

CURSO DE DIREITO

Carlos Fernando Sales Flores

**JUSTIÇA FISCAL: A INTERAÇÃO ENTRE OS SUBSTRATOS ECONÔMICOS DE
TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Santa Cruz do Sul
2018

Carlos Fernando Sales Flores

**JUSTIÇA FISCAL: A INTERAÇÃO ENTRE OS SUBSTRATOS ECONÔMICOS
DE TRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de
Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Ms. Dienyffer Brum de Moraes

Santa Cruz do Sul
2018

Ao meu filho, aos meus pais e à minha companheira.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus familiares pelo incentivo e aos colegas pela amizade e companheirismo nesta caminhada. Também agradeço a todos os funcionários e professores do Curso de Direito e, em especial, às professoras Dienyffer Brum de Moraes e Rosana Helena Mass, que propiciaram que esse trabalho se desenvolvesse com mais segurança e leveza.

RESUMO

O presente trabalho monográfico pretende analisar o sistema de tributação no Brasil sob o aspecto dos diversos substratos econômicos de incidência. Nesse contexto, considerando a forte tributação sobre o consumo, a problemática enfrentada consiste em verificar se o modelo estabelecido vai ao encontro do princípio da capacidade contributiva traçado no texto constitucional. Para dar conta dessa tarefa, utiliza-se o método dedutivo, no qual partindo de uma análise geral do sistema tributário brasileiro e, aprofundando-se paulatinamente em cada tipo de tributação, busca-se identificar como a opção pela base de incidência pode impactar a disponibilidade econômica dos contribuintes situados em classes sociais diversas. Pode-se, inicialmente, afirmar que ao optar por tributar excessivamente o consumo, o modelo de tributação adotado onera demasiadamente as classes menos favorecidas da população, nas quais grande parte da renda é utilizada para aquisição de bens de consumo imediato e, por consequência, deixa de considerar as condições pessoais do contribuinte, acabando por ferir o princípio da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Contribuinte. Incidência. Substratos. Tributação.

ZUSAMMENFASSUNG

Die vorliegende Monographie hat das Ziel das Steuersystem in Brasilien unter dem Aspekt der verschiedenen wirtschaftlichen Substrate der Inzidenz zu analysieren.

In diesem Kontext, in Anbetracht der hohen Besteuerung des Verbrauchs, besteht das Problem darin, zu prüfen, ob das etablierte Modell dem Prinzip der Beitragskapazität im verfassungsrechtlichen Kontext entspricht. Um diese Aufgabe zu erreichen, wurde die deduktive Methode verwendet. Ausgehend von einer allgemeinen Analyse des brasilianischen Steuersystems und der schrittweisen Vertiefung bei jeder Art von Besteuerung, wurde versucht zu ermitteln, wie sich die Wahl der Inzidenzbasis auf die wirtschaftliche Verfügbarkeit von Steuerpflichtigen in verschiedenen sozialen Schichten auswirken kann. Zunächst kann bestätigt werden, dass das gewählte Steuermodell, wenn es sich dafür entscheidet, den Verbrauch übermäßig zu besteuern, zu stark auf die weniger begünstigten Bevölkerungsschichten einwirkt, da ein großer Teil der Einnahmen für den Erwerb von Konsumgütern verwendet wird und so folglich nicht die persönlichen Bedingungen des Steuerpflichtigen berücksichtigt und damit gegen den Grundsatz der Zahlungsfähigkeit verstößt.

Wichtige Wörter: Steuerzahler. Inzidenz. Substrat. Besteuerung.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO

2 ASPECTOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO

2.1 O Estado e o tributo

2.2 Função social dos tributos

2.3 Princípios constitucionais tributários

2.3.1 Princípio da capacidade contributiva

2.3.2 A capacidade contributiva e a exclusiva associação a impostos

2.3.3 A capacidade contributiva e a expressão sempre que possível

2.3.4 A capacidade contributiva e a extrafiscalidade

2.3.5 A capacidade contributiva e o mínimo existencial

3 O MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

3.1 Substratos econômicos de tributação

3.2 Tributação direta e indireta

3.3 Tributação progressiva e regressiva

3.4 Análise da tributação das principais bases econômicas de incidência

3.4.1 A tributação sobre o patrimônio

3.4.2 A tributação sobre a renda

3.4.3 A tributação sobre o consumo

4 INCOERÊNCIAS DO MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

4.1 A justificativa da tributação sobre o consumo

4.2 Princípio da seletividade como atenuante da regressividade

4.3 Distribuição da carga tributária por segmentos sociais

4.4 A violação do princípio da capacidade contributiva na tributação indireta

5 CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema central a relação entre os substratos econômicos de tributação e o princípio da capacidade contributiva, analisando a interferência que cada opção de incidência tributária tem sobre a efetivação do comando constitucional.

Compõe, também, o presente estudo, o exame das principais bases de incidência, quais sejam, patrimônio, renda e consumo, bem como a base escolhida acaba por definir se a tributação será direta (quando o ônus financeiro pelo pagamento recai sobre o próprio contribuinte de direito) ou indireta (quando o ônus financeiro pelo pagamento é repassado para o consumidor final – contribuinte de fato). Nessa pesquisa, não se adentrará no estudo acerca da incidência tributária sobre o comércio exterior.

Nesse contexto, o problema concentra-se em verificar se o modelo adotado no Brasil vai ao encontro do princípio esculpido no Art. 145, §1º, da Constituição Federal, o qual determina a observância, sempre que possível, das condições pessoais do contribuinte, especialmente no que toca à sua capacidade econômica, a fim de alcançar um sistema mais justo na graduação do tributo.

Para dar conta dessa tarefa, utilizou-se o método dedutivo, no qual partindo de uma análise geral do sistema tributário brasileiro e, aprofundando-se paulatinamente em cada tipo de tributação, buscou-se identificar como a opção pela base de incidência pode impactar a disponibilidade econômica dos contribuintes situados em classes sociais diversas.

As técnicas de pesquisa utilizadas foram, basicamente, a pesquisa bibliográfica em diversas fontes, tais como livros, artigos científicos, dados estatísticos e estudos divulgados por órgãos e institutos governamentais, como o Departamento Intersindical e Estudos Socioeconômicos - DIEESE, a Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE e o Instituto de Pesquisa Aplicada - IPEA.

Iniciou-se a pesquisa através da investigação da origem dos tributos, bem como a evolução da relação jurídico tributária como relação de poder. Partiu-se então, para o estudo da função social dos tributos, dentre as quais a distribuição de renda e desconcentração de riqueza, além da típica função de financiar a máquina estatal. Discorreu-se brevemente sobre os modelos econômicos adotados pelos

Estados ao longo da história a fim de evidenciar como a escolha estatal de interferir ou não no mercado através da tributação traz consequências para a sociedade, especialmente no que diz respeito à superação das desigualdades econômicas.

Posteriormente, explanou-se brevemente acerca dos princípios constitucionais tributários, dando ênfase para a análise do princípio da capacidade contributiva. Para tanto, traçou-se uma rápida noção histórica do princípio para, a seguir, situa-lo no atual texto constitucional. Buscou-se, ainda, trazer o conceito de diversos doutrinadores sobre o princípio e sua importância para a concretização de um sistema tributário justo. Pretendeu-se esclarecer que a capacidade contributiva deve ter uma aplicação extensiva a outras espécies tributárias, não se limitando somente aos impostos, em que pese a literalidade do texto constitucional. Nesse ponto, ilustrou-se a discussão com o entendimento da Corte Suprema acerca do tema.

Tratou-se, outrossim, da relação da capacidade contributiva e o mínimo existencial, entendido este como a parcela indispensável para a existência do cidadão, ou seja, o montante de sua renda que, em tese, não estaria sujeita a incidência de tributos.

Após, ingressou-se na importante discussão acerca da expressão “sempre que possível”, a qual em razão de sua localização no texto constitucional, tem gerado dúvidas se a sua aplicabilidade se restringe ao caráter pessoal dos impostos, conforme a primeira parte do §1º do artigo 145 da Constituição ou, se estende a todo o dispositivo, abrangendo também a parte final que trata da capacidade econômica do contribuinte.

Foi imperioso, também, falar a respeito da necessidade ou não de observar o princípio da capacidade contributiva quando o tributo é utilizado com finalidades não arrecadatórias, portanto, extrafiscais, tais como, regular o mercado, inibir ou estimular o consumo de determinados produtos, visando alcançar algum benefício para a coletividade.

No capítulo seguinte, buscou-se conceituar os diversos substratos de incidência – patrimônio, renda e consumo – através daquilo que vem descrito na legislação, bem como mediante a compreensão da leitura que a jurisprudência e a doutrina fazem acerca desses conceitos de patrimônio, renda e consumo para fins tributários.

A seguir traçou-se um liame entre os substratos de incidência tributária e a tributação direta e indireta, demonstrando qual modelo revela um caráter mais progressivo ou regressivo.

Já no último capítulo, examinou-se de modo mais aprofundado e com dados estatísticos oficiais, como cada forma de tributar reflete na distribuição da carga tributária sobre os diferentes segmentos da sociedade, trazendo grande influência sobre a atividade econômica privada, a alocação dos recursos financeiros e dos investimentos e, conseqüentemente, sobre o mercado e a geração de empregos.

Nesse ponto da pesquisa, embora o objeto da análise proposta seja uma observação jurídica, foi necessário recorrer a diferentes enfoques, como o político, econômico e social, dentre outros, para auxiliar na busca da compreensão dos reflexos da tributação; sem, contudo, perder o enfoque jurídico.

Posteriormente, já observando que há uma excessiva tributação sobre o consumo no Brasil e, conseqüentemente, o forte emprego da tributação indireta, ressaltou-se que as medidas que buscam atenuam o caráter regressivo desse modelo – dentre as quais o princípio da seletividade – são insuficientes para desonerar a população de baixa renda.

Adiante, informa-se acerca das incoerências do modelo brasileiro, tais como a baixa tributação sobre o patrimônio, o que favorece a concentração de renda e perpetuação da riqueza, em sentido oposto ao que ocorre em países desenvolvidos, nos quais esse tipo de tributação favorece a redistribuição da riqueza em forma de serviços públicos de qualidade.

Além disso, destacou-se a ausência de previsão legal que faça incidir tributação sobre grandes fortunas e sobre itens de luxo, tais como, jatinhos, helicópteros e iates.

Por fim, observou-se que essas características do sistema tributário brasileiro expressam relativa inobservância do princípio da capacidade contributiva em face da adoção excessiva de tributos indiretos, desrespeitando a lógica de equidade traçada na Constituição Federal.

Pesou para a escolha da temática desta pesquisa, o grande impacto, ainda que imperceptível para o público leigo, que a escolha entre as diferentes bases econômicas de incidência tributária tem sobre a efetivação da justiça fiscal almejada pela Carta Política de 1988. Tal análise, além de esclarecer acerca da influência que a opção entre os diversos substratos econômicos de tributação tem sobre a renda

dos contribuintes, pode sugerir ao legislador a formulação de normas que busquem desonerar as classes menos favorecidas, mediante a migração para uma base de incidência diversa (renda ou patrimônio), no qual a aferição das condições pessoais do contribuinte possa ser realmente aferida.

2 ASPECTOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO

Antes de adentrar no estudo específico dos reflexos que a opção pela base incidência tributária tem sobre os diversos segmentos sociais, faz-se necessário traçar um panorama geral acerca da tributação nos Estados modernos, bem como examinar cada um dos elementos que compõem esse sistema, iniciando-se pela função social dos tributos.

2.1 Estado e tributo

O tributo tem sua origem nos tempos mais remotos, acompanhando a evolução do homem desde a criação das primeiras sociedades. Coêlho (2009, p. 04) refere que “onde quer que se erguesse um poder político, quase que como a sua sombra, aparecia o poder de tributar”.

Contudo, a concepção atual da relação jurídico tributária decorreu de grande aperfeiçoamento, fruto de longa evolução da teoria da tributação, que no passado era marcada por arbítrios e coerções. O Direito Tributário originalmente não estava estruturado como um direito autônomo, mas como uma subdivisão do Direito Administrativo, na qual se estabelecia as regras desse relacionamento entre o Estado-Fisco e o cidadão-contribuinte, sempre marcado pela subordinação dos administrados às ordens do Estado. Assim, a natureza da relação jurídica tributária sempre se baseou em uma relação de poder (PISANI, 2011).

Por certo que a forma de tributar evoluiu com o decorrer do tempo, deixando de vincular-se ao poder ilimitado e arbitrário do Soberano, para contemporaneamente, assumir um caráter de pacto fundamental, o qual está estruturado através de princípios e garantias fundamentais.

A propósito, acerca da aceção moderna do poder de tributar, valiosa é a lição trazida por Sabbag (2012, p. 57-59):

[...] O poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente a percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade (SABBAG, 2012, p. 57-59)

Machado (2011), nos lembra que a relação de tributação é uma relação jurídica em que os indivíduos através de seus representantes consentem na instituição do tributo, através de regras preestabelecidas e, para que o Estado tenha recursos para cumprir com suas funções.

Seguindo esse raciocínio, trataremos brevemente acerca das funções que o tributo desempenha no Estado Contemporâneo.

2.2 Função social dos tributos

O Estado Constitucional Contemporâneo, fruto da Assembleia Constituinte, expressão originária da vontade coletiva, exerce o poder de tributar por delegação do povo (COÊLHO, 2006).

Um modelo tributário que almeje justiça fiscal, além de financiar o Estado, tem como objetivo redistribuir renda e desconcentrar riqueza, de modo que exercerá grande influência na superação das desigualdades sociais e econômicas. Nesse sentido, valiosa a lição trazida por Santos (2009, p. 01), no sentido de que:

O modelo de tributação de uma nação exerce um importantíssimo papel no combate às desigualdades sociais e econômicas. Em um sistema tributário justo e equilibrado há uma tendência para que a renda e a riqueza sejam menos concentradas. O papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, primordialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados. Tal função não é apenas dos tributos, pois todo o sistema jurídico no qual ele está inserido e dá suporte tem esse dever de atuar como um agente transformador (SANTOS, 2009, p. 01).

A esse respeito, publicação da Escola de Administração Fazendária - ESAF (2009) ressalta que o financiamento do Estado através da arrecadação tributária precisa ser suficiente para que o Estado desempenhe suas funções primordiais, quais sejam, garantir a existência de recursos para realização de seus fins, além de atuar como ferramenta de distribuição de renda e mecanismo indutor do desenvolvimento social, favorecendo para a diminuição das diferenças regionais.

Assim, entender a função social do tributo implica em compreender que o Estado existe para a consecução do bem comum, o qual pode ser traduzido em direitos sociais, como educação, saúde, segurança, previdência e assistência social, além da execução direta de atividades econômicas imperativas à segurança nacional ou de relevante interesse da coletividade.

Portanto, hodiernamente, o Estado não deve ficar inerte como no modelo do liberalismo econômico, no qual o próprio mercado era encarregado de distribuir a riqueza de acordo com o esforço, o trabalho ou o merecimento de cada um, se reservando a atuar somente para a prestação de determinados serviços considerados essenciais, desconsiderando o fato que os cidadãos não têm ou não tiveram as mesmas condições ou oportunidades para atuar nesse mesmo mercado de forma igualitária. O referido modelo econômico não se sustentou porquanto na tentativa de promover a igualdade entre os cidadãos, deixou de observar que, sozinho, o mercado não é suficiente para solucionar eventuais injustiças e proteger as partes mais fracas dentro de uma relação jurídica (SANTOS, 2009).

Em resposta ao fracasso do Estado Liberal, surgiu na Europa pós Segunda Guerra Mundial, o Estado Social ou *Welfare State*, o qual através do forte intervencionismo pretendeu suprir as necessidades existenciais mínimas dos cidadãos que, por motivos diversos, não são capazes de prover essas necessidades e, buscam a proteção do Estado (OLIVEIRA 2016).

Por sua vez, o Estado Social em seu modelo clássico também não subsistiu, vez que o excesso de tutela do Estado sobre os indivíduos acabava por inibir a livre iniciativa, não havendo estímulo ao trabalho ou ao aumento de produtividade enquanto o Estado lhe provesse. Sendo assim, o desafio do Estado de Direito Contemporâneo tem sido buscar a regulação do mercado com razoabilidade, dando condições para que o indivíduo progrida social e economicamente, reduzindo dentro do possível os programas puramente assistencialistas (SANTOS, 2009).

Em outras palavras, o papel do Estado Contemporâneo - Democrático de Direito - é promover uma igualdade equitativa de oportunidades e, é nesse contexto que entramos no tópico seguinte, no qual trataremos dos princípios constitucionais tributários, em especial, do princípio da capacidade contributiva e seus desdobramentos.

2.3 Princípios constitucionais tributários

No dizer de Torres (2005, p. 275) princípios são “enunciados genéricos que concretizam valores morais e conduzem à elaboração, interpretação e aplicação das regras jurídicas”.

Para alcançarmos um sistema tributário justo ou que, pelo menos, almeje justiça fiscal, torna-se necessário a observância de princípios que orientem e delimitem a atuação do poder estatal. Tais postulados são imprescindíveis para regular os direitos e obrigações de cada uma das partes e como balizador da distribuição da carga a ser suportada entre os membros da sociedade. Dessa forma, ao exercer sua competência tributária, o Estado fica limitado por determinados princípios constitucionais tributários, dentre os quais se destacam, o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva, como vetores da justiça social e da distribuição de riqueza, bem como indutores de políticas públicas de inclusão social (OLIVEIRA, 2016).

Uma explanação didática acerca dos princípios constitucionais tributários é encontrada em estudo publicado pelo Escola de Administração Fazendária – ESAF (2009), do qual se extraiu uma síntese de cada postulado, nos seguintes termos:

Princípio da legalidade

Tem por finalidade garantir os direitos e os deveres individuais e coletivos, uma vez que, nos Estados democráticos, não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas também a própria administração pública. A legalidade, como princípio fundamental do Estado de Direito, não se restringe a vedar ou proibir a tributação sem lei, mas, fundamentalmente, garantir, a todo cidadão, segurança jurídica, econômica e social.

Princípio da anterioridade da lei

Proíbe a exigência de tributo ou seu aumento “no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que o instituiu”, afim de evitar que o contribuinte seja surpreendido pela majoração da carga tributária. É um corolário do princípio da não surpresa.

Princípio da irretroatividade da lei

Esse princípio é também um princípio geral de Direito. Visa a impedir que determinada lei produza efeitos sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. A lei não retroage, a menos que seja benigna ao contribuinte.

Princípio da isonomia

Trata-se da igualdade de todos perante a lei. Esse princípio aparece no *caput* do art. 5º da CF como um dos cinco direitos fundamentais.

Princípio da uniformidade da tributação

É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município”. A Constituição Federal permite, entretanto, que a União exerça uma política de incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as regiões do País.

Princípio da capacidade contributiva

Visa a justiça fiscal e social, exigindo mais de quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributaria para os contribuintes com menor capacidade econômica. Esse princípio atende ao imperativo da redistribuição de renda. Em respeito ao princípio, a legislação tributaria deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando conformar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte.

Princípio da proibição de confisco

Busca proteger o contribuinte contra a possibilidade de o ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou a sua renda. A análise de cada caso e que

permitirá dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes.

2.3.1 Princípio da capacidade contributiva

Historicamente, o princípio da capacidade contributiva subsiste desde a criação do tributo, porquanto é inerente a exigência, pois somente será possível pagar alguma coisa na medida de suas possibilidades, ainda que, nos tempos remotos esse *quantum* ficasse ao arbítrio do soberano.

Sob o aspecto teórico, foi Adam Smith, no século XVIII, o primeiro a discorrer sobre o princípio, afirmando em sua obra sobre a Riqueza das Nações que a exigência de tributos pelo governo deve se dar proporcionalmente a capacidade de pagar do cidadão (TORRES, 2005).

Contudo, sob o ponto de vista da dogmática jurídica, acredita-se que o tema só foi introduzido devido aos trabalhos de Benvenuto Griziotti, da Escola de Pávia, por volta de 1930 (OLIVEIRA, 2016).

No Brasil republicano, sabe-se o princípio ganhou *status* constitucional na Carta Política de 1946, a qual preceituava no art. 202 que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1946, <<http://www.planalto.gov.br>>)

No atual Texto Constitucional, o princípio encontra-se positivado no art. 145, §1º, prescrevendo que:

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 (BRASIL, 1988, <<http://www.planalto.gov.br>>).

Para Carrazza (2002, p. 74), o princípio da capacidade contributiva “hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributários, os ideais republicanos”.

Tipke e Yamashita (2002, p. 30) referem que a capacidade contributiva significa que “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o

pagamento de impostos”, de modo que quanto maior a renda disponível, mais alto deve ser o imposto.

Torres (2005) nos informa que o conceito de capacidade contributiva somente pode ser extraído através do cruzamento dos princípios da igualdade, ponderação e razoabilidade, mediante a consideração das possibilidades fáticas de riqueza de cada indivíduo. O autor informa que doutrina alemã atualmente tem feito críticas ao conceito material de capacidade contributiva oferecido por Tipke, pois a dificuldade residiria em definir o que é renda para fins de medir a capacidade de contribuição.

Em que pese relativa divergência entre os doutrinadores acerca da relação entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, os autores em sua grande maioria acabam por convergir no sentido de que o princípio da igualdade se concretiza no âmbito do Direito Tributário, através do princípio da capacidade contributiva (PISANI, 2011).

Coelho (2002, p. 84) conceitua a capacidade contributiva como sendo a “possibilidade econômica de pagar tributos”. Esclarece, ainda, que essa capacidade pode ser subjetiva quando leva em consideração a pessoa, ou seja, a capacidade econômica real de cada indivíduo ou objetiva, quando considera as manifestações do contribuinte, como o fato de ser proprietário de imóveis, veículos, etc. No entendimento do autor, essa última forma de medir a capacidade de contribuir – capacidade objetiva – foi a eleita pelo nosso constituinte. Importante destacar que esse autor não faz distinção entre capacidade econômica e contributiva.

Para Oliveira (2016 p. 47), “o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao princípio da isonomia tributária, sendo um dos instrumentos de maior eficácia para alcance da justiça social e fiscal”.

Paulsen (2012) refere que o princípio da capacidade contributiva é mais que um preceito de justiça fiscal, capaz de promover isonomia, mas um postulado que deve orientar toda a tributação, movendo tanto o legislador quando da elaboração da lei, quanto os aplicadores das normas tributárias.

2.3.2 A capacidade contributiva e a exclusiva associação a impostos

Considerando o texto literal do Art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, importante investigar se o princípio da capacidade contributiva tem sua aplicabilidade restrita aos impostos ou deve ser estendido a todas as demais

espécies tributárias. Não é demais lembrar que o texto da Constituição de 1946 determinava expressamente que se observasse a capacidade econômica do contribuinte para todos os tributos, conforme já foi referido anteriormente. Sobre o tema, as opiniões dos doutrinadores pátrios não convergem, embora, majoritariamente, tendam a admitir a aplicação do princípio as demais espécies de tributos, ainda que com temperamentos.

Sabbag (2012) afirma que não há dúvida acerca da aplicação do referido postulado a outros tributos, obedecendo as peculiaridades de cada espécie tributária. Refere, por exemplo, que o Art. 195, §9º da Constituição Federal deixa evidente a aplicação do referido princípio no tocante às contribuições para a seguridade social ao possibilitar a diferenciação de alíquota em razão da atividade econômica, da utilização de mão de obra ou do porte da empresa. Já no que diz respeito às taxas, lembra que são gratuitos o registro civil de nascimento e de óbito para os desprovidos de recursos. Em defesa de seu posicionamento, citou o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 216.259, de relatoria do Ministro Celso de Mello, no qual o Supremo Tribunal Federal entendeu aplicável o princípio da capacidade contributiva à Taxa de Fiscalização de Títulos e Valores Mobiliários, nos seguintes termos:

TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS. LEI Nº 7.940/89 - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL - PRECEDENTES FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DE OUTRAS CAUSAS VERSANDO O MESMO TEMA PELAS TURMAS OU JUÍZES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, COM FUNDAMENTO NO LEADING CASE (RISTF, ART. 101) - AGRAVO IMPROVIDO. A TAXA DE FISCALIZAÇÃO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.940/89, É CONSTITUCIONAL. - A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei nº 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em conseqüência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. (...) É que a decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, proferida nas condições estabelecidas pelo art. 101 do RISTF, vincula os julgamentos futuros a serem efetuados, colegialmente, pelas Turmas ou, monocraticamente, pelos Juízes desta Corte, ressalvada a possibilidade de qualquer dos Ministros do Tribunal propor, ao Pleno, a revisão da jurisprudência assentada em matéria constitucional. Precedente. [...] (BRASIL, 2000, <<http://www.stf.jus.br>>)

Machado (2011, p. 39) também compartilha do entendimento que a capacidade contributiva “diz respeito aos tributos em geral, [...] que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência da capacidade contributiva daquele de quem teria de ser cobrado”.

Ávila (2004), por outro lado, sustenta que os tributos vinculados em razão da sua própria natureza retributiva, não dão margem para a análise da capacidade econômica do contribuinte, porquanto são instituídas sempre em face de uma ação estatal, quais sejam, (i) determinado serviço já efetivado ou colocado à disposição pelo Estado (taxas); (ii) uma melhoria decorrente da ação estatal (contribuição de melhoria) ou; (iii) uma finalidade pública delimitada (contribuições sociais). O autor sustenta, por exemplo, que o limite para instituição de taxas é a equivalência entre o valor cobrado e a ação estatal, sob pena de se violar o princípio da razoabilidade e não o da capacidade contributiva.

Paulsen (2012) defende, entretanto, que não obstante o texto constitucional faça referência expressa somente aos impostos, a capacidade contributiva trata-se de princípio fundamental da tributação, que deve ser aplicado a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto, de acordo com as características de cada uma. Assim, ressalta que

[...] a possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva pressupõe, evidentemente, que tenha como hipótese de incidência situação efetivamente reveladora de tal capacidade, do que se tira que o princípio encontra aplicação plena aos tributos com fato gerador não vinculado, quais sejam, os impostos e, normalmente, também os empréstimos compulsórios e as contribuições. Não será aplicado às taxas, tributo com fato gerador vinculado, porque, estas estão fundadas em critério de justiça comutativa e não distributiva. As pessoas que individualmente se beneficiem de serviço público específico e divisível ou que exerçam atividade que exija fiscalização por parte do Poder Público, suportarão os respectivos ônus. A própria cobrança da taxa, com vista ao ressarcimento do custo da atividade estatal, pois, já realiza o ideal de justiça fiscal. Não é adequado pretender que a taxa varie conforme a capacidade contributiva do contribuinte, pois seu fato gerador é a atividade estatal e não situação reveladora de riqueza do contribuinte, embora o STF tenha precedentes em contrário (PAULSEN, 2012, p.73-74).

Dessa forma, seguindo o tratamento que a maioria dos doutrinadores traz em suas obras, este estudo sempre fará referência a tributos (gênero) quando tratar da capacidade contributiva, obviamente, com as observações que ficaram aqui registradas no tocante aos tributos vinculados, especialmente às taxas.

2.3.3 Capacidade contributiva e a expressão “sempre que possível”

Um primeiro questionamento que os autores trazem quanto ao ponto é sobre o alcance da referida expressão. Isso porque, ao compararmos o texto do Art. 145, §1º, da atual Constituição com o Art. 202, da Constituição Federal de 1946, percebe-se que a expressão **sempre que possível** se deslocou para o início da frase, passando-se a questionar se a expressão alcança a capacidade econômica do contribuinte ou refere-se apenas à personalidade na graduação dos tributos.

Pisani (2011) defende que na Carta Constitucional de 1946, a expressão **sempre que possível** referia-se de forma clara à personalidade dos tributos, porquanto inserida imediatamente após essa regra. Contudo, no texto de 1988, a referida expressão ao encabeçar o comando constitucional, passa a ser aplicável também à capacidade econômica do contribuinte.

Amaro (2012, p. 163), diz que “a expressão cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva”. O autor prossegue registrando que “[...] a personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva”. Também sustenta que, havendo necessidade, o princípio pode ser excepcionado para utilizar o imposto com uma finalidade extrafiscal.

No que toca à obrigatoriedade de sua aplicação, Sabbag (2012, p. 164) afirma que “a expressão ‘sempre que possível’ apresenta-se dependente das possibilidades técnicas de cada imposto”. Para o autor, a expressão não confere discricionariedade ao legislador, o qual somente poderá deixar de considerar a personalidade quando for impossível graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte.

Para Machado (2011), não é razoável imaginar que o legislador tenha liberdade para escolher quando obedecer ao princípio da capacidade contributiva, porquanto tal interpretação lhe subtrairia a força de princípio constitucional, ou seja, de observância obrigatória quando da elaboração das normas inferiores (leis complementares, leis ordinárias, etc).

Ávila (2004, p. 360) sustenta que “a expressão não traduz uma permissão, mas um dever cujo significado depende da possibilidade, jurídica e ontológica, da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”. Além disso, o autor entende que a expressão possibilitaria a graduação do tributo com finalidades extrafiscais.

Conforme se vê, o entendimento que predomina é no sentido de que o objetivo do legislador constituinte, ao fazer a ressalva com a expressão **sempre que possível**, foi apenas de excluir da observância obrigatória aquelas situações nas quais não é possível conferir caráter pessoal, seja por dificuldades fáticas ou jurídicas relacionadas à própria natureza do tributo, seja para atribuir um caráter extrafiscal à tributação (OLIVEIRA, 2016).

2.3.4 Capacidade contributiva e extrafiscalidade

Diante do que foi exposto no tópico anterior, torna-se necessário discorrer rapidamente acerca da tributação extrafiscal.

A extrafiscalidade é a utilização do tributo, ou melhor, da graduação do tributo, como meio de regular ou reordenar o mercado (valorizar a indústria nacional ou promover o desenvolvimento de determinada região, por exemplo), inibir ou estimular comportamentos para atingir fins relevantes para o bem da coletividade, tal como, tornar mais oneroso o consumo de determinados produtos prejudiciais à saúde (CARRAZZA, 2002).

Questão que emerge a partir disso é: saber se o princípio da capacidade contributiva é aplicável quando se utiliza a tributação para fins diversos da mera arrecadação.

Pisani (2011) lembra da importância de observar-se que, no campo da tributação extrafiscal, a aplicação do postulado da capacidade contributiva tende a se manifestar de modo atenuado, uma vez que na extrafiscalidade busca-se, ainda que indiretamente, outras finalidades públicas, de modo a concretizar direitos constitucionais diversos (geração de empregos, saúde, etc), que se afastam do ideal da tributação segundo a riqueza.

Sabbag (2012, p. 158) entende que “a tributação extrafiscal deve guardar correspondência com a riqueza tributável do contribuinte, além de se limitar aos contornos estabelecidos pelo mínimo vital”.

Tipke e Yamashita (2002) informam que entre os juristas prevalece o entendimento de que todo incentivo fiscal ou subvenção deve ser eficaz e necessário para atingir o fim por ele pretendido (fomentar a indústria e gerar empregos, por exemplo), para que não seja inconstitucional, pois não seria possível

limitar desproporcionalmente o princípio da capacidade contributiva em face de regras extrafiscais.

Assim, em que pese não haja consenso entre os autores sobre a necessidade de obediência à capacidade econômica quando se tem uma tributação extrafiscal, de modo geral, eles convergem que essa finalidade deve guardar correspondência com os demais princípios constitucionais, não podendo ser desprovida de razoabilidade.

2.3.5 A capacidade contributiva e o mínimo existencial

Os parâmetros que limitam o Estado no seu poder de tributar também encontram lastro de sustentação no princípio da dignidade da pessoa humana, resguardando da tributação o mínimo existencial, ou seja, aquela parcela inatingível, porquanto imprescindível à sobrevivência do indivíduo. Ressalta-se que o princípio da capacidade contributiva não é incompatível com o princípio do mínimo existencial, já que a tributação só incidirá sobre a riqueza que extrapolar esse mínimo indispensável para a subsistência do cidadão. Assim, o princípio da capacidade contributiva tem a função de reforçar o mínimo existencial, pois enquanto a riqueza não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva (OLIVEIRA, 2016).

Nesse sentido, a doutrina de Sabbag (2012, p. 157) ensina:

Se o mínimo vital se traduz na quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível para a tributação por via de impostos, é de todo natural que a capacidade contributiva só se possa reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital. Abaixo dessa situação minimamente vital haverá uma espécie de isenção, para fins de capacidade contributiva aferível. Nesse passo, a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva (SABBAG, 2012, p. 157).

Ressalta-se, entretanto, que não é simples a tarefa de delimitar o que seria o mínimo existencial e preservá-lo intocado da tributação, seja através de isenções, imunidades ou através da seletividade, o que veremos com mais detalhes nos capítulos seguintes.

Poder-se-ia, ainda, discorrer sobre outros tantos aspectos do princípio da capacidade contributiva e sua relação com outros princípios; contudo, para os fins do

presente trabalho, esses são os pontos de maior relevância para a compreensão do tema eleito e que mereciam destaque.

3 O MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A partir do que foi estudado no capítulo anterior, se buscará examinar o modelo de tributação adotado no Brasil, a fim de compreender como o princípio da capacidade se efetiva diante de cada base de incidência tributária e cada tipo de tributo.

Para tanto, inicialmente se tratará das principais bases de incidência e como cada uma delas tem íntima ligação com o caráter direto ou indireto do tributo. Por fim, falaremos da progressividade e regressividade em cada modo de tributar.

3.1 Substratos econômicos de tributação

A capacidade econômica é tanto um pressuposto como um limite da incidência de tributos, porquanto não há o que ser tributado caso não haja prévia e inequívoca manifestação de riqueza. Essa capacidade, em que pese possa se concretizar de inúmeras formas e medidas, em regra se exteriorizará por meio dos seguintes substratos econômicos de incidência: o consumo de bens e serviços, o auferimento de renda, a aquisição da posse, propriedade ou transmissão de patrimônio (COSTA; MONTENEGRO, 2014).

O conceito de renda e proventos para fins tributários vem expresso no art. 43 do Código Tributário Nacional, que o estabelece como sendo a disponibilidade econômica ou jurídica oriunda do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Já proventos são os demais acréscimos patrimoniais não abrangidos pelo conceito anterior.

Machado (2011) lembra que inexistente renda ou provento sem que haja um acréscimo patrimonial, uma vez que o Código Tributário Nacional estabeleceu como cerne do conceito, o termo **acrécimo**, ainda que não escape da incidência tributária a renda que foi consumida, só não se aceitando a tributação de algo que sequer ingressou no patrimônio, implicando aumento deste. Quanto à expressão aquisição da disponibilidade, o autor esclarece que a **disponibilidade econômica** é o efetivo recebimento do acréscimo patrimonial, enquanto que a **disponibilidade jurídica** advém do crédito de determinado valor, do qual o contribuinte juridicamente dispõe, ou seja, aquele crédito que está efetivamente a disposição do contribuinte, sem obstáculos fáticos ou de direito.

Apesar de certa discussão conceitual acerca do que seria renda, o Supremo Tribunal Federal, ao dispor sobre o conceito de renda à luz do texto constitucional, afirmou no RE 201.465/MG que renda para fins tributários significa sempre um acréscimo patrimonial que ocorre mediante o auferimento de algo, ou seja, incremento de riqueza, independente desse acréscimo vir a ser poupado ou consumido (BRASIL, 1993, <<http://www.stf.jus.br>>). No mesmo precedente restou consolidado o entendimento, nos termos do voto vista do Ministro Nelson Jobim, que renda para fins fiscais é um conceito que decorre de lei, inexistindo um conceito, natural, ontológico do que seria renda, ao contrário do que defendia o relator, Ministro Marco Aurélio.

Oliveira (2016) sintetiza os conceitos trazidos pela doutrina, referindo que **renda** são todos os ganhos em razão do capital, do trabalho ou de ambos e, **proventos** são os ganhos decorrentes de outras fontes, os quais somados, produzem entre dois marcos temporais, descontados os custos e as deduções legalmente permitidas, um acréscimo de patrimônio, ou seja, uma nova riqueza.

Costa e Montenegro (2014) ressaltam que o patrimônio, em determinado momento do tempo, expressa a renda passada não consumida e que foi imobilizada na forma de bens. Dessa forma, todos os substratos econômicos de incidência teriam como origem primária a renda, seja ela presente, seja a renda pretérita, que foi poupada e transformada em patrimônio.

Não obstante, não se pode deixar de perceber que o texto constitucional se refere à renda e patrimônio como grandezas diversas, apesar da indissociável conexão entre elas.

Já quando se fala sobre a tributação sobre o consumo, trata-se de incidência que atua ao longo da cadeia de produção ou comercialização, mas que é repassada para o consumidor final, através dos chamados tributos indiretos, conforme veremos detalhadamente no tópico seguinte.

3.2 Tributos diretos e tributos indiretos

Uma classificação breve e didática acerca dos impostos nos é oferecida por Sabbag (2012) ao definir como diretos os impostos em que o encargo financeiro é suportado pelo próprio agente realizador do fato gerador, ou seja, o contribuinte de direito e o contribuinte de fato coincidem. São exemplos desse tipo de impostos,

dentre outros, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.

Por outro lado, o referido autor esclarece que impostos indiretos são aqueles em que o ônus financeiro é transferido para um terceiro não realizador do fato gerador, o contribuinte de fato, normalmente o consumidor final. São exemplos desses, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Embora tal classificação trazida pelo autor se refira a impostos, pode ser muito bem aproveitada aqui para a caracterização de todos os tributos no tocante ao responsável por suportar o encargo financeiro.

Na parte que interessa aos fins desse trabalho, importante distinguir que:

[...] enquanto o imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, tendo a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva, o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte (SABBAG, 2012, p. 410)

Corroborando esse entendimento, Carvalho (2016) ressalta a importância do diagnóstico acerca do modelo de tributar utilizado, na medida em que na tributação direta a capacidade contributiva pode ser verificada de plano pelo legislador, de modo a ajustar a carga tributária conforme a riqueza do contribuinte. Nesse modelo há a possibilidade de a tributação ser progressiva, com maior participação daqueles contribuintes que possuem maior riqueza.

Veja-se como exemplo, o imposto de renda da pessoa física, no qual a alíquota pode variar entre 0 (zero) e 27,5% (vinte e sete virgula cinco por cento) a depender da base de cálculo do imposto.

A autora lembra que, ao contrário do modelo direto, na tributação indireta, na qual um contribuinte de direito é responsável pela apuração e recolhimento, o tributo é embutido no preço da mercadoria ou do serviço, não levando em consideração a capacidade do contribuinte que de fato arca com o pagamento da exação. Nesse caso, os contribuintes das classes menos abastadas são proporcionalmente mais

onerados com a tributação, que consome maior parcela de seus rendimentos, evidenciando um caráter de regressividade.

3.3 Tributação regressiva, proporcional e progressiva

Sob o ponto de vista da relação entre a carga tributária e o poder econômico do sujeito que suporta efetivamente o ônus financeiro, há três modelos de tributação: regressiva, proporcional ou progressiva.

Verifica-se um modelo de tributação regressiva quando a relação entre carga tributária e capacidade econômica é inversamente proporcional, ou seja, quanto maior o poder econômico do contribuinte, menor o percentual da renda disponível é consumido com o pagamento dos tributos (MORAES, 2013).

Segundo a autora, no sistema proporcional, a alíquota se mantém a mesma independente do *quantum* da base de cálculo, ou seja, proporcionalmente todos os contribuintes pagam o mesmo valor, sem considerar a sua capacidade econômica.

Já no modelo progressivo, existe uma elevação gradual da alíquota na medida em que aumenta a base de cálculo. Nesse caso, aquele contribuinte com maior capacidade econômica paga um percentual maior de tributos em relação ao contribuinte economicamente mais frágil.

Carrazza (2002, p. 75) defende que todos os impostos deveriam ser progressivos,

[...] porque é graças a progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. [...] as leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. [...] a progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas [...] isto desatende o princípio capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto. Não se está levando em conta a capacidade econômica de cada qual (CARRAZZA, 2002, p. 75-76)

Segundo Sabbag (2012), a progressividade pode se desdobrar em fiscal e extrafiscal. A primeira modalidade tem finalidade de arrecadar e leva em consideração somente a capacidade econômica do contribuinte, onerando mais pesadamente quem tem maior riqueza tributável. O segundo tipo de progressividade tem por objetivo a regulação de determinadas condutas.

O autor ressalta que, atualmente, quatro impostos têm determinação constitucional expressa para serem progressivos, quais sejam, o Imposto sobre a Renda - IR, o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, o imposto Territorial Rural - ITR e o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA. O imposto sobre a renda expressa uma progressividade tipicamente fiscal, enquanto o IPTU pode ter atualmente, tanto uma progressividade voltada à arrecadação, tanto voltada à extrafiscalidade, no sentido de assegurar o cumprimento da função social da propriedade¹. Por fim, destaca que a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA poderá ter alíquotas diferenciadas em razão do tipo e da utilização, expressando um caráter progressivo desde então.

No próximo subcapítulo analisaremos como cada um desses modelos se aplica sobre às diversas bases econômicas de tributação.

3.4 Análise da tributação das principais bases econômicas de incidência

A partir do que já foi exposto, analisaremos como se comporta a tributação no Brasil quanto a cada substrato econômico de incidência, ou seja, se a tributação sobre o patrimônio, por exemplo, é direta, indireta, progressiva ou regressiva e, assim sucessivamente, sobre as demais bases econômicas.

Conforme já ressaltado na introdução deste trabalho, a incidência tributária sobre o comércio exterior não será objeto do nosso estudo.

Em que pese seja tentador, não se adentrará também na análise individualizada de cada tributo, porquanto este trabalho não comporta a extensão que a pesquisa tomaria, o que poderá ser objeto de estudos em trabalhos futuros. Assim, a título de exemplo, agrupar-se-á os tributos que incidem sobre o patrimônio, a renda e o consumo, para então, descrever as características sobre cada um desses grupos.

¹ Até a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, somente era possível a progressividade de alíquotas para o IPTU para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, a chamada progressividade no tempo, nos termos do art. 184, § 4º, inciso II, da Constituição Federal. Essa espécie de progressividade é considerada tipicamente extrafiscal, pois visa adequar o uso da propriedade imóvel urbana. A partir da Emenda Constitucional nº 29/2000, que alterou a redação do art. 156, §1º da Constituição, possibilitou-se também a progressividade do imposto sobre a propriedade de imóveis urbanos em razão do valor do bem, expressando uma progressividade de caráter essencialmente arrecadatório - fiscal. Além disso, permitiu-se a adoção de alíquotas diferenciadas em razão da localização e uso do bem (SABBAG, 2012).

3.4.1 A tributação sobre o patrimônio

Costa e Montenegro (2014) afirmam que existem duas formas de tributar o patrimônio, sendo a primeira delas quando se considera todos os bens e direitos do contribuinte e, a segunda, quando se avalia apenas elementos específicos ou parcelas que fazem parte do patrimônio do sujeito passivo, em razão de uma situação jurídica (propriedade, por exemplo) ou uma transmissão patrimonial onerosa ou gratuita.

Carrazza (2002) destaca que os tributos sobre o patrimônio, na verdade incidem sobre fatos que fazem presumir que a pessoa que os realiza tem riqueza suficiente para ser atingida pela exação (fato-signo), pouco importando se o contribuinte que praticou o fato-signo não reúne, por uma situação específica, condição financeira de suportar o tributo exigido. O autor sustenta que nesses casos, a capacidade contributiva manifesta-se com o próprio bem, nos seguintes termos:

Em relação aos impostos sobre a propriedade (imposto territorial rural, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre a propriedade de veículos automotores, etc.) a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, porque a riqueza não advém apenas da moeda corrente, mas do patrimônio, como um todo considerado. Se uma pessoa tem, por exemplo, um apartamento que vale um milhão de dólares, ela tem capacidade contributiva, ainda que nada mais possua. Apenas sua capacidade contributiva está imobilizada. A qualquer tempo, porém, esta pessoa poderá transformar em dinheiro aquele bem de raiz. [...] não tem sentido dizer que alguém que ganhou de presente um automóvel da marca Mercedes-Benz, modelo do ano, tem que pagar menos IPVA porque é pobre. Não. Se esta pessoa não tem como pagar o IPVA incidente sobre o seu veículo de luxo, deve, na pior das hipóteses, vendê-lo. Nunca, porém, ser dispensada do pagamento do IPVA, por falta de capacidade contributiva (CARRAZZA, 2002 p. 78).

São exemplos de tributos que incidem sobre o patrimônio, o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, Imposto Territorial Rural - ITR, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis e direitos reais sobre imóveis - ITBI e Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCMD².

² Não é vedado pela Constituição Federal a estipulação de alíquotas progressivas de ITCMD por Lei Estadual, conforme decidiu o STF no RE 562.045/RS.

Quando a incidência tributária recai sobre o patrimônio, em regra, os tributos são diretos, porquanto suportados financeiramente pelo próprio contribuinte de direito.

Com exceção do IPTU, ITR³ e IPVA, aos quais pode se aplicar a técnica da progressividade, aos demais tributos aplica-se o sistema proporcional, não existindo variação da alíquota em razão do montante da base de cálculo.

3.4.2 A tributação sobre a renda

O imposto sobre a renda divide-se em Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF e Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ.

Quanto o imposto incide sobre a renda auferida pelas pessoas físicas, o tributo é classificado como direto, pelo fato do ônus financeiro pelo pagamento recair sobre o sujeito determinado pela lei como o contribuinte de direito. Por outro lado, no caso do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, embora o contribuinte de direito, sujeito passivo da obrigação tributária, ser a pessoa jurídica que auferir a renda, pode ocorrer o repasse do do ônus financeiro do tributo para o consumidor final, razão pela qual pode ser qualificado como imposto indireto, sob o ponto de vista econômico (COSTA; MONTENEGRO, 2014).

Todavia, os autores ressaltam a possibilidade de, por condições específicas do mercado (concorrência, por exemplo), o produtor ou vendedor absorverem parte do ônus financeiro pelo pagamento, reduzindo a margem de lucro da pessoa jurídica, ou seja, deixando de repassar parte do valor do tributo para o valor final do produto.

O imposto sobre a renda, conforme determinação constitucional (art. 153, §2º, I), será obrigatoriamente progressivo, havendo uma variação positiva da alíquota na medida em que for aumentando a base de cálculo.

A título exemplificativo, destaca-se que a regra geral no IRPF, conforme previsão na Lei 11.482/07 (com a redação dada pela Lei 13.149/15), é a aplicação de alíquotas que variam entre 0% e 27,5%, de acordo com a base de cálculo. Contudo,

³ A partir da entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, o art. 153, §4º, inciso I, da Constituição Federal, passou a determinar expressamente que o Imposto Territorial Rural será progressivo e terá alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. O referido comando constitucional expressa uma progressividade com fins extrafiscais para o ITR, trazendo maior onerosidade para o proprietário/contribuinte que não dá destinação adequada ao seu imóvel rural, mantendo-o improdutivo ou com produtividade muito aquém dos padrões normais (SABBAG, 2012).

existem rendas que são tributadas de forma separada, com regras e alíquotas diferenciadas, tais como o ganho de capital, o rendimento oriundo de aplicações de renda fixa ou variável, rendas advindas de prêmios e sorteios, etc. No IRPJ, por sua vez, a alíquota padrão é de 15% sobre o lucro real ou presumido, com um acréscimo de 10% quando o lucro mensal supera 10 mil reais (PAULSEN, 2012).

3.4.3 A tributação sobre o consumo

Segundo Costa e Montenegro (2014), a incidência tributária sobre o consumo pode ser realizada de duas maneiras. A primeira delas, através da adoção do chamado *Personal Consumption Tax* ou do *Saving-exempt income tax*, caso em que as informações apresentados pelo próprio consumidor serão utilizadas pelo Fisco para apuração do tributo devido. A segunda forma, a qual é mais comum de ser utilizada, é por meio dos tributos que incidem sobre as transações - *Transaction Consumption Tax*. Esses tributos incidem sobre a produção, a circulação e vendas de bens e serviços e podem ser monofásicos, plurifásicos, cumulativos ou não-cumulativos⁴.

Em todos os casos, a repercussão econômica é repassada para o consumidor final – contribuinte de fato, o qual arcará efetivamente como o pagamento dos tributos embutidos nos produtos ou serviços adquiridos, o que os caracteriza essencialmente como tributos indiretos.

Nesse sentido, Coêlho (2006, p. 474) traz a seguinte lição:

Quando afirmamos que os impostos se norteiam pelo princípio da capacidade contributiva, faz-se necessário, absolutamente necessário, operar uma distinção fundamental. É que os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores de capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a renda gasta no consumo que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas adiantam e repassam o ônus financeiro do tributo para a frente. É o que ocorre com o ICMS e o IPI. Por isso mesmo o CTN (art. 166) veda aos contribuintes de direito receber de

⁴ Os tributos que incidem sobre a circulação de mercadorias ou serviços, podem ser monofásicos ou plurifásicos, cumulativos ou não. Diz-se monofásico quando incide apenas em uma fase do ciclo econômico e, plurifásico, quando há tributação em algumas ou todas as etapas de circulação entre a produção e o consumo. Esses mesmos tributos podem ser cumulativos, nos casos em que a base de cálculo de determinada etapa de circulação inclui um tributo da mesma espécie já incidente na etapa anterior. Por outro lado, na hipótese da incidência limitar-se ao valor adicionado em cada fase do ciclo de produção ou circulação do bem ou serviço, o tributo será considerado não cumulativo (COSTA; MONTENEGRO, 2014).

volta o indébito, salvo prova de que não repassaram o ônus do imposto ou de que estão munidos de autorização para repetir (COELHO, 2006, p. 474).

São exemplos de tributos que incidem sobre o consumo, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Esses tributos que incidem sobre o consumo ou, em outras palavras, que permitem que o ônus financeiro seja transferido para o consumidor final de mercadorias e serviços, caracterizam-se como indiretos e, conseqüentemente, tendem à regressividade. Isso porque, independentemente de os consumidores serem ricos ou pobres, ao realizarem a aquisição de bens ou serviços, pagarão o tributo na mesma proporção, sem considerar a capacidade de contribuição de cada um (SABBAG, 2012). O autor, citando Geraldo Ataliba, critica a técnica da proporcionalidade, ressaltando que os impostos quando não são progressivos, ainda que tenham a pretensão de serem neutros, revelam-se, na verdade, regressivos, pois não respeitam o comando constitucional da capacidade econômica.

Em resumo ao que exposto, percebe-se que, enquanto a tributação da renda revela um caráter direto e progressivo, a tributação do patrimônio tem caráter direto e proporcional, embora possa ser progressiva nos casos específicos autorizados pela Constituição. Por outro lado, a incidência sobre o consumo é essencialmente indireta e regressiva sob o ponto de vista da repercussão econômica.

4 INCOERÊNCIAS DO MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Nesse último capítulo, o qual é o ponto central desta pesquisa e traz os dados estatísticos necessários para respondermos o problema proposto, examinaremos a se a forte tributação sobre o consumo no Brasil torna realmente o modelo tributário excessivamente regressivo, onerando as classes menos favorecidas da população.

4.1 A justificativa para tributação sobre o consumo

O modelo de tributação adotado pelo Estado poderá surtir inúmeros efeitos na economia. De um lado pode ser eficiente para arrecadar recursos, mas em contrapartida, incapaz de distribuir riqueza, favorecendo perpetuação das desigualdades sociais (CARRAZZA, 2002).

Para Santos (2009) quando o sistema privilegia uma carga tributária preponderante sobre o consumo haverá dificuldade de crescimento econômico, porquanto ao onerar os produtos com maior tributação, gera-se uma reação em cadeia que freia o consumo, o crescimento da indústria, do comércio e, conseqüentemente, do nível de empregos.

Costa e Montenegro (2014), por outro lado, observam que quando se tributa mais o consumo, apesar do notável caráter regressivo, há estímulo ao investimento e a geração de riqueza, pois a renda poupada deixa de ser tributada, favorecendo a atividade do empresariado.

Nesse sentido, publicação do IPEA (2012) ressalta que alguns economistas mais conservadores defendem que é preferível uma tributação regressiva, fazendo recair maior carga tributária sobre aqueles que não poupam ou investem, ou seja, classes média e baixa, porquanto o crescimento econômico depende do aumento da produtividade e que o investimento que favorece esse desenvolvimento da atividade produtiva é inteiramente dependente da poupança corrente:

[...] postula-se que seria preciso sacrificar o consumo corrente em prol do aumento da poupança e, assim, do investimento e da produtividade. Logicamente que, ao colocar a disjuntiva entre consumo e poupança, esta visão postulará a necessidade do sistema tributário de não onerar os que possuem as rendas mais altas, pois estes são os que mais poupam. Também resulta deste raciocínio a sugestão de não onerar o investimento, seja ele financeiro ou produtivo (IPEA, 2012, p. 458).

Tendo em conta aquele conceito de que a renda total dos agentes econômicos se divide em renda consumida e renda poupada, imperioso notar que a proporção de ambos os tipos de renda varia conforme a classe social do agente, de modo que a renda poupada das pessoas que possuem maior poder econômico costuma ser maior do que aquela das pessoas de classes sociais menos favorecidas. A necessidade de consumo da renda tende a diminuir na medida em que aumenta a riqueza disponível, ou seja, os que possuem maior renda têm mais possibilidade de poupar e reinvestir esse excedente, gerando desenvolvimento econômico (CARVALHO, 2016).

Essa justificativa para a excessiva imposição de tributos que incidem sobre o consumo, privilegiando um modelo de tributação indireta é vista com reservas por alguns autores.

Moraes (2013), por exemplo, informa que o equilíbrio entre um nível de tributação que permita ao Estado arrecadar os recursos suficientes para atender suas finalidades e, ao mesmo tempo, redistribuir riqueza pode ser construída a partir da teoria da tributação ótima, segundo a qual, a condição ótima é obtida no nível de tributação que permita ao Estado arrecadar a quantidade desejada ou projetada e, ao mesmo tempo, alcançar seus objetivos redistributivos com o menor custo possível em termos de eficiência. Os objetivos redistributivos e a perda de eficiência considerada tolerável somente podem ser definidos diante de um contexto socioeconômico e político específico, associado ao nível de amadurecimento da economia e da sociedade, a qual, em última instância, é que deve estabelecer suas prioridades.

Ela esclarece que no modelo regressivo a relação entre carga tributária e renda é decrescente, ou seja, quanto mais elevada a renda, menor o percentual desses rendimentos utilizado para o pagamento de tributos. Tal modelo provoca maior oneração dos segmentos sociais de menor capacidade econômica, afastando-se, portanto, do ideal de igualdade. A autora ressalta que a justificativa pela adoção da regressividade, em regra, tem como ponto central a busca pela eficiência, o que, entretanto, muitas vezes, constitui uma falácia. Por consequência, a opção por esse sistema deve ser vista com reservas, pois é possível que, com ele, o resultado da escolha entre eficiência e isonomia tributária seja o sacrifício de ambos os objetivos em prol de uma tributação inócua e prejudicial a todos os agentes envolvidos.

Carrazza (2002) já tem uma posição mais rígida, defendendo a progressividade

como sistemática ideal de tributação, rechaçando um modelo regressivo que favoreça a concentração de renda. Para ele, em obediência ao princípio republicano, a lei, ao criar um tributo, deve atender para os interesses do povo, pois, constitucionalmente, a tributação não pode ter outro objetivo que não o de instrumentar o Estado e alcançar o bem comum:

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. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade. Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (bases de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais permite que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades existentes entre as pessoas. Realmente, impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porque tratam de maneira idêntica contribuintes que, sob o ângulo da capacidade contributiva, não são iguais (CARRAZZA, 2002, p. 76).

No mesmo sentido, Oliveira (2016) utiliza-se da chamada curva marginal de utilidade da renda para justificar o fenômeno da progressividade na tributação de renda como forma de atender a uma tributação justa e equânime, nos seguintes termos:

[...] os utilitaristas passaram a valer-se da chamada curva marginal de utilidade da renda, expressão gráfica de utilização da renda dos indivíduos. Na prática, o indivíduo ao auferir renda, os primeiros reais são mais importantes que os milésimos, pois aqueles serão destinados a satisfazer as necessidades básicas do indivíduo e de sua família, enquanto estes serão destinados a satisfazer necessidades supérfluas. Dessa forma, quanto mais rico o indivíduo, cada real será menos importante, verificando-se, assim, um declínio na curva marginal da utilidade da renda. Por conseguinte, a tributação progressiva se justificaria para se gravar a renda do indivíduo, pois as maiores alíquotas incidiriam nas faixas de rendas que não afetaria as necessidades básicas do indivíduo mais abastado, atingindo apenas a renda destinada aos bens supérfluos. Em contrapartida, os indivíduos menos abastados suportariam alíquotas menos elevadas justamente porque estas afetariam suas necessidades básicas (OLIVEIRA, 2016, p.75).

O fato é que a forma de tributar adotada acaba, inquestionavelmente, por refletir no desenvolvimento econômico e social do Estado, pois o modelo de tributação poderá alterar a escolha acerca da alocação de recursos entre os setores, à composição do consumo e do investimento. Além disso, a tributação recairá de modo diverso sobre os contribuintes, podendo influir a favor da redução ou do

aumento da desigualdade de renda (IPEA, 2012).

Vejamos como essa escolha de tributação impacta as diferentes classes sociais.

4.2 Distribuição da carga tributária por segmentos sociais

Conforme já se viu, o predomínio de determinado substrato econômico de tributação indica, por exemplo, a ênfase da intenção de se utilizar o sistema tributário para redistribuir riqueza ou estimular os investimentos e a atividade econômica privada. Os impostos que recaem sobre o patrimônio e a renda, por exemplo, se moldam com facilidade à política fiscal orientada para onerar mais pesadamente as pessoas que demonstrem maior capacidade econômica, seja por meio da utilização de alíquotas proporcionais ou progressivas (COSTA; MONTENEGRO, 2014).

Estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, indicam que, por ausência de informação e transparência, se pensa erroneamente, que os maiores pagadores de impostos no Brasil são os contribuintes atingidos pelo imposto sobre a renda da pessoa física, ou seja, os indivíduos integrantes da classe média. Entretanto, esta não é a realidade dos impostos como um todo no Brasil, pois a alta incidência de tributos indiretos atinge mais fortemente as famílias de baixa renda (IPEA, 2012).

Analisando as particularidades das diferentes formas de tributar, depreende-se que na hipótese de o Estado concentrar a maior parte da arrecadação em tributos indiretos, ou seja, embutida em bens de consumo, as classes mais pobres pagarão, proporcionalmente, mais tributos, pois gastam grande parte da sua renda em alimentação e outros itens de consumo indispensáveis para subsistência (SANTOS, 2009). O autor destaca que pesquisas do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada apontam que a carga tributária é inversamente proporcional a renda em termos percentuais, de modo que

[...] o décimo mais pobre da população sofre uma carga total de tributos no valor de 32,8% da sua renda (29,1% de tributos indiretos e 3,7% de tributos diretos), ao passo que o décimo mais rico arca com um percentual de 22,7% de sua renda como carga tributária total, distribuídos da seguinte forma: 10,7% de tributos indiretos e 12,0% de indiretos (SANTOS, 2012, p. 02).

Carvalho (2016) traz uma tabela que expressa carga tributária levando-se em conta a renda das famílias brasileiras, na qual se percebe que a carga tributária total vai diminuindo na medida em que aumenta a renda. As famílias com renda mensal de até dois salários mínimos comprometem metade da sua renda com tributos. Logo, aqueles que tem maior renda, os quais, em tese, poderiam contribuir mais, acabam pagando, proporcionalmente, menos impostos que os mais pobres. Isso se deve, em grande parte, pela excessiva tributação sobre o consumo.

Um dado trazido pelo autor e que merece destaque nesse comparativo entre a renda e carga tributária é que, em termos percentuais, as famílias de baixa renda suportam uma carga tributária consideravelmente maior do que as famílias de alta renda, chegando a 53,0% de carga tributária para aquelas famílias que ganham até dois salários mínimos e de 28,5% para aquelas famílias com renda superior a trinta salários mínimos:

Figura 1 – Distribuição da carga tributária bruta por faixa de renda

	2004*	2008**	2012***
Até 2 SM	48,8	53,9	53,0
2 a 3	38,0	41,9	41,2
3 a 5	33,9	37,4	36,8
5 a 6	32,0	35,3	34,7
6 a 8	31,7	35,0	34,4
8 a 10	31,7	35,0	34,4
10 a 15	30,5	33,7	33,1
15 a 20	28,4	31,3	30,8
20 a 30	28,7	31,7	31,2
Mais de 30 SM	26,3	29,0	28,5
Carga Tributária Bruta	32,8	36,2	35,6

Fonte: CARVALHO (2016, p. 12)

Cartilha elaborada conjuntamente pelo DIEESE, IPEA e SINDIFISCO (2011) apontam outras discrepâncias na tributação brasileira, dentre as quais, a ausência de previsão legal que faça incidir IPVA sobre iates, helicópteros e jatinhos, os quais, obviamente, são itens de propriedade das classes ricas. As entidades também lembram que os ganhos obtidos na bolsa de valores no limite de até R\$ 20.000,00

(vinte mil reais) são isentos de imposto de renda, enquanto que sobre os rendimentos provenientes de salários já incide imposto de renda a partir de R\$ 1.566,61⁵.

4.3 O princípio da seletividade como atenuante da regressividade

Diante da forte tributação sobre o consumo, o princípio da seletividade surge como forma de atenuar a regressividade, desonerando determinados itens considerados essenciais para a população de baixa renda.

Sabbag (2012) diz que a seletividade, além de uma forma de concretização do princípio da capacidade contributiva, revela-se como uma medida inibitória da regressividade, uma vez que é elemento substitutivo da pessoalidade prevista no art. 145, §1º, da Constituição Federal, quando esta se mostra impraticável em razão do modelo indireto de tributação. Em outras palavras, em que pese não se possa aferir as condições pessoais do contribuinte na tributação indireta – sobre o consumo – é possível desonerar produtos essenciais, os quais certamente estão na lista de compras dos contribuintes de baixa renda.

Contudo, imperioso esclarecer que a Constituição Federal estabeleceu a seletividade como de observância obrigatória somente no caso do IPI (Art. 153, §3º, I), sendo facultativa no caso do ICMS (Art. 155, §2º, III). Não há previsão de seletividade para os outros tributos, o que se torna alvo de críticas, porquanto essa diminuição na incidência tributária somente para esses dois tributos, seria insuficiente para equilibrar a excessiva tributação sobre o consumo.

A seletividade se fará sempre em face da essencialidade do produto, significando que,

[...] o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social [...] No ápice da escala, a sofrer a incidência pelas maiores alíquotas, encontram-se os produtos de luxo, que por definição se tornam menos úteis e não essenciais ao consumo do povo, restringindo-se às necessidades das classes mais abastadas (TORRES, 2005, p. 321-322).

⁵ Valores referentes ao ano de 2011.

Torres (2005, p. 324) aponta, ainda, que a definição do que é essencial ou não, “se faz mediante os critérios jurídicos e éticos do legislador, que lhe abrem a possibilidade de valorar os dados políticos e econômicos da conjuntura social”. O autor prossegue esclarecendo que a valoração do essencial pela Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, passa pela discricionariedade do legislador, não havendo uma regra clara aplicável.

Baleeiro (2002), comentando o art. 48 do Código Tributário Nacional, refere que, embora o critério seletivo seja uma escolha discricionária do legislador, deve ser razoável e pautado pelo espírito da Constituição. Nesse passo, entende que essencialidade diz respeito à necessidade do produto à vida do maior número de pessoas no país.

Misabel Derzi, nas notas da obra de Baleeiro, destaca que:

[...] a Constituição de 1988 obriga à seletividade o IPI, sendo muito restrita a discricionariedade do legislador. É que nunca tínhamos tido antes, ao mesmo tempo, o princípio da capacidade econômica a inspirar genericamente a modelagem de todos os impostos (art. 145,§1º) e ainda, o princípio da seletividade. [...] Entretanto, nem sempre é possível distinguir a capacidade econômica do contribuinte, tornando pessoal o imposto, ou seja, fazendo guardar o encargo tributário segundo a capacidade demonstrada por cada um. [...] E quando será impossível? A doutrina, de forma universal, costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação objetiva. É o caso, como já vimos, do IPI e do ICMS. Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operações de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo (que, afinal, é quem suporta o encargo tributário). Não podendo conhecer os consumidores, em escala de milhões, o legislador, olhos postos no princípio da capacidade contributiva, ao utilizar o princípio da seletividade grava menos com o IPI os artigos essenciais. Justiça imperfeita, mas ainda Justiça, pois José compra açúcar tanto quanto Sinonsen, pelo mesmo preço pagando o mesmo IPI agragado ao preço. Em compensação, José não compra caviar mais tributado. (BALEEIRO, 2002, p. 348-349)

Com isso, a autora quer dizer que tanto as classes mais ricas quanto as mais pobres da população pagam menos IPI quando adquirem produtos essenciais, como o açúcar, por exemplo. No entanto, no caso dos tributos indiretos essa é a única forma, ainda que imperfeita, de atenuar a regressividade dos tributos sobre o consumo.

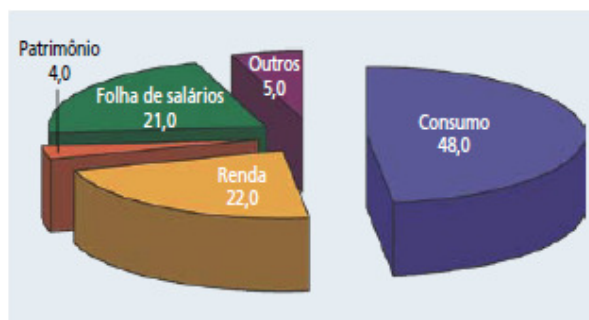
4.4 A violação do princípio da capacidade contributiva na tributação indireta

A incidência sobre o consumo, em que pese exclua a renda poupada da tributação, o que estimula o investimento e a geração de riqueza, é uma tributação regressiva, tendo em vista não considerar a capacidade econômica do contribuinte. Embora a maioria esmagadora dos Estados modernos adote todos os substratos econômicos de tributação (patrimônio, renda e consumo), a preponderância de cada uma dessas bases de incidência expressa o perfil, os objetivos e os possíveis reflexos das diferentes políticas tributárias praticadas pelos Estados (COSTA; MONTENEGRO, 2014).

A participação dos tributos indiretos sobre a produção no Brasil ainda é muito elevada quando comparada a outros sistemas tributários que apresentam maior eficiência redistributiva no mundo. As parcelas dos tributos que incidem sobre os lucros das pessoas jurídicas são, em alguma medida, trasladadas aos preços dos bens e serviços, o que significa que os consumidores finais também arcam com estes impostos. E, como se observa, esta parcela dos tributos indiretos apresenta um peso significativo no total da arrecadação, notadamente em comparação ao que se verifica em outros países (IPEA, 2012).

Cartilha elaborada conjuntamente pelo DIEESE, IPEA e SINDIFISCO (2011) apresenta de forma didática de fácil compreensão para o público leigo a distinção entre tributação direta e indireta, bem como a composição da arrecadação tributária no tocante às bases econômicas de incidência:

Figura 2 – Distribuição da carga tributária brasileira - 2008



Fonte: DIEESE; IPEA; SINDIFISCO (2011, p. 14).

Sabbag (2012) informa que, ao contrário dos exemplos internacionais, a estrutura tributária brasileira se constitui, predominantemente, de impostos indiretos,

ou seja, aqueles que incidem sobre o lucro e o faturamento das empresas, tais como o ICMS, IPI, IRPJ e ISS, além de contribuições com as mesmas características (PIS, COFINS e CSLL). Em regra, todos esses tributos são incluídos nos custos de produção e comercialização e repassados para os contribuintes de fato – consumidores. O autor sustenta que comparados aos tributos diretos, que incidem sobre a renda e o patrimônio, aqueles representam aproximadamente 60% (sessenta por cento) do volume da arrecadação da país, enquanto estes – os diretos – chegam a tímidos 40% (quarenta por cento) da arrecadação.

Os Estudos Tributários e Aduaneiros publicados anualmente pela Secretaria da Receita Federal demonstram a carga tributária brasileira, agrupada tanto por tributo, como por base de incidência, deixando claro a preponderância da tributação sobre bens e serviços.

Figura 3 – Carga tributária e variações por base de incidência (2015/2016)

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2015	2016	Variação	2015	2016	Var (p.p. do PIB)	2015	2016	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	1.925.451,14	2.027.014,48	101.563,35	32,11%	32,38%	0,27	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	352.368,74	404.817,40	52.448,66	5,88%	6,47%	0,59	18,30%	19,97%	1,67
2000	Folha de Salários	502.676,82	533.235,87	30.559,05	8,38%	8,52%	0,14	26,11%	26,31%	0,20
3000	Propriedade	85.572,80	94.602,37	9.029,57	1,43%	1,51%	0,08	4,44%	4,67%	0,22
4000	Bens e Serviços	950.610,78	960.556,63	9.945,85	15,85%	15,35%	-0,51	49,37%	47,39%	-1,98
5000	Transações Financeiras	34.686,30	33.644,91	-1.041,38	0,58%	0,54%	-0,04	1,80%	1,66%	-0,14
9000	Outros	-464,30	157,30	621,59	-0,01%	0,00%	0,01	-0,02%	0,01%	0,03

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil

Institutos oficiais de pesquisa informam, por exemplo, que a alíquota média do Imposto de Transmissão Causa mortis e Doação – ITCD no Brasil gira em torno de 4% (quatro por cento), enquanto que em países desenvolvidos, como Alemanha e Estados Unidos chega a 40% (quarenta por cento), alavancando a distribuição de riqueza, uma vez que esses recursos são redistribuídos para toda a população na forma de infraestrutura e serviços públicos de qualidade (DIEESE; IPEA; SINDIFISCO, 2011).

Carvalho (2016) demonstra em suas pesquisas que no Brasil a arrecadação com tributos que incidem sobre o consumo é desigual quando comparada com a arrecadação com a tributação sobre a renda e o propriedade, seja em números

aboslutos ou em termos de percentual. Os dados informam que “se somados, os tributos diretos, incidentes sobre a renda e a propriedade (7,38%) não representam nem metade do percentual do PIB arrecadado com os tributos indiretos (16,87%)” (CARVALHO, 2016, p. 12).

Oliveira (2016), em sua dissertação sobre a progressividade do imposto sobre a renda, traz valiosos dados acerca da carga tributária no Brasil em comparação com outros países. Para ele, os impostos incidentes sobre a renda e a herança são os tipos mais caracterizados de imposição pessoal e, por conseguinte, mais adequados à graduação progressiva conforme a capacidade econômica do contribuinte. Assim, essas seriam as bases econômicas mais adequadas para promover a distribuição justa da renda e da riqueza, e deveriam constituir as bases da tributação do sistema brasileiro.

O mesmo autor também destaca que a progressividade das alíquotas de ITCMD em face do valor da herança transmitida foi objeto de questionamento judicial, tendo o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário 562.045/RS, em 2013, entendido constitucional lei estadual que prevê a progressividade das alíquotas do ITCMD. Entretanto, mesmo após a decisão do Supremo, a grande parte dos estados da federação não estabeleceram a progressividade do ITCMD, o que justifica a baixa arrecadação do imposto em relação ao total da arrecadação.

Já para Carvalho (2016), considerando a baixa tributação incidente sobre o patrimônio, a instituição do imposto sobre grandes fortunas – IGF (Art. 153, VII, da CF) poderia servir como instrumento de correção da má distribuição de recursos. A autora defende que o Imposto sobre Grandes Fortunas seria uma ferramenta de promoção de justiça tributária na medida em que atingiria a renda que não foi consumida, ou seja, aquele excedente, que foi transformado em poupança e posteriormente em patrimônio. Esse sistema tributaria mais pesadamente os contribuintes mais ricos, favorecendo a distribuição de renda.

Contudo, as pesquisas mostram que o sistema tributário é o contrário do que deveria ser. Ao invés de se tributar mais pesadamente as camadas mais aquinhoadas da população, tributam-se os mais pobres de maneira mais forte, tudo em virtude da preferência por uma tributação que recai sobre o consumo (SANTOS, 2009), de modo que

[...] o sistema tributário brasileiro aprofunda a desigualdade que emana do mercado de trabalho e consegue apagar os ganhos distributivos que resultam das transferências de renda, como aquelas da Previdência e da Assistência Social. Nesse sentido, o país ainda tem, na questão tributária, uma frente bastante profícua de redução da desigualdade (IPEA, 2012, p.459).

Segundo Oliveira (2016), dentre os impostos que incidem sobre o patrimônio, o ITCMD, relativamente à transmissão de heranças, poderia constituir um excelente instrumento de redistribuição de riquezas, se houvesse a aplicação de alíquotas progressivas. Ele ressalta que no Brasil, a herança é tributada em níveis muito baixos, considerando a média da tributação em países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE em que as alíquotas progressivas chegam a atingir 55% (cinquenta e cinco por cento), como no caso do Japão e 40% (quarenta por cento) nos Estados Unidos e Reino Unido. No Brasil, apesar do Senado ter fixado a alíquota máxima em 8% (oito por cento)⁶, na maioria dos estados da federação, a alíquota não ultrapassa os 5% (cinco por cento).

Figura 4 – Alíquotas máximas aplicadas sobre a transmissão de herança

Ranking	País	Alíquota máxima
1	Japão	55%
2	Coreia do Sul	50%
3	França	45%
4	Reino Unido	40%
4	Estados Unidos	40%
6	Espanha	34%
7	Irlanda	33%
8	Bélgica	30%
8	Alemanha	30%
10	Chile	25%
	Média OCDE	15%

Fonte: OLIVEIRA (2016)

De fato, analisando as estatísticas divulgadas pela Receita Federal, verifica-se que o Brasil tributa menos a renda e o patrimônio, concentrando a arrecadação em tributos incidentes sobre bens e serviços, conforme demonstrativo de arrecadação por tipo de tributo.

⁶ No Brasil a alíquota máxima permitida para o ITCMD será fixada pelo Senado Federal, conforme previsto no artigo 155, §1º, I, da Constituição Federal. Esse limite máximo foi fixado em 8% (oito por cento), conforme estabelecido na Resolução do Senado Federal nº 09/1992.

Em 2016, por exemplo, de toda a receita tributária do país, somente 1,85% é oriunda do IPTU; 0,06% é oriunda do ITR; 0,36% do ITCMD e 0,48% advém do ITBI, enquanto 20,37% da arrecadação é obtida do ICMS, conforme tabela a seguir:

Figura 5 – Receita Tributária por tributo e competência – 2015 e 2016

Tributo/Competência	2015			2016		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.925.451,14	32,11%	100,00%	2.027.014,48	32,38%	100,00%
Tributos do Governo Federal	1.316.253,83	21,95%	68,36%	1.383.758,72	22,11%	68,27%
Orçamento Fiscal	475.738,09	7,93%	24,71%	509.056,91	8,13%	25,11%
Imposto de Renda	341.964,79	5,70%	17,76%	386.789,23	6,18%	19,08%
Pessoas Físicas	27.198,66	0,45%	1,41%	28.284,50	0,45%	1,40%
Pessoas Jurídicas	104.910,17	1,75%	5,45%	131.180,67	2,10%	6,47%
Retido na Fonte	209.855,96	3,50%	10,90%	227.324,06	3,63%	11,21%
Imposto sobre Produtos Industrializados	48.048,71	0,80%	2,50%	41.851,41	0,67%	2,06%
Imposto sobre Operações Financeiras	34.681,05	0,58%	1,80%	33.644,72	0,54%	1,66%
Impostos sobre o Comércio Exterior	38.969,36	0,65%	2,02%	31.447,61	0,50%	1,55%
Taxas Federais	5.314,60	0,09%	0,28%	8.526,72	0,14%	0,42%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	3.004,83	0,05%	0,16%	2.741,29	0,04%	0,14%
Contrib. Custeio Pensões Militares	2.649,78	0,04%	0,14%	2.929,51	0,05%	0,14%
Imposto Territorial Rural	1.104,97	0,02%	0,06%	1.126,42	0,02%	0,06%
Orçamento Seguridade Social	673.918,57	11,24%	35,00%	698.331,80	11,16%	34,45%
Contribuição para a Previdência Social (1)	320.447,09	5,34%	16,64%	335.032,12	5,35%	16,53%
Cofins	199.876,00	3,33%	10,38%	201.517,28	3,22%	9,94%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	59.146,89	0,99%	3,07%	66.759,99	1,07%	3,29%
Contribuição para o PIS/Pasep	52.589,86	0,88%	2,73%	52.834,19	0,84%	2,61%
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	29.339,60	0,49%	1,52%	30.691,15	0,49%	1,51%
Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	5.422,13	0,09%	0,28%	4.254,27	0,07%	0,21%
Contrib. Partic. Seguro DPVAT	4.241,70	0,07%	0,22%	4.242,83	0,07%	0,21%
Contribuições Rurais	1.573,53	0,03%	0,08%	1.636,64	0,03%	0,08%
Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	1.281,77	0,02%	0,07%	1.363,35	0,02%	0,07%
Demais	166.597,17	2,78%	8,65%	176.370,01	2,82%	8,70%
Contribuição para o FGTS (2)	118.322,54	1,97%	6,15%	124.713,45	1,99%	6,15%
Salário Educação	19.038,91	0,32%	0,99%	19.473,11	0,31%	0,96%
Contribuições para o Sistema S	18.153,27	0,30%	0,94%	18.427,89	0,29%	0,91%
Cide Combustíveis	3.271,18	0,05%	0,17%	6.001,24	0,10%	0,30%
Cide Remessas	2.983,43	0,05%	0,15%	2.939,95	0,05%	0,15%
Outras Contribuições Federais (3)	2.172,45	0,04%	0,11%	2.249,98	0,04%	0,11%
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.656,79	0,03%	0,09%	1.043,75	0,02%	0,05%
Dívida Ativa Outros Trib. e Contrib.	-490,40	-0,01%	-0,03%	0,93	0,00%	0,00%
Contrib. S/Rec.Concess.Permiss.Energ.Elet.	890,35	0,01%	0,05%	826,34	0,01%	0,04%
Cota-Parte Contrib. Sindical	598,64	0,01%	0,03%	693,37	0,01%	0,03%
Tributos do Governo Estadual	489.263,46	8,16%	25,41%	514.841,11	8,23%	25,40%
ICMS	396.513,09	6,61%	20,59%	412.856,99	6,60%	20,37%
IPVA	36.218,71	0,60%	1,88%	39.012,85	0,62%	1,92%
ITCD	6.460,68	0,11%	0,34%	7.262,15	0,12%	0,36%
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	21.093,07	0,35%	1,10%	23.248,33	0,37%	1,15%
Outros Tributos Estaduais	28.977,91	0,48%	1,50%	32.460,79	0,52%	1,60%
Tributos do Governo Municipal	119.933,85	2,00%	6,23%	128.414,66	2,05%	6,34%
ISS	54.820,00	0,91%	2,85%	54.622,10	0,87%	2,69%
IPTU	31.690,82	0,53%	1,65%	37.561,70	0,60%	1,85%
ITBI	10.097,61	0,17%	0,52%	9.639,25	0,15%	0,48%
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	9.271,29	0,15%	0,48%	10.118,36	0,16%	0,50%
Outros Tributos Municipais	14.054,13	0,23%	0,73%	16.473,25	0,26%	0,81%

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil

Quando se examina detalhadamente a receita tributária por base de incidência, salta aos olhos a baixa arrecadação com tributos que incidem sobre o patrimônio (4,67% do total), especialmente sobre transferências patrimoniais (0,83% do total da arrecadação total), em contraste com a grande arrecadação com tributos que incidem sobre bens e serviços – tributos indiretos:

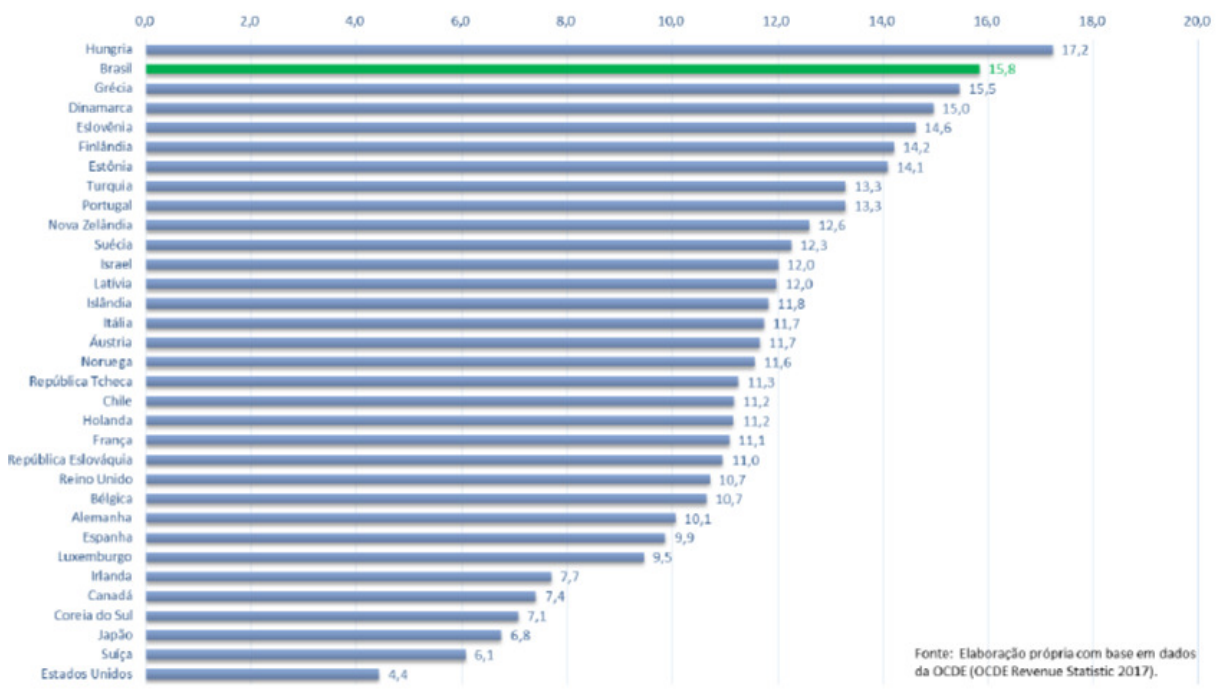
Figura 6 – Receita Tributária por base de incidência – 2015/2016

Cód.	Tipo de Base	2015			2016		
		R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
0000	Total da Receita Tributária	1.925.451,14	32,11%	100,00%	2.027.014,48	32,38%	100,00%
1000	Tributos sobre a Renda	352.368,74	5,88%	18,30%	404.817,40	6,47%	19,97%
1100	Pessoa Física	154.280,26	2,57%	8,01%	166.509,43	2,66%	8,21%
1200	Pessoa Jurídica	109.891,99	1,83%	5,71%	144.954,57	2,32%	7,15%
1900	Retenções não Alocáveis	88.196,48	1,47%	4,58%	93.353,40	1,49%	4,61%
2000	Tributos sobre a Folha de Salários	502.676,82	8,38%	26,11%	533.235,87	8,52%	26,31%
2100	Previdência Social	331.130,41	5,52%	17,20%	354.035,78	5,66%	17,47%
2110	Empregador	218.117,71	3,64%	11,33%	233.293,37	3,73%	11,51%
2120	Empregado	113.012,69	1,88%	5,87%	120.742,41	1,93%	5,96%
2200	Seguro Desemprego	118.322,54	1,97%	6,15%	124.713,45	1,99%	6,15%
2900	Outros	53.223,88	0,89%	2,76%	54.486,64	0,87%	2,69%
3000	Tributos sobre a Propriedade	85.572,80	1,43%	4,44%	94.602,37	1,51%	4,67%
3100	Propriedade Imobiliária	32.795,80	0,55%	1,70%	38.688,11	0,62%	1,91%
3200	Propriedade de Veículos Automotores	36.218,71	0,60%	1,88%	39.012,85	0,62%	1,92%
3300	Transferências Patrimoniais	16.558,29	0,28%	0,86%	16.901,41	0,27%	0,83%
4000	Tributos sobre Bens e Serviços	950.610,78	15,85%	49,37%	960.556,63	15,35%	47,39%
4100	Gerais	702.865,10	11,72%	36,50%	659.057,03	10,53%	32,51%
4110	Não Cumulativos	481.510,23	8,03%	25,01%	435.783,16	6,96%	21,50%
4120	Cumulativos	221.354,86	3,69%	11,50%	223.273,87	3,57%	11,01%
4200	Seletivos	127.717,93	2,13%	6,63%	183.904,59	2,94%	9,07%
4210	Automóveis	4.366,58	0,07%	0,23%	3.298,66	0,05%	0,16%
4220	Bebidas	2.599,17	0,04%	0,13%	2.683,90	0,04%	0,13%
4230	Combustíveis	70.589,92	1,18%	3,67%	99.550,20	1,59%	4,91%
4240	Energia Elétrica	44.470,08	0,74%	2,31%	72.653,38	1,16%	3,58%
4250	Tabaco	5.692,18	0,09%	0,30%	5.718,45	0,09%	0,28%
4300	Comércio exterior	38.969,36	0,65%	2,02%	31.447,61	0,50%	1,55%
4400	Taxas - Prest. Serviços e Poder Polícia	48.346,63	0,81%	2,51%	57.460,75	0,92%	2,83%
4500	Contribuições Previdenciárias	18.196,73	0,30%	0,95%	15.210,66	0,24%	0,75%
4600	Outras Contribuições Sociais e Econômicas	14.515,03	0,24%	0,75%	13.475,98	0,22%	0,66%
5000	Tributos sobre Transações Financeiras	34.686,30	0,58%	1,80%	33.644,91	0,54%	1,66%
5100	Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	5,25	0,00%	0,00%	0,19	0,00%	0,00%
5200	Outros	34.681,05	0,58%	1,80%	33.644,72	0,54%	1,66%
9000	Outros Tributos	-464,30	-0,01%	-0,02%	157,30	0,00%	0,01%

Fonte: Secretaria da Receita Federal

Já nos gráficos comparativos com outros países membros da OCDE, fica clara a característica brasileira de tributar preferencialmente o consumo. Tomando, por exemplo, o ano de 2015, no qual a arrecadação total de tributos no Brasil correspondeu a 32,1% (trinta e dois virgula um por cento) do Produto Interno Bruto – PIB, percebe-se que a tributação sobre bens e serviços correspondeu a mais da metade da arrecadação (15,8% do PIB):

Figura 7 – Carga tributária sobre bens e serviços - Brasil e países da OCDE no ano de 2015 (em % do PIB)



Fonte: Secretaria da Receita Federal

Conforme se vê, o disposto no §1º, do art. 145 da Constituição de 1988, de que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, é ineficaz diante da sistemática de arrecadação tributária no Brasil.

Como é sabido, o princípio da capacidade contributiva se fundamenta na idéia de que quem tem mais contribui com mais em termos reais e isso somente é possível através de tributos diretos e com alíquotas progressivas, nos quais se pode aferir com precisão a condição econômica do contribuinte de fato e graduar a tributação de acordo com essa capacidade (SANTOS, 2009).

Constata-se que o direito tributário brasileiro, da maneira em que se encontra estruturado, não atende à justiça social, pois a carga tributária é excessivamente regressiva, onerando os mais pobres, quando na verdade, ao se tomar como fundamento os princípios da capacidade contributiva, de justiça fiscal tributária e justiça social, deveria ocorrer exatamente o oposto. Isso acontece justamente porque a importância da tributação indireta no cenário fiscal brasileiro, aquela que recai sobre produtos, é muito maior do que a importância da carga tributária direta, que recai sobre a renda e o patrimônio. Bens essenciais à vida deveriam ser isentos de tributos e deveria ser estabelecida uma imunidade ao mínimo existencial para aqueles que têm um rendimento abaixo do necessário, a fim de proporcionar um padrão de vida capaz de suprir as mínimas necessidades (CARVALHO, 2016).

Assim, a lógica da tributação no Brasil viola o princípio da capacidade contributiva. Não se poderia impor aos cidadãos de menor capacidade econômica – entendidos aqueles de menor renda e menor patrimônio – o mesmo esforço tributário demandado dos indivíduos de maior capacidade econômica. Um sistema tributário mais justo deve buscar a progressividade, ou seja, tributar mais os ricos do que os pobres. Tudo isso é bastante óbvio, todavia, aqui não funciona desta maneira, em virtude da inversão de valores e ênfase na tributação indireta (SANTOS, 2009).

Nesse contexto, os institutos de pesquisa e órgãos não governamentais sustentam que, apesar do Brasil ter avançado nos últimos anos em programas sociais de distribuição de renda, para corrigir a má distribuição de riqueza no país, faz-se necessário que os tributos indiretos cedam lugar a tributos diretos, o que não será possível antes de instituir um conjunto de tributos incidam com maior rigor sobre altas rendas e grandes patrimônios (Imposto de Renda com maiores faixas de alíquotas, imposto progressivo sobre heranças, Imposto sobre Grandes Fortunas, impostos sobre veículos de todos os tipos – aéreos, aquáticos e terrestres). Além disso, deve-se buscar reduzir a arrecadação através de tributos indiretos - ICMS, IPI, CSLL, PIS, Cofins, etc – embutidos nos produtos (DIEESE, IPEA e SINDIFISCO, 2011).

Seguindo essa lógica, há autores que sustentam a falta de vontade política em reestruturar o sistema tributário para atender efetivamente aos fins visados pela Constituição Federal:

O sistema tributário deveria ser um grande aliado do poder público no desenvolvimento de políticas de redistribuição de rendas e erradicação da pobreza, que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Entretanto, para que o sistema tributário cumpra com esses objetivos, deverá ser pautado por princípios de equidade. Deve-se observar os princípios da igualdade substancial, da capacidade contributiva e ser o mais progressivo possível. Entretanto, as tributações de renda e do patrimônio nunca ocuparam lugar de destaque na agenda nacional e nos projetos de reforma tributária após a Constituição de 1988. Por essa razão, a carga tributária brasileira é uma das mais injustas do mundo. No Brasil, a tributação recai mais pesadamente sobre os tributos indiretos (consumo de bens e serviços). Priorizar a tributação indireta torna o sistema tributário regressivo, pois os tributos diretos são os que mais se adequam a progressividade. Basear a estrutura tributária em tributos indiretos é uma característica do modelo de tributação brasileira, o que favorece as classes mais ricas. Contudo, esse debate sobre a distribuição da carga tributária é constantemente evitado pelas forças políticas, mantendo o modelo ou até ampliando os privilégios das classes mais favorecidas. Isso ocorre por que a escolha do modelo de tributação depende sempre de decisões políticas. Geralmente, o embate de forças são desfavoráveis aos trabalhadores e as classes mais pobres, o que implica uma estrutura tributária com forte prevalência de impostos indiretos. [...] Desse modo, o Sistema Tributário Brasileiro – imposto pelas forças de mercados - predominam tributos que incidem sobre o consumo e pouco se tributa o patrimônio e as grandes rendas deixam-se escapar a tributações havidas como razoáveis nos países desenvolvidos – onerando mais as classes médias, assalariadas e, sobretudo os pobres, contribuindo para a concentração de renda e, conseqüentemente, o aumento das desigualdades sociais (OLIVEIRA, 2016, p. 103-106).

Todos esses indicadores levam a perceber que os tributos indiretos e cumulativos constituem a base da arrecadação, e que assim, a tributação brasileira se caracteriza por ser extremamente regressiva, violando o comando constitucional da capacidade contributiva.

Essas foram as considerações de maior relevo e que deram suporte ao desenvolvimento desse estudo acerca da indissociável interação entre as bases econômicas de tributação e o princípio da capacidade contributiva, na busca da tão almejada justiça fiscal.

5 CONCLUSÃO

A tributação como forma de prover os Estados com os meios necessários para o atingimento de seus objetivos existe desde a formação dos primeiros Estados Nacionais, ainda que, em tempos remotos o modelo de tributação fosse arbitrário e servisse aos interesses dos detentores do poder – reis e nobreza.

Com a evolução dos Estados Absolutistas para Estados Democráticos de Direito, a legitimação para instituição de tributos sofreu grande transformação, passando a depender de previsão constitucional - que estabelece as competências para instituir e os limites ao poder de tributar.

Nesse contexto atual, em que a cobrança de tributos não dá mais espaço para as arbitrariedades pretéritas, a tributação revela-se como verdadeiro meio de concretização de direitos fundamentais através da distribuição daquilo que é pecuniariamente exigido do contribuinte (artigo 3º, do Código Tributário Nacional - CTN) em forma de serviços públicos.

Para tanto, no Brasil, o sistema constitucional tributário estabelecido pela Carta Política de 1988, traz vários princípios e limitações que delimitam a atuação do Estado, dando segurança jurídica ao contribuinte, dentre os quais se destacam a legalidade, a anterioridade, irretroatividade, isonomia, capacidade contributiva, bem como o desdobrimento de cada um desses postulados.

Especialmente quanto ao princípio da capacidade contributiva, viu-se que, além de pressuposto lógico para a cobrança de tributos – pois quem nada tem, ou tem muito pouco, não terá com o que contribuir, – é também um balizador para determinar em que medida a tributação poderá onerar o contribuinte, estabelecendo que, salvo nos casos nos quais se mostre impossível por questões fáticas, deverá o legislador ordinário ao instituir o tributo, graduá-lo segundo a capacidade econômica e as condições pessoais de cada contribuinte, sob pena de ofensa direta à Lei Maior.

Contudo, para a efetivação do princípio da capacidade contributiva deve-se atentar que, a depender da base econômica de incidência que se eleja – renda, patrimônio ou consumo – haverá possibilidade fática ou não de graduar a tributação de acordo com as condições pessoais daquele que efetivamente arcará com o ônus financeiro. Isso porque, quando a hipótese de incidência tributária tem como critério material (fato gerador) a propriedade de bens ou a transferência patrimonial, a título

gratuito ou oneroso, é possível aferir diretamente a capacidade econômica desse contribuinte através da avaliação do bem ou do valor do patrimônio transferido, de modo a concretizar o comando estabelecido no artigo 145, §1º, da Constituição da República.

Existe essa possibilidade nos tributos que incidem sobre o patrimônio porque, em regra, o contribuinte de direito – responsável pelo recolhimento do tributo e o contribuinte de fato – quem efetivamente arca com o ônus do pagamento, coincidem, não havendo repasse do encargo financeiro para um terceiro. Essa característica dos tributos que incidem sobre o patrimônio favorece que os contribuintes que possuem maior riqueza – renda excedente imobilizada na forma de bens móveis ou imóveis – recolham, proporcionalmente, um valor maior, favorecendo as classes mais baixas da população, as quais não tem bens de alto valor, pois consomem grande parte da renda com a subsistência, não restando excedente de renda para aquisição de imóveis ou outros bens de valor tributável.

Da mesma forma, quando o fato gerador do tributo é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, entendida esta sempre como um acréscimo patrimonial, independentemente da sua natureza (art. 43, incisos I e II, do CTN) é viável graduar a alíquota do tributo de acordo com esse acréscimo, deduzidas, obviamente, as despesas autorizadas por lei – a chamada base de cálculo. Além disso, na tributação sobre a renda, a Constituição Federal determina a obrigatoriedade de se estabelecer alíquotas que se elevem progressivamente na mesma medida em que aumentar a base de cálculo, contribuindo também para que a tributação atinja com maior voracidade as classes sociais que têm maiores rendimentos e desonerando a população de baixa renda.

Por outro lado, quando se opta por tributar o consumo de bens ou serviços, torna-se impossível aferir diretamente a capacidade econômica e as condições pessoais de cada consumidor, o que inviabiliza a concretização do comando constitucional antes referido. Isso se dá porque toda a tributação que incidir sobre a cadeia de produção de bens tende a ser embutida no preço final dos produtos e repassada para o consumidor, o qual efetivamente arca com o ônus financeiro da exação – o chamado contribuinte de fato. Do mesmo modo ocorre com os tributos que incidem sobre a prestação de serviços, em que no valor final de determinado orçamento com certeza já está embutido o valor dos tributos, a fim de resguardar a margem de lucro do prestador.

Importa lembrar que, embora o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica seja tecnicamente um tributo sobre a renda, o valor da exação, na maioria das vezes, é incorporado ao preço do produto, não afetando a margem de lucro da pessoa jurídica, pois o ônus pelo pagamento é repassado também ao consumidor final, de modo que pode ser classificado como um tributo sobre o consumo.

Ainda que a própria Constituição Federal tenha previsto um meio de amenizar essa impossibilidade através da seletividade da tributação em função da essencialidade do produto, o fez apenas para dois tributos que incidem sobre o consumo, quais sejam, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sendo de observância compulsória para aquele e facultativa para este.

Assim, os tributos que têm sua base de incidência na produção ou comercialização de produtos, bem como na prestação de serviços mostram-se regressivos sob o ponto de vista da capacidade de contribuir, pois ao comprar determinado produto no supermercado, tanto os contribuintes mais ricos como aqueles mais pobres pagam exatamente o mesmo *quantum* de tributos embutidos no preço da mercadoria.

E é nesse aspecto que reside o grande problema da tributação brasileira sob o ponto de vista da repercussão econômica, pois conforme os dados informados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, grande parte da arrecadação de tributos no Brasil advém de tributos que tem como substrato de incidência, o consumo de bens e serviços. Os estudos divulgados pela SRFB demonstraram que, no ano de 2015, aproximadamente 49% (quarenta e nove por cento) da arrecadação total no Brasil foi oriunda de tributos que incidem sobre produtos e serviços, portanto tributos indiretos, enquanto que somente 4,44% (quatro virgula quarenta e quatro por cento) é originada de tributos que incidiram sobre a propriedade – tributos diretos.

Essa peculiaridade nacional tem por consequência que as classes com menor poder aquisitivo pagam, proporcionalmente, mais tributos que as classes medias e altas. De acordo com dados divulgados pelo IPEA, os quais constaram ao longo desta pesquisa, as famílias brasileiras que tem renda mensal de até 2 (dois) salários mínimos gastam 53% (cinquenta e três por cento) dos seus rendimentos com o pagamento de tributos, enquanto que as famílias com renda mensal acima de 30 (trinta) salários mínimos, consomem somente 28,5% (vinte e oito virgula cinco por

cento) dos rendimentos, o que expressa com clareza a regressividade do nosso sistema.

As justificativas apresentadas para se optar por uma tributação mais forte sobre o consumo em prol do desenvolvimento econômico, já que, em tese, favoreceria o investimento, em muitas das vezes são falaciosas e demonstram a falta de comprometimento com os objetivos constitucionais de estruturar o modelo de tributação como aliado à construção de uma sociedade justa e solidária e destinada a reduzir as desigualdades sociais.

No cenário político, quando há o debate acerca da reestrutura do modelo tributário, a fim de corrigir essas distorções, as propostas que beneficiariam a população trabalhadora e de baixa renda acabam saindo vencidas, porquanto não atendem a pequena, mas poderosa parcela da população que detém o poder econômico e, por consequência, a força de pressionar o Congresso Nacional quando da elaboração e aprovação das leis. Exemplo disso, é ausência até os dias atuais de um imposto que incida sobre grandes fortunas, em que pese a autorização constitucional expressa para tanto.

Portanto, diante de todo o exposto, não há como deixar de concluir que a característica regressiva do nosso modelo brasileiro de tributar através da excessiva utilização de tributos indiretos – que incidem sobre o consumo – viola sensivelmente a determinação constitucional de graduar os tributos conforme as condições econômicas de cada contribuinte.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 201.465*. Relator. Ministro Marco Aurélio. Relator para acórdão. Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 02 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em 25 mar. 2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 216.259*. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 09 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em 25 mar. 2018

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

_____. Constituição (1946). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ, 18 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 01 abr. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Nathalia Brito de. Justiça social e o modelo de tributação brasileira: contradições do sistema (sic), *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, [S.l.], v. 128, maio/jun. 2016. Disponível em: <<https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/authentication/formLogin>>. Acesso em 10 nov. 2017

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, L. A.; MONTENEGRO, M. R. *Sistema tributário nacional*. Rio de Janeiro: Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, 2014. Disponível em: <https://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/sistema_tributario_nacional_20014-2.pdf>. Acesso em: 01 out. 2017.

DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. *A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal*. São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/cartilha/2011/cartilhaJusticaFiscalTributaria.pdf>> Acesso em: 07 nov. 2017.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. *Função social dos tributos*. Programa Nacional de Educação Fiscal. Brasília: ESAF, 2009. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/educacao-fiscal/pnef/pasta-def/cadernos-pedagogicos-pnef/caderno-3-funcao-social-dos-tributos/view>> Acesso em: 22 mar. 2018.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Brasil em desenvolvimento 2011: estado, planejamento e políticas públicas*. Brasília: IPEA, 2012. V. 2. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_brasil_desenvolvimento2011_vol02.pdf>. Acesso em: 19 out. 2017.

_____. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Brasília: IPEA, 2016. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf>. Acesso em: 29 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MORAES, Dienyffer Brum de. *Tributação extrafiscal no direito brasileiro: aplicações efetivas e perspectivas de otimização*. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2013.

OLIVEIRA, Antônio Furtado de. *A progressividade do imposto de renda como instrumento indutor de redistribuição de rendas e de redução das desigualdades sociais no Brasil*. 2016. 155 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado – MINTER - CARIRI, Área de Concentração em Direitos Sociais e Políticas Públicas). Universidade de Santa Cruz do Sul, Santa Cruz do Sul, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PISANI, Carolina Dorneles. *O princípio da capacidade contributiva e os limites ao poder de tributar – Um caminho à concretização da Justiça Fiscal*. 2011. 55 f. Monografia. Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<http://livrozilla.com/doc/868245/pdf-carolina-dorneles-pisani---ii-concurso-de-monografias>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Élvio Gusmão, Desigualdade Social e Justiça Tributária. *Revista Virtual da AGU*, Belo Horizonte, Ano IX, nº 94, nov. 2009. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/105450>. Acesso em: 15 out. 2017.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudos tributários e aduaneiros*. Carga tributária no Brasil. Brasília: SRFB, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em 22 abr. 2018.

_____. *Estudos tributários e aduaneiros*. Trabalhos acadêmicos. Brasília: SRFB, 2015. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/trabalhos-academicos/07-2014-fabio-irpf-comparacoes-internacionais-completo>>. Acesso em 22 abr. 2018.

TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v.2, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.