

# CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, TRIBUTAÇÃO INDIRETA E MÍNIMO EXISTENCIAL

## ABILITY TO PAY, INDIRECT TAX AND EXISTENTIAL MINIMUM

Elisangêla Simon Caureo<sup>1</sup>

Recebido em: 10.2.2016

Aprovado em: 11.4.2016

**Resumo:** Trata-se de análise acerca da tributação sobre o consumo relativamente à população de baixa renda sob a ótica do princípio da capacidade contributiva. A doutrina nacional, em regra, defende que a capacidade contributiva, acerca desses tributos, é promovida unicamente pelo binômio seletividade/essencialidade. Busca-se demonstrar que o princípio da capacidade contributiva determina a proteção do mínimo existencial e de acordo com ela deve ser interpretado. Conclui-se que o princípio da capacidade contributiva, em relação aos titulares de renda mínima (mí-

**Abstract:** This study analyses the jurisprudence about taxes over the low-income population's consumption, on the perspective of the Ability to pay Principle. The subject of the study is the enforcement of the Ability to pay principle regarding the indirect taxes, also called tax over the consumption. The brazilian jurisprudence maintains that the Ability to pay regarding these taxes is promoted solely by the binomial selectivity/essentiality. This work pursuit to expose that the Ability to pay principle determines the protection of the minimum existencial and, according to

---

<sup>1</sup> Juíza federal. Doutoranda em Direito junto a Universidade Degli Studi di Roma TRE - Roma Itália. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

nimo existencial), especificamente quanto aos tributos indiretos, deve preservar os direitos de propriedade e de liberdade do titular do mínimo existencial. Por fim, afirma-se que, além da técnica da seletividade e da essencialidade, estão a serviço da capacidade contributiva as técnicas de praticabilidade e de simplificação tributaria.

**Palavras-chave:** Capacidade contributiva; Tributação sobre o consumo; Tributos indiretos; Mínimo existencial; Liberdade; Propriedade; Praticabilidade.

**Sumário:** 1 Introdução - Teoria da capacidade contributiva. 2 Capacidade contributiva e tributação indireta. 3 Mínimo vital, tributação indireta e o princípio da capacidade contributiva. 4 A Seletividade e o autoengano no direito tributário. 4.1 A Violação ao direito de liberdade. 4.2 O Direito de propriedade, tributação e mínimo existencial. 5 Mecanismos de otimização da capacidade contributiva. 6 Conclusões.

this, should be interpreted. The conclusion is that the contributory capacity regarding to the bearer of the minimum income (existential minimum), especially on the indirect tax, should be optimized, thus preserving the rights to property and the freedom *minimum* income bearer. So, beyond the selectivity and essentiality technique, are in this field for the service of the contributory capacity, the techniques of practicability and tax simplification.

**Keywords:** Ability to pay; Tax over consumption; Indirect tax; Existential minimum; Freedom; Property; Practicability.

## 1 INTRODUÇÃO - TEORIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Transcorridos quase cinquenta anos, ainda é possível reconhecer que o conceito de capacidade contributiva é um dos mais discutidos e controversos<sup>2</sup>.

Nas ciências jurídicas, deve-se a Benvenuto Griziotti, que, em 1929, juntamente com seus discípulos da escola de Pavia, dedicou-se ao desenvolvimento da teoria da capacidade contributiva<sup>3</sup>. A teoria de Griziotti foi remodelada com a exaustiva monografia de Emilio Giardina publicada em 1961, intitulada *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*<sup>4</sup>.

No direito brasileiro, a capacidade contributiva foi reintroduzida na Constituição Federal de 1988, depois de ter sido banida do texto constitucional de 1946 por força da Emenda Constitucional n. 18/1965. Note-se que ela apenas foi mencionada em uma carta constitucional brasileira em 1946, e foi Aliomar Baleeiro quem primeiro se preocupou mais detidamente com a matéria na obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*.<sup>5</sup>

Afora ter servido a toda espécie de críticas, como as de vaguidade<sup>6</sup>, acientificidade, ambiguidade, *scatola vuota*<sup>7</sup>, recipiente vazio que tudo acolhe<sup>8</sup>, e de ter a sua exclusão do discurso científico aconselhada, de

---

<sup>2</sup> MANZONI, Inazio. **Il Principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano**. Torino: G. Giappichelli Editore, 1965, p.56: "il concetto di capacità contributiva – sviluppatosi, com'è noto, nell'ambito della grave e tormentata problematica relativa alla ripartizione dei carichi pubblici – è uno dei più discussi e controversi". "O conceito de capacidade contributiva – desenvolvido, como é sabido, no âmbito da grave e atormentada problemática relativa à repartição dos encargos públicos – é um dos mais discutidos e controversos".

<sup>3</sup> idem ibidem.

<sup>4</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. op. cit., 2007, p. 18.

<sup>5</sup> COSTA, op. cit., 2007, p. 19.

<sup>6</sup> COSTA, op. cit., 2007, p. 23.

<sup>7</sup> GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1961, p. 3.

<sup>8</sup> BECKER, Alfredo A. **Teoria geral do direito tributário**. 2.ed. apud COSTA, op. cit., 2007, p.23.

modo que não se prejudicasse a seriedade<sup>9</sup>, o conceito de capacidade contributiva tem sido objeto das mais diversas manifestações, sendo sempre possível, contudo, identificar no seu núcleo um poder normativo que se desenha paulatinamente e cujos contornos são conferidos pela doutrina e jurisprudência nacionais e estrangeiras.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, propriedade em área valorizada, etc.)<sup>10</sup>.

Rubens Gomes de Sousa conceituou a capacidade contributiva como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”<sup>11</sup>.

A capacidade contributiva apresenta dois aspectos essenciais: (a) pressuposto da imposição tributária; (b) limite da tributação, não se podendo exigir mais do que ela permite e suporta. Como pressuposto e limite, quer significar que apenas quem tem capacidade contributiva pode ser concretamente obrigado a concorrer à despesa pública.

O conteúdo essencial do princípio é a observância estrita do princípio da igualdade, aportando a todos os indivíduos a mesma intensidade de supressão de bem-estar<sup>12</sup>. A necessidade de uniformidade/

<sup>9</sup> GIARDINA, op. cit., 1961, p.4.

<sup>10</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1.988, Sistema Tributário**. 3.ed. São Paulo: Forense, 1991.

<sup>11</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 22.

<sup>12</sup> MANZONI, op. cit., 1965, p. 15. Il principio di capacità contributiva viene così ad affermarsi anche come principio dell' "uniformità" o dell'uguaglianza tributaria: intesa questa non già nel senso che tutti debbano contribuire in uguale misura, il che sarebbe assurdo, ma nel senso che dev'essere assicurata uniformità di trattamento a parità di condizioni. (...) che a situazioni di capacità contributiva diverse deve corrispondere diverso trattamento: prelievo maggiore a capacità contributiva maggiore, prelievo minore a capacità contributiva minore. Tradução: O princípio da

igualdade da tributação faz suscitar importantes questionamentos acerca de todos os mecanismos de diferenciação, isenções, imunidades, créditos e não-incidências tributárias. Pensando nelas, é que, na década de sessenta, percebeu-se que a capacidade contributiva é um atributo complexo cuja observância deve ser analisada de modo global, total ou “complessivo”, elemento referido frequentemente na literatura italiana<sup>13</sup>. Isolar a avaliação da capacidade contributiva em relação a apenas um tributo é desconsiderar o processo de formação do sistema tributário, que não é infenso à atuação persistente dos lobbies, à pressão de grupos econômicos, à tentativa de interferir no processo legislativo de modo a demonstrar a peculiaridade de cada situação e a distinguir peras de maçãs<sup>14</sup>. A atividade desses grupos é inerente ao processo político, mas as desigualdades injustificadas que ela produz são teoricamente combatidas pelo regime jurídico da Constituição Federal Brasileira.

Tanto na doutrina italiana, como na jurisprudência do BVerfG<sup>15</sup> e do STF está presente, de alguma forma, a ideia de que a capacidade contributiva deve ser considerada globalmente<sup>16</sup>. Essa percepção é

---

capacidade contributiva vem assim a afirmar-se também como princípio da uniformidade ou da igualdade tributária: compreendida esta não só no sentido de que todos devem contribuir em igual medida, o que seria absurdo, mas no sentido de que deve ser assegurada uniformidade de tratamento à paridade de condições. (...) que a situações de capacidade contributiva diversa deve corresponder diverso tratamento: exigência maior para capacidade contributiva maior, exigência menor para capacidade contributiva menor.

<sup>13</sup> MOSCHETTI, F. **II Principio Della Capacità Contributiva**. Padovam: CEDAM, 1973, p. 217.

<sup>14</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M.. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal - Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales s.a. 1998, p.27. Referindo-se à ironia de Friauf, qualificando a proibição de arbitrariedade (Willkürverbot) no controle das violações à igualdade de Äpfel-Birnen-Theorie (teoria de las peras y manzanas): “las manzanas no son peras; por consiguiente, pueden recibir outro tratamiento y tributar de outro modo”.

<sup>15</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.54-57.

<sup>16</sup> **ADInMC 2.010-DF. Contribuição Previdenciária – III**. O Tribunal, por maioria, deferiu o pedido de liminar para suspender a eficácia do art. 2º e seu parágrafo único da Lei 9.783/99, que acresce à alíquota de 11%, prevista no art. 1º da citada Lei, 9% ou 14%, de acordo com a remuneração, provento ou pensão recebida. À primeira vista, o Tribunal considerou relevante a

fundamental especialmente no que constitui a atividade primordial de um sistema jurídico moderno: a análise de constitucionalidade das normas tributárias em relação ao princípio da capacidade contributiva<sup>17</sup>.

A capacidade contributiva, portanto, deve ser aferida dentro das regras do sistema tributário e não isoladamente<sup>18</sup> em relação ao tributo

---

arguição de inconstitucionalidade pela descaracterização da função constitucional da contribuição de seguridade social, já que foi instituída em alíquotas progressivas com a finalidade de cobrir déficit passado e não benefício a ser pago ao contribuinte. O Tribunal também considerou relevante a tese de ofensa ao princípio que veda a utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV), **salientando que o exame da questão do efeito confiscatório deve ser feito em função da totalidade do sistema tributário e não em função de cada tributo isoladamente**. Vencidos os Ministros Nelson Jobim e Moreira Alves que indeferiam a cautelar nesse ponto, por entenderem, num primeiro exame, inexistir plausibilidade jurídica na tese de ofensa ao princípio do não confisco, dado que a questão do efeito confiscatório deve ser analisada em relação a cada tributo isoladamente e, também, pelo fato de não estar caracterizada a ofensa ao desvirtuamento da função da contribuição, tendo em vista que, em se tratando de previdência de servidor público, não há correspondência entre a contribuição e o benefício decorrente dessa contribuição. ADInMC 2.010-DF, rel. Min. Celso de Mello, 29.9.99.

<sup>17</sup> MANZONI, op. cit., 1965, p.41: "(...) un problema di costituzionalità non può quindi porsi, a nostro avviso, che sul piano dell'intero sistema tributario: nel senso che i vari tributi debbono essere congegnati in modo tale da colpire tutti i possibili indici (diretti e indiretti) di capacità contributiva, così che i soggetti esclusi da un tributo ricadano sotto l'altro e, nel complesso, non vi siano soggetti contributivamente capaci, non colpiti di fatto da alcun tributo. Solo ove dall'esame di tutti i tributi esistenti risultasse che determinati soggetti non sono colpiti da alcun tributo, o che lo sono in misura inferiore o superiore alla loro effettiva capacità contributiva (complessiva o globale), potrebbe parlarsi di illegittimità costituzionale dell'ordinamento tributario, per violazione degli affermati principi di universalità e di uguaglianza tributaria e, di conseguenza, del diritto, che fa capo ad ognuno, ad essere tassato in conformità di tali principi". Tradução: um problema de constitucionalidade não pode então se colocar, no nosso ponto de vista, que no plano do inteiro sistema tributário: no sentido de que os vários tributos devem ser ajustados de tal modo a gravar todos os possíveis índices (diretos e indiretos) de capacidade contributiva, de modo que os sujeitos excluídos de um tributo, submetam-se a outro e, no conjunto, não existam sujeitos contributivamente capazes, não onerados de fato por algum tributo. Apenas se do exame de todos os tributos resultasse que determinados sujeitos não são onerados por algum tributo, ou que o são em medida inferior ou superior a sua efetiva capacidade contributiva (complessiva ou global), só então, poder-se-ia falar de ilegitimidade constitucional do ordenamento tributário, por violação dos afirmados princípios constitucionais de universalidade e de igualdade tributária e, por consequência, do direito, que recorre a cada um, de ser taxado em conformidade com tais princípios.

<sup>18</sup> MANZONI, op. cit., 1965, p.112.

singular. Evidentemente que o processo de avaliação da capacidade contributiva em relação a cada tipo de imposição é necessário e se constitui em uma fase do processo de avaliação da capacidade contributiva; no entanto, é preciso concordar que o sentido do conceito de capacidade contributiva só é completo e lógico se compreendido em relação à totalidade das incidências tributárias<sup>19</sup>.

É exatamente a variabilidade e a heterogeneidade das manifestações de riqueza que demandam um sistema mais dinâmico e estruturado em diferentes tributos. A complexidade da tributação é resultado da complexidade do seu objeto, isto é, as muitas formas de manifestação de riqueza e a indispensabilidade da atuação extrafiscal, a qual, sem dúvida, é feição que pode ser explorada em qualquer *fattispecie* tributária.

O critério que permite avaliar a capacidade contributiva é a capacidade econômica, aspecto intrinsecamente ligado ao encargo da imposição, ou seja, o valor econômico em que se traduz a tributação. A distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica é importante para identificar aquela parte da economia pessoal “imune” à tributação. Assim, em determinadas situações pode haver capacidade econômica em sentido *lato*, mas não capacidade contributiva, pois a dinâmica econômica está comprometida no alcance das condições mínimas necessárias ao atingimento de um padrão de vida constitucionalmente protegido.

A capacidade econômica e contributiva são conceitos diversos, portanto, em razão da “*intassabilità del minimo vitale*”, em outras palavras, “*di quel minimo di capacità economica necessario a fronteggiare*

---

<sup>19</sup> idem ibidem. Cada tributo, por conseguinte, não atinge toda, ou não necessariamente toda, a capacidade contributiva do sujeito, mas apenas aquela parte colocada à luz pelo fato ou situação de fato escolhida pela lei como pressuposto do próprio tributo. A capacidade contributiva que vem em consideração no âmbito de cada *fattispecie* tributária não é mais do que um aspecto, um fragmento – mais ou menos expressivo e relevante – daquela capacidade contributiva complexiva ou global a qual faz referência o art. 53 da Constituição.

i bisogni ed essenziali dell'esistenza". Nas palavras do doutrinador italiano: "non possono costituire capacità contributiva le minime particelle di ricchezza, quel minimo di mezzi economici necessari a fronteggiare i bisogni essenziali dell'individuo"<sup>20</sup>.

Por ser princípio excessivamente vago, por depender da existência de diversos tributos que possam captar as diferentes manifestações de capacidade contributiva, extrair do princípio da capacidade contributiva efeitos concretos encontra inúmeras dificuldades materializadas na "*varietà e l'eterogeneità degli elementi che concorrano a determinare il giudizio di capacità contributiva; la loro variabilità nel tempo e nello spazio; il diverso modo di manifestarsi; l'imperfezione e la carenza degli strumenti tecnici di accertamento e di controllo; la stessa incidenza di elementi e fattori d'ordine extrafiscale*"<sup>21</sup>. São esses fatores que dificultam o necessário desenvolvimento de um conceito global ou "*complessivo*"<sup>22</sup> de capacidade contributiva.

## 2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Parte da dificuldade em relação a um conceito global de capacidade contributiva é ressaltada na aplicação do princípio em relação à tributação indireta. Também a incidência dos tributos indiretos deve consideração à capacidade contributiva:

Sarà la somma di tutti i vari tributi previsti dall'ordinamento (diretti ed indiretti, erariali e non erariali, ecc.) che, nell'insieme, determinerà il concreto carico tributario gravante sulle singole situazioni (complessive) di capacità contributiva. E tanto più valido potrà dirsi, sotto tale profilo, il sistema tributario,

<sup>20</sup> MANZONI, op. cit., 1965, p. 74.

<sup>21</sup> MANZONI, op. cit., 1965, p.110.

<sup>22</sup> Dicionário Treccani: Totale, globale: spese c.; un debito dell'ammontare c. di un milione di euro. Adv. **complessivamente**, nell'insieme, in tutto, in totale: giudicare complessivamente; sono state impiegate complessivamente duemila giornate lavorative.



quanto più la ripartizione del complessivo carico fiscale risulti conforme alle effettive differenze di capacità contributiva (globale o complessiva) esistenti fra i vari soggetti<sup>23</sup>.

Há amplo consenso de que tudo o que se consegue produzir em termos de avaliação de capacidade contributiva é apenas indeterminado e impreciso. A tributação, como fenômeno de massa, nas palavras de Albert Hensel, depende essencialmente de generalizações, probabilidades, estereótipos e presunções. Essa constatação não prejudica em nada o potencial científico da matéria, porque se trata de problema próprio do Direito, apenas apresentando essa característica de modo peculiar. As regras no Direito tributário devem ser aplicadas de modo massificado, e o sucesso da formulação legal depende do quão eficaz é a escolha de determinados fatos como signopresuntivos de riqueza.

A classificação dos tributos em diretos e indiretos tem origem na economia clássica. Trata-se de antiga classificação que considera quem efetivamente suporta a perda de bem-estar decorrente da incidência tributária, como leciona Luiz Amaral:

Já Stuart Mill e os fisiocratas (séc. XVIII) consideravam que o imposto é direto quando aquele que o paga é quem o suporta definitivamente, **enquanto que o imposto é indireto**

---

<sup>23</sup> MANZONI, op. cit., p.112, tradução: Será a soma de todos os vários tributos previstos no ordenamento (diretos e indiretos, fiscais e não fiscais etc.) que, no conjunto, determinarão o concreto encargo tributário incidente sobre as situações individuais (global) de capacidade contributiva. E tanto mais válido se poderá dizer, sob tal perfil, o sistema tributário, quanto mais a repartição do encargo fiscal global resulte conforme as efetivas diferenças de capacidade contributiva (global ou complexiva) existentes entre os vários sujeitos. Neste sentido bem se pode dizer que o princípio constitucional da capacidade contributiva é destinado a operar, antes de tudo, no âmbito do inteiro sistema tributário. Não seria suficiente uma igualdade tributária no nível de cada *fattispecie* que não se traduzisse em igualdade também no plano do sistema. Não basta que venha assegurada igualdade de tratamento em sede, por exemplo, de taxação da renda, se o ordenamento negligencia em seguida de considerar e de sujeitar à imposição possíveis diferenças de capacidade contributiva manifestadas por outros indícios diversos da renda.

**quando quem paga ao Fisco desempenha apenas o papel de intermediário e se limita adiantar o imposto de que será reembolsado pelo verdadeiro contribuinte por meio da repercussão ou translação tributária** (Shifting, Verberwaeltzung, traslazione, translación, repercusión, ensina o Direito Tributário Comparado)<sup>24</sup>.

Na repercussão tributária, o contribuinte paga o imposto e liberta-se do sacrifício, transferindo-o a terceiros no todo ou em parte, é o denominado contribuinte de direito, aquele previsto na descrição legal e obrigado ao recolhimento do imposto. Contribuinte de fato (incidência efetiva) é quem, afinal, por efeito da transferência, suporta concretamente o ônus tributário<sup>25</sup>. Embora, para Becker, não exista nenhum critério científico para classificar os tributos em diretos e indiretos, considerando essa classificação impraticável<sup>26</sup> e o critério de repercussão econômica como artificial e errado, fato é que a referida classificação é útil e amplamente aplicada.<sup>27</sup>

São considerados tributos indiretos o ICMS, o ISS, o IPI. Quanto ao PIS e à COFINS, embora considerados como tais nas pesquisas acerca da tributação sobre o consumo, não há consenso acerca da classificação entre diretos ou indiretos.

A eleição de elementos indiciadores indiretos de riqueza traz diversas consequências para aplicação do princípio da capacidade contributiva. A seguinte apreciação acerca das peculiaridades da tributação indireta e a sua relação com a Constituição Italiana aplica-se também em relação à Constituição brasileira, que explicitamente

---

<sup>24</sup> AMARAL, Luiz. Da Repercussão Econômica e da Repercussão Jurídica nos Tributos, 1992, p. 68.

<sup>25</sup> idem ibidem.

<sup>26</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 168.

<sup>27</sup> CARRIÓ. Genaro A. **Notas sobre Derecho Y Language**. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo perrot, 1973, p.15: As classificações não são certas ou erradas, mas úteis ou inúteis, na medida que servem para identificar melhor o objeto de análise:[...] suas vantagens ou desvantagens estão vinculadas ao interesse que guia a quem as formula e sua fecundidade para apresentar um campo de conhecimento de uma maneira mais facilmente compreensível ou mais rica em consequências práticas desejáveis.

reconhece a validade da tributação baseada em indicadores indiretos de riqueza:

Sembrirebbe dunque di dover concludere, sulla base di una rigorosa consequenzialità rispetto alle premesse svolte, che a presupposto di tributo possano assumersi **solo fatti o situazioni di fatto che siano indici certi di capacità o disponibilità economica, e cioè che implicino necessariamente, per loro stessa natura, in capo al soggetto contribuente, l'esistenza di un reddito o di un patrimonio o comunque l'acquisizione di nuova ricchezza. E poiché gli indici c.d. indiretti non sono di solito idonei a garantire la sussistenza di tale necessario collegamento, bisognerebbe in linea di massima negare legittimità (pur senza voler escludere possibili eccezioni) all'intero settore dell'imposizione indiretta.**

Non ci nascondiamo, tuttavia, che anche questa soluzione, per la sua stessa rigidità, presta il fianco a non pochi rilievi critici, aparendo insoddisfacente nel quadro di una visione obbiettiva e "realistica" della norma costituzionale di cui al primo comma dell'art. 53 e del principio di capacità contributiva ivi affermato<sup>28</sup>.

A tributação indireta é indispensável na conformação de um sistema tributário que se pretenda completo, não só em face das finalidades arrecadatórias e extrafiscais, mas como potencialização do próprio princípio da capacidade contributiva. A utilização e a

---

<sup>28</sup> MANZONI, op. cit., 1965, p.139. Tradução: Pareceria ser o caso de concluir, com base em uma rigorosa consequencialidade, relativamente às premissas desenvolvidas, que se possam assumir como pressuposto de tributo apenas fatos ou situações de fato que sejam índices certos de capacidade ou disponibilidade econômica, e isto que implica necessariamente, pela sua própria natureza, em relação ao sujeito contribuinte, a existência de renda ou de patrimônio ou de qualquer modo a aquisição de nova riqueza. E visto que os indícios assim chamados indiretos não são normalmente idôneos para garantir a subsistência de tal necessária correlação, seria preciso, em princípio, negar legitimidade (ainda sem querer excluir possíveis exceções) ao inteiro campo da tributação indireta. Não omitamos, no entanto, que também esta solução, pela sua própria rigidez, mostra-se sujeita a não pouco relevantes críticas, parecendo insatisfatória no quadro de uma visão objetiva e realista da norma constitucional do parágrafo primeiro do art. 53 e do princípio da capacidade contributiva ali afirmado.

destinação da disponibilidade econômica, o consumo, o investimento, a poupança, são mensurados e considerados por meio desse modelo de tributação. O consumo demonstra, na medida daquele dispêndio, uma determinada condição econômica, bem como determinados produtos fazem presumir a pertença a um determinado estrato social e a posse de disponibilidade econômica significativa.

A questão central é como o princípio da Capacidade Contributiva deve atuar em relação aos tributos indiretos<sup>29</sup>. Em que pese tratar-se de posições minoritárias, há quem defenda a inaplicabilidade da capacidade contributiva à tributação indireta. Fábio Canazaro, em tese de doutorado, apontou a existência de divergências na doutrina acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos sobre o consumo, concluindo que a essencialidade atua de forma autônoma à capacidade contributiva, suprimindo a sua ausência nesse campo. Ao concluir a investigação, o autor afirmou:

a presente investigação revelou que a essencialidade é naturalmente sujeita à ponderação, em decorrência, da dimensão de peso que lhe é atribuída caso a caso. Isso evidencia que tal poderá, inclusive, ceder espaço para a concretização de outros princípios, a exemplo de algumas hipóteses em que a tributação sobre o consumo assume o caráter extrafiscal.

A investigação ora desenvolvida demonstrou, ainda, que a desconsideração dos elementos que integram a estrutura da norma de essencialidade tem colaborado para sua completa corrosão – estado esse materializado pelo desrespeito por parte dos detentores de competência tributária, bem como pela ausência de consideração por parte do Poder Judiciário no que tange ao exercício do controle da atuação do legislador

---

<sup>29</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 128: “Não há discussão quanto à aplicação do princípio aos impostos diretos. A controvérsia doutrinária surge no que tange aos impostos indiretos, tendo em vista que, por sofrerem o fenômeno da repercussão econômica, têm a figura do contribuinte de fato, que é a pessoa que arca, efetivamente, com o ônus da tributação, e que não pode ser determinado de forma objetiva”.

ordinário e, conseqüentemente, da sua observância em relação aos limites do poder de tributar.

Prossegue:

O princípio da capacidade contributiva, norma que possui fundamento no princípio fundamental da igualdade, não deve ser observado na graduação de todos os tributos. Nos impostos sobre o consumo, por exemplo, não há como se aferir a capacidade daquele consome e que efetivamente está suportando o ônus do imposto. Consumo, portanto, não é indício de capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, em relação à igualdade, legitima-se como um critério de comparação, o que não afasta a possibilidade da existência de outros (critérios), como a essencialidade. Assim, nos impostos sobre o consumo, em que não é possível atender-se à capacidade contributiva, a igualdade é concretizada a partir da seleção (ou da seletividade), em atenção ao grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços<sup>30</sup>.

Não se pode, todavia, concordar com algumas das posições referidas. A doutrina majoritária reconhece que os tributos indiretos são abrangidos pela eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva. Tradicional a exteriorização do trecho de Américo Lacombe<sup>31</sup>:

Não se diga que os impropriamente chamados impostos indiretos não podem estar sujeitos a tal princípio. Tal afirmação é errônea, visto que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem qualquer amparo científico e, além disso, tais impostos, hoje, podem ser graduados conforme o grau de essencialidade do produto. A Constituição, no par. 3º, I, do art. 153, determina que o imposto sobre produtos industrializados seja seletivo (vale dizer, tenha a alíquota variável) em função da essencialidade do produto. Da mesma forma, o inc. III, do par. 2º, do art. 155, admite que o ICMS seja também seletivo.

---

<sup>30</sup> CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária**: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo, 2012, conclusões.

<sup>31</sup> DUTRA, op. cit., 2010, p. 129.

Ora, o consumo, ao lado da renda e do patrimônio, é um dos elementos signopresuntivos de capacidade contributiva. Assim, atingindo os impostos indiretos a renda consumida, não há negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação a eles. Essa aplicação, contudo, dar-se-ia por meio da graduação de alíquotas de acordo com a essencialidade do produto, ao argumento da dificuldade de identificar o contribuinte de fato.

Por outro lado, não há dúvida também de que a moderna<sup>32</sup> doutrina tributária defende a proteção do mínimo existencial, propugnando que a renda necessária para garantir a satisfação das necessidades essenciais não se submeta à incidência tributária. Vale transcrever o texto de Henry Tilbery que expõe o modelo de proteção da renda mínima também em relação aos tributos indiretos:

[...] a imposição feita pelo Estado, sobre os recursos financeiros das pessoas, para cobrir as necessidades públicas, deve deixar intactos os recursos dos indivíduos para satisfação das suas necessidades essenciais e considerando que a observância do critério da capacidade contributiva se concretiza: no imposto direto (sobre vendas) – pela isenção do mínimo de subsistência; no imposto indireto (sobre vendas) – pela aplicação do critério da essencialidade de bens; chegamos à conclusão de que a faixa dos dispêndios, a serem atingidos pelos impostos indiretos, é o excedente dos gastos dos consumidores, após satisfeitas as necessidades básicas individuais<sup>33</sup>.

Quanto ao mínimo existencial, trata-se de conceito não expressamente previsto na constituição, mas compreendido pelo princípio da dignidade da pessoa humana e pelos objetivos fundamentais da república: erradicação da pobreza, marginalização e redução das desigualdades<sup>34</sup>. O princípio da dignidade atua como limitação ao poder

<sup>32</sup> Ver TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro**. In TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

<sup>33</sup> DUTRA, op. cit., 2010, p.131.

<sup>34</sup> DANILEVIZ, op. cit., 2010, p.3.

de tributar, de modo que a idéia de proteção do mínimo existencial encontra-se no núcleo do conceito de capacidade contributiva. A capacidade contributiva é dependente da existência de um limitador interno e este se concretiza na idéia de dignidade da pessoa humana.

Nas palavras de Luiz Felipe Difini, “a proteção do mínimo existencial significa a sua não tributação”, o qual lembra que o Karl Brauner Institut propôs acrescentar ao art. 105 da Lei Fundamental que “o mínimo existencial é imune a impostos”<sup>35</sup>, consequência que deve ser extraída do princípio da capacidade contributiva.

Em 1961, Giardina esclarecia que a limitação imposta pelo mínimo existencial foi uma das primeiras preocupações da teoria da capacidade contributiva, ainda quando embrionária. Vale transcrever suas palavras:

Che i beni necessari alla soddisfazione dei bisogni elementari della vita dovessero essere esclusi dall'imposizione era una massima già sostenuta da studiosi, teologi e politici del Medioevo, soprattutto con riferimento ai dazi e ai tributi sui consumi. Nel nuovo indirizzo questa massima viene inquadrata in una visione globale del problema della ripartizione delle imposte, essendo essa riferita non ai singoli tributi ma al complessivo sistema fiscale.”<sup>36</sup>

A doutrina é coesa em torno da idéia de que a proteção do mínimo existencial é viabilizada pela Seletividade, realizada tomando em consideração a essencialidade de certos produtos, mercadorias ou serviços, de modo que quanto maior a importância social do bem consumido, menor será a carga tributaria incidente sobre eles. O

<sup>35</sup> DIFINI, op. cit., p. 136.

<sup>36</sup> GIARDINA, Emílio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1961, p. 14. Tradução: Que os bens necessários à satisfação das necessidades elementares da vida deveriam ser excluídos da tributação era uma máxima já sustentada por estudiosos, teólogos e políticos da Idade Média, sobretudo com relação às taxas alfandegárias e aos tributos sobre o consumo. No discurso atual esta máxima enquadra-se em uma visão global do problema da repartição dos impostos, sendo referida não aos tributos individualmente mas ao sistema fiscal global.

objetivo da seletividade é isentar ou privilegiar com alíquotas mais baixas os bens e serviços essenciais à população.

Rosane Danilevicz apropriadamente salienta que a aplicação da seletividade reduz a tributação incidente sobre camadas da população que não necessitam dessa proteção, prejudicando, por outro lado, o contribuinte menos favorecido que adquire produtos tributados pesadamente:

O que ocorre através da aplicação da seletividade é uma presunção de existência de riqueza, reveladora de potencial capacidade contributiva do consumidor. De modo que a sua aplicação apresentará distorções quando a parcela mais favorecida da população também adquire produtos, mercadorias ou serviços de primeira necessidade, com reduzida ou nenhuma tributação, quando, na realidade, teria condições de suportar o ônus tributário.

De igual modo, o indivíduo economicamente menos favorecido, ao adquirir um produto, mercadoria ou serviço considerado supérfluo, arcará com a mesma carga tributária existente para os economicamente mais favorecidos, porém, o ônus suportado em relação à sua receita será proporcionalmente mais elevado.<sup>37</sup>

O direito ao mínimo existencial exerceria, portanto, um papel limitador e garantidor. Limite à tributação e garantia de condições mínimas de dignidade. Essa proteção no âmbito da tributação indireta seria veiculada unicamente pelo binômio seletividade/essencialidade, concentrada na fórmula de que quanto mais essencial for o produto, mercadoria ou serviço, menor deverá ser a sua alíquota.

O mínimo vital é normalmente protegido de tributos diretos, o que se materializa no Brasil na isenção do Imposto de Renda até determinada faixa de rendimentos.

---

<sup>37</sup> DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A essencialidade no IPI e no ICMS**. Disponível em <<http://www.tex.pro.br/tex/listagem-de-artigos/324-artigos-abr-2011/8004-a-essencialidade-no-ipi-e-no-icms>> .



Em termos de jurisprudência, o STF, *in obiter dictum*, reconheceu o teto de isenção de contribuição previdenciária no Regime Geral de Previdência Social como uma aplicação do direito à proteção do mínimo existencial. No entanto, poucas discussões se estabelecem quanto à proteção do mínimo vital em relação a outros tributos. A eloquência de certas afirmações ainda provoca: "*Non avrebbe molto senso esentare da un determinato tributo il minimo vitale di un soggetto, se poi si venisse a colpire il minimo stesso con altro diverso tributo*"<sup>38</sup>.

A realidade da tributação indireta é evidentemente bastante peculiar e dependerá da conformação específica que cada país dá a sua tributação sobre consumo. O tema tem recebido um tratamento uniforme da doutrina, mas apresenta, por outro lado, algumas dificuldades argumentativas. Pesquisas econômicas demonstram que as populações de baixa renda são tributadas proporcionalmente em maior intensidade que as demais faixas de renda, o que será examinado no tópico a seguir.

### **3 MÍNIMO VITAL, TRIBUTAÇÃO INDIRETA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Dados empíricos apontam o aspecto regressivo da tributação no Brasil, impondo aos membros da base da pirâmide ônus tributário significativo, que não decorre de tributos diretos. Desse modo, as isenções aplicadas em razão da teoria do mínimo existencial (*existenzminimum*) em relação ao imposto sobre a renda são insuficientes para proteger a renda mínima.

A tributação indireta alcança quase 30% da renda das populações carentes, de acordo com trabalhos do IPEA - Instituto de Pesquisas

---

<sup>38</sup> MANZONI, op. cit., 1965, p.148: "Não haveria muito sentido isentar de um determinado tributo o mínimo vital de um sujeito, se logo depois se viesse a gravar o mesmo mínimo com outro tributo diverso."

Econômicas Aplicadas. O primeiro estudo, de 1996, publicado em 2000, considerou como tributos indiretos o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Foram pesquisados os pagamentos efetivos dos seguintes tributos diretos: Imposto de Renda (IR), Contribuição para Previdência Pública (INSS), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotivos (IPVA), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e outros impostos diretos.

Os impostos sobre o consumo repercutem diferentemente sobre o contribuinte, dependendo da dimensão da sua renda:

Assim, supondo-se que determinado bem custe \$ 15 e que a alíquota de imposto seja de 20%, o valor de imposto pago ao se adquirir esse bem é de \$ 2,50.<sup>7</sup> Supondo-se adicionalmente que haja dois indivíduos, um com renda igual a \$ 25, o outro com renda de \$ 50, tem-se que, para o primeiro, o tributo representa 10% de sua renda, enquanto que, para o segundo, essa proporção fica em 5%<sup>39</sup>.

O IPEA demonstrou que desde os anos 90, a tributação no Brasil tem perdido para a ampliação do papel da tributação indireta na arrecadação, como demonstra o seguinte quadro:

---

<sup>39</sup> VIANNA, S.W.; MAGALHÃES, L.C.; SILVEIRA, F.G.; TOMICH, F.A. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as unidades familiares no Brasil**: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996. Texto para Discussão IPEA nº 757. Brasília, setembro de 2000, p. 13.

**Tabela 1: Carga Tributária segundo Tipos de Tributos  
(em porcentagem)**

Tributos	1980- 1983	1984- 1987	1988- 1989	1990- 1993	1994- 1996
Da Arrecadação Total					
Diretos	49,22	53,10	49,59	45,18	45,13
Indiretos	50,72	46,89	50,40	54,81	54,84
Do PIB	12,68	13,05	11,54	11,82	13,25
Diretos					
Indiretos	13,06	11,52	11,72	14,34	16,10

Fonte: IBGE. Dados anuais extraídos de Varsano *et alii* (1998). Dados obtidos a partir de médias geométricas dos dados anuais.

Segundo Vianna *et. al.*, a ênfase da tributação na renda ou no consumo depende de se considerar, em termos econômicos, um ou outro como o melhor indicador de capacidade contributiva. A defesa do consumo como medida dessa capacidade advém da idéia de que a tributação deve incidir sobre o que um indivíduo *retira* da sociedade (ou seja, consome), e não sobre o que ele *acrescenta* (ou seja, poupa e investe):

Essa visão tem origem em Hobbes, para quem “manda a equidade natural que os impostos sejam cobrados segundo o que cada um gasta, não segundo o que ele possui” [Hobbes, 1992, parte II, cap. XIII, v. 11] e como já visto, se consolida em Kaldor (1955). Implícita nessa concepção está a premissa de que poupança e investimento constituem atos sociais vantajosos para a coletividade, ao passo que o consumo é uma atitude egoísta e anti-social [Musgrave e Musgrave, 1973].

Por conseguinte, a tributação deveria se basear apenas sobre o consumo, isentando a renda e a acumulação. No entanto, como observam corretamente Musgrave e Musgrave, a interpretação da poupança como atitude altruísta é, no mínimo, duvidosa. Na realidade, trata-se simplesmente de adiar o consumo para data futura, conforme as preferências dos poupadores. Ademais, o consumo futuro não é a única utilidade derivada da decisão de poupar-se; o poder econômico inerente à acumulação também deve ser considerado. Desse modo, em termos de equidade na tributação, é difícil justificar a exclusão da poupança da base tributária<sup>40</sup>.

O estudo de 1996 traz outro dado importante acerca do comprometimento da renda das famílias mais pobres com o consumo:

De forma geral, as famílias com ganhos de até dois salários-mínimos passaram de 91% para 93% do comprometimento do seu dispêndio total em gastos com consumo, entre 1988 e 1996. Por outro lado, as famílias com recebimentos superiores a trinta salários-mínimos reduziram essa mesma participação de 64% para cerca de 60%, no mesmo período<sup>41</sup>

Concluindo:

Em todos os itens de despesa, exceto os veículos, o peso da tributação indireta sobre a renda disponível é maior para as famílias que ganham até dois salários mínimos. O total da carga de tributos indiretos suportado por essas famílias situa-se em patamar superior a 26% da sua renda líquida<sup>42</sup>.

É o que demonstram os dados apresentados na seguinte tabela:

---

<sup>40</sup> Idem, p. 14.

<sup>41</sup> Idem, p. 40.

<sup>42</sup> Idem, p. 40.

**Tabela 2 - Carga Tributária Indireta sobre Renda Disponível,  
por Grupos de Despesas e Faixas de Renda  
(em salários-mínimos),  
Total das Áreas, em Porcentagem sobre a Renda Líquida**

	Média	Até 2 SM	5 a 6 SM	10 a 15 SM	+ de 30 SM
Alimentação	2,74	9,81	5,04	3,36	1,48
Despesas pessoais	0,41	1,09	0,78	0,51	0,25
Saúde	0,51	2,17	0,91	0,64	0,27
Fumo	0,81	4,18	1,62	1,02	0,29
Habitação	0,52	3,14	1,21	0,53	0,22
Lazer	0,79	0,95	0,84	0,92	0,72
Vestuário	1,17	2,43	1,68	1,48	0,86
Transportes	1,19	2,45	1,70	1,33	0,90
Veículos	1,53	0,27	0,20	0,68	2,34
<b>Total</b>	<b>9,87</b>	<b>26,48</b>	<b>13,98</b>	<b>10,47</b>	<b>7,34</b>

Fonte: POF/IBGE (1996), microdados.

Interpretando os dados, Vianna et alii apontam a regressividade da tributação indireta: “O total de tributos indiretos perfaz, em média, cerca de 27% da renda líquida dessas famílias. As famílias do último estrato de renda pagam apenas 7% de sua renda mensal em tributos indiretos. Ou seja, para cada real de renda das famílias mais pobres, elas pagam quase 27 centavos em impostos indiretos. Em contraste, as famílias mais ricas pagam um pouco mais de 7 centavos. Observa-se também que a porcentagem da renda líquida destinada ao pagamento dos tributos indiretos se reduz à medida que a renda familiar cresce em todos os estratos”.<sup>43</sup>

<sup>43</sup> Vianna et alii, p. 52.

Os dados são confirmações de estudos anteriores, como as evidências obtidas por Eris *et alii* (1983) apontando para uma carga tributária indireta como percentual da renda de 25% para o primeiro estrato (mais pobre) e de 6% para o último (mais rico).<sup>44</sup>

Buscando elementos em estudos mais recentes, encontram-se no trabalho intitulado "Tributação e Equidade no Brasil um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009", dados que demonstram a acentuação do papel da tributação indireta no período de 1996 a 2003:

**Tabela 3 - Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias (1996 e 2003)<sup>45</sup>**

Renda mensal familiar (em salários mínimos)	Tributação direta (% da renda familiar)		Tributação indireta (% da renda líquida das famílias)		Carga tributária total		Acréscimo de carga tributária entre 1996 e 2003
	1996	2003	1996	2003	1996	2003	
Até 2	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
Mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Fonte: Zockun et al. (2007).

<sup>44</sup> Vianna et alii, p. 52.

<sup>45</sup> CASTRO, Jorge Abrahão, SANTOS, Claudio Hamilton dos, RIBEIRO, José Aparecido Carlos. **Tributação e Equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009, p. 135.

Na análise da referida tabela, Castro et alii valem-se dos números produzidos por Zochun et al. em 2007, calculando as cargas tributárias direta e indireta segundo o nível de renda familiar, medido em salários mínimos:

Estes números foram obtidos com base nas POFs 1995-1996 e 2002-2003. Em termos qualitativos, estão de acordo com os resultados de Vianna et al. (2000) e Silveira (2008).

Nos dois anos considerados, os números ilustram a baixa progressividade dos impostos diretos e a considerável regressividade da tributação indireta, indicando que a carga tributária é regressiva. Além disso, é possível verificar o aumento da carga tributária total para todas as faixas de renda entre 1996 e 2003, o que já seria esperado diante da evolução constatada pela análise da tabela 1 – segundo os números lá reportados, a carga tributária bruta subiu 5,5% do PIB naquele período. Contudo, o fato que chama mais atenção na tabela 4 é o aumento da regressividade do sistema tributário no período 1996-2003. De acordo com os números reportados, a carga tributária total aumentou em 20,6% para as famílias com renda até dois salários mínimos. Nas famílias com renda superior a 30 salários mínimos, o aumento foi bem menor, de 8,4%.

Os dados apontados demonstram a insuficiência da técnica da Seletividade, característica desse critério já levantada na doutrina estrangeira. Nesse sentido, Molina:

La disponibilidad (y la efectiva disposición) de la riqueza es un dato que determina la capacidad económica. De ahí que la tributación indirecta – em cuanto se configure como imposición general sobre el consumo – constituya un adecuado complemento de otros impuestos para que el reparto de los gastos públicos respete el derecho a contribuir con arreglo a capacidad económica.

La carga contributiva individual debe respetar el mínimo exento. Los impuestos indirectos no pueden adaptarse plenamente a esta exigencia. La exoneración de productos de primera necesidad no es una solución óptima, pues no atiende al nivel de consumo del contribuyente. Por consiguiente, tal deficiencia debería corregirse a través del mínimo exento del impuesto sobre la renta, y en su caso mediante transferências económicas calculadas a tanto alzado."<sup>46</sup>

O sacrifício imposto à camada mais pobre da população é muito superior ao sacrifício imposto às outras faixas de renda. Isso porque os efeitos da decrescente utilidade marginal do dinheiro, como também da maior utilidade do resíduo, tem papel determinante no agravamento do efeito da tributação indireta sobre a renda dessas camadas.

Os modelos de transferência de renda no Brasil podem estar omitindo que eles significam, discretamente, o reconhecimento de que o sistema tributário atinge de forma indiscriminada a população, sem observar a efetiva capacidade de contribuir. As tentativas de desoneração da cesta básica implementadas pelo Governo Federal evidenciam a relevância do papel que a tributação desempenha na performance econômica das populações de baixa renda.

Valem aqui as palavras de Cláudio Sachtto a respeito das exigências decorrentes da imposição tributária:

Se a exigência se dirige a sujeitos socialmente frágeis, ofende-se não só o mínimo vital, a Existenzminimum, mas também a função social da propriedade porque, neste caso, ela cumpre uma função social de sobrevivência. Central no diagnóstico de Antonini é a observação que nem sempre tem sentido "tirar" com a cobrança para depois redistribuir, se os destinatários são aproximadamente as mesmas pessoas de quem se tirou; em outros termos, torna-se conveniente deixar com eles os

<sup>46</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal**. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales S.A., 1998, p.489.



recursos necessários e algo a mais, absolutamente não tributá-los. Um tipo de imposto negativo, que se traduz em equidade, mas também em eficiência<sup>47</sup>.

Por outro lado, há o apelo da eficiência da tributação indireta. Vale fazer menção a propostas de intensificação desse modelo de tributação, pretendendo a eficiência arrecadatória do sistema tributário, de modo que não influencie negativamente o desenvolvimento econômico, ou seja, mediante desoneração direta da renda e das empresas<sup>48</sup>.

Segundo o professor Thomas Straubhaar, a ineficiência da tributação indireta em relação à capacidade contributiva deve ser compensada por meio da transferência direta de renda às populações atingidas, via assistência social. Essa visão não é nova e associa a análise do princípio da capacidade contributiva às transferências estatais. A análise dessas colocações é importante porque aponta um problema que apenas recentemente vem sendo objeto de políticas públicas e que diz respeito diretamente ao modelo empírico e teórico de justiça fiscal eleito pelo Brasil.

A doutrina nacional limita-se a reconhecer a seletividade como único instrumento da capacidade contributiva em relação à tributação indireta. Quanto à atuação dos tribunais no Brasil, o STJ reconheceu o direito do contribuinte de fato de postular a restituição de tributo indireto, no caso do consumidor de energia elétrica na demanda contratada<sup>49</sup>, no entanto, essa não é posição prevalecente em outras

---

<sup>47</sup> SACCHETTO, Cláudio. **O Dever de Solidariedade no Direito Tributário**: o Ordenamento Italiano In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>48</sup> Essas são as proposições do economista suíço Thomas Straubhaar. Diretor do Hamburgischen WeltWirtschaftsinstituts, em texto publicado na Spiegel On line. **Direkte Steuern runter, indirekte Steuern rauf**.

<sup>49</sup> "Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada." (REsp 1299303/SC, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 14/08/2012).

relações de consumo<sup>50</sup>. Em regra, mesmo em tribunais avançados como o Tribunal Constitucional alemão, tem se realizado “*um limitado control sobre las exenciones del IVA basado fundamentalmente em el mero principio de interdicción de la arbitrariedad*”<sup>51</sup>, como leciona Herrera Molina.

Outro elemento interessante que deve ser considerado, quando se fala em tributação das camadas de baixa renda, é o direito ao desenvolvimento econômico. O custo da tributação indireta no Brasil, para as populações de baixa renda, pode minar a chance de desenvolvimento econômico. C. K. Prahalad<sup>52</sup> defende o investimento organizado e estratégico de grandes empresas no mercado consumidor, que ele denomina Base da Pirâmide (BP), aliado às estruturas sociais já existentes nessa camada da população (ongs, empresas informais e outros parceiros locais), e que constitui uma oportunidade de erradicação da pobreza, atendendo simultaneamente aos anseios de lucro dos investidores. Nas suas palavras:

Quando os pobres da BP são tratados como consumidores, passam a obter benefícios como respeito, opção e autoestima, e a ter uma oportunidade de escapar da armadilha da pobreza. Quando pequenas e microempresas muitas delas informais, se tornam parceiras de multinacionais, os empresários da BP obtêm real acesso a mercados globais e a capital, e a uma governança eficaz das transações. As empresas multinacionais, por sua vez, conseguem entrar em novos grandes mercados, desenvolvendo práticas inovadoras com potencial para aumentar a lucratividade na BP e em mercados maduros.

Os governos nacionais e locais desempenham importante papel nesse processo. Cabe a eles criar as condições que possibilitam o envolvimento ativo do setor provado na criação dessa

---

<sup>50</sup> REsp 903394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010.

<sup>51</sup> HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 487.

<sup>52</sup> PRAHALAD, C. K. **A riqueza na base da pirâmide**. Erradicando a pobreza com o lucro. ed. rev. atual. Porto Alegre: Bookman, 2010.

oportunidade de mercado na BP. A capacidade de governança de transações (TGC) é um pré-requisito. Os governos agora têm novas ferramentas para criar TGC em pouco tempo. Além disso, novas tecnologias e novas estratégias para alcançar a BP, tais como grupos de autoajuda e distribuição direta (criando milhões de novos empreendedores), também podem criar respeito pelas regras da

lei e contratos comerciais entre os consumidores da BP (por exemplo, ao passarem a ter acesso a crédito por meio de microfinanciamentos) e empreendedores locais. Para os consumidores da BP, obter acesso à tecnologia moderna e a bons produtos que suprem as suas necessidades são enormes passos na busca de melhora de vida<sup>53</sup>.

Assim, garantir um determinado padrão de consumo para o que o autor chamou de base da pirâmide é um instrumento de erradicação da pobreza e de garantia de acesso a determinados direitos fundamentais. Evidentemente que esse tipo de consideração não tem nenhum efeito se o ordenamento jurídico respectivo não é receptivo ou apresenta normas incompatíveis com a proteção da renda mínima e com o princípio da capacidade contributiva.

#### **4 A SELETIVIDADE E O AUTOENGANO NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Para Manzoni, a isenção de determinados produtos é suficiente para garantir a proteção do mínimo vital, de modo que, adquirindo o contribuinte outros produtos, nada mais correto que seja tratado como os demais<sup>54</sup>.

Também para Abel Henrique Ferreira, "os impostos indiretos não podem ser graduados de acordo com o princípio da capacidade

---

<sup>53</sup> PRAHALAD, op. cit., 2010.

<sup>54</sup> MANZONI, op. cit., 1965, p.155.

contributiva do contribuinte, e sim de acordo com a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços”<sup>55</sup>.

Reconhecendo o caráter regressivo da tributação sobre o consumo, Daniel Marchionatti Barbosa, apoiando-se em Misabel Derzi e Santiago, alerta para o fato de que a capacidade contributiva nos tributos indiretos é a do consumidor. Defende, todavia, que nesse caso a consideração da capacidade contributiva não pode ter em conta a proporção da renda apropriada pela tributação. O autor cita Vasco Branco Guimarães<sup>56</sup>, para quem deve-se ter a coragem de acabar com o conceito de capacidade contributiva e passar a identificar capacidade contributiva e capacidade de comprar e efectiva aquisição do bem. Para ele, não há maior desigualdade que dois contribuintes pagarem diferentes cargas tributárias na aquisição de um produto.

O tema, portanto, é naturalmente polêmico e as posições doutrinárias normalmente sintonizam com a argumentação limitada à seletividade.

Buscando tornar mais precisa a exposição, tomar-se-á como população de baixa renda aquela com renda de um salário mínimo, o que corresponde ao Benefício de Prestação Continuada da Assistência Social – BPC- LOAS ao idoso e à pessoa com deficiência. É verdadeiro que o conceito de mínimo existencial tem sido tratado de maneira independente por diferentes áreas do Direito: a) salário mínimo; b) teto de isenção do imposto de renda; c) valor máximo recebido a título de prestação assistencial, aí incluídas a bolsa família, bolsa escola, etc.; d) teto do regime geral da previdência social, isento da contribuição previdenciária prevista no art. 195, II, da CF/88 (“não

---

<sup>55</sup> FERREIRA, Abel Henrique. O Princípio da Capacidade Contributiva Frente aos Tributos Vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos. In: **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, ano I, n. 6, nov. 2003.

<sup>56</sup> BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não cumulatividade da Cofins e do Pis**. (Dissertação de Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2011). Porto Alegre: UFRGS, 2011, p.54.

incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201”), regra esta, na expressão do voto-líder do Min. César Peluso na ADIN nº 3.105 (que discute a constitucionalidade da contribuição dos inativos), “cuja cristalina racionalidade normativa repousa na preservação da dignidade da pessoa humana”. Enfim, trata-se de tema que exige uma abordagem específica.

Pretende-se a análise da correção do raciocínio que limita a eficácia do princípio da capacidade contributiva aos contornos da técnica da seletividade. Almeja-se demonstrar que a limitação à seletividade não é compatível com o atual estado da ciência jurídica relativamente à eficácia do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, ao que se compreende como princípio, e especificamente em relação ao princípio/direito fundamental da liberdade.

Cumpra, por isso, examinar se o conteúdo normativo fundante do ordenamento tributário brasileiro é compatível com esse quadro. O art. 145, § 1º, CF/88, ao dispor 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”,

estabelece, antes de tudo, um princípio, cuja carga axiológica traduz uma pretensão de igualdade e justiça.

Em relação à expressão “sempre que possível”, a doutrina, na sua maioria<sup>57</sup>, defende que se trata de expressão aplicável e restritiva do caráter pessoal dos impostos (“sempre que possível, os impostos

<sup>57</sup> CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 110.

terão caráter pessoal..."); não estaria, portanto, vinculada à capacidade contributiva. Ainda que se diga que a expressão determina a Capacidade Contributiva, ela, sem dúvida, é uma regra, implicando o uso de todos os recursos possíveis para graduar os tributos de acordo com a capacidade contributiva. Os termos capacidade econômica e contributiva têm sido analisados como sinônimos<sup>58</sup>.

O entendimento em relação à matéria não diverge; contribuições de melhoria e taxas, assim como todos os impostos e contribuições submetem-se, de alguma forma, ao controle do princípio da capacidade contributiva<sup>59</sup>. A capacidade contributiva tem, em tese, ampla aplicação reconhecida pela jurisprudência. Quanto à tributação indireta, como já mencionado, a discussão limita-se à seletividade e ao intrincado problema da discricionariedade na aplicação da essencialidade.

Contudo, a seletividade, do ponto de vista empírico, não é um instrumento apto a garantir a plena eficácia do princípio da capacidade contributiva. Os dados empíricos apresentados e o fato de que o controle de alíquotas e a aplicação de isenções atingem indiscriminadamente todos os estratos da população conduzem a essa conclusão. A dificuldade de controlar a incidência tributária em relação à tributação indireta deriva do fato de que qualquer pessoa adquirente de uma determinada mercadoria pagará o mesmíssimo valor de tributo.

Não é, porém, eventual limitação da seletividade como técnica de tributação o principal argumento em favor da aplicação plena do princípio da Capacidade Contributiva em relação aos tributos

---

<sup>58</sup> “[...] E embora as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva sejam utilizadas como sinônimas, é correta a distinção de Carrera Raya, segundo a qual, a primeira designa a disponibilidade da riqueza, ou seja, de meios econômicos, enquanto a última se refere à capacidade econômica eleita pelo legislador como fato gerador do tributo.” Cf. Carrera Raya. Manual de Derecho Financiero. Madrid: Tecnos, 1993, vol. I, p. 92 apud RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

<sup>59</sup> DUTRA, op. cit., 2010, p.103-104.

indiretos. O principal argumento é o de que tal princípio porta uma ampla funcionalidade em favor da justiça fiscal que não é, em nenhum momento, limitada na Constituição Federal brasileira pela previsão da Seletividade. Não há uma relação de exclusão em relação às demais potencialidades do Princípio da Capacidade Contributiva.

Os princípios contêm uma representação de valores que permite, em dadas circunstâncias fáticas e jurídicas, a extração de regras aplicáveis ao caso concreto. Eventuais colisões com outros princípios, derivadas da natureza expansionista do princípio, decorrentes do seu caráter de mandados para serem otimizados, são solucionadas pela aplicação da máxima da proporcionalidade. No caso, parece sequer haver uma situação de colisão entre o princípio da Capacidade Contributiva e o da Seletividade. Inicialmente porque este último deriva do Princípio da Capacidade Contributiva; em segundo lugar, porque ambos operam de maneira complementar.

A timidez e reticência com a qual a doutrina enfrenta a incidência tributária sobre a renda de determinadas camadas da população, validando-a por meio do reconhecimento do papel exclusivo da seletividade como instrumento da capacidade contributiva, oculta um problema significativamente grave da tributação no Brasil.

Os tributos sobre consumo incidem uniformemente sobre toda a população, eles não distinguem contribuintes. O ICMS dos produtos da cesta básica, da energia elétrica, das telecomunicações, do transporte; o IPI e o ICMS dos medicamentos, dos eletrodomésticos, dos produtos de higiene, do material escolar, do material de construção; o ISS e o PIS e a COFINS incidem de modo contundente sobre a renda de pessoas marcadamente hipossuficientes, vivendo em condições degradantes, em regiões em que o IDH e coeficiente de Gini indicam baixo desenvolvimento e desigualdade extrema na distribuição de renda.

Se a renda da população que compõe a base da pirâmide, normalmente isenta do imposto de renda, é comprometida com uma

carga tributária em torno de 30%, em que pese a seletividade, não há como afastar o raciocínio de que essa tributação fere a capacidade contributiva e não pode ser ignorada em um sistema tributário por ela regido.

Se o princípio da capacidade contributiva deve efetivamente ser considerado e, assim o sendo, deve ser compreendido como um princípio cuja normatividade aberta deve ser extraída, otimizada, realizada no seu máximo, não se pode opor obstáculos à sua implementação, desde que possível fática e juridicamente. É importante salientar que se o argumento de que a capacidade contributiva, nos tributos indiretos, é protegida unicamente pela seletividade é válido, o que seria proposto caso a tributação consistisse unicamente em tributação indireta?

O reconhecimento pela Constituição Federal da técnica da Seletividade como elemento próprio de mensuração da carga tributária significa, sem dúvida alguma, que a Lei Fundamental quis dar à Capacidade Contributiva um instrumento concreto, prático.

Ao indicar um instrumento, a Constituição não limitou outras aplicações do princípio da capacidade contributiva. Trata-se, evidentemente, de medida que depende de um esforço de implementação mais complexo do que o que normalmente se exige em relação aos tributos diretos, no entanto, não é possível retirar do espectro de comandos que se extraem do Princípio da Capacidade Contributiva a sua efetiva realização.

Klaus Tipke e Joachim Lang propõem que os tributos indiretos deveriam ser no mínimo restituídos, na medida em que oneram o mínimo vital necessário à existência<sup>60</sup>.

Aplicada a teoria de Robert Alexy, conclui-se que a natureza de princípio da disposição de direito fundamental relativa à capacidade contributiva prevista na Constituição Federal de 1988, caracterizado como mandado para ser otimizado, implica a possibilidade de extração

---

<sup>60</sup> TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 220.



de comandos normativos que protejam efetivamente a renda mínima da tributação indireta.

Os princípios não são razões definitivas, mas *prima facie*<sup>61</sup>.

los principios ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y fácticas. Por lo tanto, no contienen mandatos definitivos sino sólo *prima facie*. Del hecho de que un principio valga para un caso no se infiere que lo que el principio exige para este caso valga como resultado definitivo<sup>62</sup>.

Isso demanda considerar que a observância do Princípio da Capacidade Contributiva em relação ao contribuinte de fato dar-se-á na maior medida do possível. Essa maior medida, certamente, não se limita à seletividade, também porque os efeitos normativos dos princípios não é algo dado, definitivo.

A aplicação efetiva de princípios exige um contexto jurídico e fático apropriado, que é normalmente marcado pela presença de outros direitos e garantias fundamentais.

## 4.1 A Violação ao Direito de Liberdade

Quando se trata da tributação de baixa renda, o potencial para a manifestação de diferentes formas de riqueza diminui drasticamente, de modo que é a forma como gestionam o consumo que determinará a consideração da capacidade contributiva produzirá efeitos.

Esse indiciamento de capacidade contributiva tornou-se, no sistema tributário brasileiro, definitivo, não apresentando nenhuma oportunidade de ilusão dessa presunção. Veja-se um exemplo: Um indivíduo com renda de um salário mínimo, ao adquirir uma calça jeans, um tênis, um celular ou um computador, estaria renunciando à

<sup>61</sup> ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*, 1996, p. 88.

<sup>62</sup> ALEXY, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, 1997, p.101.

proteção que o princípio da capacidade contributiva oferece na atual conformação do sistema tributário. O sistema presume que, ao adquirir determinados bens, o contribuinte demonstra capacidade contributiva, quando, de outro ponto de vista, ele não a possui.

Quando a aquisição de determinados bens de consumo (e aí estão incluídos os serviços) indicia ou faz presumir a presença de capacidade contributiva, essa presunção deveria/poderia ser relativa e não absoluta como se apresenta atualmente. Esse mecanismo é necessário porque os critérios do legislador, "*quod plerumque accidit*", além de não serem passíveis de controle, não são critérios eficazes em uma sociedade de consumo que tem por fundamento o direito à liberdade, à liberdade econômica e à redução das desigualdades.

A feliz afirmação de Ricardo Lobo Torres acerca do tema demonstra a vinculação "biológica" do mínimo existencial com o direito de liberdade<sup>63</sup>:

A proteção do mínimo existencial no plano tributário, sendo pré-constitucional como toda e qualquer imunidade, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade. Não é totalmente infensa à idéia de justiça e ao princípio de capacidade contributiva. Mas se extrema dos direitos econômicos e sociais.

Segundo Fernando Facury Scaff, Ricardo Lobo Torres entende que o mínimo existencial é composto de duas dimensões, ambas ligadas à liberdade: uma negativa, que impede o exercício do poder tributário por parte do Estado em razão da situação econômica; e uma positiva, que são os serviços públicos destinados à preservação dessa liberdade.

---

<sup>63</sup> SCAFF, Fernando Facury. Reserva do Possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: **Princípios de Direito Financeiro e Tributário** – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 118.

Amartya Sen, prêmio Nobel de Economia de 1999, na obra *Desenvolvimento como liberdade*, afirma “o desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer preponderantemente sua condição de agente. A eliminação de privações de liberdades substanciais [...] é constitutiva do desenvolvimento”<sup>64</sup>.

Segundo o renomado economista, citando Adam Smith, “a liberdade de troca e transação é ela própria uma parte essencial das liberdades básicas que as pessoas têm razão para valorizar”<sup>65</sup>. E a liberdade de participar das trocas econômicas tem um papel fundamental na vida social.

Para a doutrina tradicional, importa a prevalência do raciocínio que se apóia na igualdade para dizer que as pessoas devem pagar a mesma tributação no consumo. Para essa doutrina majoritária, a isenção de determinados produtos é suficiente para garantir a proteção do mínimo vital, de modo que, ao adquirir outros produtos, nada mais correto que o contribuinte seja tratado de forma idêntica aos demais. Tal raciocínio baseia-se em diversos pressupostos: que os produtos essenciais são efetivamente isentos; que é possível dizer o que são efetivamente produtos essenciais; que o legislador é apto, tem obrigação e realiza a obrigação de nomear, identificar e isentar os produtos essenciais a cada momento histórico.

É inimaginável no Estado Democrático de Direito a tutela da liberdade do “pobre” nos termos em que tal raciocínio se apresenta. A liberdade não é priorizada pela Seletividade, que depende de um critério de essencialidade. Não se deve tutelar a vontade do titular do mínimo existencial em um Estado livre e igual. A população de baixa renda pode ter interesse legítimo em adquirir produtos que não sejam para a sua faixa de poder aquisitivo. **Produtos da tecnologia**

<sup>64</sup> SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 7ª reimpressão, 2008, p. 10.

<sup>65</sup> SEN, op. cit., 2008, p. 21.

**da informação são importantes catalisadores da mudança social e não podem ser excluídos ou rotulados, assim como todo o juízo sobre essencialidade é subjetivo e sujeito a ponderações relevantes.**

Ao definir quais produtos a população de baixa renda deve ser estimulada a comprar, a seletividade aplicada como única técnica a serviço da capacidade contributiva impõe um padrão de comportamento incompatível com a liberdade desses indivíduos, liberdade a respeito de onde e como investir o seu dinheiro. Como afirma Amartya Sen, “a privação de liberdade econômica, na forma de pobreza extrema, pode tornar a pessoa uma presa indefesa na violação de outros tipos de liberdade”. Prossequindo: “A privação de liberdade econômica pode gerar a privação de liberdade social, assim como a privação de liberdade social ou política pode, da mesma forma, gerar a privação de liberdade econômica”<sup>66</sup>.

Ponderar-se-á que a seletividade não tem a aptidão de induzir condutas, o que é altamente questionável; evidentemente que o barateamento de certos produtos é um estímulo a sua aquisição, e o encarecimento de outros é certamente um obstáculo a mais ao titular de baixa renda. A questão toda não está no aspecto “estímulo” da seletividade e na obstaculização imposta pela tributação.

Paul Kirchhof, ao propor uma tributação homogênea e simplificada<sup>67</sup> para a Alemanha, expressa a idéia de proteção da liberdade e da autodeterminação econômica cuja proteção constitucional é irrecusável. É verdadeiro, sem dúvida, que o referido autor trata justamente da redução de quaisquer tipos de subvenções com o fito de equalizar as alíquotas e produzir um sistema tributário neutro. Reconhecendo que estamos longe de uma realidade de neutralidade fiscal, na qual ainda seria necessária a proteção do mínimo vital e que,

---

<sup>66</sup> SEN, op. cit., 2008, p. 23.

<sup>67</sup> KIRCHHOF, Paul. **Der Weg zu einem neuen Steuerrecht** – klar, verständlich, gerecht. München: Deutscher Taschenbuch Verlag, september 2005, p.13.

portanto, não exclui a validade dos argumentos aqui expendidos, é válida a ênfase que o autor traz ao direito de liberdade econômica.

Nas palavras de Kirchhof, o princípio de liberdade e autodeterminação econômica é constitucionalmente fundado. Esse princípio não pretende que o contribuinte seja tutelado por via tributária e deixa aos envolvidos a decisão sobre como aplicar a sua renda e de, pela sua própria conta e próprio risco, empregar o seu poder de compra<sup>68</sup>.

O mínimo existencial não é protegido da tributação indireta, e a precedência e exclusividade da Seletividade como técnica de realização da capacidade contributiva implica avaliar a interferência estatal na liberdade e autodeterminação econômica do indivíduo. O caráter de tutela do Estado está presente na atribuição de escolha sobre quais produtos considera essenciais, tarefa que dificultou sobremaneira a eficiência/eficácia do instituto da seletividade na proteção da população de baixa renda em relação à tributação indireta.

Argumentos de praticabilidade ou relativos a efeitos perversos provocados por determinadas isenções ou subvenções no sistema não podem ser aplicados aqui isoladamente, sem se considerar que o Estado Fiscal brasileiro usa e abusa do tratamento desigual<sup>69</sup>, das isenções e subvenções, ao simples argumento de que maçãs são maçãs e peras são peras. Kirchhof argumenta que o sistema de isenções e subvenções e o abuso da extrafiscalidade geram injustiça fiscal<sup>70</sup> e afastam o sistema tributário do princípio da capacidade contributiva, baseando a tributação muito mais em uma disposição para cooperar do que na disponibilidade econômica. Mesmo para ele, é imprescindível a defesa do mínimo existencial.

---

<sup>68</sup> KIRCHHOF, op. cit., 2005, p. 13.

<sup>69</sup> Lei 12.715 de 2012 desonera a folha de pagamento de certos setores da economia, de modo que deixam de pagar 20% de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e passam a recolher 1% e 2% sobre o faturamento.

<sup>70</sup> KIRCHHOF, op. cit., 2005, p. 15.

## 4.2 O Direito de Propriedade, Tributação e Mínimo Existencial

Segundo Kirchhof, a tributação atinge um dos mais importantes objetos do direito de propriedade: o dinheiro. Daí a proposição feita por ele de que seja ela avalizada pela garantia constitucional da propriedade<sup>71</sup>. O dinheiro, como ele afirma, é a própria liberdade cunhada em moeda; ele permite ao seu proprietário atuação no mercado e lhe possibilita a conformação independente de sua vida. Segundo Kirchhof, o direito de propriedade moderno não é mais voltado essencialmente à proteção dos bens de raiz ou propriedade fundiária ou mesmo dos bens da indústria; o direito de propriedade volta-se muito mais às pretensões a salário, prestações de previdência social e rendimentos do capital<sup>72</sup>.

O saldo contributivo corresponde ao percentual da renda comprometido pelo conjunto da carga tributária. Nas palavras de Herrera Molina:

Em el plano vertical, el saldo contributivo sirve para determinar el porcentaje de los ingresos que se destina a satisfacer el conjunto de la carga contributiva. Como sabemos, el Tribunal Constitucional alemán há indicado que el conjunto de la carga fiscal (incluidos los impuestos indirectos soportados en último término por el contribuyente) no puede ir más allá del 50 por

<sup>71</sup> KIRCHHOF, op. cit., 2005, p.32.

<sup>72</sup> KIRCHHOF, op. cit., 2005, p.32. "Die Steuer nimmt dem Eigentümer Geldeigentum weg, muss deshalb auf die verfassungsrechtliche Garantie des Privateigentums abgestimmt werden. In der modernen Erwerbswirtschaft gewinnt der Grundrechtsberechtigte die ökonomische Grundlage individueller Freiheit weniger im Sacheigentum des Gewerbebetriebs und der Landwirtschaft als im Forderungseigentum von Lohn-, Sozialversicherungs- und Kapitalertragsansprüchen. Deshalb wächst auch dieses Forderungseigentum in die verfassungsrechtliche eigentumsgarantie hinein. Einer der wichtigsten Gegenstände modernen Eigentums ist das Geld. **Geld ist geprägt Freiheit, bietet dem eigentümer das Fundament für finanzwirtschaftliches Handeln und ermöglicht ihm die eigenverantwortlich Gestaltung seines Lebens.** Forderungs- und Geldeigentum vermitteln oft sogar einen größeren Freiheitsraum, weil der Berechtigte sich die Wahl des konkreten Eigentumsgegenstandes noch vorbehalten hat".

100 de los ingresos. Aunque dicha decisión resulta inaplicable a nuestro ordenamiento, si puede trasladarse el planteamiento que ella inspira: la necesidad de ponderar la carga contributiva total soportada por el contribuyente con su derecho a la propiedad y a la libre iniciativa económica. Esta ponderación no solo es necesaria en un abstracto plano normativo, sino en casos aislados que pueden exigir la aplicación de cláusulas de equidad para evitar un efecto confiscatorio<sup>73</sup>.

Quanto à solução do problema, Herrera Molina corrobora a posição de Kirchhof e confere à técnica da tipificação o papel de solucionar o problema da imposição indireta:

Desde esta perspectiva – determinación de la carga contributiva máxima -, el BVerfG ha señalado expresamente la necesidad de tener en cuenta la imposición indirecta soportada en último término por el contribuyente. Esto plantea problemas de cuantificación que solo parece posible solucionar mediante un cálculo a tanto alzado, a partir del consumo medio de ciertas categorías de contribuyentes.

Herrera Molina defende que o objeto do direito à capacidade contributiva é a determinação do saldo contributivo individual<sup>74</sup>. E o seu fundamento é a compreensão de que a capacidade contributiva é global ou “complessiva”, ou seja, ela vincula o sistema fiscal no seu todo, e também cada dos seus tributos componentes.

El saldo contributivo individual permite determinar el límite máximo a la tributación (prohibición de confiscatoriedad). Su cálculo exige tomar en consideración todos los impuestos que recaen sobre el contribuyente, incluidos los impuestos indirectos (Sentencia del Tribunal constitucional alemán de 22-6-1995). A nuestro juicio, deberían incluirse también los impuestos “extraordinarios” y aquellos otros de carácter

<sup>73</sup> HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 110.

<sup>74</sup> HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 113.

extrafiscal, para poder realizar así una verdadera ponderación entre los posibles efectos confiscatorios y los fines extrafiscales perseguidos. Em cambio, podría excluirse la imposición sobre sucesiones y donaciones – dado el peculiar origen de la riqueza gravada – al menos siempre que fuera posible pagar el impuesto com los bienes adquiridos<sup>75</sup>.

Se por um lado, a lógica e a racionalidade fazem prevalecer a ideia de que a capacidade contributiva depende da inclusão dos tributos indiretos no cálculo do total da carga tributária, a compensação dos excessos descortina um outro universo argumentativo, onde questões como a tipificação, já mencionada, ou a transferência de recursos assumem importante papel. As prestações e subvenções estatais são consideradas, por alguns autores<sup>76</sup>, como mecanismos necessários e mais eficientes de correção da violação da capacidade contributiva.

El saldo contributivo individual deberá disminuirse en las subvenciones y prestaciones sociales gratuitas de carácter que reciba el contribuyente. Las subvenciones “condicionadas” (birk) podrán excluirse em la medida em que exijan una contraprestación de valor semejante por parte del beneficiario.

A correção das violações da capacidade contributiva é um campo ainda não adequadamente explorado, e o seu exame depende primordialmente de que a doutrina e os tribunais reconheçam não só a existência de violações, mas que essas violações devem ser corrigidas mediante mecanismos tributários ou não. Note-se que, em relação aos demais tributos, sempre é possível estabelecer mecanismos internos de compensação, no entanto, em relação à população de baixa renda, essas possibilidades tornam-se mais escassas, como argutamente aponta Manzoni<sup>77</sup>.

<sup>75</sup> HERRERA MOLINA, op. cit., 1998, p. 114.

<sup>76</sup> idem ibidem.

<sup>77</sup> MANZONI, op. cit., 1965, p.113: Se la non progressività o addirittura la regressività di un



## 5 MECANISMOS DE OTIMIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A simplificação e a praticabilidade são importantes mecanismos de realização da capacidade contributiva. O uso das presunções, padronizações ou generalizações não é nenhuma novidade e é da natureza das normas legais um determinado grau de padronização.

Alguns estados americanos que tributam alimentos e medicamentos preveem um crédito<sup>78</sup> para compensar a tributação incidente sobre os orçamentos de baixa renda. Também no Canadá, há mecanismos de restituição de tributos sobre o consumo (Sales

---

tributo possono essere compensate da altro o da altri tributi ad aliquota progressiva, è invece chiaro che gli effetti di un'imposta che, ad esempio, colpisse i nullatenenti non potrebbero essere rimossi da alcun altro tributo, comunque congegnato (Tradução: Se a não progressividade ou até mesmo a regressividade de um tributo podem ser compensadas por outro ou outros tributos com aliquota progressiva, é por outro lado claro que os efeitos de um imposto que, por exemplo, atinge os que nada possuem não poderiam ser removidos por outro tributo, ainda que articulado).

<sup>78</sup> Na página do Internal Revenue Service, a Receita Federal Americana, encontra-se: EITC Home Page--It's easier than ever to find out if you qualify for EITC EITC, the Earned Income Tax Credit, sometimes called EIC is a tax credit to help you keep more of what you earned. It is a refundable federal income tax credit for low to moderate income working individuals and families. Congress originally approved the tax credit legislation in 1975 in part to offset the burden of social security taxes and to provide an incentive to work. When EITC exceeds the amount of taxes owed, it results in a tax refund to those who claim and qualify for the credit. **To qualify, you must meet certain requirements and file a tax return, even if you do not owe any tax or are not required to file.** <http://www.irs.gov/Individuals/EITC-Home-Page--It%E2%80%99s-easier-than-ever-to-find-out-if-you-qualify-for-EITC>. Tradução: Na página do "internal Revenue Service", a Receita Federal Americana, encontra-se EITC Home page- É mais fácil que nunca descobrir se você é qualificado para EITC ( crédito ganho de imposto de renda), algumas vezes chamado de EIC, é um crédito de imposto para ajuda-lo a manter mais do que você ganha. É um crédito de imposto de renda federal que pode ser restituído para trabalhadores individuais ou famílias de baixa a moderada renda. O congresso originalmente aprovou a legislação de crédito em 1975 em parte para compensar os encargos das taxas do seguro social e dar um incentivo ao trabalho. Quando o EITC excede a quantia de impostos devidos, isto resulta na restituição de imposto para aqueles que reivindicam e se qualificam para o crédito. Pra se qualificar você deve preencher certos requisitos e preencher uma declaração fiscal, mesmo se você não deve nenhum imposto ou não seja exigido a declarar. <http://www.irs.gov/Individuals/EITC-Home-Page--It%E2%80%99s-easier-than-ever-to-find-out-if-you-qualify-for-EITC>

Tax Credit)<sup>79</sup>. Um mecanismo desse tipo, ou pelo menos, com essa transparência, jamais foi executado em nenhum governo brasileiro. A transferência de renda promovida pelo Estado Social é normalmente no âmbito da Assistência Social e nenhum vínculo com o Sistema Fiscal é apontado. Não há dúvidas da existência de enorme distorção e obscuridade na relação do contribuinte com o sistema fiscal.

Técnicas de simplificação (padronizações, presunções, estimativas gerais, etc.) aliadas à capacidade contributiva descortinam um universo extenso de medidas de proteção da baixa renda contra a tributação indireta que, certamente, além de reconhecer o direito constitucional de proteção ao mínimo existencial, viabilizarão o alcance e a realização de muitos outros direitos previstos na CF. O Decreto nº 6.135, de 30 de junho de 2007, disciplina o Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico), regulamentado pela Portaria n. 376, de 16 de outubro de 2008, que permite recolher dados e identificar todas as famílias de baixa renda existentes no país.

O CadÚnico é um sistema a serviço do Poder Público que permite identificação do contribuinte de baixa renda, desmistificando o argumento de que o contribuinte de fato é de difícil identificação. A tecnologia a serviço do consumo permite a identificação do contribuinte e os dados acerca da renda dessa população permitem estimar o direito a reembolso da tributação indireta incidente.

## 6 CONCLUSÃO

(1) O limite constitucional da capacidade contributiva figura como efetivo fundamento de validade das normas tributárias impositivas; visto

---

<sup>79</sup> The maximum Ontario Sales Tax Credit for the 2012-13 benefit year is \$273 for each adult and each child under 19 years of age. Use our tax credit calculator to find out how much you may be eligible to receive. The amount you receive is a tax-free payment based on: the size of your family, and your adjusted family net income. Disponível em <<http://www.fin.gov.on.ca/en/credit/stc/>> Acesso em: 10 outubro 2012.

como “mandado de otimização” ou “comando para ser otimizado”, como princípio constitucional, influencia o ordenamento jurídico, impondo a “filtragem” constitucional do ordenamento.

- (2) A tributação indireta é uma modalidade de tributação extremamente eficaz em razão das técnicas de concentração da arrecadação, contando com pequena resistência da população e, por isso, merecedora de estímulo. Ela, no entanto, atinge de forma dramática um estrato da população cuja integralidade da renda é consumida. Esse estrato realiza um “sacrifício” econômico muito superior ao de outros estratos. O sacrifício imposto implica redução de chances de desenvolvimento e de acesso a direitos fundamentais.
- (3) O Princípio da Capacidade Contributiva exerce atividade normativa em relação aos tributos indiretos para além da simples aplicação da técnica da Seletividade. O legislador submete-se a esse influxo normativo, que determina a distribuição das cargas tributárias de maneira conforme a capacidade contributiva do contribuinte não só quando se trata de tributação direta, mas também, e na mesma medida, quando o objeto é a tributação indireta.
- (4) A seletividade, por meio da essencialidade, exerce um papel limitado no âmbito da aplicação da capacidade contributiva. Essa limitação decorre das características dos próprios tributos indiretos, cujo contribuinte de fato é diverso do de direito. Por mais que sejam envidados esforços na aplicação da seletividade/essencialidade, com desoneração integral da cesta básica, jamais esses mecanismos serão bem sucedidos na integral proteção do mínimo existencial. Isso porque o titular do mínimo existencial não o despende necessariamente com produtos previamente definidos pelo governo como essenciais.
- (5) Dinheiro é propriedade e liberdade cunhada em moeda. O conceito de capacidade contributiva depende da determinação do saldo contributivo individual, e o seu fundamento é a compreensão de que a capacidade contributiva é global ou “compressiva”, ou seja,

ela vincula o sistema fiscal no seu todo, e também cada dos seus tributos componentes.

- (6) A exclusão do mínimo existencial da proteção integral do princípio da capacidade contributiva, submetendo-o unicamente à técnica da seletividade, acarreta a violação ao direito de propriedade e de liberdade econômica do contribuinte de baixa renda, liberdade a respeito de onde e como investir o seu dinheiro e de acessar importantes catalisadores de mobilidade social.
- (7) No confronto entre liberdade e essencialidade, deve-se dar maior peso ao direito de liberdade, ou seja, ao direito da população de baixa renda de investir o seu rendimento de forma independente, mesmo quando essa independência é financiada por programas de crédito e estímulo governamental.
- (8) A correção das violações da capacidade contributiva é um campo ainda não adequadamente explorado, e o seu exame depende primordialmente de que a doutrina e os tribunais reconheçam não só a existência de violações, mas que essas violações devam ser corrigidas mediante mecanismos tributários.
- (9) Se a norma tributária em abstrato tem potencial lesivo em relação ao mínimo existencial, essa característica impõe ao legislador o dever de elaborar mecanismos de tipificação e praticabilidade que amenizem ou neutralizem o potencial lesivo da norma.
- (10) As restrições ao princípio da capacidade contributiva implicam ônus argumentativo. Elas precisam ser justificadas qualitativamente, ou seja, não podem representar a violação do núcleo de direitos com valor maior que aqueles que a restrição prioriza.
- (11) A simplificação pode operar em relação à capacidade contributiva da população de baixa renda, utilizando-se inclusive de mecanismos já existentes e a serviço da Assistência Social, com o fim de restituir ao contribuinte a plena disposição do mínimo existencial. Essas técnicas aliadas à capacidade contributiva descortinam um

universo extenso de medidas de proteção da baixa renda contra a tributação indireta que, certamente, além de reconhecer o direito constitucional de proteção ao mínimo existencial, viabilizarão o alcance e a realização de muitos outros direitos previstos na CF.

- (12) O Decreto n. 6.135, de 36 de junho de 2007 disciplina o Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico), regulamentado pela Portaria n. 376, de 16 de outubro de 2008, que permite recolher dados e identificar todas as famílias de baixa renda existentes no país. O CadÚnico é um sistema a serviço do Poder Público que permite identificação do contribuinte de baixa renda, desmitificando o argumento de que o contribuinte de fato é de difícil identificação. A tecnologia a serviço do consumo permite a identificação do contribuinte, e os dados acerca da renda dessa população permitem estimar o direito a reembolso da tributação indireta incidente.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoría de los Derechos Fundamentales. Tradução de Ernesto Garzón Valdés: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2ª ed. 2011.

\_\_\_\_\_, Robert. Theorie der Grundrechte. 3. Aufl. – Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996.

ALEXY, Robert. On the structure of Legal Principles. **Ratio Juris**. v.13. n.3. September, 2000, p.294-304.

AMARAL, Luiz. Da Repercussão Econômica e da Repercussão Jurídica nos Tributos. In: **Revista dos Tribunais**. Ano 8. v. 675. Janeiro, 1992.

BARBOSA, Marchionatti Daniel. **Não cumulatividade da Cofins e do Pis**. (Dissertação de Mestrado) Programa da Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. (2011). Porto Alegre: UFRGS, 2011.

BIRK, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen**. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1982.

CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária**: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo. Prof. Dr. Paulo Antonio Caliendo. (Tese Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Direito. (2012) Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2012.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRIÓ. Genaro A. **Notas sobre derecho y language**. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo perrot, 1973.

CASTRO, Jorge Abrahão, SANTOS, Claudio Hamilton dos, RIBEIRO, José Aparecido Carlos. Organizadores. **Tributação e Equidade no Brasil um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A essencialidade no IPI e no ICMS**. Disponível em <<http://www.tex.pro.br/tex/listagem-de-artigos/32-artigos-abr-2011>> Acesso em: 25 fevereiro 2013.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado., 2007.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERREIRA, Abel Henrique. O Princípio da Capacidade Contributiva Frente aos Tributos Vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos. In: **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, ano I, n. 6, Novembro, 2003.

GIARDINA, Emílio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1961.

GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. **Revista Fórum de Direito Tributário. RFDP**, Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul/ago 2006.

HERRERA MOLINA, Pedro M.. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal** - Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales S.A., 1998.

KIRCHHOF, Paul. **Der Weg zu einem neuen Steuerrecht** – klar, verständlich, gerecht. München: Deutscher Taschenbuch Verlag, September, 2005.

MANZONI, Inazio. Il Principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano. Torino: G. Giappichelli Editore, 1965.

POCHMANN, Márcio. **Desigualdade e Justiça Tributária**. IPEA. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08\\_05\\_15\\_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_05_15_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf)> Acesso em: 30 out. 2012.

PRAHALAD, C. K. **A riqueza na base da pirâmide** – Erradicando a pobreza com o lucro. ed. rev. atual. Porto Alegre: Bookman, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.



SACCHETTO, Claudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética. 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiros e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 7ª reimpressão, 2008, p. 10.

SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TIPKE, Klaus. **Steuerrecht Ordnung**. Verlag Dr. Otto Schmidt Köln. 2. Auflage, 2000.

\_\_\_\_\_. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo;

ZILVETI, Fernando Aurélio. (coord.) **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

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

TORRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues. Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VIANNA, S.W.; MAGALHÃES, L.C.; SILVEIRA, F.G.; TOMICH, F.A. Carga Tributária Direta e Indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996. Texto para Discussão IPEA n.757. Brasília, Setembro, 2000.