiva do adquirente do bem ou serviço.

Essa opção por isenções e diferenciação de alíquotas não específicas (seletividade) sem considerar as particularidades de cada contribuinte decorre de uma preferência pela praticabilidade⁴⁷¹. Conforme conceitua Baleeiro, “praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exequibilidade, inspira o Direito de forma global”⁴⁷².

No Direito Tributário, a praticabilidade impõe que a tributação seja simples e eficiente, e que a apuração dos créditos tributários e a fiscalização possam ocorrer de forma viável e sem maiores entraves⁴⁷³. Trata-se de mandamento de otimização, visando tornar as normas

⁴⁶⁹ ROMANO, Álvaro; PELÁEZ, Fernando. Hacia una mayor equidad de los instrumentos tributarios: propuesta de implementación de un IVA personalizado. *In: XXV SEMINARIO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL*, 2013, Santiago de Chile. **Publicaciones...** Santiago de Chile: CEPAL, 2013, p. 1-37. Disponível em: <https://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/9/49309/IVA_personalizado.pdf>. Acesso em: 26 set. 2019.

⁴⁷⁰ JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 300.

⁴⁷¹ “Daí que o princípio da seletividade também encerra um conteúdo de praticabilidade, pois presume que aqueles produtos sejam consumidos por uma população com determinada faixa de renda.” (CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade contributiva e tributação indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade**. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013, p. 133).

⁴⁷² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 888.

⁴⁷³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 155.

impositivas aplicáveis ao maior número de sujeitos que realizar o fato gerador nelas retratado⁴⁷⁴. No caso dos tributos indiretos, a doutrina afirma que, até então, seria impraticável analisar as características particulares de cada consumidor final, a fim de verificar sua capacidade contributiva subjetiva para graduação da carga tributária, pois seria tarefa inviável ou extremamente custosa ao Estado. O exame minucioso da capacidade contributiva individual dos milhões de contribuintes não seria possível em tempo razoável e com recursos financeiramente admissíveis⁴⁷⁵. Assim, por uma questão de praticabilidade, opta-se por considerar apenas a capacidade contributiva objetiva presumida no consumo de bens e serviços.

O princípio da praticabilidade é utilizado em detrimento do princípio da personalização dos tributos⁴⁷⁶. Um sistema tributário que toma por base o princípio da capacidade contributiva tende à personalização e à consideração das características particulares de cada contribuinte. A capacidade contributiva atua como “elemento de complexificação do sistema tributário⁴⁷⁷”, na medida em que exige a individualização e a distinção de cada circunstância observável. Já a praticabilidade opta por tipificar situações mais gerais e menos individualizadas, considerando o que ocorre em uma maioria de casos. Contudo, haverá desvios, para os quais a situação escolhida não se mostrará justa⁴⁷⁸. Considerando que a Constituição de 1988 optou pelo tratamento particularizado⁴⁷⁹, essas normas de simplificação decorrentes da praticabilidade não podem ser adotadas em qualquer ocasião apenas para facilitar o trabalho e a ânsia arrecadatória do fisco. É preciso que sua adoção seja imprescindível e que não cause prejuízo desmesurado à justiça no caso concreto⁴⁸⁰.

Ocorre que a simplificação decorrente da tributação sobre o consumo, em que se considera tão somente a capacidade contributiva objetiva, é benefício que pode ter como contrapartida um efeito extremamente nocivo à justiça fiscal⁴⁸¹. A desconsideração da

⁴⁷⁴ ROCHA, Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 94.

⁴⁷⁵ “Se o princípio da capacidade contributiva fosse minuciosamente aplicado por leis altamente diferenciadas, as leis tributárias não poderiam mais ser aplicadas isonomicamente pelas autoridades fazendárias com o emprego razoável de pessoal e tempo, uma vez que tais autoridades têm milhões de contribuintes para fiscalizar. O princípio da isonomia da tributação seria violado.” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 38-39).

⁴⁷⁶ SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

⁴⁷⁷ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade contributiva e tributação indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade**. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013, p. 136.

⁴⁷⁸ “Isso tem por consequência que casos desiguais sejam tratados igualmente e não desigualmente, o que, em si, não corresponde ao princípio da igualdade.” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., 2002, p. 38-39).

⁴⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 92.

⁴⁸⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., 2002, p. 38-39.

⁴⁸¹ “Thus, a first conclusion is that the simplicity advocated by the proponents of consumption taxes does not come for free, but has to be paid giving up at least some of the fairness.” (FITOUSSI, Jean-Paul. Shifting the tax burden:

capacidade contributiva subjetiva na tributação indireta e o uso tão somente da seletividade provocam efeitos indesejados na distribuição dos encargos fiscais. É esta a maior crítica à utilização da seletividade como único mecanismo de realização da capacidade contributiva na tributação indireta: sua incapacidade de destinar os benefícios fiscais aos detentores de menor capacidade econômica e, conseqüentemente, sua insuficiência para garantir as proteções preconizadas pelo princípio da capacidade contributiva.

2.1.3 Conformação do sistema tributário e carga tributária brasileira: dados estatísticos

O princípio da capacidade contributiva impõe que o sistema tributário respeite o mínimo existencial e que, considerado em sua globalidade, seja progressivo ou, pelo menos proporcional à força econômica individual de cada contribuinte. Contudo, a análise da conformação do conjunto de normas impositivas e da forma de repartição dos encargos fiscais no Brasil revela a incapacidade de o sistema tributário realizar as proteções preconizadas pelo princípio da capacidade contributiva.

2.1.3.1 A preferência pela tributação sobre o consumo

A atual conformação do sistema tributário brasileiro atribui enorme peso à tributação indireta, incidente sobre o consumo. Os dados mais recentes divulgados pelo Ministério da Fazenda apontam que, em 2017, quase metade do total arrecadado adveio da base de incidência bens e serviços⁴⁸². Essa conformação remonta aos primórdios da história brasileira, período em que a tributação sobre o consumo já ocupava posição relevante. No período colonial, a carga tributária era mal distribuída, havendo múltiplas bases de incidência, sem que houvesse predomínio de qualquer delas. O objetivo visado era primordialmente a arrecadação⁴⁸³. No

from direct to indirect tax. **Sciences Po publications**, Paris, n°3, 2005. Disponível em: <<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00972763/document>>. Acesso em: 03 jun. 2018). Na doutrina brasileira, Alcides Jorge Costa inclusive apontava que a invocação da simplificação como motivo para adoção da tributação indireta escondia outros interesses subjacentes: “A alta regressividade que apontei tem sido uma característica da tributação no Brasil o que leva a perguntar se a racionalidade da simplificação invocada não cobre outras razões cujas raízes vêm de longe”. COSTA, Alcides Jorge. Reforma tributária: uma visão histórica. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 89, p. 207-217, 1 jan. 1994.

⁴⁸² BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil – 2017: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília: 2018, p. 5. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2019.

⁴⁸³ COELHO, Alvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v.3, n. 1-2, p. 29-49, jan./dez. 2016, p. 34.

entanto, a tributação indireta já era muito prestigiada, visto consistir em forma de imposição facilitadora do trabalho do fisco, por exigir menor esforço arrecadatório e fiscalizatório, se comparada à tributação direta⁴⁸⁴.

No Império, o comércio exterior adquiriu maior importância e o imposto de importação tornou-se a principal fonte de arrecadação, chegando a representar dois terços do total arrecadado⁴⁸⁵. A conformação do sistema tributário não sofreu grandes alterações com o advento da República. A Constituição de 1891 aproveitou a composição tributária já existente, adotando-a sem grandes modificações. Entretanto, discriminou rigidamente a competência da União e dos Estados sobre os recursos tributados, haja vista a adoção da forma federativa de estado⁴⁸⁶.

Até o advento da Primeira Guerra Mundial, o imposto de importação continuou representando o maior percentual da arrecadação da União, enquanto que o imposto sobre o consumo correspondia a apenas 10% das receitas tributárias⁴⁸⁷. Até então, a produção interna era praticamente inexpressiva⁴⁸⁸. Contudo, a diminuição das trocas comerciais entre países em razão da Primeira Guerra Mundial reduziu drasticamente a arrecadação com o imposto de importação, obrigando o governo a encontrar novas fontes de receita. Essa queda na arrecadação, somada ao advento da Segunda Guerra Mundial e ao rápido crescimento industrial no Brasil⁴⁸⁹, fez com que as bases de incidência internas ganhassem maior relevância. Nesse contexto, a tributação sobre o consumo foi aumentada⁴⁹⁰. Cresceu também a tributação sobre a renda, mas sem exceder a imposição indireta⁴⁹¹.

Em 1946, o imposto sobre o consumo, de competência da União, já era responsável por aproximadamente 40% da receita tributária desse ente federativo. Entre os anos 1946 a 1966, a soma dos recolhimentos advindos da base de incidência bens e serviços (imposto de consumo da União; imposto de vendas e consignações, de competência estadual; e imposto de

⁴⁸⁴ “No Brasil, desde o período colonial, sempre se prestigiou a tributação indireta, incidente basicamente sobre o consumo, uma vez que a tributação direta exigiria uma maior eficiência por parte do Fisco, inexistente nos primórdios do Brasil colonial e mesmo no período do Brasil imperial.” (MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Tributação indireta e Análise Econômica (e interdisciplinar) do Direito. Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 108/2013, p. 151-175, jan./fev. 2013).

⁴⁸⁵ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, 1998, p. 2. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 31 maio 2019.

⁴⁸⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Conceito Editoria, 2013, p. 77.

⁴⁸⁷ VARSANO, Ricardo. Op. cit., 1998, p. 3.

⁴⁸⁸ COELHO, Alvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, Brasília, v.3, n. 1-2, p. 29-49, jan./dez. 2016, p. 30.

⁴⁸⁹ Ibidem, p. 41.

⁴⁹⁰ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 473.

⁴⁹¹ COELHO, Alvaro Luiz. Op. cit., 2016, p. 31.

indústrias e profissões, de competência municipal) correspondia a 65% da receita tributária total no Brasil⁴⁹².

No início do período de Ditadura Militar, o cenário existente era de uma tributação ampla e sobreposta, que tomava por base distinções jurídicas, sem atentar à efetiva capacidade econômica⁴⁹³. Fazia-se necessária uma reforma, que adveio com a Emenda Constitucional nº 18/1965. Esta alterou algumas competências dos entes federativos⁴⁹⁴ e teve por objetivo aumentar a arrecadação, possibilitando o equilíbrio orçamentário e a destinação de recursos para subsidiar o desenvolvimento econômico. Em relação à carga tributária, a reforma representou um aumento expressivo dos encargos fiscais. Se antes de 1960, os encargos tributários correspondiam a aproximadamente 11% do PIB⁴⁹⁵, a partir do final da década, ultrapassaram os 25%. A partir deste momento, a carga tributária passou a aumentar constantemente, com uma pequena diminuição apenas nos anos 1980, em decorrência da desaceleração econômica vivida⁴⁹⁶.

Findo o período militar, sobreveio a Constituição de 1988, que reestruturou o sistema tributário, redefinindo competências e alargando a autonomia fiscal de estados e municípios, no intuito de fortalecer a Federação⁴⁹⁷. Desde então, a carga tributária elevou-se consideravelmente. Em 1988, correspondia a aproximadamente 29% do PIB, já por volta do ano 2005, chegou a atingir os 38%⁴⁹⁸. Contudo, nos anos mais recentes, os encargos fiscais sofreram pequena redução percentual. Conforme o último relatório divulgado pelo Ministério da Fazenda, a carga tributária brasileira em 2017 foi de 32,43% do PIB⁴⁹⁹. No que tange às bases de incidência, contudo, a preferência continua sendo pela tributação incidente sobre bens e serviços, ou seja, pela tributação indireta, sobre o consumidor final. Em 2017, 48,44% da arrecadação adveio dessas bases de incidência⁵⁰⁰.

⁴⁹² VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998, p. 5-6. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 31 maio 2019.

⁴⁹³ AMED, Fernand José; NEGREIROS, José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 283.

⁴⁹⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Conceito Editoria, 2013, p. 99.

⁴⁹⁵ VARSANO, Ricardo. Op cit, 1998, p. 7-9.

⁴⁹⁶ COELHO, Alvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v.3, n. 1-2, p. 29-49, jan./dez. 2016, p. 31.

⁴⁹⁷ VARSANO, Ricardo. Op. cit., 1998, p. 13.

⁴⁹⁸ LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, v. 20 n. 1, p. 239-255, jan./mar. 2019, p. 247.

⁴⁹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil – 2017: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília: 2018, p. 5. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2019.

⁵⁰⁰ Incluem-se na base de incidência bens e serviços os “tributos aplicados sobre a alienação, transferência, produção de bens ou prestação de serviços. Esta categoria compreende os tributos monofásicos ou multifásicos,

Carga tributária por base de incidência

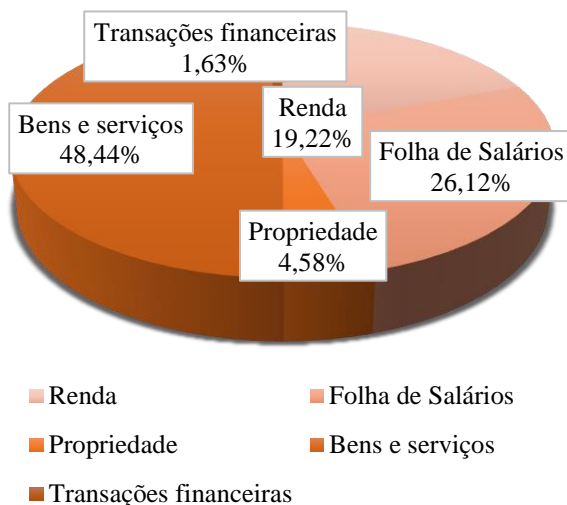


Gráfico 3: carga tributária por base de incidência.

Fonte: BRASIL. Ministério da Fazenda. Carga tributária no Brasil – 2017: análise por tributo e bases de incidência. Brasília: 2018, p. 5.

Para fins de confrontação, quando se compara a carga tributária brasileira com a carga tributária média dos países da OCDE⁵⁰¹ para o ano de 2016, o Brasil possui um percentual menor do PIB destinado à tributação (32,3% contra a média de 35,1% do PIB para os membros da OCDE). Todavia, as bases de incidência possuem relevância distinta. Enquanto no Brasil quase metade do total arrecadado advém da tributação sobre bens e serviços, nos países da OCDE, a média é que apenas 32% da arrecadação seja proveniente dessas bases de incidência. No que tange à tributação sobre renda, lucros, ganhos de capital e propriedade, a lógica se inverte. No Brasil, essas bases de incidência correspondem a apenas 24% do total arrecadado. Já nos países da OCDE, representam aproximadamente 39% das receitas tributárias⁵⁰². Além disso, enquanto que na maioria dos países os bens e serviços são onerados com um único tributo, normalmente sobre o valor adicionado, no Brasil há quatro tributos incidentes sobre essas bases: o imposto sobre os serviços (ISS), de competência municipal; o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), de competência dos estados; o imposto sobre os produtos industrializados (IPI) e as contribuições para o Programa de Integração Social e para o financiamento da Seguridade Social, de competência da União⁵⁰³.

Percebe-se que o sistema tributário brasileiro tem atribuído grande importância à tributação indireta como fonte de recursos. A preferência do Estado pela tributação sobre o

os tributos sobre a receita ou faturamento aplicados em qualquer fase da cadeia produtiva, os tributos sobre o valor agregado, os tributos seletivos e os tributos aplicados no comércio exterior.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil – 2017: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília: 2018, p. 45. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2019).

⁵⁰¹ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, fundada em 1961 e atualmente integrada por 36 países. Site: <https://www.oecd.org/>

⁵⁰² BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil – 2017: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília: 2018, p. 9. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2019.

⁵⁰³ MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. **Sequência**, Florianópolis, n. 77, p. 221-252, nov. 2017, p. 241.

consumo encontra justificativa sobretudo na simplicidade e nos baixos custos administrativos para implementação e fiscalização deste tipo de imposição. A ausência de verificação das particularidades do consumidor final e de sua efetiva força econômica é uma das razões da menor complexidade da imposição indireta⁵⁰⁴. Ademais, esse tipo de tributação dispensa diversas complicações, como a contabilização da renda e da receita do capital, necessárias à tributação direta⁵⁰⁵.

Além da facilidade na arrecadação, a tributação indireta ainda possui a vantagem de ser melhor aceita socialmente, uma vez que, com frequência, passa despercebida. Quando o valor dos tributos está embutido no preço de um bem ou de um serviço, o dispêndio da quantia assume a aparência de gasto com a satisfação das necessidades privadas. O contribuinte sabe que sua riqueza está diminuindo, mas atribui o fato a suas despesas pessoais, e não aos encargos tributários para custear as despesas públicas. É o que Puviani chama de “ilusão fiscal”⁵⁰⁶. Essa ilusão faz com que os encargos indiretos possam ser exigidos sem que sejam sentidos de forma consciente pelo consumidor final, que efetivamente arca com o ônus.

Outro argumento que também motiva o Estado a onerar de forma mais intensa o consumo em detrimento da renda e do patrimônio é a preocupação em atrair e manter investimentos no país. A disputa interna e internacional por investimentos é grande, pressionando os governos a reduzirem a tributação sobre os rendimentos do capital, sobretudo em relação aos investidores de fora do país. Contudo, para realizar as prestações positivas devidas por um Estado Democrático de Direito, são necessários recursos financeiros. Ante a redução da tributação direta sobre os ganhos de capital, os Estados optam por compensar a perda com o aumento da tributação sobre a renda do trabalho e sobre o consumo⁵⁰⁷. Ou seja, quem efetivamente arca com os custos da renúncia fiscal são os menos favorecidos economicamente, que, além de terem de suportar ônus fiscal mais elevado, veem-se privados

⁵⁰⁴ SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

⁵⁰⁵ AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. **Tax Law Review**, Michigan, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006, p. 1. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=1039&context=articles>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

⁵⁰⁶ “Un occultamento di ricchezza requisita è ottenuto anche allorché certe parti del reddito o del patrimonio effettivamente assorbite dalle contribuzioni assumono la falsa apparenza d'impieghi per la soddisfazione dei bisogni privati. Qui non è già un occultamento dipendente da un perdere quasi la conoscenza delle proprie ricchezze; ma un occultamento dipendente da un'erronea conoscenza del modo d'impiego delle medesime. Il contribuente conosce benissimo le diminuzioni che subisce il suo reddito o il suo patrimonio; ma egli le stacca erroneamente dalla massa delle contribuzioni del paese e le riattacca invece al costo delle sue soddisfazioni private. Il fenomeno avviene tutte le volte che il cittadino paga a sua insaputa nel prezzo dei prodotti acquistati certe contribuzioni.” (PUVIANI, Amilcare. **Teoria della illusione finanziaria**. Milano: ISEDI, 1976, p. 63).

⁵⁰⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./maio 2014, p. 52.

de certos direitos fundamentais e sociais não realizados pelo Estado em razão da falta de recursos para financiá-los⁵⁰⁸.

A preferência pela tributação indireta é preocupante, na medida em que é uma forma de imposição de “baixa qualidade”, por não ser capaz de realizar a equidade⁵⁰⁹. Como visto, nos tributos indiretos, a capacidade contributiva subjetiva do consumidor final, que efetivamente arca com o ônus tributário, não é aferida. Como consequência, a tributação sobre o consumo produz efeito regressivo, onerando de forma mais gravosa os menos favorecidos economicamente.

A fim de analisar a relação existente entre preferência pela tributação sobre o consumo e realização da justiça fiscal e social, efetuou-se estudo estatístico correlacionando duas variáveis capazes de mensurar esses parâmetros nos diferentes países. A pesquisa classifica-se como quantitativa descritiva documental⁵¹⁰ e transversal, na qual foram examinados dados contidos em documentos da OCDE, em sites governamentais e em arquivos do Banco Mundial.

Os dados coletados referem-se a 91 (noventa e um) países reconhecidos pela ONU (vide tabela anexo I). Para avaliar a estrutura tributária e sua possível interferência na promoção de igualdade, utilizou-se como variável a porcentagem do total arrecadado correspondente aos tributos indiretos para o ano de 2016. Este foi o ano escolhido como referência por ser o período mais recente com informações disponíveis acerca do tema nos documentos da OCDE.

Para avaliar a igualdade, utilizou-se a variável índice de Gini, instrumento utilizado para medir a concentração de renda, apontando a diferença entre a renda dos mais favorecidos economicamente e dos menos favorecidos economicamente. É um índice que varia de zero a cem, sendo que zero representa a absoluta igualdade, ou seja, a renda é distribuída para todas as pessoas de forma igual. Já o valor cem indica o oposto, isto é, uma única pessoa detém toda a riqueza⁵¹¹. O índice de Gini é calculado através da área compreendida entre a linha de perfeita equidade e a curva de Lorenz. Em um plano cartesiano, a linha de perfeita equidade inicia no

⁵⁰⁸ “Mais uma vez, os cidadãos de mais baixa renda sofrerão acentuadamente os impactos dessa prática, financiando indevidamente a renúncia tributária do estado.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./mai. 2014, p. 57-58).

⁵⁰⁹ COELHO, Alvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v.3, n. 1-2, p. 29-49, jan./dez. 2016, p. 47.

⁵¹⁰ Conforme classificação de SILVEIRA, Denise Tolfo; CÓRDOVA, Fernanda Peixoto. A pesquisa científica. *In*: GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (Orgs.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009, p. 31 e ss.

⁵¹¹ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. O que é? **Índice de Gini**. 4. ed. Ano 1, 2004. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23> Acesso em: 24 nov. 2019.

ponto (0, 0) e finda no ponto (100, 100). Já a curva de Lorenz possui inclinação positiva e convexa e mostra como a proporção acumulada da renda varia em função da proporção acumulada da população⁵¹².

O ano de referência da variável índice de Gini é 2016. Entretanto, o Banco Mundial e os governos não calculam nem disponibilizam informações acerca do índice de Gini referente a todos os anos para todos os países. Assim, para os países da pesquisa, procurou-se o índice de Gini referente ao ano de 2016. Porém, em não sendo encontrado, utilizou-se o valor referente ao ano mais recente em que houve a mensuração.

A amostra heterogênea de países cujos dados foram obtidos apresentou como média para o índice de Gini o valor 38,420 e como desvio padrão, 8,261. O menor índice registrado foi 24,10, na Islândia, demonstrando que, dentre os 91 países pesquisados, este é o país em que há menor desigualdade socioeconômica. De outro lado, o maior índice de Gini atingiu a marca 63,00, sendo registrado na África do Sul, país marcado pela desigualdade (vide Anexo I).

No que tange à variável porcentagem do total arrecadado correspondente aos tributos indiretos, a mediana encontrada foi 41,90. Ou seja, a medida de tendência central mostra que aproximadamente 41,90% do total das receitas tributárias dos países pesquisados advém de tributos indiretos, incidentes sobre o consumo. O país pesquisado cujo percentual de tributação indireta tem a menor participação na receita são os Estados Unidos. Lá, apenas 16,90% do total arrecadado advém desse tipo de tributo. Ao contrário, Samoa é o país no qual a tributação indireta representa o maior percentual dentre o total arrecadado, 77,20%.

Às variáveis percentual do total arrecadado correspondente à tributação indireta e índice de Gini, foi aplicado o teste de correlação de Spearman, a fim de averiguar a potencial influência da estrutura tributária na determinação do nível de igualdade socioeconômica. O teste de correlação de Spearman foi selecionado porque, embora ambas as variáveis sejam escalares, a variável porcentagem do total arrecadado correspondente aos tributos indiretos apresentou distribuição não normal, impossibilitando a utilização do teste de correlação de Pearson⁵¹³.

O nível de significância encontrado para a correlação de Spearman aplicada aos dados colhidos foi $p = 0$, ou seja, a probabilidade de que não exista correlação entre as variáveis índice de Gini e percentual do total arrecadado correspondente aos tributos indiretos é extremamente

⁵¹² HOFFMANN, Rodolfo. **Distribuição de renda, medidas de desigualdade e pobreza**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1998. Disponível em: <https://www.cps.fgv.br/cps/Pesquisas/Políticas_sociais_alunos/2012/Site/Hoffmann_3_DL.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

⁵¹³ BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às Ciências Sociais**. 5. ed. Florianópolis: Editora da UFSC, 2002, p. 284

pequena. Assim, os dados mostraram evidência significativa para rejeitar a hipótese nula (ausência de correlação)⁵¹⁴.

Evidenciada a existência de correlação entre índice de Gini e percentual de tributação indireta, calculou-se o valor dessa correlação. O valor da correlação é um número que varia de -1 a 1. Quanto mais próximo dos limites do intervalo o valor estiver, mais forte é considerada a correlação entre as variáveis⁵¹⁵. No que tange a parâmetros para mensuração do grau de força de uma correlação, adota-se, como padrão, os critérios estabelecidos por Cohen. Segundo ele, valores entre 0,10 e 0,29 representam uma correlação fraca, valores entre 0,30 e 0,49 retratam uma correlação moderada e valores entre 0,50 e 1 refletem uma correlação forte⁵¹⁶. Em relação ao sinal (positivo ou negativo), são indicativos de uma correlação direta ou inversa entre as variáveis.

O valor encontrado para a correlação entre índice de Gini e percentual do total arrecadado correspondente a tributos indiretos foi de $\rho = 0,496$, indicando uma correlação direta e moderada para forte entre as variáveis. Percebe-se, portanto, que o peso atribuído aos tributos indiretos em um país e o nível de desigualdade socioeconômica são influenciados significativamente um pelo outro e de forma direta, ou seja, quanto mais tributação indireta, maior a desigualdade.

O gráfico a seguir demonstra a dispersão das variáveis índice de Gini x percentual de tributação indireta. Isto é, no eixo horizontal, o gráfico indica o percentual de tributação indireta existente no país. Já no eixo vertical, mostra o índice de Gini daquele mesmo país. O valor das duas variáveis determina um ponto de intersecção para cada um dos países pesquisados, que foi marcado no plano cartesiano, conforme distribuição abaixo:

⁵¹⁴ “A aplicação de um teste estatístico (ou teste de significância) serve para verificar se os dados fornecem evidência suficiente para que se possa aceitar como verdadeira a hipótese de pesquisa, precavendo-se, com certa segurança, de que as diferenças observadas nestes dados não são meramente casuais. [...] Supondo, inicialmente, H_0 como a hipótese verdadeira, a probabilidade de significância, ou valor p , é definida como a probabilidade de a estatística do teste acusar um resultado tanto ou mais distante do esperado como o resultado ocorrido na particular amostra observada. [...] é comum estabelecer, ainda na fase do planejamento da pesquisa, o valor da probabilidade tolerável de incorrer no erro de rejeitar H_0 , quando H_0 é verdadeira. Este valor é conhecido como nível de significância do teste e é designado pela letra grega α . Em pesquisa social, é comum adotar nível de significância de 5%, isto é, $\alpha = 0,05$.” (BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às Ciências Sociais**. 5. ed. Florianópolis: Editora da UFSC, 2002, p. 196-202). Assim sendo, como o teste de significância resultou em $p = 0$, isso quer dizer que a probabilidade de ocorrência da hipótese nula (ausência de correlação) é extremamente pequena. Quanto menor o valor de p , maior a evidência contra a hipótese nula.

⁵¹⁵ Coeficiente de correlação (linear) entre duas variáveis é uma medida do grau de associação entre elas, indicando também o quanto a nuvem de pontos referentes aos dados coletados se aproxima de uma reta. MORETTIN, Pedro Alberto. **Estatística Básica**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83-84.

⁵¹⁶ COHEN, Jacob. **Statistical power analysis for the behavioral sciences**. 2. ed. New York: Lawrence Erlbaum Associates, 1988.

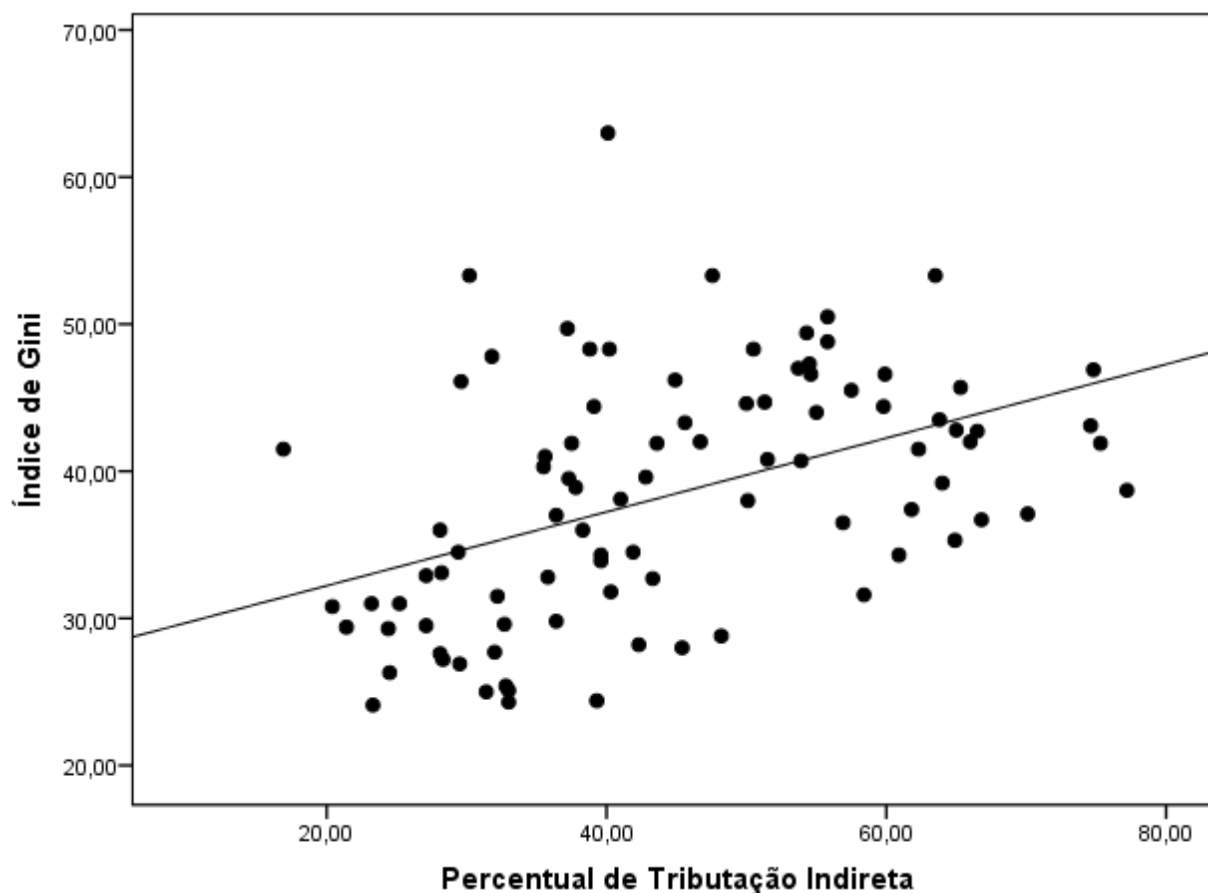


Gráfico 4: gráfico de dispersão: Percentual de Tributação Indireta *versus* Índice de Gini.
Fonte: elaborado pela autora.

Observa-se a tendência de que os pontos se aproximem da reta com inclinação ascendente, demonstrando que, quanto maior o percentual de tributos indiretos, maior tende a ser o índice de Gini. Ou seja, quanto maior for a participação dos tributos incidentes sobre as bases bens e serviços na receita total do país, tanto maior tende a ser a desigualdade socioeconômica naquele Estado.

Essa análise correlacional não demonstra que a tributação é a causa da desigualdade, mas mostra que a estrutura tributária e a preferência pela tributação indireta podem reproduzir e acentuar a desigualdade social existente. Importante destacar que um sistema tributário embasado na capacidade contributiva pode e deve se valer de tributos indiretos, desde que outros tributos ou outros mecanismos de compensação sejam capazes de corrigir o efeito regressivo por eles produzido⁵¹⁷, a fim de concretizar as proteções preconizadas pelo princípio. Contudo, no Brasil, a análise de dados estatísticos acerca da repartição da carga tributária entre

⁵¹⁷ SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

cada extrato de renda mostra que a atual conformação do sistema tributário brasileiro, que opta por uma acentuada tributação sobre o consumo, não é capaz de realizar a capacidade contributiva em sua plenitude.

2.1.3.2 Repartição da carga tributária no Brasil: a acentuada regressividade

O princípio da capacidade contributiva determina a proteção ao mínimo existencial e exige que o sistema tributário, quando considerado em sua totalidade, não seja regressivo. Para aferir o cumprimento dessas diretivas, deve-se atentar aos efeitos reais provocados pelo conjunto de normas impositivas. Assim, faz-se necessário examinar as estatísticas acerca da distribuição da carga tributária no Brasil.

Estudo referente à incidência tributária nas famílias residentes em grandes centros urbanos no país publicado ainda no ano 2000 já revelava uma distribuição de encargos fiscais não equitativa⁵¹⁸. Os autores Vianna, Magalhães, Silveira e Tomich tomaram por base os dados obtidos na Pesquisa de Orçamentos Familiares do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (POF/IBGE) de 1995-1996 e consideraram os tributos IR, contribuições para previdência pública (INSS), IPTU, IPVA, ICMS, IPI, PIS e COFINS, que representaram parcela significativa (maior que 79%) do total arrecadado em 1996⁵¹⁹.

Os autores observaram que, para o período, os tributos diretos eram progressivos, quando considerada sua distribuição por faixa de renda. As famílias mais pobres, com rendimentos de até dois salários mínimos, tinham pouco menos de 2% de sua renda bruta comprometida com tributos diretos. Já as famílias mais ricas, com ganhos superiores a trinta salários mínimos mensais, dispendiam 11% de sua renda bruta para arcar com esse tipo de tributação. Verifica-se que a tributação direta era aproximadamente seis vezes maior para as famílias do último extrato de renda, em relação às do primeiro extrato (famílias mais pobres). Contudo, os rendimentos médios auferidos pelas famílias mais favorecidas economicamente eram cerca de trinta e sete vezes maiores.

Em relação aos tributos indiretos, eram altamente regressivos. Enquanto que as famílias mais ricas gastavam apenas cerca de 7% de sua renda mensal com a tributação indireta, as famílias do primeiro extrato tinham 27% dos seus rendimentos atingidos por esse tipo de

⁵¹⁸ VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G.; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996**. Brasília: IPEA, 2000.

⁵¹⁹ Ibidem, p. 29.

tributo. Os autores do estudo também referem que o percentual de renda destinado ao pagamento de tributos indiretos era inversamente proporcional ao acréscimo de renda. Ou seja, quanto mais rica a família, menor o percentual de rendimentos gastos em tributação indireta para todos os extratos.

Ao somar tributos diretos com indiretos, obtém-se a carga tributária total incidente sobre cada extrato de renda. À época, as famílias mais pobres, que recebiam até dois salários mínimos mensais, tinham pouco mais que 28% de sua renda comprometida com tributação. Já as famílias mais ricas, com rendimentos superiores a trinta salários mínimos, tinham apenas 18% de seus rendimentos onerados com encargos fiscais. Os dados revelam um sistema tributário que, em sua globalidade, era altamente regressivo para o período considerado, contribuindo para reprodução da desigualdade e para manutenção da pobreza⁵²⁰.

A regressividade da tributação, ao serem considerados tanto tributos diretos quanto indiretos, também é evidenciada na tese de doutorado de Fernando Silveira, de 2008, que tomou por base os dados obtidos na Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2002-2003. O autor refere que o resultado final da distribuição da carga tributária era um sistema regressivo, uma vez que a tributação comprometia cerca de 32% dos rendimentos dos 10% mais pobres da população e ia caindo continuamente, até atingir 22% dos rendimentos para os 10% mais ricos⁵²¹.

Outro estudo realizado no âmbito da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas procedeu a uma comparação entre as cargas tributárias diretas e indiretas suportadas pelas famílias brasileiras em 1996 e em 2004, conforme a faixa de renda familiar. Os autores mostram que, além de ter havido um aumento na carga tributária total no período, o sistema tributário se tornou ainda mais regressivo⁵²².

Em 2004, a tributação direta continuou progressiva. As famílias com renda de até dois salários mínimos mensais tinham 3,1% de sua renda dispendida com esse tipo de tributo, ao passo que as famílias mais ricas, com renda superior a trinta salários mínimos, gastavam 10,6% da renda com tributos diretos. Entretanto, a progressividade da tributação direta mostrou-se incapaz de absorver a imensa regressividade verificada na tributação indireta. As famílias do último extrato tinham apenas 16,4% de seus rendimentos onerados com tributos indiretos. Já as

⁵²⁰ VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G.; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996**. Brasília: IPEA, 2000, p. 49-51.

⁵²¹ SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos**. 2008. 149 f. Tese (Doutorado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2008, p. 103.

⁵²² ZOCKUN, Maria Helena (coord.) *et al.* **Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado**. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2007, p 18-19.

famílias mais pobres comprometiam 45,8% da renda com esses tributos. Assim, a carga tributária total incidente sobre as famílias mais ricas representava 26,3% da renda familiar, já a carga incidente sobre as famílias menos favorecidas economicamente representava 48,8% dos rendimentos auferidos. Os dados podem ser observados na tabela abaixo:

Renda mensal familiar	Em % da renda familiar						Acréscimo de carga tributária (em pontos percentuais)
	Tributação Direta		Tributação indireta		Carga Tributária Total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
Até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
Mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Tabela 2: carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004.

Fonte: ZOCKUN, Maria Helena (coord.) *et al.* **Simplificando o Brasil:** propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2007, p 19.

Os dados revelam um sistema tributário não desejável sob a ótica da justiça fiscal e social, na medida em que é incapaz de realizar a equidade e de atingir a neutralidade e a racionalidade. Conforme apontado por Ribeiro, a estrutura tributária e a distribuição da carga tributária verificadas no período provocam duas consequências nocivas: primeiro, desincentivam o investimento em atividades produtivas e, segundo, geram uma tributação significativamente regressiva e injusta⁵²³.

Estudo mais recente realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e embasado em dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística para o ano de 2008 estima que a carga tributária total incidente sobre as famílias mais ricas, cujos rendimentos ultrapassam os trinta salários mínimos mensais, era de 29% para o ano. Já as famílias mais pobres, com

⁵²³ RIBEIRO, Márcio Bruno. Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil no período 1995-2009: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. In: CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Orgs.) **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010, p. 135.

renda de até dois salários mínimos, tinham aproximadamente 54% de seus rendimentos comprometidos com a tributação⁵²⁴. Os dados podem ser verificados na tabela abaixo:

Renda mensal familiar	Carga tributária bruta – 2004	Carga tributária bruta – 2008	Dias destinados ao pagamento de tributos
Até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
Mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

Tabela 3: distribuição da carga tributária bruta conforma faixas de renda em 2008.

Fonte: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. **Comunicado da Presidência número 22.** Brasília, 2009, p. 4.

Novamente, os números refletem um sistema tributário extremamente regressivo, no qual a carga tributária cai continuamente em proporção inversa ao incremento da renda. Os resultados obtidos em 2008-2009 mostram que não houve grande alteração em relação à distribuição dos encargos fiscais por faixa de renda, se comparados aos dados colhidos em 2004. A progressividade dos tributos diretos continua pequena e a regressividade dos tributos indiretos é constatação marcante⁵²⁵.

Embora os dados apresentados refiram-se à repartição da carga tributária brasileira para os anos de 1994, 2004 e 2008, acredita-se que a repartição atual não destoia dos dados referentes aos anos 2004 e 2008. Isso porque, desde então, a carga tributária, em percentual do PIB, não apresentou variação considerável. Também não houve mudança sensível no que tange à estrutura da tributação, na qual as bases de incidência bens e serviços continuam recebendo elevada importância.

⁵²⁴ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. **Comunicado da Presidência número 22.** Brasília, 2009, p. 4. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2019.

⁵²⁵ Ibidem, p. 6.

Em 2018, a Oxfam publicou o relatório “País estagnado: um retrato das desigualdades brasileiras 2018”⁵²⁶, no qual destacou a manutenção de um sistema tributário altamente regressivo, que reforça as desigualdades sociais⁵²⁷. Em termos de desigualdade de renda, o Brasil ocupa a nona posição como país mais desigual, dentre 189 países. A estrutura tributária apenas reforça essa disparidade. As políticas sociais são capazes de atenuar, em parte, esse desequilíbrio, entretanto, sua efetividade em reduzir as desigualdades é muito inferior à observada nos países da OCDE e ainda menor que nos quinze países mais ricos da União Europeia. Nestes países, embora a desigualdade inicial (antes da tributação e dos gastos sociais) seja relativamente similar à brasileira, os índices de desigualdade pós-tributação e dispêndios sociais são muito menores, mostrando que as políticas tributária e social são as grandes responsáveis por essa diferença⁵²⁸.

No que tange ao gasto social brasileiro, estudos apontam que, em 2003, os benefícios decorrentes de transferências previdenciárias e assistenciais aos menos favorecidos economicamente eram praticamente anulados pela tributação indireta. Em 2009, a situação teria apresentado uma pequena melhora, haja vista ter ocorrido um aumento dos gastos sociais, que, então, compensavam a alta regressividade da tributação. A despeito disso, referidos gastos não eram capazes de promover uma redistribuição significativa de renda, sobretudo em decorrência da estrutura tributária brasileira, que atribui maior importância aos tributos indiretos, incidentes sobre o consumo⁵²⁹, e opta por não realizar a capacidade contributiva subjetiva nesse tipo de imposição.

2.1.4 Denúncia de um sistema tributário regressivo e violador do mínimo existencial

Os diversos estudos apresentados revelam que, a despeito de muitos países estruturarem seu sistema tributário priorizando a personalização dos encargos e a progressividade em relação ao nível de renda, o Brasil continua tendo um sistema fiscal altamente regressivo e muito objetivo, quadro que não se reverteu após a Constituição de

⁵²⁶ OXFAM BRASIL. **País estagnado: um retrato das desigualdades brasileiras 2018**. São Paulo: Brief Comunicação, 2018.

⁵²⁷ “A característica que mais chama atenção é o papel regressivo da tributação indireta nos grupos de baixa renda. Ela aumenta a carga tributária de famílias e indivíduos que estão entre os 40% mais pobres para os mesmos patamares daqueles que estão entre os 20% mais ricos, revelando a incapacidade do sistema tributário brasileiro de tratar de maneira desigual os desiguais, corrigindo assim desníveis de renda.” (Ibidem, p. 40).

⁵²⁸ Ibidem, p. 33.

⁵²⁹ SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Brasília: XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012, p. 63-64 e 70-71.

1988⁵³⁰. A prevalência de tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, somada à desconsideração das particularidades econômicas subjetivas de cada consumidor em prol da generalidade da norma são os principais fatores que dão origem à desproporção da carga tributária total incidente sobre pessoas de baixa renda se comparada às mais ricas.

2.1.4.1 A irrealização do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva exige que o sistema tributário respeite o mínimo existencial e que, em sua globalidade, não seja regressivo. Conforme apontado nas pesquisas, essas exigências não são atendidas pelo atual sistema tributário brasileiro. Utilizando as referências mais recentes, em 2008, as famílias que recebiam até dois salários mínimos tinham 53,9% de seus rendimentos comprometidos com tributação, ao passo que as famílias que recebiam mais de trinta salários mínimos dispndiam apenas 29% da renda em tributos⁵³¹. Os dados revelam uma regressividade altíssima. Além disso, considerando que o mínimo existencial seja o salário mínimo, nas famílias de mais baixa renda esse patamar sequer é respeitado, em razão do enorme ônus tributário que suportam.

Um sistema tributário que atribui elevada importância à tributação indireta e que concretiza tão somente o aspecto objetivo do princípio da capacidade contributiva nesse tipo de tributo, como o sistema fiscal brasileiro, mostra-se incapaz de atender aos anseios de justiça fiscal e social. Isso porque quanto mais predominarem tributos que não envolvam a análise da capacidade contributiva subjetiva do contribuinte e quanto menores forem as imposições que dependam diretamente desse exame, tanto menor será a possibilidade de o ordenamento jurídico tributário realizar o princípio da capacidade contributiva⁵³² e efetivar as proteções por ele preconizadas. Para uma adequada aplicação do princípio, é preciso considerar tanto seu aspecto objetivo quanto o subjetivo⁵³³.

Como visto, a atual conformação do sistema tributário brasileiro e a utilização exclusiva da seletividade como técnica de concretização da capacidade contributiva na tributação indireta não se revelam suficientes para proteger o mínimo existencial, nem para

⁵³⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1160.

⁵³¹ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. **Comunicado da Presidência número 22**. Brasília, 2009, p. 4.

⁵³² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v. 1, p. 209-210.

⁵³³ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., 2010, p. 1160.

garantir uma tributação não regressiva. Por essa razão, faz-se necessário adotar medidas corretivas, visando adequar o sistema tributário ao princípio em questão.

2.1.4.2 As contradições de uma tributação regressiva e violadora do mínimo existencial em um Estado Social

Um dos objetivos do Estado Social é promover o bem-estar de seus cidadãos e realizar a redução das desigualdades sociais, por meio de políticas públicas visando à igualdade. Face à uma tributação não equitativa, argumenta-se que a regressividade do sistema tributário e a violação ao mínimo existencial poderiam ser compensadas por meio dos gastos sociais. Como já abordado, em diversos países, a redistribuição de renda realmente ocorre por meio de políticas públicas direcionadas aos mais necessitados, a partir dos recursos arrecadados pelo Estado com a tributação. Os gastos sociais funcionariam como ressarcimento pelos tributos cobrados sem a presença de capacidade contributiva subjetiva (tributos indiretos), e como maneira de promover a justiça social, pelo redirecionamento de recursos aos menos favorecidos economicamente⁵³⁴. Na OCDE, por exemplo, a desigualdade de renda verificada após a incidência dos tributos e o recebimento das transferências estatais é, em média, 25% (vinte e cinco por cento) menor em relação àquela existente antes dos tributos e transferências, sendo estas responsáveis por três quartos da redução⁵³⁵.

Todavia, isso não se verifica no Brasil⁵³⁶. No país, as políticas públicas de transferência de renda, talvez por serem geridas de forma equivocada e em razão da alta regressividade do sistema tributário, não apresentam contribuição significativa para a redução dos índices de pobreza, que pouco se alteraram⁵³⁷. Com isso, o Estado Social não atinge seus fins e cria-se um paradoxo: a tributação altamente regressiva atinge de forma mais gravosa os menores níveis de

⁵³⁴ VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça distributiva e tributação**. 2002. 334 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002, p. 233.

⁵³⁵ MARTÍNEZ, José M. Domínguez. La noción de progresividad impositiva: de la teoría a la praxis. **Documento de Trabajo 05/2016**, Alcalá, Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, 2016. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/d8bc/1b58590d49118f217278e4ebeb37f3464f50.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2019.

⁵³⁶ VECCHIO, Humberto Pereira. Op. Cit., 2002, p. 233.

⁵³⁷ Sobre transferência de renda e redução da pobreza: “O resultado de destaque, de certa forma não esperado, é que os programas de transferências de renda não afetaram ou contribuíram para a queda dos índices de pobreza dos estados brasileiros. Isso poderia ser explicado pela má gestão desses programas, em função dos recursos não estarem sendo destinados a aqueles que de fato são considerados pobres, [...] Mais recentemente, a CGU (Controladoria Geral da União), em auditorias realizadas por amostragem no programa Bolsa-Família, verificou que em 90% das cidades ocorreram pagamentos aos beneficiados com renda superior à estipulada por esse programa.” (MARINHO, Emerson; LINHARES, Fabricio; CAMPELO, Guaracyane. Os programas de transferência de renda do governo impactam a pobreza no Brasil? **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 65 n. 3, p. 267-288, jul./set. 2011, p. 283).

renda, que são justamente aqueles que recebem os benefícios previdenciários mínimos e os assistenciais. Ou seja, as transferências de renda repassadas para promover a redistribuição de riqueza são, na verdade, custeadas pelos próprios necessitados que as recebem⁵³⁸. Se, por um lado, o Estado implementa programas sociais destinados aos menos favorecidos economicamente visando à redistribuição de renda, por outro, retira sorrateiramente os recursos dos mais pobres, por meio dos tributos incidentes sobre o consumo.

A contradição verificada não é explícita, nem reconhecida oficialmente pelos programas de transferência de renda⁵³⁹. Os beneficiários também não parecem compreender que os valores recebidos nada mais são do que a restituição pelos tributos indevidamente cobrados. Essa conjuntura gera um ciclo vicioso nefasto: programas sociais que são subsidiados por recursos advindos de uma tributação regressiva, que onera sobretudo os próprios beneficiários dessas políticas⁵⁴⁰. Com isso, a promoção do bem-estar social e a redução da pobreza por meio da redistribuição de renda, objetivos fundamentais da República, são propósitos que não se realizam.

Além disso, no que tange aos gastos sociais, uma efetiva redistribuição de renda por meio das transferências governamentais também depende da participação ativa dos cidadãos na formulação de políticas públicas e na verificação do cumprimento orçamentário. Contudo, no Brasil, a população via de regra não apresenta interesse em participar da elaboração das políticas sociais e, muitas vezes, não tem consciência das desigualdades sociais e econômicas existentes e da possibilidade de alteração desse cenário. Assim, a exclusão econômica decorre e retroalimenta a exclusão política⁵⁴¹.

Um sistema tributário que aposta na tributação indireta e que pouco realiza a capacidade contributiva subjetiva também promove o desgaste da classe média, atingida tanto pela tributação direta quanto pela indireta, e incentiva a continuidade da concentração de renda no topo da pirâmide social:

Nosso modelo tributário alienou a classe média do usufruto dos bens sociais (de baixa ou incerta qualidade), mas não do pagamento de impostos progressivos como o imposto de renda (é praticamente a classe média que os recolhe), e a empurrou para as hostes da coalizão política regressiva. E, no entanto, a classe média, como ensina a história dos países desenvolvidos, foi ator imprescindível às coalizões que permitiram

⁵³⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./mai. 2014, p. 61.

⁵³⁹ CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 36 n. 76, p. 103-152, 2015, p. 126.

⁵⁴⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., 2014, p. 49.

⁵⁴¹ VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça distributiva e tributação**. 2002. 334 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002, p. 227.

o desenvolvimento de Estados do bem-estar universalistas. Por outro lado, a quase inexistente tributação das altas rendas no Brasil é componente central na explicação da concentração no topo e sua resiliência ao longo do tempo, que se deu em simultâneo ao declínio da desigualdade dos rendimentos do trabalho. Interesses poderosos, antigos e modernos, cuidaram de procrastinar quando não abortar as poucas iniciativas isoladas de reversão do modelo tributário no Brasil democrático⁵⁴².

A desigualdade, fomentada por um sistema tributário regressivo e violador do mínimo existencial, além de moralmente reprovável, é economicamente desinteressante e contrária ao ordenamento jurídico constitucional brasileiro, que determina expressamente sua redução. A concentração de renda no topo da pirâmide social é prejudicial aos processos democráticos e à tomada de decisões políticas, uma vez que exerce influência nas deliberações, manipulando a atuação do Estado para favorecer as pessoas economicamente situadas no topo⁵⁴³.

Não é possível se ter um Estado que promova os direitos sociais e que reduza as desigualdades sob tributação regressiva e violadora do mínimo existencial⁵⁴⁴. A conformação do sistema tributário brasileiro, que prioriza a tributação indireta e que só realiza a capacidade contributiva objetiva nesse tipo de imposição, é incapaz de atender às determinações da capacidade contributiva e às exigências da justiça fiscal e social. Faz-se necessário adequar o sistema tributário aos princípios constitucionais. Com isso, não se quer vedar a existência de tributos indiretos, com efeitos regressivos⁵⁴⁵, mas se quer garantir que o conjunto de imposições, considerado em sua totalidade, não apresente caráter regressivo e não viole o mínimo existencial.

As distorções provocadas pela atual estrutura tributária devem ser combatidas com prioridade, a fim de proporcionar uma distribuição dos encargos fiscais que se coadune com a capacidade contributiva do indivíduo. Isso porque a justiça social depende também da realização da justiça tributária⁵⁴⁶. Para tanto, é preciso considerar a capacidade contributiva

⁵⁴² FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 39, n. 2, p. 306-327, abr./jun. 2019, p. 325.

⁵⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e redução de desigualdades. **Revista jurídica luso-brasileira**, Lisboa, ano 4, n. 6, 105-146, 2018, p. 113.

⁵⁴⁴ FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. Op. cit., 2019, p. 325.

⁵⁴⁵ “[...] lascia aperta la possibilità che in un sistema tributario, informato alla progressività, coesistano tributi non progressivi, ma a due condizioni, mi sembra: in primo luogo, che il tributo non progressivo non contraddica la realizzazione dei fini extrafiscali ed, in secondo luogo, che il tributo non progressivo sia un tributo, sul piano dell’incidenza quantitativa e qualitativa, in ordine al carico tributario del singolo contribuente, alle caratteristiche fondamentali del sistema tributario o ad altri indici rilevatori della progressività del sistema, a rilievo del tutto secondario. Sostenere infatti che la progressività del sistema è fatta salva quando i suoi più importanti tributi, sul piano quantitativo e qualitativo, non lo sono, significa contraddire in diversi sensi il disposto costituzionale.” (FICHERA, Franco. **Imposizione ed extrafiscaltà nel sistema costituzionale**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 1973, p. 146-147).

⁵⁴⁶ GASSEN, Valcir; D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013, p. 225.

subjetiva, ou seja, a força econômica efetiva de quem arca com o ônus fiscal. As possibilidades de realização desse propósito serão analisadas no próximo tópico.

2.2 Possibilidades de aplicação da capacidade contributiva subjetiva à tributação indireta

A construção de um sistema tributário que promova o princípio da capacidade contributiva e que seja justo do ponto de vista social é desafio enfrentado pela maioria dos países. Alguns Estados conseguem construir esse ideal de forma mais efetiva que o Brasil. Por isso, a análise da conformação de sistemas tributários estrangeiros e de soluções encontradas para garantir a proteção ao mínimo existencial e a proteção contra um sistema tributário regressivo pode ser útil para ajudar na correção das distorções do sistema tributário nacional. É claro que as soluções estrangeiras não poderão ser simplesmente “importadas” sem qualquer ajuste ou questionamento⁵⁴⁷, haja vista serem pensadas para conjunturas muito diferentes da brasileira. Mas podem ser proveitosas, desde que ocorra uma adequação às peculiaridades da ordem jurídica tributária brasileira, e desde que sejam somadas a outras alternativas pensadas a partir da realidade do país e para a conjuntura atual.

As soluções para preservar o mínimo existencial e para garantir um sistema tributário não regressivo partem da consideração da capacidade contributiva subjetiva daquele que efetivamente arca com o ônus fiscal. Ou seja, adotam a técnica da personalização, adequando o encargo tributário à verdadeira força econômica do detentor da capacidade contributiva visada. No ordenamento jurídico brasileiro, a consideração da capacidade contributiva subjetiva deve ser a regra, por expressa determinação constitucional. Conforme apontado no tópico 1.1.4, apenas sendo impossível considerar as características pessoais do contribuinte é que a personalização pode deixar de ser aplicada. Existindo a viabilidade de um imposto pessoal, será inconstitucional a lei que criar imposto considerando apenas a capacidade contributiva objetiva⁵⁴⁸. Assim, nos tópicos abaixo, serão examinadas as possibilidades de consideração da capacidade contributiva subjetiva na tributação, sobretudo nos tributos indiretos.

2.2.1 Possibilidades e experiências no direito comparado

⁵⁴⁷ Nesse sentido, Legrand refere que “transplantes jurídicos” são impossíveis, pois a própria alteração de significado das palavras, decorrente da cultura e da realidade social, transmuta o significado da respectiva regra. LEGRAND, Pierre. A impossibilidade de “transplantes jurídicos”. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito UFRGS**, Porto Alegre, v. 9, n. 1. p. 1-18, 2014, p. 4.

⁵⁴⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 84.

Alguns países têm buscado soluções para reduzir a regressividade do sistema tributário voltando a atenção para a tributação indireta e buscando conciliá-la com a capacidade contributiva subjetiva. Em comum, pode-se observar que as alternativas encontradas normalmente optam por uma maior uniformização da tributação sobre o consumo (sem grande diferenciação de alíquotas) e por um direcionamento dos benefícios fiscais aos segmentos mais pobres da população⁵⁴⁹.

2.2.1.1 Transferência compensatória aos menos favorecidos: a solução canadense

O Canadá é um país que não possui elevada tributação sobre o consumo. Para o ano de 2017, a carga tributária no país foi de aproximadamente 32,2% do PIB, com destaque para as bases de incidência renda e propriedade (perfazendo 58,8% do total arrecadado). Os impostos sobre consumo representavam apenas 23,2% da receita total naquele ano.⁵⁵⁰ As alíquotas dos tributos indiretos também são menores que as alíquotas médias observadas nos países da OCDE e menores que as praticadas no Brasil, variando entre 13 e 15% (considerando o imposto federal e os impostos provinciais sobre vendas).⁵⁵¹ Apesar de possuir uma estrutura tributária que atribui pequeno peso à tributação sobre o consumo, o Canadá ainda assim construiu uma solução para corrigir o efeito regressivo decorrente dos tributos indiretos.

O imposto federal sobre o consumo no Canadá possui alíquota praticamente uniforme. Contudo, alguns produtos e serviços com peso importante nas compras da população de baixa renda são isentos dessa imposição. Como exemplo, podem-se citar alimentos e medicamentos, bens que representam porcentagem relevante dos gastos das famílias menos favorecidas

⁵⁴⁹ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economia Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017, p 60.

⁵⁵⁰ OECD. **Revenue Statistics. 2018**. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 20. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page3>. Acesso em: 20 jun. 2019.

⁵⁵¹ Os tributos sobre o consumo no Canadá são, basicamente, o Goods and services tax e o Harmonized sales tax (GST/HST). O GST é um tributo federal com alíquota padrão de 5% incidente sobre venda de produtos e serviços. O HST é a combinação do GST federal e dos tributos sobre vendas de bens e serviços cobrados por cada uma das províncias canadenses. “The Canadian standard federal GST rate is 5.0%, which is below the OECD average. The average VAT/GST standard rate in the OECD was 19.2% as of 1 January 2016, up from 17.7% on 1 January 2009. Canada applies a reduced federal GST rate of 0% to a number of goods and services. A number of provinces have harmonised their provincial sales (HST) taxes with the federal GST and thus levy a combined GST/HST at a rate varying between 13% and 15%. Since 2009, 22 of the 34 OECD countries that have a VAT have raised their standard VAT/GST rate at least once. In contrast, Canada has not changed its standard federal GST rate since 2008.” (OECD. **Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#page4>. Acesso em: 02 jun. 2018).

economicamente⁵⁵². Essa isenção assemelha-se à seletividade praticada no Brasil, que determina uma carga tributária menor sobre os bens considerados mais essenciais. A novidade reside no fato de que, para além das isenções referidas, o Canadá possui um programa de transferência de valores para as famílias de renda baixa e modesta, no qual são restituídos total ou parcialmente os valores pagos a título de imposto sobre o consumo.

Como parte de um sistema progressivo de tributação, o Canadá criou o *GST/HST credit*, um pagamento não tributável realizado pelo governo a cada três meses a indivíduos e famílias com rendimentos baixos e modestos. Essa transferência é uma forma de compensar a totalidade ou parte do imposto sobre bens e serviços (GST/HST) que foi pago nas compras realizadas pelos beneficiários do programa. Para ser elegível ao programa *GST/HST credit*, é preciso ser residente no Canadá para fins de imposto de renda e preencher pelo menos um de três requisitos: ter pelo menos dezenove anos, ou ter um cônjuge ou companheiro(a), ou ser pai e viver (ou ter vivido) com o filho⁵⁵³.

O montante a ser transferido é calculado levando-se em conta o rendimento líquido do indivíduo ou da família⁵⁵⁴, o estado civil do beneficiário e o número de pessoas do grupo familiar. A elegibilidade e o cálculo do benefício são feitos de forma automática pela Receita Canadense, a partir da declaração do imposto de renda do beneficiário e com base em tabelas que relacionam rendimento líquido e número de integrantes no agregado familiar.

A título de exemplo, um indivíduo solteiro e sem filhos que recebe \$ 30.000,00 por ano terá direito a uma restituição de \$ 433,00 por ano. Se tiver um filho, o valor a ser restituído aumenta para \$ 717,00. O montante da transferência cresce proporcionalmente até a quarta criança integrante do agregado familiar. Em sentido contrário, o aumento de rendimento líquido após atingido certo nível faz com que o valor da restituição passe a diminuir.

A mesma lógica é aplicada aos indivíduos casados ou em união estável. Mas neste caso, utiliza-se a seguinte tabela para determinar o montante da transferência⁵⁵⁵:

⁵⁵² BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado. In: BÀRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (Eds.) **Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?** Santiago de Chile: CEPAL/CIDOB, 2012, p. 61.

⁵⁵³ CANADA REVENUE AGENCY. **GST/HST Credit**. 2018. Disponível em: <<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/rc4210/rc4210-18e.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

⁵⁵⁴ “Family net income – this is your net income added to the net income of your spouse or common-law partner, if you have one. Family net income does not include your child’s net income. If you or your spouse or common-law partner were non-residents of Canada for part or all of the year, family net income includes your or your spouse’s or common-law partner’s income from all sources, both inside and outside Canada, for any part of the year that either of you were not residents of Canada.” (CANADA REVENUE AGENCY. Op. cit., 2018).

⁵⁵⁵ CANADA. **Goods and services tax/Harmonised sales tax credit**: guideline table effective July 2018 - June 2019 (tax year 2017). Disponível em: <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit/goods-services-tax-harmonised-sales-tax-credit-guideline-table-effective-july-2018-june-2019-tax-year-2017.html>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

Renda líquida familiar (ano)	Sem filhos (\$/ano)	1 filho (\$/ano)	2 filhos (\$/ano)	3 filhos (\$/ano)	4 filhos (\$/ano)
Menos de 36.976	568,00	717,00	866,00	1.015,00	1.164,00
38.000,00	516,80	665,80	814,80	963,80	1.112,80
39.000,00	466,80	615,80	764,80	913,80	1.062,80
40.000,00	416,80	565,80	714,80	863,80	1.012,80
42.000,00	316,80	465,80	614,80	763,80	912,80
44.000,00	216,80	365,80	514,80	663,80	812,80
46.000,00	116,80	265,80	414,80	563,80	712,80
48.000,00	16,80	165,80	314,80	463,80	612,80
50.000,00	0,00	65,80	214,80	363,80	512,80
52.000,00	0,00	0,00	114,80	263,80	412,80
54.000,00	0,00	0,00	14,80	163,80	312,80
56.000,00	0,00	0,00	0,00	63,80	212,80
58.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	112,80
60.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,80
62.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Tabela 4: tabela guia do programa *GST/HST credit* para indivíduos casados/em união estável.

Fonte: CANADA. **Goods and services tax/Harmonised sales tax credit:** guideline table effective July 2018 - June 2019 (tax year 2017).

Uma vez calculado o montante da restituição, o valor será pago mediante transferências trimestrais, em 5 de julho e 5 de outubro, e em 4 de janeiro e 5 de abril do ano seguinte. A apresentação da declaração de imposto de renda para o ano-base é imprescindível para perceber o benefício, mesmo que o indivíduo não tenha recebido rendimentos. Isso porque é a partir dessa informação que a Receita Canadense verifica os destinatários da restituição e o montante a ser restituído⁵⁵⁶.

Esse processo de identificação de beneficiários e de cálculo do valor da transferência pressupõe análise de informações mais complexas, o que pode exigir certo esforço. É preciso que o país possua uma base de dados com informações confiáveis acerca dos rendimentos da população e dos componentes de cada grupo familiar. No Canadá, o elevado grau de formalidade das atividades econômicas permite que a Receita Canadense tenha informações bastante confiáveis. Contudo, em países onde a formalidade não é tão elevada (nos países

⁵⁵⁶ CANADA REVENUE AGENCY. **GST/HST Credit**. 2018. Disponível em: <<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/rc4210/rc4210-18e.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

emergentes, fica em torno de 40% a 60%), a aplicação dessa técnica de restituição torna-se menos viável⁵⁵⁷.

Embora o procedimento para devolução dos impostos sobre o consumo possa elevar a complexidade do trabalho da Receita Canadense, a vantagem é que essa restituição por parte do governo não altera os procedimentos realizados pelas empresas para cumprimento das obrigações principais e acessórias da legislação fiscal, não alterando os custos de conformidade existentes⁵⁵⁸.

O *GST/HST credit* é um programa que tem por pressuposto o reconhecimento do efeito regressivo da tributação sobre o consumo e que busca amenizar essa consequência negativa dos tributos indiretos. Baseia-se em uma presunção de comprometimento de recursos com tributos indiretos para cada faixa de renda e a depender do número de integrantes do agregado familiar. Embora seja uma suposição, é coerente com a ideia de que, quanto menor a renda e quanto maior o número de dependentes, maior será o percentual dos rendimentos que resta comprometido com tributos sobre o consumo. Trata-se de uma presunção que considera a capacidade contributiva subjetiva do indivíduo, ou seja, que leva em conta suas particularidades. A análise de características como nível de renda e o número de integrantes do grupo familiar, particulares a cada contribuinte, permite direcionar os benefícios fiscais tão somente àqueles indivíduos que se presume efetivamente necessitarem, permitindo que compensem total ou parcialmente os tributos indiretos indevidamente pagos.

O programa também é vantajoso por proporcionar conscientização acerca dos tributos embutidos no preço de bens e serviços e dos efeitos regressivos deles decorrentes. Essa compreensão encoraja os debates sobre a busca por um sistema tributário capaz de realizar a justiça fiscal e apto a contribuir para a justiça social. No contexto em que está inserido, o programa *GST/HST credit* cumpre sua função, representando forma adequada de combater a regressividade da tributação indireta. Contudo, poderia ter dificuldades de ser implementado no Brasil, haja vista o alto grau de informalidade das atividades econômicas no país.

2.2.1.2 Imposto diferenciado conforme o contribuinte: a solução japonesa

⁵⁵⁷ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado. In: BÀRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (Eds.) **Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?** Santiago de Chile: CEPAL/CIDOB, 2012, p. 49-77, p. 62.

⁵⁵⁸ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo.** 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017, p 61.

O Japão é um país que, como o Canadá, não atribui grande peso à tributação indireta. Para o ano de 2016, a carga tributária no país foi de 30,6% do PIB, sendo que, do total arrecadado, apenas 20,4% adveio da tributação sobre o consumo⁵⁵⁹. Apesar disso, o Japão construiu um mecanismo para amenizar o efeito regressivo decorrente da tributação sobre o consumo. A solução consiste em uma combinação entre seletividade e personalização. Aquela é aplicada para certos bens e serviços por conveniência administrativa ou pela natureza do objeto tributado. Já esta é utilizada para conceder benefícios fiscais específicos, mediante uma combinação de produto e consumidor⁵⁶⁰.

As isenções universais, aplicáveis a todos os consumidores (equivalente à seletividade), são utilizadas em categorias de bens e serviços como: empréstimo ou transferência de terrenos, transferência de títulos negociáveis, juros pagos em empréstimos, em títulos públicos ou privados e em prêmios de seguro, selos postais, bens associados à obstetrícia, despesas de enterro e cremação e transferências de bens para uso de deficientes físicos. Já a personalização aplica-se a categorias como tratamentos médicos, serviços domiciliares e de assistência social, serviços educativos e aluguéis de moradias⁵⁶¹.

As isenções não universais são destinadas tão somente a indivíduos que consomem certos bens e serviços estabelecidos em alguma das leis japonesas sobre o tema. Por exemplo, em relação a tratamentos médicos, as isenções são restritas a pessoas cujo tratamento seja embasado nas provisões de uma das leis mencionadas, como a lei de seguro de saúde, lei do bem-estar das pessoas com deficiência, lei sobre saúde mental, lei de indenização por lesões de saúde relacionadas com a poluição ambiental, dentre outras. Dessa forma, as isenções de tratamento médico (que podem se limitar apenas aos serviços e não incluir os bens) não são aplicadas quando o tratamento não se enquadrar em uma das referidas leis. O efeito geral provocado pelas isenções não universais, via de regra, é a tributação de bens e serviços adquiridos por pessoas abastadas ou estrangeiras, uma vez que acabam não se enquadrando nos requisitos legais⁵⁶².

⁵⁵⁹ OECD. **Revenue Statistics. 2018**. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 20. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page3>. Acesso em: 20 jun. 2019.

⁵⁶⁰ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economia Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017, p 60.

⁵⁶¹ AINSWORTH, Richard T. Biometrics, certified software solutions, and the Japanese consumption tax: a proposal for the tax commission. **Law and Economics**, Working Paper, nº 06-45, Boston, Boston University School of Law, 2006.

⁵⁶² Ibidem.

Raciocínio análogo é aplicado às demais categorias de isenções não universais⁵⁶³. Para os serviços educacionais, por exemplo, a isenção abrange valores como mensalidades, taxas de matrícula, custos com materiais e outros encargos. No entanto, tomando por base o padrão familiar, as leis japonesas preveem que a isenção para serviços educacionais não se aplica a todas as escolas e não se aplica a todos os cursos de instrução em todas as escolas.⁵⁶⁴ As leis buscam, assim, beneficiar tão somente o grupo específico de pessoas identificadas como necessitadas na legislação que regulamenta a prestação daquele serviço⁵⁶⁵.

Essas isenções não universais foram chamadas por Ainsworth de “isenções cirúrgicas”, uma vez que são projetadas para abranger um grupo de pessoas específico, associando-se a esse grupo certos bens e serviços que devem ser isentos quando adquiridos por seus integrantes. O método japonês diferencia-se da seletividade porque primeiro identifica quem são os indivíduos necessitados, que serão destinatários dos benefícios fiscais, para, depois, aplicar as isenções a essas pessoas, quando realizarem compras de bens e serviços pré-estabelecidos. A seletividade, por sua vez, enfoca primeiramente os bens ou serviços específicos, e não os indivíduos necessitados⁵⁶⁶.

As isenções não universais adotadas no Japão consideram a capacidade contributiva subjetiva do consumidor final, haja vista serem pensadas para que a combinação entre produto adquirido por integrante de certo grupo e isenção concedida represente um benefício fiscal efetivo aos menos favorecidos economicamente. É essa observância da capacidade contributiva subjetiva que garante o direcionamento das isenções tributárias aos mais necessitados, fazendo com que o método de “isenções cirúrgicas” seja capaz de minimizar a regressividade decorrente da tributação indireta. Outra vantagem dessa técnica é evitar as perdas de arrecadação decorrentes da seletividade, mecanismo que beneficia indevidamente também os detentores de rendas elevadas⁵⁶⁷.

Contudo, o sistema de isenções japonês, ao combinar seletividade com personalização, eleva a complexidade do sistema tributário, aumentando o trabalho da administração tributária. O custo de conformidade das empresas também é agravado, na medida em que as variações do

⁵⁶³ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado. *In*: BÁRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (Eds.) **Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?** Santiago de Chile: CEPAL/CIDOB, 2012, p. 60.

⁵⁶⁴ AINSWORTH, Richard T. Biometrics, certified software solutions, and the Japanese consumption tax: a proposal for the tax commission. **Law and Economics**, Working Paper, nº 06-45, Boston, Boston University School of Law, 2006.

⁵⁶⁵ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. *Op. cit.*, 2012, p. 60.

⁵⁶⁶ AINSWORTH, Richard T. *Op. Cit.*, 2006.

⁵⁶⁷ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. *Op. cit.*, 2012, p. 60.

imposto a depender da combinação entre produtos e consumidores impõe controles adicionais para cumprir as exigências fiscais em cada operação realizada⁵⁶⁸.

2.2.1.3 Isenções concedidas aos beneficiários de programa social: o caso dos Estados Unidos

Os Estados Unidos, país que tradicionalmente é marcado pela pouca intervenção estatal no cenário econômico, também se preocupa com a regressividade da tributação indireta, sobretudo em relação aos efeitos provocados sobre os menos favorecidos economicamente. Nos Estados Unidos, os tributos indiretos não ocupam posição de destaque no total arrecadado. O país possui a menor proporção de receitas provindas de tributos sobre o consumo, se comparado aos demais países da OCDE. A porcentagem da receita advinda da tributação indireta também é bem menor que a observada no Brasil.⁵⁶⁹ Ainda assim, o país adota mecanismos para equilibrar as cargas tributárias de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

A redução da regressividade oriunda da tributação indireta ocorre no âmbito de um programa social, o Programa de Assistência Nutricional Suplementar (SNAP), administrado a nível federal pelo Departamento da Agricultura e anteriormente conhecido como “*food stamp program*”⁵⁷⁰. O Programa é destinado a famílias de baixa renda e consiste na concessão, pelo governo, de um valor mensal, variável a depender da renda familiar e do número de membros do grupo, que pode ser utilizado na compra de alimentos previamente indicados pelo governo, tais como frutas, pães, cereais, vegetais, carne, dentre outros⁵⁷¹.

Para ser elegível ao programa, é preciso que o agregado familiar preencha os requisitos estabelecidos, dentre os quais, tamanho da família, renda familiar mensal bruta, renda familiar

⁵⁶⁸ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economia Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017, p 61.

⁵⁶⁹ “Compared to the other OECD countries, the United States has the lowest proportion of revenue from general consumption in its total tax revenue (7.9%), far below the OECD average (20.7%).” (OECD. **Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/ctt-2016-en>>. Acesso em: 02 jun. 2018).

⁵⁷⁰ WASHINGTON STATE. Department of Revenue. **Food benefits under the Supplemental Nutrition Assistance Program (SNAP) or a successor program**. Washington, 2017. Disponível em: <<https://dor.wa.gov/get-form-or-publication/publications-subject/tax-topics/food-benefits-under-supplemental-nutrition-assistance-program-snap-or-successor-program>>. Acesso em: 30 jun. 2018.

⁵⁷¹ “Households can use SNAP benefits to buy: foods for the household to eat, such as: breads and cereals; fruits and vegetables; meats, fish and poultry; and dairy products, seeds and plants which produce food for the household to eat. In some areas, restaurants can be authorized to accept SNAP benefits from qualified homeless, elderly, or disabled people in exchange for low-cost meals. Households cannot use SNAP benefits to buy: beer, wine, liquor, cigarettes or tobacco, any nonfood items, such as: pet foods, soaps, paper products, household supplies, vitamins and medicines, food that will be eaten in the store.” (UNITED STATES. Department of Agriculture. **What can SNAP buy?** 2013. Disponível em: <<https://www.fns.usda.gov/snap/eligible-food-items>>. Acesso em: 02 jun. 2018.)

líquida, número de crianças e/ou idosos, dentre outros. O benefício deve ser solicitado no estado em que o agregado familiar reside. Depois de solicitar a inscrição no programa, a agência estadual processará o requerimento, realizando uma entrevista com o beneficiário a fim de comprovar as informações fornecidas, comunicando, ao final de trinta dias, se o solicitante é ou não elegível para os benefícios⁵⁷².

Como requisitos, observa-se, inicialmente, a quantidade de recursos contábeis possuídos pela família, os quais não podem superar certos limites.⁵⁷³ Após, analisa-se a renda bruta, que corresponde à renda total da família, antes que quaisquer deduções sejam feitas. Os limites de renda bruta dependem do número de pessoas no agregado familiar. Uma família com duas pessoas, por exemplo, poderá se beneficiar do SNAP se tiver renda bruta mensal menor ou igual a US\$ 1.832,00. Já uma família com quatro pessoas deve observar o limite de US\$ 2.790,00 mensais. Após a análise da renda bruta, verificam-se os limites de renda líquida. Esta corresponde à renda bruta menos as deduções permitidas. Permitem-se deduções com cuidados com dependentes, despesas médicas para membros idosos ou deficientes, pensão alimentícia, custos excessivos de moradia (aluguel, água, gás). No caso, uma família com duas pessoas poderá ser beneficiária do SNAP se tiver renda líquida mensal menor ou igual a US\$ 1.410,00. Já uma família com quatro pessoas deverá ter renda líquida mensal menor ou igual a US\$ 2.146,00. As famílias que tiverem membros idosos ou incapacitados apenas precisam atingir o limite de renda líquida para serem elegíveis.⁵⁷⁴

Constatando-se a elegibilidade do agregado familiar, o cálculo do valor do benefício a ser recebido é feito multiplicando-se a renda líquida familiar mensal por 0,3 e subtraindo-se esse resultado do valor máximo que pode ser recebido mensalmente, montante determinado pelo governo, variável conforme o tamanho da família. O SNAP pressupõe que 30% da renda líquida será gasto com comida, por isso, o cálculo é assim realizado. Uma família de quatro pessoas, por exemplo, cuja renda líquida seja US\$ 1.115,00 mensais, receberá a título de benefício o valor de US\$311,00 mensais.⁵⁷⁵

O benefício é recebido por meio de depósito mensal automático, em conta bancária vinculada a um cartão. Os beneficiários do SNAP recebem cartões EBT (Electronic Benefits

⁵⁷² UNITED STATES. Department of Agriculture. **SNAP Eligibility**. 2019. Disponível em: <<https://www.fns.usda.gov/snap/recipient/eligibility>>. Acesso em: 03 dez. 2019.

⁵⁷³ “Currently, households may have \$2,250 in countable resources (such as cash or money in a bank account) or \$3,500 in countable resources if at least one member of the household is age 60 or older, or is disabled. These amounts are updated annually.” (Ibidem.)

⁵⁷⁴ Ibidem

⁵⁷⁵ O valor é o resultado dos seguintes cálculos: $1.115 \times 0,3 = 335$. Subtraindo-se esse resultado do montante máximo que pode ser recebido por uma família de quatro pessoas (US\$646), tem-se $646 - 335 = 311$. Assim, o agregado familiar receberá US\$311,00 mensais pelo programa SNAP. Ibidem.

Transfers), que são semelhantes aos cartões de débito, e os utilizam para pagar as compras realizadas, podendo fazê-lo em qualquer loja, para os itens qualificados como alimentos elegíveis pelo Departamento de Agricultura. Ao utilizarem o cartão, o valor da compra é deduzido automaticamente do valor depositado na conta do beneficiário. As lojas de maior porte codificam e categorizam todos os alimentos como elegíveis ou não para o programa SNAP. Essas lojas usam scanners na finalização da compra e os funcionários não precisam separar manualmente os alimentos elegíveis para o SNAP dos itens não alimentícios ou não elegíveis. Ao contrário, as pequenas lojas, que não possuem registro eletrônico de alimentos elegíveis e não elegíveis, precisam separar os produtos no momento da finalização da compra e calcular o total e as deduções de forma manual.⁵⁷⁶

Até o momento, a descrição revela apenas mais um programa de assistência social. Contudo, a novidade trazida reside no fato de que os produtos elegíveis para serem adquiridos com benefícios advindos do SNAP são isentos de impostos sobre vendas, quando comprados pelos beneficiários do programa⁵⁷⁷. Ou seja, qualquer alimento adquirido pelo agregado familiar, desde que elegível, não está sujeito a nenhum tributo sobre vendas estadual ou local⁵⁷⁸.

Assim, nos Estados Unidos, aplica-se a capacidade contributiva objetiva por meio da seletividade, uma vez que existe certa variação na carga tributária de acordo com a essencialidade do produto adquirido. Contudo, não se desconsidera a capacidade contributiva subjetiva, na medida em que, para além da seletividade, aplicam-se isenções específicas às famílias mais pobres, beneficiadas pelo programa de assistência social SNAP⁵⁷⁹. Com isso, o

⁵⁷⁶ “SNAP benefits may be redeemed for any item covered by the USDA’s definition of food (Table 1). SNAP benefits are issued through Electronic Benefits Transfer (EBT) cards, which are similar to debit cards and automatically deduct the purchase price (without sales taxes) from the customer’s account and deposit it into the retailer’s bank account. Large stores code and categorize all food with information including whether the product is subject to sales tax and purchasable with SNAP benefits. These stores use scanners at checkout so employees do not need to manually separate SNAP food from nonfood items. Small stores that do not have an electronic register and scanning system must separate eligible foods from nonfood items for SNAP and sales tax purposes and tally the amount manually (e.g., with a cash register).” (POMERANZ, Jennifer L.; CHRQUI, Jamie F. *The Supplemental Nutrition Assistance Program: analysis of program administration and food law definitions*. **Am J Prev Med**, Rockville, 49(3), p. 428–436, 2015. Disponível em: <<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4922898/>>. Acesso em: 02 jun. 2018.)

⁵⁷⁷ “Benefit eligible products are exempt from retail sales tax when purchased with benefits issued by the USDA.” (WASHINGTON STATE. Department of Revenue. **Food benefits under the Supplemental Nutrition Assistance Program (SNAP) or a successor program**. Washington, 2017. Disponível em: <<https://dor.wa.gov/get-form-or-publication/publications-subject/tax-topics/food-benefits-under-supplemental-nutrition-assistance-program-snap-or-successor-program>>. Acesso em: 30 jun. 2018)

⁵⁷⁸ “Any food bought with SNAP benefits is not subject to any state or local sales tax, as per federal law.” (JOHNSON, Anna L.; SHEFFRIN, Steven M. *The success of SNAP (Food Stamps) and the desirability of taxing food*. **Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, v. 108, 2015, p. 1–36. Disponível em: <[JSTOR, www.jstor.org/stable/90023191](https://www.jstor.org/stable/90023191)>. Acesso em: 16 dez. 2019)

⁵⁷⁹ “If a grocery purchase includes any taxable eligible item and SNAP benefits are used in an amount equal to or greater than the total purchase price of these items, the items are exempt under the SNAP tax exemption.”

mínimo existencial das famílias menos favorecidas economicamente é garantido e o efeito regressivo da tributação indireta é reduzido.⁵⁸⁰

2.2.1.4 IVA digital e IVA personalizado: propostas doutrinárias

O IVA digital e o IVA personalizado são propostas formuladas pela doutrina que têm em comum o escopo de reduzir a regressividade decorrente da tributação sobre o consumo. Com o auxílio da tecnologia e de bases de dados administrativas, as propostas buscam ampliar a base impositiva do IVA e, ao mesmo tempo, direcionar benefícios fiscais aos menos favorecidos economicamente. Com isso, evita-se a perda de arrecadação decorrente de isenções universais, concedidas a todos os contribuintes independente de sua força econômica, e possibilita-se aliviar o gravame fiscal incidente sobre os indivíduos necessitados. Isso porque, em ambos os modelos propostos, busca-se graduar o imposto de acordo com a capacidade contributiva subjetiva do consumidor final, de forma que a carga tributária seja adequada às particularidades do indivíduo.

A proposta do IVA digital foi formulada por Ainsworth e se vale da tecnologia para individualizar o consumidor final e, com isso, personalizar o IVA⁵⁸¹. Segundo o modelo proposto pelo autor, a escrituração do IVA, as declarações e o faturamento do tributo seriam realizados mediante arquivos eletrônicos e em tempo real, com exceção dos pequenos negócios. Os sistemas eletrônicos a serem utilizados seriam desenvolvidos por provedores de serviço e certificados pelo governo. Cada bem ou serviço vendido receberia um código de identificação uniforme, permitindo a identificação da venda. Para personalização do IVA, os indivíduos necessitados receberiam um cartão, semelhante ao de crédito, que seria utilizado em cada compra que realizassem. Ao ser utilizado no ponto de venda, o cartão removeria o IVA existente em determinados itens adquiridos, como medicamentos, alimentos e itens de vestuário. Dessa forma, a compra de itens pré-estabelecidos por esse indivíduo seria isenta de imposto sobre o

(MINNESOTA. Department of Revenue. **Supplemental Nutrition Assistance Program (SNAP)**. Sales Tax Fact Sheet 115. Minnesota. Disponível em: <<https://www.revenue.state.mn.us/sites/default/files/2011-11/FS115.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2019.)

⁵⁸⁰ “States have various food retail sales tax laws; many distinguish between necessity and non-necessity food, the latter of which is taxed at a higher rate. It is important to note that food purchased with SNAP benefits is exempt from state and local sales taxes, so participants do not pay sales taxes on food regardless of the tax rate.” (POMERANZ, Jennifer L.; CHRIQUI, Jamie F. The Supplemental Nutrition Assistance Program: analysis of program administration and food law definitions. *Am J Prev Med*, Rockville, 49(3), p. 428–436, 2015. Disponível em: <<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4922898/>>. Acesso em: 02 jun. 2018).

⁵⁸¹ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado. *In*: BÁRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (Eds.) **Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?** Santiago de Chile: CEPAL/CIDOB, 2012, p. 62.

consumo. A verificação dos itens adquiridos que receberiam a isenção seria possível em razão do código de identificação uniforme. Os demais indivíduos que adquirissem os mesmos itens e que não utilizassem o cartão do IVA seriam tributados integralmente⁵⁸².

Os cartões do IVA seriam emitidos mensalmente, pelas agências de assistência social, a partir da verificação do nível de renda do indivíduo. Seria um mecanismo prático, pois não exigiria reembolso em dinheiro, nem retenção de impostos pelas empresas, nem declaração anual por parte do beneficiário. Ainsworth refere que é muito simples associar uma taxa zero de imposto sobre o consumo a determinada compra quando o cartão do IVA é utilizado e aplicar a alíquota padrão quando o cartão não é utilizado na operação. A tecnologia para realizar essa tarefa já está disponível comercialmente. Além disso, o IVA digital seria capaz de conceder os benefícios fiscais às pessoas que realmente necessitam e em itens específicos para os quais a necessidade tenha sido reconhecida⁵⁸³.

Contudo, a implementação de um IVA digital também encontra certas dificuldades. Os sistemas eletrônicos e a tecnologia necessários para funcionamento do modelo proposto, no qual milhões de transações são conjuntamente captadas em tempo real, não estão ao alcance de todos os países, nem de todos os estabelecimentos comerciais. A proposta também recebe críticas por possibilitar uma indevida ingerência na vida privada dos indivíduos beneficiários da isenção, na medida em que o fisco teria acesso a todas as transações realizadas por eles, aos bens e serviços adquiridos, preços pagos e momento de efetivação da compra⁵⁸⁴.

Já o IVA personalizado é modelo de tributação formulado por Barreix *et al.* objetivando um sistema fiscal mais eficiente e equitativo. As principais características da proposta são: (i) a ampliação da base imponible do IVA, (ii) a unificação da alíquota e (iii) a concessão de benefícios fiscais aos menos favorecidos economicamente⁵⁸⁵. Assim, a base

⁵⁸² “For example, assume a low income individual qualifies for exemption from the D-VAT on purchases of necessities, determined in this case to be certain food, clothing items and necessary medical services. This individual would be issued a card, similar to a credit or a purchase card that would, when scanned at the point of sale, remove the D-VAT from the purchase. In effect, the purchase of designated items by this individual would be zero-rated. Other individuals purchasing the same items would be subject to tax. Thus, the D-VAT Card functions the same way that preferred customer cards function at most supermarkets. Because universal product codes would identify all goods and services transactions in the economy, exemptions could be tailored to the specific circumstances of the qualifying individual. D-VAT Cards would be valid nationally, because universal products codes identify the same goods and services in every state.” (AINSWORTH, Richard T. *The Digital VAT (D-VAT)*. **Law and Economics**, Working Paper, nº 06-22, Boston, Boston University School of Law, 2006).

⁵⁸³ *Ibidem*.

⁵⁸⁴ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado. *In*: BÁRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (Eds.) **Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?** Santiago de Chile: CEPAL/CIDOB, 2012, p. 62.

⁵⁸⁵ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economia Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017, p 62.

tributável seria ampliada, conservando-se apenas as isenções necessárias à coerência do tratamento tributário. As alíquotas seriam unificadas, em porcentagem variável de acordo com o desenho fiscal do país em que implementado o IVA personalizado. A adoção de alíquotas uniformes é recomendação contida nas melhores práticas tributárias e atende aos desejos de simplificação da administração tributária e de neutralidade fiscal. Por fim, os indivíduos mais pobres receberiam benefícios fiscais específicos. Para tanto, necessário determinar o montante de benefício que seria concedido e identificar quais indivíduos receberiam o bônus⁵⁸⁶.

Para determinar o montante do benefício, os autores da proposta fazem uma estimativa do imposto incidente sobre a cesta de consumo para cada extrato de renda. A partir dessa estimativa, decidir-se-ia quais extratos de renda seriam beneficiados, estabelecendo o decil de corte para compensação. No que tange ao montante individual de alívio fiscal, dois critérios são propostos: (i) o progressivo, que consiste na adoção de um montante fixo de benefício, correspondente à incidência estimada do IVA sobre o grupo favorecido; (ii) o regressivo, que consiste em uma restituição parcial do valor das compras mensais registradas em meio eletrônico. Dessa forma, quanto maior o consumo, maior seria o retorno, desde que as compras tivessem sido registradas eletronicamente. Este último critério favorece a formalização da economia e, conseqüentemente, a arrecadação. Contudo, demanda investimento em tecnologia, o que nem sempre é possível⁵⁸⁷.

Quanto à identificação dos beneficiários dos alívios fiscais, os autores da proposta reconhecem as dificuldades e a possibilidade de fraudes e de clientelismo nessa determinação. Contudo, sugerem a utilização de cadastros já existentes, criados no âmbito dos programas de transferência de renda pelas administrações públicas da América Latina, os quais são considerados bem-sucedidos na tarefa de segmentação populacional. Entretanto, referem ser necessário que a administração realize uma verificação do preenchimento dos requisitos de elegibilidade pelos candidatos ao recebimento dos benefícios fiscais. É uma atividade complexa, que não está imune a erros. Sugerem que, para além da autodeclaração dos beneficiários, a administração pública se valha de mecanismos como cruzamento de dados, pesquisas domiciliares e visita de campo.⁵⁸⁸

⁵⁸⁶ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado. *In*: BÁRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (Eds.) **Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?** Santiago de Chile: CEPAL/CIDOB, 2012, p. 64.

⁵⁸⁷ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo.** 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017, p 63-65.

⁵⁸⁸ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. *Op. cit.*, 2012, p. 65-66.

Por fim, necessário elucidar como os benefícios fiscais seriam entregues aos indivíduos favorecidos. Os autores da proposta do IVA personalizado sugerem que o valor estabelecido a título de benefício fiscal seja transferido aos beneficiários por meio de um creditamento mensal, em conta bancária. O montante ali depositado poderia ser utilizado pelos beneficiários para realização de novas compras ou poderia ser sacado, por meio de cartão eletrônico fornecido ao indivíduo⁵⁸⁹.

O modelo de IVA personalizado apresenta várias vantagens, dentre as quais, a redução da regressividade do sistema tributário e a preservação do mínimo existencial. Os autores da proposta também apontam que a ampliação da base imponible e a uniformização da alíquota promovem simplificação e aumento na arrecadação. Além disso, a fixação do montante devido a título de benefício fiscal é feita a partir de uma estimativa objetiva, não representando uma invasão à privacidade do indivíduo em suas decisões de consumo. Por fim, a tecnologia necessária para implementação da proposta também já se encontra disponível na maior parte dos países, o que torna viável a adoção do IVA personalizado⁵⁹⁰. Dessa forma, o modelo proposto constitui alternativa possível para conformar o sistema tributário ao princípio da capacidade contributiva, a partir da aplicação da capacidade contributiva subjetiva aos tributos incidentes sobre o consumo.

2.2.2 Possibilidades para o Brasil

A atual conformação do sistema tributário brasileiro não se mostra apta a realizar as imposições do princípio da capacidade contributiva. A preferência pela tributação sobre o consumo e a inaplicabilidade da capacidade contributiva subjetiva a esse tipo de imposição podem ser apontadas como razões principais de um sistema impositivo regressivo e violador do mínimo existencial. Para reverter esse quadro alarmante, contrário à justiça fiscal, são necessárias alterações no sistema tributário, a exemplo das medidas adotadas por outros países. As propostas apresentadas dividem-se, basicamente, em duas frentes, ambas tomando por base a capacidade contributiva subjetiva, quais sejam: maior personalização dos tributos indiretos e

⁵⁸⁹ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017, p 65.

⁵⁹⁰ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado. *In*: BÀRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (Eds.) **Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?** Santiago de Chile: CEPAL/CIDOB, 2012, p. 67.

atribuição de maior peso à tributação direta, tipo de imposição que verifica a efetiva força econômica do contribuinte.

2.2.2.1 Alterações na tributação indireta

No Brasil, os tributos indiretos, responsáveis por quase metade da arrecadação, observam tão somente a capacidade contributiva objetiva, pela seletividade, sem que sejam consideradas as particularidades de cada consumidor. Entretanto, como exposto, a seletividade não se mostra mecanismo suficiente para os fins a que se propõe. Além de ser incapaz de destinar benefícios líquidos efetivos aos menos favorecidos economicamente⁵⁹¹, é insuficiente para conter a regressividade do sistema tributário e não consegue garantir a preservação do mínimo existencial. Por essa razão, é preciso buscar técnicas alternativas, que permitam construir um sistema tributário mais justo.

Atentos às iniquidades que a tributação indireta pode causar, alguns autores há tempo já propõem medidas para além da seletividade. Herrera Molina defende o pagamento de uma compensação correspondente ao valor dos tributos indiretos incidentes sobre o consumo mínimo realizado pelos detentores de poucos recursos, a fim de evitar que a tributação indireta atinja o mínimo existencial⁵⁹². No mesmo sentido, Tipke e Lang sugerem a restituição dos impostos que oneram o montante necessário à existência digna⁵⁹³. Na doutrina brasileira, Misabel Derzi também defende a devolução de valores onerados com encargos fiscais indiretos para os consumidores que não demonstrem capacidade de contribuir⁵⁹⁴. Mas o Brasil ainda não deu atenção a esses alertas e não desenvolveu tais mecanismos de compensação. Contudo, é

⁵⁹¹ SILVA, Giovanni Padilha da. **Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 4-7. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/02/TD_14.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2018.

⁵⁹² “En definitiva: existen – al menos – dos grados de soluciones técnicas para garantizar el mínimo exento en la imposición indirecta: a) La exoneración de los bienes de primera necesidad. b) El pago de una compensación equivalente a la imposición indirecta soportada por un consumo mínimo. Esta compensación puede integrarse como “crédito de impuesto” en la imposición sobre la renta, pero por debajo de ciertos niveles de renta exige un sistema de transferencias a las personas indigentes.” (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 126-127).

⁵⁹³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v. 1, p. 220.

⁵⁹⁴ “Se a Constituição determina que os tributos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um, é direito daqueles que pagam os impostos, sem qualquer disponibilidade econômica para isso, obter a devolução do montante injustamente transferido aos cofres públicos.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./mai. 2014, p. 49).

premente a necessidade de se adotar medidas que revertam a regressividade do sistema tributário brasileiro.

A exemplo dos ordenamentos estrangeiros, a devolução total ou parcial dos valores dispendidos com tributos indiretos aos mais pobres seria mecanismo eficiente para preservar o mínimo existencial e para reduzir a regressividade. A devolução com base nos rendimentos auferidos pelo indivíduo e/ou por sua família considera a efetiva força econômica do consumidor, que é o onerado pelo encargo fiscal. Ou seja, é critério mais adequado à justiça fiscal. Além disso, a devolução focalizada de valores, destinada àqueles que efetivamente precisam, é alternativa menos custosa do que seletividade, sob a ótica do Estado. Isso porque a seletividade beneficia pobres e ricos, gerando perda de receita. Já a devolução focalizada permite a tributação integral de bens e serviços antes beneficiados pela seletividade, o que aumenta a arrecadação. Ao mesmo tempo, permite compensar os menos favorecidos economicamente, com a restituição de valores dispendidos em tributos⁵⁹⁵.

Nesse sentido, mais recentemente, algumas propostas concretas têm sido apresentadas especificamente para a conformação tributária brasileira. Em sua Tese de Doutorado⁵⁹⁶, Silva propõe ajustes ao ICMS, de forma a torná-lo mais eficiente e equitativo, sugerindo como medida de equidade a devolução de valores recolhidos aos menos favorecidos economicamente. O autor propõe um conjunto de reformas para otimização do imposto sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços. Como medidas amplas, sugere (i) a adoção do princípio do destino, (ii) a inclusão dos serviços na base imponible do ICMS e (iii) a redução do limite para enquadramento no Simples Nacional. Contudo, reconhece que a inclusão dos serviços na base imponible não se mostra viável em curto prazo, haja vista a distribuição de competências prevista na Constituição Federal, que atribui aos municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços.

⁵⁹⁵ “Exemptions as a social welfare measure fare quite badly compared to the alternative of full taxation and targeted income support, and constitute a blunt instrument for redistribution. They come at a significant revenue cost to the government, a cost that far exceeds the benefit derived by lower income persons. Even though consumption of any particular commodity will represent a lower percentage of the total income of a wealthy person compared to the consumption of a poorer person, in absolute terms the high income person is likely to spend more on the commodity. If the item were fully taxed and low income persons compensated for the tax by direct payments, the government could return the tax to lower income persons and have additional revenue left over to apply to other redistributive programs. In this sense, lower income persons may be much worse off with a tax system that contains exemptions designed to assist them than they would be in a tax system with no exemptions and redistribution of the excess revenue raised under a more neutral tax base.” (DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. *In*: DE LA FERIA, Rita (ed.). **VAT exemptions: consequences and design alternatives**. Hague: Kluwer Law International, 2013, p. 3-36, p. 19).

⁵⁹⁶ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.

Ainda, o autor propõe a redução das isenções e dos benefícios fiscais, o que exigiria uma renúncia à seletividade, técnica atualmente utilizada com o pretexto de proteger o mínimo existencial e combater a regressividade, mas que não se mostra eficiente em seus propósitos. Essa supressão provavelmente encontraria resistência nos contribuintes que se beneficiam de isenções e de alíquotas reduzidas, utilizando-as como vantagens competitivas. Contudo, a extinção de alíquotas reduzidas e de redução de bases de cálculo para certos bens e serviços provavelmente não prejudicaria as vendas do setor, como argumentam as empresas beneficiadas. Isso porque a maioria desses produtos possui pequena elasticidade-preço⁵⁹⁷. Além disso, a uniformização das alíquotas favoreceria setores que não se beneficiam dos diferenciais, como as empresas optantes pelo Simples Nacional⁵⁹⁸. A uniformização também traria simplificação para a contabilização do montante de imposto devido.

A proposta ainda contempla medidas como compensação de crédito do imposto sem restrições e devoluções integrais e ágeis. Porém, a adoção das medidas propostas, como a ampliação da base impositiva e a uniformização de alíquotas, tornaria o ICMS ainda mais regressivo. É para conter essa regressividade e preservar o mínimo existencial que o modelo desenhado por Silva contempla uma medida de equidade: a devolução de valores cobrados a título de imposto aos menos favorecidos economicamente. Seria a personalização do ICMS, ou ICMS-P⁵⁹⁹, medida que considera a capacidade contributiva subjetiva do consumidor final para ajustar a carga tributária suportada. A personalização consiste em isenções focalizadas destinadas aos mais pobres, percebidas em momento posterior ao ato de consumo, por meio de mecanismos de transferência de valores. As famílias beneficiárias seriam aquelas que recebem até três salários mínimos mensais e que se encontram registradas no Cadastro Único para Programas Sociais (Cadastro Único)⁶⁰⁰.

⁵⁹⁷ “A elasticidade-preço da demanda mede o quanto a quantidade demandada reage a uma mudança no preço. A demanda por um bem é chamada de elástica se a quantidade demandada responde substancialmente à mudança no preço. Diz-se que a demanda por um bem é inelástica se a quantidade demandada responde pouco a mudanças no preço. [...] Os bens necessários tendem a ter demanda inelástica, enquanto a demanda por bens de luxo (ou supérfluos) tende a ser elástica”. (MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009, p. 90).

⁵⁹⁸ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economia Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017, p. 87-88.

⁵⁹⁹ “El ICMS Personalizado, de forma simplificada, se puede describir como un ICMS modernizado, con ajustes en la distribución interpersonal de la carga impositiva a través de reducciones fiscales a las poblaciones más pobres” (Ibidem, p. 93).

⁶⁰⁰ “O Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (Cadastro Único) é um instrumento que identifica e caracteriza as famílias de baixa renda, permitindo que o governo conheça melhor a realidade socioeconômica dessa população. Nele são registradas informações como: características da residência, identificação de cada pessoa, escolaridade, situação de trabalho e renda, entre outras. A partir de 2003, o Cadastro Único se tornou o principal instrumento do Estado brasileiro para a seleção e a inclusão de famílias de baixa renda em programas federais [...], programas ofertados pelos governos estaduais e municipais.” No Cadastro Único, são

A devolução do montante de imposto, segundo o autor da proposta, observaria os seguintes passos: as famílias beneficiárias realizam suas compras e são identificadas através da inserção do CPF na nota fiscal eletrônica. A compra é finalizada pelo preço de mercado, com a inclusão do ICMS, e a empresa vendedora apura o montante de imposto devido de forma usual. A informação das compras realizadas pelas famílias beneficiárias é repassada em tempo real para a administração tributária que, ao final do período estipulado, calcula o valor do ICMS recolhido sobre essas compras. O valor das isenções focalizadas calculado pela administração para cada uma das famílias beneficiárias é devolvido a elas por meio da rede bancária. O montante repassado poderá ser a totalidade do imposto pago ou uma parte dele, de acordo com o nível de renda da família e observando um limite máximo anual e um sublimite máximo mensal⁶⁰¹.

A proposta descrita atende aos objetivos de equidade, pois contribui na construção de um sistema tributário não regressivo e que preserve o mínimo existencial. Além disso, promove simplificação tributária e neutralidade fiscal. Entretanto, diz respeito apenas ao ICMS, que corresponde a aproximadamente 20% da carga tributária total. Os demais tributos indiretos, tais como IPI, ISS, contribuições para o PIS e COFINS, que representam juntos cerca de 28% da carga tributária total⁶⁰², ainda continuariam regressivos, sem personalização. Ademais, inserindo os serviços à base impositiva do ICMS, os municípios seriam privados de sua competência tributária constitucional, o que poderia comprometer sua autonomia política e financeira.

A identificação dos beneficiários também é ponto que merece atenção, seja no momento de determinar a elegibilidade para percepção dos benefícios, seja no momento da compra. O procedimento para inclusão ou exclusão de indivíduos e famílias no programa de devolução do ICMS deve ser criterioso, não podendo se embasar apenas na autodeclaração. A aferição do preenchimento dos requisitos de enquadramento pode ser complexa e onerosa.

registradas famílias que preenchem um dos seguintes requisitos de renda: “(i) famílias com renda mensal de até meio salário mínimo por pessoa; (ii) famílias com renda mensal total de até três salários mínimos; ou (iii) famílias com renda maior que três salários mínimos, desde que o cadastramento esteja vinculado à inclusão em programas sociais nas três esferas do governo.” (BRASIL. Ministério da Cidadania. **Cadastro Único: o que é e para que serve**. 2015. Disponível em: <<http://mds.gov.br/assuntos/cadastro-unico/o-que-e-e-para-que-serve>>. Acesso em: 03 jul. 2019).

⁶⁰¹ SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economia Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017, p. 98-108.

⁶⁰² BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil – 2017: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília: 2018, p. 4-5. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2019.

Ademais, alguns fatores dificultam a verificação do nível de renda familiar, tais como a informalidade da economia brasileira. De acordo com dados do IBGE, em 2017, um percentual de 40,8% do total da população ocupada realizava trabalho informal⁶⁰³. Além disso, a identificação dos beneficiários corre o risco das práticas de clientelismo, utilizadas sobretudo nos países em desenvolvimento⁶⁰⁴, sendo necessárias medidas para evitá-las.

No que tange à identificação do beneficiário no momento da compra, mediante inclusão do CPF no documento fiscal eletrônico, tal tecnologia é de desenvolvimento viável. O avanço tecnológico e o direcionamento de softwares para esta finalidade permitem ao fisco realizar o cruzamento de dados, reconhecendo as compras realizadas por consumidores previamente inscritos em certo banco de dados⁶⁰⁵, como por exemplo, no Cadastro Único. Aliás, no Brasil, alguns programas existentes já se valem de tecnologia semelhante para identificação do consumidor final, tais como o Programa Nota Fiscal Gaúcha e o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo.

O Programa Nota Fiscal Gaúcha foi criado em 2012 com o objetivo de incentivar os consumidores a incluírem seus CPFs no documento fiscal quando realizam compras. Com essa medida, o governo do Rio Grande do Sul pretendia reduzir a informalidade e a sonegação e aumentar a arrecadação e a eficiência na administração tributária. Para tanto, o programa oferece alguns benefícios aos consumidores que nele se inserem, como participação em sorteio de prêmios em dinheiro e desconto no IPVA⁶⁰⁶. O Programa Nota Fiscal Gaúcha buscou inspiração no Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo, conhecido como Nota Fiscal Paulista, criado em 2007. Os benefícios concedidos pelo último programa são mais abrangentes: para além do sorteio de prêmios e de desconto no valor do IPVA, o consumidor participante pode receber crédito em conta corrente ou poupança⁶⁰⁷.

⁶⁰³ IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua - PNAD Contínua**. 2018. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?edicao=24091&t=sobre>>. Acesso em 03 jul. 2019.

⁶⁰⁴ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado. *In*: BÁRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (Eds.) **Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?** Santiago de Chile: CEPAL/CIDOB, 2012, p. 66.

⁶⁰⁵ GONÇALVES, Antônio Baptista. O controle fiscal ante a modernidade cibernética. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 101, p. 313-324, nov./dez. 2011.

⁶⁰⁶ RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **O que é o Programa NFG?** Disponível em: <https://nfg.sefaz.rs.gov.br/site/institucional_o_que_e.aspx>. Acesso em: 30 jul. 2018.

⁶⁰⁷ WIMMERS, Frederico Jorge Calixto. Nota fiscal paulista: o Estado concedendo benefícios e delegando ao cidadão uma parcela de poder fiscalizador. **FISCOsoft**, 2007. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/3fiq/nota-fiscal-paulista-o-estado-concedendo-beneficios-e-delegando-ao-cidadao-uma-parcela-de-poder-fiscalizador-frederico-jorge-calixto-wimmers>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

Até 30% do valor do ICMS recolhido pelo estabelecimento comercial é devolvido aos consumidores participantes do programa⁶⁰⁸. Para o cálculo do valor do crédito individual a ser concedido, são considerados dois critérios: (i) o número de consumidores que incluíram seu CPF no documento fiscal em compras realizadas naquele estabelecimento no período considerado e (ii) o valor da compra realizada. Como o montante do crédito individual também depende da quantidade de ICMS efetivamente recolhida pelo estabelecimento comercial, pode ser que o crédito seja zero em certos casos. Por exemplo, quando o estabelecimento não teve recolhimentos no período ou quando o produto vendido estava sujeito à substituição tributária. Por essa razão, o programa também inclui outros benefícios para os consumidores participantes⁶⁰⁹.

Os programas já existentes demonstram a possibilidade de desenvolver tecnologias que permitam identificar o consumidor no momento da compra, mediante inclusão do CPF na nota fiscal, e informar ao fisco os valores referentes aos tributos incidentes sobre a compra realizada. Entretanto, o maior entrave atual para o sucesso do programa está na necessidade de que pequenos estabelecimentos possuam equipamentos e softwares para emissão de nota eletrônica com o CPF do consumidor. Embora o desenvolvimento tecnológico tenha avançado vigorosamente na última década, esse progresso não se deu de maneira uniforme em todas as regiões. Em um país continental como o Brasil, no qual 22% da população ainda luta para sair da situação de pobreza⁶¹⁰, é difícil imaginar que todos os estabelecimentos comerciais tenham condições financeiras e técnicas de emitir nota fiscal eletrônica com identificação do consumidor final.

Outra recente proposta de modificação da tributação sobre o consumo, formulada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)⁶¹¹ e encampada pelo deputado Baleia Rossi, é a contida na Proposta de Emenda à Constituição 45/2019. O projeto prevê, como ponto principal, a substituição gradual de cinco tributos incidentes sobre o consumo, ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS, por um único tributo, o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. Este novo imposto possuiria base ampla, abrangendo bens e serviços, seria não cumulativo e teria alíquota única,

⁶⁰⁸ SÃO PAULO (Estado). Fazenda e Planejamento. **Sobre a Nota Fiscal Paulista** Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

⁶⁰⁹ SÃO PAULO (Estado). SP Notícias. **Entenda como é calculado o crédito da Nota Fiscal Paulista**. 2013. Disponível em: <<http://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/ultimas-noticias/entenda-como-e-calculado-o-credito-da-nota-fiscal-paulista/>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

⁶¹⁰ OXFAM BRASIL. **País estagnado: um retrato das desigualdades brasileiras 2018**. São Paulo: Brief Comunicação, 2018, p. 16.

⁶¹¹ “O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um *think tank* independente. Criado em 2015 por especialistas em tributação e finanças públicas, tem como objetivo desenvolver estudos e propostas que ajudem a simplificar e aprimorar o sistema tributário brasileiro e o modelo de gestão fiscal do país.” (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Institucional**. Disponível em: <<http://ccif.com.br/institucional/>>. Acesso em: 03 jul. 2019).

observando o princípio do destino. Investimentos e exportações seriam desonerados e os créditos acumulados seriam devolvidos de forma tempestiva. As receitas advindas do IBS seriam repartidas entre União, estados e municípios. A fiscalização e a cobrança do imposto seriam centralizadas, realizadas em conjunto de esforços pela União, pelos estados e pelos municípios, sendo que cada ente federativo teria liberdade para fixar a alíquota correspondente à sua parcela no IBS. Com essa estruturação, o IBS simplificaria a tributação, reduziria a guerra fiscal e o contencioso administrativo e judicial, além de dar maior transparência ao valor dos tributos pagos pelo cidadão⁶¹².

O IBS não conteria isenções, nem alíquotas diferenciadas. Ou seja, não haveria seletividade. A alternativa para conter a regressividade e garantir o respeito ao mínimo existencial apresentada na proposta é a devolução de tributos aos menos favorecidos economicamente por meio de “isenções focalizadas”, modelo semelhante ao apresentado por Silva. Conforme consta na justificativa da PEC 45/2019, o imposto pago por famílias de baixa renda seria devolvido mediante mecanismos de transferência, “modelo [que] seria viabilizado pelo cruzamento do sistema em que os consumidores informam seu CPF na aquisição de bens e serviços [...] com o cadastro único dos programas sociais”⁶¹³.

Do ponto de vista da promoção da justiça fiscal e da equidade na tributação, a proposta mostra-se mais eficiente e menos onerosa que a seletividade, pois destina os benefícios fiscais àqueles que efetivamente não possuem recursos disponíveis para contribuir para as despesas públicas⁶¹⁴. Contudo, a proposta recebe críticas de parte da doutrina, que desaprova o modelo, por representar uma ameaça ao pacto federativo e à autonomia política e financeira de estados e municípios. Outro problema que poderia ser apontado em relação à restituição do imposto às famílias de baixa renda é a falta de equipamentos tecnológicos e softwares em pequenos

⁶¹² CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços** - Nota técnica nº 1. São Paulo: 2017. Disponível em: < <http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2019.

⁶¹³ BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional 45**, de 2019. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 03 jul. 2019.

⁶¹⁴ Pode-se tomar por exemplo a reforma tributária ocorrida no Uruguai: “La alta potencialidad recaudatoria en el IVA de Uruguay ha permitido también introducir en la legislación del impuesto los primeros elementos de personalización, ya que desde 2012 el impuesto es devuelto íntegramente cuando los consumos son realizados por los beneficiarios de los planes de asistencia social que otorga el estado. Esta reforma en el impuesto mejora los niveles de equidad retributiva a la vez que aumenta la formalización ya que obliga al vendedor a documentar las operaciones, contribuyendo así a una mayor reducción de la informalidad que da lugar a la evasión.” (ROMANO, Álvaro; PELÁEZ, Fernando. Hacia una mayor equidad de los instrumentos tributarios: propuesta de implementación de un IVA personalizado. In: XXV SEMINARIO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL, 2013, Santiago de Chile. **Publicaciones...** Santiago de Chile: CEPAL, 2013, p. 1-37. Disponível em: < https://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/9/49309/IVA_personalizado.pdf>. Acesso em: 26 set. 2019.)

estabelecimentos comerciais, sobretudo em regiões mais afastadas dos centros urbanos, o que impediria a inserção do CPF na nota fiscal e frustraria a devolução do imposto.

O que se quer ressaltar nas propostas apresentadas é a defesa da superação da seletividade e a necessidade de implementação de mecanismos de devolução dos tributos indiretos aos menos favorecidos economicamente, que são indevidamente onerados, mesmo sem possuir recursos disponíveis. Embora ainda seja necessário expandir o acesso à tecnologia para viabilizar o modelo de devolução embasado na inserção do CPF na nota fiscal e no cruzamento de dados, este paradigma será factível em um futuro próximo. Entretanto, até que esse modelo não se viabilize, é preciso adotar medidas para frear a regressividade do sistema tributário brasileiro e para garantir o mínimo existencial às famílias menos favorecidas economicamente.

Poder-se-ia, inicialmente, adotar um modelo de devolução de tributos indiretos semelhante ao canadense, que parte de uma presunção do montante de tributos sobre o consumo que incide sobre as diferentes faixas de renda e composições familiares. Considerando essa presunção, restituir-se-ia a totalidade ou parcela do valor estimado às famílias de baixa renda. A adoção desse modelo em um momento inicial prescinde da tecnologia necessária à emissão de nota fiscal eletrônica e à inclusão do CPF na nota, permitindo que todos os consumidores considerados pobres, inclusive aqueles que adquirem seus bens em pequenos e longínquos estabelecimentos comerciais, sejam beneficiados pelo programa. Porém, ainda há o entrave da informalidade, que dificulta a mensuração da renda familiar recebida e, conseqüentemente, complexifica o processo de verificação da possibilidade de inclusão do grupo familiar no rol de beneficiários das restituições.

Fato é que a devolução de tributos sobre o consumo às famílias mais pobres é mecanismo exequível capaz de reduzir ou até reverter a regressividade do sistema tributário brasileiro, garantindo também a não violação do mínimo existencial. Havendo tal mecanismo de devolução, não haveria necessidade de isentar a cesta básica, visto que os indivíduos mais abastados poderiam arcar com o custo dos tributos, ao passo que os indivíduos mais pobres seriam restituídos, em momento posterior, parcial ou totalmente, do valor pago a título de encargos fiscais. Contudo, enquanto não existir esse mecanismo de devolução dos tributos indiretos, a isenção da cesta básica é medida que se impõe, a fim de minimamente garantir um mínimo existencial às famílias menos favorecidas economicamente, sobretudo àquelas com maior número de membros, cujas despesas concentram-se, em grande medida, em produtos alimentícios. Embora tal medida não se mostre efetiva para a redução da regressividade e proporcione benefícios também às famílias economicamente mais favorecidas, revela-se

melhor do que a ausência de seletividade, mostrando-se imprescindível para proporcionar uma vida digna aos mais necessitados, até que um sistema de restituição seja implementado e efetivamente posto em funcionamento.

A restituição dos tributos indiretos é uma forma de realizar a capacidade contributiva subjetiva, na medida em que a carga tributária suportada é graduada de acordo com as características pessoais do contribuinte (renda e composição familiar). Ou seja, é uma medida de personalização. Considerando que a Constituição determina o tratamento particularizado sempre que possível, isto é, somente sendo impossível pode-se deixar de considerar as circunstâncias pessoais⁶¹⁵, questiona-se se, ante o atual desenvolvimento tecnológico, a inexistência de mecanismos de devolução no sistema tributário brasileiro não configuraria omissão inconstitucional, a ser corrigida o mais rápido possível.

2.2.2.2 Alterações na conformação do sistema tributário

Conjuntamente à devolução dos tributos indiretos às famílias indevidamente oneradas, outras medidas podem ser adotadas a fim de que o sistema tributário brasileiro realize as proteções preconizadas pelo princípio da capacidade contributiva. As medidas consistem, basicamente, na atribuição de maior relevância à tributação direta, na qual se verificam as características pessoais do contribuinte para determinação do encargo, e, conseqüentemente, na diminuição do peso da tributação indireta em relação à carga tributária total. Para tanto, os tributos incidentes sobre as bases renda e patrimônio poderiam ser majorados proporcionalmente a uma redução dos tributos incidentes sobre bens e serviços.

No tocante à tributação da renda, o imposto sobre a renda de pessoas físicas poderia ter um aumento do número de faixas de tributação e do valor das alíquotas para as faixas mais altas, a fim de representar percentual maior na carga tributária total. Ao longo do séc. XX, esse imposto exerceu importante papel na redução das desigualdades, porém, a concorrência fiscal internacional fez com que fosse perdendo importância em relação à receita tributária total⁶¹⁶.

Ainda assim, uma análise comparativa demonstra que, enquanto no Brasil o imposto sobre a renda da pessoa física corresponde a menos de 10% do total arrecadado com a

⁶¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 89.

⁶¹⁶ “a inovação mais importante do século XX em matéria fiscal foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda. Essa instituição desempenhou um papel central na redução da desigualdade ao longo do século passado, mas hoje está gravemente ameaçada pelas forças da concorrência fiscal entre os países. E também sem dúvida corre risco porque foi implementada em regime de urgência, deixando pouco espaço para uma reflexão cuidadosa sobre seus fundamentos.” (PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 612).

tributação, nos países da OCDE essa porcentagem sobe para 25%⁶¹⁷. A mesma constatação é observada em relação às alíquotas. No Brasil, o percentual máximo aplicável na tributação sobre a renda de pessoa física é 27,5%. Já na Europa, a alíquota máxima média é de 40%. Nos Estados Unidos, a alíquota máxima aproxima-se de 35%. Entretanto, lá também há o imposto estadual sobre a renda, cujo montante, somado ao imposto federal, chega a alíquotas próximas à média europeia.⁶¹⁸

O aumento da progressividade do imposto sobre a renda da pessoa física revela-se essencial para viabilizar a redução das desigualdades⁶¹⁹ e a realização do princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro. Vale lembrar que o sistema tributário brasileiro já foi muito progressivo no que tange à tributação incidente sobre a renda da pessoa física, com alíquotas variando entre 5% e 55%. Entretanto, paradoxalmente, teve o número de alíquotas reduzido logo após a promulgação da Constituição de 1988, que prevê expressamente a adoção da progressividade.⁶²⁰

No que tange à faixa de isenção do imposto de renda incidente sobre pessoa física, observa-se que a parcela isenta nos países europeus que adotam a progressividade corresponde à faixa que, no sistema tributário brasileiro, submete-se à alíquota máxima. Ou seja, o contribuinte brasileiro que se situa na última faixa de incidência do IRPF seria considerado isento na Europa, pois presumir-se-ia que estaria recebendo apenas o valor correspondente ao mínimo existencial.⁶²¹ Assim, a nova tabela progressiva do imposto sobre a renda da pessoa física deveria aumentar a faixa de isenção e reduzir as alíquotas incidentes sobre as menores faixas. Como contrapartida, deveria aumentar o número de faixas e as alíquotas incidentes sobre os rendimentos mais elevados, o que, inclusive, permitiria um aumento na arrecadação⁶²².

Mas a medida primordial na tributação sobre a renda seria realizar uma modificação nas bases de incidência, procedendo-se à ampliação da tributação incidente sobre os rendimentos de capital. Isso porque esse tipo de rendimento cresce exponencialmente à medida que se chega ao topo da pirâmide de distribuição de renda. Assim, a não tributação de lucros e

⁶¹⁷ SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde em Debate**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 3, p. 212-225, nov. 2018, p. 221.

⁶¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e redução de desigualdades. **Revista jurídica luso-brasileira**, Lisboa, ano 4, n. 6, 105-146, 2018, p. 124.

⁶¹⁹ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 616.

⁶²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. cit., 2018, p. 125.

⁶²¹ Ibidem, p. 125.

⁶²² FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**. Brasília: ANFIP FENAFISCO, 2018, p. 33.

dividendos, por exemplo, representa aumentar consideravelmente a regressividade da tributação.⁶²³ Revogar esta isenção, bem como outras que favorecem os detentores de maiores recursos e, ainda, sujeitar todos os rendimentos recebidos, não importando a origem, a uma tabela única progressiva de tributação sobre a renda permitiria onerar de forma mais gravosa as altas rendas, segundo a capacidade contributiva subjetiva de cada um⁶²⁴.

A ampliação das bases tributáveis é medida essencial⁶²⁵, inserindo os dividendos e lucros distribuídos na base de incidência do imposto e vedando a dedução de juros sobre o capital próprio da base de cálculo do imposto de renda de pessoas jurídicas. Embora a carga tributária incidente sobre os lucros da pessoa jurídica seja relativamente alta no Brasil, o comparativo da tributação final incidente sobre dividendos e lucros distribuídos mostra que os encargos brasileiros permanecem bem abaixo daqueles cobrados pelos países da OCDE⁶²⁶. Ademais, a estrutura atual da tributação sobre a renda, que favorece as rendas advindas do capital, incentiva a chamada “pejotização”, ou seja, a criação de pessoas jurídicas, trazendo impactos negativos à arrecadação e à equidade do sistema fiscal⁶²⁷.

Em seu livro ‘O capital no século XXI’, o economista Piketty sugere, como forma ideal de tributação, a instituição de um imposto progressivo global incidente sobre o capital. Tal imposto, além de frear o aumento das desigualdades, seria capaz de dar transparência financeira e democrática aos patrimônios. Também permitiria a abertura econômica e, ao mesmo tempo, a preservação das forças da concorrência. Entretanto, o autor reconhece que, nesse formato global, o imposto progressivo sobre o capital é uma utopia, sugerindo,

⁶²³ FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil**. Texto para discussão. Brasília: IPEA, 2019, p. 17.

⁶²⁴ FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**. Brasília: ANFIP FENAFISCO, 2018, p. 33.

⁶²⁵ Os estudos demonstram que a tributação mais acentuada sobre o capital traria resultados mais positivos em termos de arrecadação e de redução das desigualdades: “Interessante observar como mesmo a introdução de uma alíquota linear de 15%, igual às outras praticadas na tributação sobre o capital, opera uma redução no Gini maior do que a introdução de alíquotas superiores sobre a renda tributável, de 35% e 40%. Isso demonstra que, apesar de a criação de mais alíquotas para faixas de renda mais altas ser também desejável em vista da realidade nacional vis-à-vis a prática internacional, a tributação dos lucros e dividendos sugere um efeito superior em termos de arrecadação e redução da desigualdade.” (FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Op. cit., 2019, p. 17).

⁶²⁶ “Em média, os países da OCDE tributam o lucro da empresa em 25%, e os dividendos distribuídos aos acionistas em mais 24%. No Brasil, o lucro da empresa é tributado em no máximo 34%, se não se beneficiar de artifícios ou regimes especiais, mas o dividendo recebido pelos acionistas está isento.” (GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 29).

⁶²⁷ “além de, em um quadro estático, esse sistema favorecer os que auferem mais rendas de capital, ao se introduzir um componente dinâmico da criação da renda, percebe-se um incentivo para que os indivíduos transformem suas rendas de trabalho em rendas de capital. Este último fenômeno é chamado de pejotização, que afeta a equidade do sistema do IR, além de impactar negativamente a sua arrecadação.” (FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Op. cit., 2019, p. 13).

inicialmente, a adoção desse modelo em escala regional ou continental⁶²⁸. Embora tal imposto se mostre positivo para realização das diretrizes preconizadas pelo princípio da capacidade contributiva, reconhece-se a dificuldade política e ideológica para implementação dessa sugestão.

Ainda assim, o aumento do valor da faixa isenta no imposto sobre a renda das pessoas físicas e a redução das alíquotas nas menores faixas, somados à ampliação das bases tributáveis, revogando-se as isenções concedidas às altas rendas e aumentando as alíquotas sobre elas incidentes, são medidas possíveis de implementação, que se mostram capazes de proporcionar uma arrecadação mais coerente com o princípio da capacidade contributiva⁶²⁹, reduzindo a regressividade do sistema tributário e garantindo o mínimo existencial isento às menores faixas de renda.

Quanto à tributação do patrimônio, poderiam ser adotadas medidas como a atualização do valor dos imóveis nos registros administrativos, geralmente defasados pelo tempo, e o aumento da progressividade dos impostos sobre a propriedade imobiliária. Medida semelhante poderia ser adotada para o IPVA⁶³⁰. Além disso, este imposto poderia ter sua hipótese de incidência ampliada, a fim de também abarcar embarcações e aeronaves. O imposto sobre heranças e doações, ITCMD, também pode ter seus níveis de progressividade e suas alíquotas máximas aumentadas. No Brasil, a alíquota máxima atual limita-se a 8%, enquanto que as alíquotas máximas praticadas pela maioria dos países chegam a 50%⁶³¹.

Vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal entendia que os impostos reais não poderiam se sujeitar à progressividade. A técnica apenas poderia ser aplicada para tais impostos quando houvesse norma constitucional expressa nesse sentido. Foi com base nesse entendimento que a Corte aprovou a Súmula 656, que assim dispõe: “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”, e a Súmula 668, com o seguinte teor: “é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da

⁶²⁸ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 589.

⁶²⁹ FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**. Brasília: ANFIP FENAFISCO, 2018, p. 33.

⁶³⁰ SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Brasília: XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012, p. 77.

⁶³¹ SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde em Debate**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 3, p. 212-225, nov. 2018, p. 223.

função social da propriedade urbana”.⁶³² Entretanto, ao julgar o RE 562.045/RS, a Corte demonstrou estar alterando seu entendimento, ao permitir a progressividade para o ITCMD, imposto tipicamente real⁶³³. Ainda, em 2016, no julgamento da ADI 4.697/DF, o relator, Min. Edson Fachin, consignou em seu voto que “a progressividade deve incidir sobre todas as espécies tributárias, à luz da capacidade contributiva do contribuinte”, entendimento que foi acompanhado pela maioria dos membros da Corte⁶³⁴. Dessa forma, a partir das decisões mais recentes do Supremo Tribunal Federal, é possível dizer que a Corte entende pela admissibilidade da aplicação da progressividade inclusive aos tributos reais, por ser medida que se revela adequada ao princípio da capacidade contributiva.

Outra providência possível para reverter a regressividade do sistema tributário brasileiro é a instituição do imposto sobre grandes fortunas, que, embora previsto na Constituição, ainda não foi regulamentado⁶³⁵. Para a criação do referido tributo, contudo, faz-se necessário enfrentar algumas questões mais complexas, como, por exemplo, a definição de grande fortuna e a verificação da eficiência arrecadatória na instituição do referido imposto⁶³⁶. Todavia, constitui alternativa viável para promover a progressividade do sistema fiscal, para desestimular a conservação de patrimônio improdutivo e para redistribuir recursos⁶³⁷.

O aumento de tributos diretos com a proporcional redução da tributação indireta, contudo, enfrenta algumas dificuldades. A primeira delas é a grande resistência social a essas mudanças⁶³⁸. Os tributos diretos, por serem percebidos pela população de forma mais evidente que os indiretos, raramente são aumentados sem receber objeções e críticas. A população apresenta grande aversão a projetos que visem à majoração da tributação de forma perceptível⁶³⁹. A proposta de elevação de alíquotas e de aumento das faixas de progressividade

⁶³² WEISS, Fernando Lemme. Princípios tributários. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 106.

⁶³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 562.045/RS**. Redatora: Cármen Lúcia. Brasília, 06 de fevereiro de 2013. Publicado no DJ de 27/11/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 23 dez. 2019.

⁶³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.697/DF**. Relator: Edson Fachin. Brasília, 06 de outubro de 2016. Publicado no DJ de 30/03/2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12660374>>. Acesso em: 23 dez. 2019

⁶³⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 29.

⁶³⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e redução de desigualdades. **Revista jurídica luso-brasileira**, Lisboa, ano 4, n. 6, 105-146, 2018, p. 131 e ss.

⁶³⁷ QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. O imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no princípio da solidariedade federativa. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, p. 33-68, jul./dez. 2018, p. 54 e ss.

⁶³⁸ SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Brasília: XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012, p. 77.

⁶³⁹ “Pero aquí nos encontramos con otra realidad estructural de la región: resulta sumamente difícil incrementar la imposición directa, en particular la imposición a la renta. Es así que durante las últimas décadas la sustitución de

para tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio pode ser mal recebida pelos eleitores, o que pode atrapalhar sua tramitação nas casas legislativas. Outro problema é a volatilidade e a mobilidade de bases tributárias clássicas como a renda e o lucro. Não raro, o domicílio fiscal de pessoas detentoras de altas rendas é deslocado para o país no qual a tributação for menor, de forma que uma elevação nesses tributos poderia gerar perda na arrecadação, ao invés de ganho. Para driblar essa questão, alguns autores propõem a questionável opção por bases tributáveis não convencionais, como movimentações financeiras⁶⁴⁰.

Além disso, a alteração da conformação do sistema tributário demanda cuidados adicionais em um Estado Federado como o Brasil. Isso porque a redução da importância de tributos incidentes sobre o consumo pode representar ameaça ao pacto federativo, na medida em que os estados possuem no ICMS, imposto indireto, sua principal fonte de receita. Dessa forma, embora seja viável juridicamente a criação de um imposto sobre bens e serviços, a reforma torna-se impensável se representar supressão da autonomia política e econômica dos estados, uma vez que seria contrária ao pacto federativo⁶⁴¹.

A despeito das críticas, acredita-se que um sistema fiscal mais justo precisa atribuir maior peso à tributação direta, que considera a capacidade contributiva subjetiva do contribuinte. É a partir do alívio da tributação incidente sobre bens e serviços, mediante redução de sua importância e implementação de mecanismos de devolução dos tributos indiretos aos mais pobres, e da atribuição de maior preponderância à tributação sobre renda e patrimônio que o sistema tributário brasileiro poderá reverter a atual regressividade e garantir a proteção ao mínimo existencial, a exemplo das reformas tributárias ocorridas em outros países⁶⁴². Frise-se

la imposición al comercio exterior se realizó con imposición indirecta o incluso con ciertos impuestos “heterodoxos” de la más diversa naturaleza - cuyos efectos económicos en el mejor de los casos resulta de difícil visualización -, pero no con imposición a la renta. América Latina presenta una aversión respecto del Impuesto a la Renta que hace muy difícil en términos de economía política avanzar en el incremento de su peso relativo en la estructura tributaria.” (ROMANO, Álvaro; PELÁEZ, Fernando. Hacia una mayor equidad de los instrumentos tributarios: propuesta de implementación de un IVA personalizado. *In: XXV SEMINARIO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL*, 2013, Santiago de Chile. **Publicaciones...** Santiago de Chile: CEPAL, 2013, p. 1-37. Disponível em: < https://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/9/49309/IVA_personalizado.pdf >. Acesso em: 26 set. 2019.)

⁶⁴⁰ CINTRA, Marcos. Movimentação financeira: a base tributária emergente. *In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Orgs.). Reforma tributária: Ipea-OAB/DF*. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 253.

⁶⁴¹ MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. *Sequência*, Florianópolis, n. 77, p. 221-252, nov. 2017, p. 241.

⁶⁴² “En Uruguay en el año 2007 se aprobó una reforma tributaria que modificó considerablemente la estructura tributaria. Habiendo pasado ya mas de un lustro de la misma todos los estudios y la propia evidencia empírica demuestran que la misma fue eficiente en términos de equidad, el sistema tributario uruguayo hoy contribuye a la distribución del ingreso en forma mucho mas eficiente que el sistema tributario vigente hasta dicha reforma. Dicho objetivo de la reforma se consiguió con la re instauración del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y con un aumento moderado del peso relativo de la imposición directa respecto de la indirecta. Desde un primer momento la reforma fue concebida como un proceso, y no como un hecho aislado que se agota en si mismo”

que não se quer, com isso, a elevação da carga tributária brasileira nem a extinção da tributação indireta, mas sim, a manutenção do total arrecado com modificações das bases de incidência preponderantes, ou seja, alteração da estrutura tributária. A realização plena do princípio da capacidade contributiva apenas será possível com uma consideração mais acentuada das particularidades individuais de cada contribuinte na graduação dos tributos, seja por meio da tributação direta ou indireta. Observar a capacidade contributiva subjetiva na tributação é medida imprescindível à realização da justiça fiscal.

(ROMANO, Álvaro; PELÁEZ, Fernando. Hacia una mayor equidad de los instrumentos tributarios: propuesta de implementación de un IVA personalizado. *In: XXV SEMINARIO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL*, 2013, Santiago de Chile. **Publicaciones...** Santiago de Chile: CEPAL, 2013, p. 1-37. Disponível em: <https://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/9/49309/IVA_personalizado.pdf>. Acesso em: 26 set. 2019.)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do estudo realizado acerca do princípio da capacidade contributiva e de sua aplicação ao ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo no que tange aos tributos indiretos, chega-se às seguintes conclusões:

(i) O princípio da capacidade contributiva insere-se no âmbito dos critérios de justiça utilizados como fundamentos para repartição dos encargos tributários, sendo indicado como o mais adequado ao ordenamento tributário brasileiro, por contemplar as aspirações da justiça social. Ao impor cargas tributárias condizentes com o nível de bem-estar do indivíduo, admite que os mais ricos suportem sacrifícios reais maiores e legitima a tributação como forma de redistribuição de recursos.

(ii) A capacidade contributiva é uma das formas de realização do princípio da igualdade no âmbito das normas impositivas, o que lhe proporciona íntima relação com a justiça fiscal. O princípio da capacidade contributiva determina a repartição equitativa dos encargos fiscais, de acordo com a força econômica de cada contribuinte, ou seja, conforme a parcela de riqueza possuída que seja idônea a suportar os encargos da coletividade. Fixa diretrizes a serem observadas na criação e na aplicação das normas impositivas, vinculando a atividade do legislador, do Poder Executivo e do Poder Judiciário à observância de seus ditames. Exige que cada tributo individualmente considerado observe a capacidade de contribuir do indivíduo e, ao mesmo tempo, que o conjunto de tributos incidentes sobre o contribuinte também seja condizente com a riqueza global que este possui.

(iii) O princípio possui dois aspectos: o objetivo e o subjetivo. A capacidade contributiva objetiva ou absoluta refere-se às situações objetivas ou aos objetos que sejam reveladores de força econômica. Já a capacidade contributiva subjetiva ou relativa relaciona-se ao sujeito que suporta o encargo fiscal, determinando que a carga tributária seja adequada às particularidades de cada indivíduo.

(iv) O princípio da capacidade contributiva produz efeitos imediatos e vinculantes. Impõe que o legislador, ao criar normas tributárias, tome por base a capacidade de contribuir de cada indivíduo. Também exige que os órgãos aplicadores do Direito realizem o princípio em cada caso concreto. Ainda, impede a existência de atos normativos que sejam contrários a seus preceitos, tornando-os inconstitucionais. A capacidade contributiva permeia a integralidade do sistema tributário, devendo ser observada por todos os tributos, ainda que seja apenas em seu aspecto negativo (pressuposto subjetivo e limite).

(v) O princípio também determina que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal”. Tal expressão deve ser compreendida no sentido de que a personalização, enquanto forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva, é norma imperativa. Não está ao arbítrio do legislador conferir ou não caráter pessoal aos impostos. Ele está compelido a realizar a personalização, sempre que isso for possível. Isso porque a Constituição dá prioridade ao tratamento particularizado. Assim, somente sendo impossível a atribuição de caráter pessoal estará o legislador dispensado de fazê-lo. É preciso que se trate de impossibilidade real e presente, não de mera dificuldade ou de outro motivo qualquer. Apenas neste caso admite-se a não observância da capacidade contributiva subjetiva.

(vi) A capacidade contributiva estende seus efeitos sobre o sistema tributário como um todo, os quais podem ser descritos por meio de três funções: função de pressuposto, função de limite e função de critério.

(vii) Enquanto pressuposto, o princípio estabelece as condições de validade da tributação, exigindo que (i) o fato tributado seja um índice revelador de força econômica (pressuposto objetivo) e que (ii) o sujeito tributado tenha capacidade de arcar com o ônus sem que isso comprometa sua própria existência ou a de sua família (pressuposto subjetivo). Enquanto pressuposto subjetivo, o princípio se aplica a todo e qualquer tributo, indistintamente. Isso porque não é possível exigir encargo fiscal de sujeito que não possua condições mínimas para contribuir. Contudo, enquanto pressuposto objetivo, o princípio da capacidade contributiva aplica-se apenas aos tributos não vinculados a uma contraprestação estatal. Nos tributos vinculados, não se exige que a tributação recaia sobre índice revelador de força econômica. Basta haver uma atividade desempenhada pelo Estado para que seja exigido o tributo.

(viii) Como pressuposto objetivo, a capacidade contributiva determina que as hipóteses de incidência referentes a tributos não vinculados espelhem signos presuntivos de riqueza. Impõe ao legislador que atente às hipóteses de incidência já definidas na Constituição ou, se for caso, que as defina tomando por base índices que revelem força econômica. Além disso, exige que o legislador tenha o cuidado de adequar a base de cálculo à situação indicativa de riqueza que se objetiva gravar. Também estabelece que seja permitido abater integralmente da base de cálculo as despesas e custos incorridos para produzir e explorar a renda e para manter o patrimônio tributados, uma vez que é somente a partir dessas deduções que se pode constatar a existência ou não de capacidade de contribuir. Como pressuposto subjetivo, o princípio determina que apenas poderá ser onerado com encargos fiscais o indivíduo que possuir recursos disponíveis para concorrer às despesas públicas, ou seja, o princípio confere proteção ao mínimo existencial. Sob esse aspecto, também fundamenta certas isenções tributárias, tais como

a não tributação de uma faixa de renda mínima no imposto de renda incidente sobre pessoa física, a proteção de bens de primeira necessidade e a inexigibilidade de taxas judiciárias e de contribuições de melhoria de indivíduos comprovadamente pobres.

(ix) Em sua função de limite, o princípio da capacidade contributiva determina que a tributação não ultrapasse certo patamar. Esse limite máximo é o efeito de confisco, vedação que se encontra expressa na Constituição, no art. 150, IV. A tributação não pode resultar em expropriação da riqueza, nem ser injusta ou desarrazoada. É preciso que se detenha em certo nível, não podendo excedê-lo, sob pena de violar a justiça fiscal. Enquanto limite, o princípio da capacidade contributiva aplica-se inclusive aos tributos vinculados. O valor destes deve corresponder, de forma aproximada, ao custo da atividade desempenhada pelo Estado. Quando o valor do tributo ultrapassa de forma exacerbada esse custo, isso implicaria desnaturação da base de cálculo. Contudo, há tributos, como as taxas de polícia, para os quais não é viável a determinação do custo da prestação estatal de forma mais ou menos precisa, por não haver serviço cujo valor seja mensurável. Assim, neste último caso, ao atingir patamares que extrapolem a razoabilidade, a taxa poderia produzir efeito confiscatório.

(x) O princípio da capacidade contributiva ainda atua como critério de graduação dos tributos não vinculados, determinando que o *quantum* devido seja compatível com a efetiva capacidade econômica do indivíduo. Como critério, o princípio exige que se verifique a força econômica real e presente para fixação do valor do tributo, bem como impõe a consideração, sempre que possível, das circunstâncias pessoais e das particularidades do contribuinte. Após, estabelece que iguais capacidades de contribuir sejam oneradas com idênticas cargas tributárias (igualdade horizontal) e que diferentes capacidades contributivas suportem ônus tributário distinto (igualdade vertical). A maior dificuldade, no entanto, reside em se determinar as condições de igualdade vertical (segundo enunciado), ou seja, como e em que grau a tributação deve se diferenciar quando as capacidades econômicas forem diversas. A igualdade vertical na graduação dos encargos fiscais também é realizada pela seletividade, que constitui outra forma de aplicação da capacidade contributiva, utilizada, via de regra, na tributação indireta. No que tange aos tributos vinculados, deve-se observar a teoria da equivalência para sua graduação.

(xi) A partir das funções desempenhadas pelo princípio da capacidade contributiva, destacam-se duas proteções impostas ao ordenamento tributário brasileiro: a proteção ao mínimo existencial e a proteção contra a tributação regressiva. Para atender aos pressupostos de validade e aos limites da tributação, os recursos apenas suficientes à manutenção de uma existência digna não podem ser tributados, visto inexistir capacidade contributiva. Quem possui recursos apenas suficientes para satisfazer as necessidades básicas de subsistência, próprias e

de sua família, não demonstra capacidade de contribuir. Embora possua recursos econômicos, é contributivamente incapaz. A vedação à tributação do mínimo existencial aplica-se a todo e qualquer tributo. É preciso que cada forma de imposição fiscal individualmente considerada respeite, pelo menos, esse requisito fundamental de personalização: o mínimo existencial. Além disso, a proteção se estende ao sistema tributário como um todo: é preciso que o conjunto de tributos, considerado em sua globalidade, não atinja o mínimo existencial. Este deve ser intocável.

(xii) A progressividade é forma conveniente de realização do princípio da capacidade contributiva nos tributos não vinculados. É método de graduação que realiza a igualdade vertical, sendo adequado aos valores constitucionais e à realização da justiça fiscal. Deve ser aplicado a todos os tributos para os quais não se verifique impedimento insuperável. Além disso, para atender ao princípio da capacidade contributiva e para realizar a igualdade vertical, o sistema tributário, em sua globalidade, também deve ser progressivo ou, pelo menos, proporcional. Esta é a segunda proteção imposta pelo princípio: o sistema tributário, quando considerado em sua globalidade, não pode ser regressivo, sob pena de violar a justiça fiscal. Ou seja, o conjunto de imposições fiscais não pode incidir de forma mais gravosa sobre quem possui menor capacidade contributiva e de forma menos gravosa sobre quem detém maiores riquezas.

(xiii) O sistema tributário brasileiro deve considerar as diretrizes do princípio da capacidade contributiva na elaboração e na aplicação das normas fiscais. Dessa forma, a conformação do sistema tributário deve garantir a proteção ao mínimo existencial e a proteção contra a tributação regressiva.

(xiv) Nos tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, quem efetivamente sofre o empobrecimento decorrente do encargo fiscal é o contribuinte de fato. Por essa razão, é a sua força econômica que deveria ser avaliada para fins de determinar a capacidade de contribuir. Contudo, a doutrina argumenta que seria muito difícil, senão impossível, analisar, em tempo hábil e com custos moderados, a capacidade contributiva subjetiva de cada um dos consumidores finais. Para contornar essa inviabilidade, utiliza-se outro mecanismo para graduar os tributos indiretos conforme a capacidade contributiva. Essa técnica é a seletividade pela essencialidade, que impõe encargos fiscais mais pesados ao consumo de produtos e serviços supérfluos, presumidamente adquiridos pelos mais favorecidos economicamente, e encargo fiscais mais brandos aos produtos e serviços considerados essenciais. Embora a Constituição dê prioridade ao tratamento particularizado e à aplicação da capacidade contributiva em seu

aspecto subjetivo, em razão da suposta impraticabilidade, o princípio é observado na graduação dos tributos indiretos apenas em seu aspecto objetivo, por meio da seletividade.

(xv) A seletividade, além de ser inobservada em certos casos, não promove uma efetiva desoneração dos menos favorecidos economicamente. Tanto famílias pobres quanto famílias ricas consomem bens essenciais, de forma que os benefícios fiscais também favorecem os contribuintes que dispõem de capacidade contributiva para arcar com o ônus. Da mesma forma, famílias pobres podem ter interesse em consumir bens considerados não essenciais, como os relacionados à tecnologia de informação, tendo que arcar com alta carga tributária mesmo sem possuir capacidade de contribuir. Estudos demonstram que a seletividade não é apta para destinar os benefícios fiscais (exonerações, reduções de alíquota e de base de cálculo) a quem efetivamente precisa, ou seja, aos menos favorecidos economicamente, não se mostrando efetiva em realizar os fins a que se propõe.

(xvi) A capacidade contributiva atua como elemento de complexificação, na medida em que exige a individualização e a distinção de cada circunstância observável (personalização). Já o princípio da praticabilidade, que fundamenta a adoção da seletividade, opta por tipificar situações mais gerais e menos individualizadas, levando em conta o que ocorre em uma maioria de casos. Considerando que a Constituição de 1988 optou pelo tratamento particularizado, essas normas de simplificação só podem ser adotadas quando imprescindíveis e quando não causem prejuízo desmedido à justiça no caso concreto.

(xvii) O sistema tributário brasileiro atribui grande importância à tributação indireta, incidente sobre o consumo, ao argumento de que é forma simples de tributação, representa baixos custos administrativos, não desestimula os investimentos e é melhor aceita socialmente. Mas, até então, é incapaz de realizar a capacidade contributiva subjetiva. A seletividade, mecanismo de capacidade contributiva objetiva, é a única maneira de realização do princípio nos tributos indiretos. Entretanto, dados estatísticos revelam a inadequação do sistema tributário brasileiro aos ditames da justiça fiscal. A atual conformação, que opta pela elevada incidência tributária sobre bens e serviços e pela seletividade como único mecanismo de realização da capacidade contributiva na tributação indireta, não se mostra suficiente para garantir as proteções preconizadas pelo princípio da capacidade contributiva. Os mais pobres têm seu mínimo existencial atingido pela tributação e são onerados em proporção muito maior que os mais favorecidos economicamente. Os números refletem um sistema tributário extremamente regressivo, no qual a carga tributária cai continuamente, em proporção inversa ao incremento da renda.

(xviii) A elevada carga tributária incidente sobre os extratos de renda inferiores não é compensada pelos gastos sociais. As políticas públicas de transferência de renda não apresentam contribuição significativa para a redução dos índices de pobreza. Com isso, cria-se um paradoxo: a tributação altamente regressiva atinge de forma mais gravosa os menores níveis de renda, que são justamente aqueles que recebem os benefícios previdenciários mínimos e os assistenciais. Ou seja, as transferências de renda repassadas para promover a redistribuição de riqueza são, na verdade, custeadas pelos próprios necessitados que as recebem. A tributação regressiva e violadora do mínimo existencial também desgasta a classe média, atingida tanto pela tributação direta quanto pela indireta, e incentiva a continuidade da concentração de renda no topo da pirâmide social. Não é possível se ter um Estado que promova os direitos sociais e que reduza as desigualdades sob tributação regressiva e violadora do mínimo existencial.

(xix) O quadro atual impõe medidas corretivas urgentes. Pode-se buscar inspiração no direito comparado, na medida em que alguns países já implementaram formas para refrear a regressividade da tributação indireta e para garantir o mínimo existencial. As soluções para realizar a justiça fiscal na tributação partem da consideração da capacidade contributiva subjetiva daquele que efetivamente arca com o ônus fiscal. Ou seja, adota-se a técnica da personalização, adequando o encargo tributário à verdadeira força econômica do detentor da capacidade contributiva visada. Para o Brasil, propõem-se soluções em duas frentes, ambas tomando por base a capacidade contributiva subjetiva: maior personalização dos tributos indiretos e atribuição de maior peso à tributação direta.

(xx) A devolução total ou parcial dos valores dispendidos com tributos indiretos aos mais pobres constitui mecanismo de personalização da tributação indireta e pode se mostrar eficiente para preservar o mínimo existencial e para reduzir a regressividade. Essa restituição personalizada tomaria por base os rendimentos auferidos pelo indivíduo e/ou por sua família e o consumo realizado e ocorreria em momento posterior ao ato de consumo, por meio de mecanismos de transferência de valores, creditando-se às famílias mais pobres o valor total ou parcial gasto com tributos indiretos. Assim, considera-se a efetiva força econômica do consumidor, que é o onerado pelo encargo fiscal. A devolução de valores mostra-se mais eficiente e menos onerosa que a seletividade, pois destina os benefícios fiscais àqueles que efetivamente não possuem recursos disponíveis para contribuir para as despesas públicas e não desonera os mais ricos, permitindo, com isso, a ampliação das receitas.

(xxi) Existindo esse mecanismo de devolução, não haveria necessidade de isentar a cesta básica, visto que os indivíduos mais abastados poderiam arcar com o custo do tributo, ao passo que os indivíduos mais pobres seriam restituídos, em momento posterior, de parcela ou

da totalidade do valor pago a título de tributo. Contudo, enquanto não existir esse mecanismo de devolução dos tributos indiretos, a isenção da cesta básica é medida que se impõe, a fim de preservar o mínimo existencial e garantir uma vida minimamente digna às famílias menos favorecidas economicamente, sobretudo àquelas com maior número de membros. Entretanto, considerando que a Constituição determina o tratamento particularizado sempre que possível, isto é, somente sendo impossível pode-se deixar de considerar as circunstâncias pessoais, questiona-se se, ante o atual desenvolvimento tecnológico, a inexistência de mecanismos de devolução não configuraria omissão inconstitucional, a ser corrigida o mais rápido possível.

(xxii) Conjuntamente à devolução dos tributos indiretos às famílias indevidamente oneradas, o sistema tributário brasileiro também deve atribuir maior relevância à tributação direta, na qual se verificam as características pessoais do contribuinte, permitindo, assim, uma redução do peso da tributação indireta em relação à carga tributária total. Para tanto, poderiam ser adotadas medidas como: a ampliação das bases tributáveis do imposto sobre a renda da pessoa física, incluindo-se lucros e dividendos, revogando-se as isenções concedidas às altas rendas e aumentando as alíquotas sobre elas incidentes; a correção dos valores dos imóveis nos registros administrativos, geralmente defasados pelo tempo; o aumento da progressividade dos impostos sobre a propriedade imobiliária, sobre veículos automotores e sobre heranças e doações e a instituição do imposto sobre grandes fortunas. O aumento de tributos diretos com a proporcional redução da tributação indireta, contudo, enfrenta algumas dificuldades, como a grande resistência social a essas mudanças e a volatilidade e mobilidade de bases tributárias clássicas, como a renda e o lucro.

(xxiii) Um sistema fiscal mais justo precisa atribuir maior relevância à capacidade contributiva subjetiva, o que se faz possível a partir do alívio da tributação incidente sobre bens e serviços, mediante redução de sua importância e implementação de mecanismos de devolução dos tributos indiretos aos mais pobres, e mediante atribuição de maior preponderância à tributação sobre renda e patrimônio. Não se quer, com isso, a elevação da carga tributária brasileira nem a extinção da tributação indireta, mas sim, a manutenção do total arrecadado com modificações das bases de incidência preponderantes, ou seja, com alteração da estrutura tributária e, conseqüentemente, da carga tributária incidente sobre cada extrato social. A realização plena do princípio da capacidade contributiva e de suas proteções apenas será possível com uma consideração mais acentuada das particularidades individuais de cada contribuinte, sobretudo na tributação indireta. Observar a capacidade contributiva subjetiva na tributação é medida imprescindível à realização da justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

AINSWORTH, Richard T. Biometrics, certified software solutions, and the Japanese consumption tax: a proposal for the tax commission. **Law and Economics**, Working Paper, nº 06-45, Boston, Boston University School of Law, 2006.

AINSWORTH, Richard T. The Digital VAT (D-VAT). **Law and Economics**, Working Paper, nº 06-22, Boston, Boston University School of Law, 2006.

AMARAL, Luiz. Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 28, n. 112, p. 347-356, out./dez. 1991.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMED, Fernand José; NEGREIROS, José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, Londrina, v.13, n.1, p.226-258, abr. 2018.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991, v. 2.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

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

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. **Tax Law Review**, Michigan, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=1039&context=articles>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Conceito Editoria, 2013.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às Ciências Sociais**. 5. ed. Florianópolis: Editora da UFSC, 2002.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado. *In*: BÁRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (Eds.) **Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?** Santiago de Chile: CEPAL/CIDOB, 2012, p. 49-77.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1951, v. 2.

BLUM, Walter J; KALVEN, Harry Jr. The uneasy case for progressive taxation. **The University of Chicago Law review**, Chicago, v. 19, n. 3, spring 1952, p. 417-520. Disponível em:

<<https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2722&context=ucprev>>.

Acesso em: 15 dez. 2019.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. Taxas: equivalência e igualdade. **Observatório da Jurisdição Constitucional**, Brasília, IDP, Ano 7, n. 2, jul./dez. 2014, p. 126-139.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 94, 1999, p. 251-262. Recuperado de: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67441>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

BRASIL. Ministério da Cidadania. **Cadastro Único: o que é e para que serve**. 2015. Disponível em: <<http://mds.gov.br/assuntos/cadastro-unico/o-que-e-e-para-que-serve>>. Acesso em: 03 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil – 2017: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília: 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade 453/DF**. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, 30 de agosto de 2006. Publicado no DJ de 16/03/2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409732>>. Acesso em: 20 dez. 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.697/DF**. Relator: Edson Fachin. Brasília, 06 de outubro de 2016. Publicado no DJ de 30/03/2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12660374>>. Acesso em: 23 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010-2/DF**. Relator: Celso de Mello. Brasília, 30 de setembro de 1999. Publicado no DJ de 12/04/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 31 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 583.636/MS**. Redator: Joaquim Barbosa. Brasília, 06 de abril de 2010. Publicado no DJ de 30/04/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610393>>. Acesso em: 23 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário 562.045/RS**. Redatora: Cármen Lúcia. Brasília, 06 de fevereiro de 2013. Publicado no DJ de 27/11/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 23 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário RE 599.309/SP**. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, 06 de junho de 2018. Publicado no DJ de 12/12/2019. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751619413>>. Acesso em: 20 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão Ordinária em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.551-1/MG**. Relator: Celso de Mello. Brasília, 02 de abril de 2003. Publicado no DJ de 20/04/2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>>. Acesso em: 20 dez. 2019.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **ICMS e equilíbrio federativo na Constituição Econômica**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **O direito exaurido: a hermenêutica da Constituição Econômica no coração das trevas**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011.

CANADA REVENUE AGENCY. **GST/HST Credit**. 2018. Disponível em: <<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/rc4210/rc4210-18e.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade contributiva e tributação indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade**. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 36 n. 76, p. 103-152, 2015.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços** - Nota técnica nº 1. São Paulo: 2017. Disponível em: <<http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.1.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2019.

CERETTA, Clóvis José. **Princípio da capacidade contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias**. 2017. 305 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

CHAPMAN, Sydney J. The utility of income and progressive taxation. **The Economic Journal**, v. 23, n. 89, p. 25-35, mar. 1913.

CINTRA, Marcos. Movimentação financeira: a base tributária emergente. *In*: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Orgs.). **Reforma tributária: Ipea-OAB/DF**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 247-268.

COELHO, Alvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v.3, n. 1-2, p. 29-49, jan./dez. 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COHEN, Jacob. **Statistical power analysis for the behavioral sciences**. 2. ed. New York: Lawrence Erlbaum Associates, 1988.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. Reforma tributária: uma visão histórica. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 89, p. 207-217, jan. 1994.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista eletrônica do curso de Direito - PUC Minas Serro**, Serro, n. 13, p. 81-103, jan./jul. 2016.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n. 3, p. 229-245, jan./jun. 2009.

DE LA CASA, Fernando de Vicente. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. **Crónica tributaria**, Madrid, nº 144, p. 149-178, 2012.

DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. *In*: DE LA FERIA, Rita (ed.). **VAT exemptions: consequences and design alternatives**. Hague: Kluwer Law International, 2013, p. 3-36.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./maio 2014.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira; JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. **Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no Direito Tributário**. Porto Alegre: 2019. No prelo.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Elementos para fixação de parâmetros para concretização da norma de proibição de tributos confiscatórios. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, n. 13, p. 14901-1930, 2013.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação**. 2008. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008.

EINAUDI, Luigi. **Miti e paradossi della giustizia tributaria**. 2. ed. Torino: Giulio Einaudi editore, 1940.

FAGAN, Elmer D. Recent and contemporary theories of progressive taxation. **Journal of Political Economy**, v. 46, n. 4, p. 457-498, aug. 1938.

FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**. Brasília: ANFIP FENAFISCO, 2018.

FALSITTA, Gaspare. **Manuale di Diritto Tributario**. Parte Generale. 5. ed. Padova: Cedam, 2005.

FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 39, n. 2, p. 306-327, abr./jun. 2019.

FAVEIRO, Vítor António Duarte. **Noções fundamentais de direito fiscal português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 1984. v. 1.

FEITAL, Thiago Álvares. **Subjetividade e Direito Tributário: teorias da equidade na tributação e o sujeito do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil**. Texto para discussão. Brasília: IPEA, 2019.

FICHERA, Franco. **Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 1973.

FITOUSSI, Jean-Paul. Shifting the tax burden: from direct to indirect tax. **Sciences Po publications**, Paris, n°3, 2005. Disponível em: <<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00972763/document>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016.

GONÇALVES, Antônio Baptista. O controle fiscal ante a modernidade cibernética. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 101, p. 313-324, nov./dez. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 35, p. 1-13, jul./set. 2013. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=709>> Acesso em: 07 abr. 2019.

GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva**. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Scienze delle finanze e diritto finanziario**. Milano: Giuffrè, 1956, v. 1.

HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83-94, abr. 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário** [livro eletrônico]. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

HOBBS, Thomas. **Leviatã** [livro eletrônico]. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

HOBSON, John Atkinson. **Taxation in the new state**. London: Methuen & Co., 1919.

HOFFMANN, Rodolfo. **Distribuição de renda, medidas de desigualdade e pobreza**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1998. Disponível em: <https://www.cps.fgv.br/cps/Pesquisas/Políticas_sociais_alunos/2012/Site/Hoffmann_3_DL.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2019.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. **Comunicado do IPEA número 92**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2019.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **O que é? Índice de Gini**. 4. ed. Ano 1, 2004. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23>. Acesso em: 24 nov. 2019.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. **Comunicado da Presidência número 22**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2019.

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

JOHNSON, Anna L.; SHEFFRIN, Steven M. The success of SNAP (Food Stamps) and the desirability of taxing food. **Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, v. 108, 2015, p. 1–36. Disponível em: <JSTOR, www.jstor.org/stable/90023191>. Acesso em: 16 dez. 2019.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. Sujetos pasivos y capacidad económica. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, nº 59, p. 160-167, 2003.

LEGRAND, Pierre. A impossibilidade de “transplantes jurídicos”. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito UFRGS**, Porto Alegre, v. 9, n. 1. p. 1-18, 2014.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 143-154.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. 2002. 279 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, v. 20 n. 1, p. 239-255, jan./mar. 2019.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. **Sequência**, Florianópolis, n. 77, p. 221-252, nov. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e redução de desigualdades. **Revista jurídica luso-brasileira**, Lisboa, ano 4, n. 6, 105-146, 2018.

MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza. Limites da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo** [livro eletrônico]: 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MARINHO, Emerson; LINHARES, Fabricio; CAMPELO, Guaracyane. Os programas de transferência de renda do governo impactam a pobreza no Brasil? **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 65, n. 3, p. 267-288, jul./set. 2011.

MARQUES, Rogério Cesar; ANGELO, Luiz Raphael Vieira. Interpretação constitucional do princípio da seletividade tributária no IPI e no ICMS. **FISCOsoft**, 2012. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5sav/interpretacao->>. Acesso em: 29 maio 2019.

MARTÍNEZ, José M. Domínguez. La noción de progresividad impositiva: de la teoría a la praxis. **Documento de Trabajo 05/2016**, Alcalá, Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, 2016. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/d8bc/1b58590d49118f217278e4ebeb37f3464f50.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O retrógrado princípio da progressividade. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, 03 maio 2002.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. 2007. 189 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996, v. 2.

MORAIS, Márcio Eduardo Pedrosa. Mérito e necessidade: uma breve história da justiça distributiva no pensamento jusfilosófico ocidental. **SynThesis Revista Digital FAPAM**, Pará de Minas, v. 5, n. 5, 186-204, abr. 2014.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. 496 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MORETTIN, Pedro Alberto. **Estatística Básica**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: Cedam, 1973.

MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. *In*: MOSCHETTI, Francesco (coord.). **La capacità contributiva**. Pádua: Cedam, 1993, p. 3-51.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 108/2013, p. 151-175, jan./fev. 2013.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance: a study in public economy**. New York: McGraw-Hill, 1959.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012.

OECD. **Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#page4>. Acesso em: 02 jun. 2018.

OECD. **Revenue Statistics. 2018**. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page3>. Acesso em: 20 jun. 2019.

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

OXFAM BRASIL. **País estagnado: um retrato das desigualdades brasileiras 2018**. São Paulo: Brief Comunicação, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 95-106, jan./jun. 2009.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. Tradução de Eleutério Prado e Thelma Guimarães. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

POMERANZ, Jennifer L.; CHRQUI, Jamie F. The Supplemental Nutrition Assistance Program: analysis of program administration and food law definitions. **Am J Prev Med**, Rockville, 49(3), p. 428–436, 2015. Disponível em: <<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4922898/>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

PUVIANI, Amilcare. **Teoria della illusione finanziaria**. Milano: ISEDI, 1976.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. O imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no princípio da solidariedade federativa. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, p. 33-68, jul./dez. 2018.

RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999.

RIBEIRO, Márcio Bruno. Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil no período 1995-2009: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. In: CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Orgs.) **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 18, p. 1-25 (pdf), 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **O que é o Programa NFG?** Disponível em: <https://nfg.sefaz.rs.gov.br/site/institucional_o_que_e.aspx>. Acesso em: 30 jul. 2018.

ROCHA, Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ROMANO, Álvaro; PELÁEZ, Fernando. Hacia una mayor equidad de los instrumentos tributarios: propuesta de implementación de un IVA personalizado. *In: XXV SEMINARIO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL*, 2013, Santiago de Chile. **Publicaciones...** Santiago de Chile: CEPAL, 2013, p. 1-37. Disponível em: <https://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/9/49309/IVA_personalizado.pdf>. Acesso em: 26 set. 2019.

SANCHES. José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal** [livro eletrônico]. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. Justiça distributiva na teoria da justiça como equidade de John Rawls. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 45, n. 178, abr./jun. 2008.

SANTIN, Janaína Rigo. Princípio da capacidade contributiva e mínimo isento: uma abordagem de direito comparado. *In: XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI*, 2008, Salvador. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008, p. 4807-4827, v. 1. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/janaina_rigo_santin-2.pdf> Acesso em: 28 abr. 2019.

SÃO PAULO (Estado). Fazenda e Planejamento. **Sobre a Nota Fiscal Paulista**. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

SARMENTO, Daniel. **Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SCHIAVOLIN, Roberto. Il collegamento soggettivo. *In: MOSCHETTI, Francesco (coord.). La capacità contributiva*. Pádua: Cedam, 1993, p. 69-100.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SELIGMAN, Edwin R.A. **Essays in taxation**. New York: Macmillan and Co., 1895.

SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. 250 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.

SILVA, Giovanni Padilha da. **Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/02/TD_14.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2018.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

SILVEIRA, Denise Tolfo; CÓRDOVA, Fernanda Peixoto. A pesquisa científica. *In: GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (Orgs.). Métodos de pesquisa*. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Brasília: XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde em Debate**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 3, p. 212-225, nov. 2018.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Interesse Público**, Porto Alegre, ano 6, n. 29, p. 159-196, jan./fev. 2005.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; SOUZA, Evaldo Santana de. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, set./dez. 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402001000400004> Acesso em 02 jun. 2019.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996, v. 2.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

STIGLITZ, Joseph E.; ATKINSON, Anthony Barnes. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. **Journal of Public Economics**, n. 6, p. 55-75, fev. 1976.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, p. 125-154, abr./jun. 1978.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos Tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 309-348.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v. 1.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ana Kátia Barbosa. Justiça tributária como pressuposto da justiça social. **RJurFA7**, Fortaleza, v. IX, n. 1, p. 87-96, abr. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p.173-196.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, jul./set.1989.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2.

UNITED STATES. Department of Agriculture. **SNAP Eligibility**. 2019. Disponível em: <<https://www.fns.usda.gov/snap/recipient/eligibility>>. Acesso em: 03 dez. 2019.

UNITED STATES. Department of Agriculture. **What can SNAP buy?** 2013. Disponível em: <<https://www.fns.usda.gov/snap/eligible-food-items>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 12 fev. 2019.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da seletividade do IPI. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, v. 1, n. 17, p. 456-473, 2012.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 76-123, jul./dez. 2017.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. 2013. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Lisboa: Almedina, 2008.

VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça distributiva e tributação**. 2002. 334 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: marcial Pons, 2012, p. 35-86.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G.; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996**. Brasília: IPEA, 2000.

VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade! *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164-226.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001.

WEISS, Fernando Lemme. Princípios tributários. *In*: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 85-114.

WIMMERS, Frederico Jorge Calixto. Nota fiscal paulista: o Estado concedendo benefícios e delegando ao cidadão uma parcela de poder fiscalizador. **FISCOSoft**, 2007. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/3fiq/nota-fiscal-paulista-o-estado-concedendo-beneficios-e-delegando-ao-cidadao-uma-parcela-de-poder-fiscalizador-frederico-jorge-calixto-wimmers>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.) *et al.* **Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado**. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2007.

ANEXO I

	País	Índice de GINI	Carga tributária como porcentagem do PIB	Percentual do total arrecadado referente a tributos incidentes sobre bens e serviços 2016
1	África do Sul	63,00	28,60	40,10
2	Alemanha	29,50	37,40	27,10
3	Argentina	42,00	31,30	46,70
4	Austrália	32,90	27,80	27,10
5	Áustria	27,20	42,20	28,30
6	Bahamas	41,90	22,40	75,30
7	Barbados	47,00	32,20	53,70
8	Bélgica	26,30	44,10	24,50
9	Belize	53,30	29,60	63,50
10	Bolívia	44,00	26,00	55,00
11	Botswana	53,30	14,00	30,20
12	Brasil	53,30	32,20	47,57
13	Burkina Faso	35,30	18,10	64,90
14	Cabo Verde	42,00	18,10	66,00
15	Camarões	46,60	14,40	59,90
16	Canadá	31,00	32,70	23,20
17	Cazaquistão	28,80	14,90	48,20
18	Chile	46,60	20,20	54,60
19	Cingapura	47,80	13,50	31,80
20	Colômbia	49,70	19,80	37,20
21	Congo, República Democrática do	44,40	7,60	59,80
22	Congo, República do	47,30	16,00	54,50
23	Coreia do Sul	36,00	26,60	28,10
24	Costa do Marfim	41,50	17,40	62,30
25	Costa Rica	48,30	22,20	40,20
26	Cuba	40,70	41,70	53,90
27	Dinamarca	27,70	46,20	32,00
28	Egito	31,80	15,20	40,30
29	El Salvador	38,00	17,90	50,10
30	Equador	44,70	20,50	51,30
31	Eslováquia	24,30	32,40	33,00
32	Eslovênia	24,40	36,50	39,30
33	Espanha	34,50	33,20	29,40
34	Estados Unidos	41,50	25,90	16,90
35	Estônia	32,70	33,70	43,30
36	Fiji	36,70	24,10	66,80
37	Filipinas	44,40	17,00	39,10
38	Finlândia	25,40	44,00	32,80
39	França	29,30	45,50	24,40

40	Gana	43,50	17,60	63,80
41	Grécia	34,30	38,80	39,60
42	Guatemala	48,30	12,60	50,50
43	Guiana	44,60	23,20	50,00
44	Holanda	26,90	38,40	29,50
45	Honduras	50,50	21,40	55,80
46	Hungria	28,20	39,20	42,30
47	Ilhas Cook	42,72	30,00	66,50
48	Ilhas Salomão	37,10	24,10	70,10
49	Ilhas Tokelau	28,00	14,70	45,40
50	Indonésia	38,10	11,60	41,00
51	Irlanda	29,60	23,30	32,70
52	Islândia	24,10	51,60	23,30
53	Israel	38,90	31,30	37,80
54	Itália	33,10	42,60	28,20
55	Jamaica	45,50	26,70	57,50
56	Japão	30,80	30,60	20,40
57	Letônia	34,50	30,40	41,90
58	Lituânia	37,00	29,80	36,40
59	Luxemburgo	31,00	38,10	25,20
60	Malásia	41,00	14,30	35,60
61	Mali	31,60	16,10	58,40
62	Marrocos	39,60	26,40	42,80
63	Mauritânia	39,20	20,00	64,00
64	México	48,30	16,60	38,80
65	Nicarágua	46,20	22,60	44,90
66	Níger	34,30	14,40	60,90
67	Noruega	25,00	38,70	31,40
68	Nova Zelândia	36,00	31,60	38,30
69	Panamá	46,10	16,60	29,60
70	Papua Nova Guiné	41,90	12,20	37,50
71	Paraguai	48,80	17,50	55,80
72	Peru	43,30	16,10	45,60
73	Polônia	29,80	33,40	36,40
74	Portugal	33,90	34,30	39,60
75	Quênia	40,80	18,10	51,50
76	Reino Unido	31,50	32,70	32,20
77	República Dominicana	45,70	13,70	65,30
78	República Tcheca	25,10	32,40	33,00
79	Ruanda	49,40	16,60	54,30
80	Samoa	38,70	24,60	77,20
81	Senegal	37,40	22,00	61,80
82	Suécia	27,60	44,00	28,10
83	Suíça	29,40	27,80	21,40
84	Tailândia	36,50	18,10	56,90
85	Togo	43,10	22,20	74,60
86	Trinidad e Tobago	40,30	22,90	35,50

87	Tunísia	32,80	29,40	35,80
88	Turquia	41,90	25,30	43,60
89	Uganda	42,80	13,10	65,00
90	Uruguai	39,50	27,90	37,30
91	Venezuela	46,90	14,40	74,80