

STJ00118653

GUSTAVO FOSSATI

TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Teoria geral do Direito Tributário
à luz de uma visão comparada
entre Brasil e Alemanha

Prefácio de
JOACHIM ENGLISCH

Tese indicada ao Prêmio Albert
Hensel na Alemanha em 2014

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais

JULIANA MAYUMI ONO

Gerente de Conteúdo

ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES

Editorial: Aline Marchesi da Silva, Camilla Sampaio, Karolina de Albuquerque Araújo Martino e Quenia Becker

Assistente de Conteúdo Editorial: Juliana Menezes Drumond

Analista de Conteúdo Editorial Júnior: Ana Carolina Francisco

Estagiário: Aline Pavanelli

Produção Editorial e Equipe de Conteúdo Digital

Gerente de Conteúdo

MILISA CRISTINE ROMERA

Especialistas Editoriais: Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

Analista de Projetos: Jéssica Viana Bezerra

Analistas de Operações Editoriais: Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade e Patrícia Melhado Navarra

Analistas de Qualidade Editorial e ProView: Ana Paula Cavalcanti, Gabriel George Martins, Gabriela Cavalcante Lino, Maria Carolina Ferreira, Maria Cristina Lopes Araujo, Rodrigo Araujo e Victória Menezes Pereira

Estagiárias: Michelle Kwan e Thabata Flausino de Almeida

Capa: Linotec

Lider de Inovações de Conteúdo para Print

CAMILLA FUREGATO DA SILVA

Gerente de Operações e Produção Gráfica

MAURICIO ALVES MONTE

Analistas de Produção Gráfica: Ana Paula de Araújo Evangelista e Jéssica Maria Ferreira Bueno

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Fossati, Gustavo Schneider
Tributação do consumo : teoria geral do Direito Tributário à luz de uma
visão comparada entre Brasil e Alemanha / Gustavo Schneider Fossati. -- São
Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2023.

Bibliografia.
ISBN 978-65-260-0000-7

1. Capacidade contributiva (Direito tributário) - Brasil 2. Consumo 3.
Direito tributário - Brasil 4. Impostos - Brasil I. Título.

23-166507

CDU-34:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

Eliane de Freitas Leite - Bibliotecária - CRB 8/8415

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	7
PREFACE	11
INTRODUÇÃO E CURSO DA INVESTIGAÇÃO	21
I. Introdução	21
II. Percurso da Investigação	25
1. CAPÍTULO – A TEORIA DOS PRINCÍPIOS NO ÂMBITO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE VALORES	29
A. Sobre a ordem constitucional de valores	29
B. Sobre o significado de um sistema de Direito Tributário fundado em valores	33
B.I. Da consistência lógica do ordenamento jurídico	36
B.I.1. Do dever de consistência lógica.....	36
B.I.2. O dever de certeza jurídica	41
B.II. Sobre a possibilidade e a extensão de um sistema aberto	43
B.III. Sobre a interpretação sistemática na ordem constitucional de valores	47
C. A essência axiológico-teleológica dos princípios jurídicos	50
C.I. Princípios como deveres de otimização	52
C.II. Resolução de colisões entre princípios	54
C.III. Critérios hermenêutico-aplicativos	59
C.III.1. A proporcionalidade	60
C.III.2. A razoabilidade	62
D. Sobre a diferença entre princípios e regras	65
E. Conflitos entre regras	67
F. Sobre as finalidades constitucionais	69

2.	CAPÍTULO – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	71
A.	Sobre o conteúdo e sobre a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva conforme a doutrina contemporânea	71
A.I.	Sobre o conteúdo.....	71
A.I.1.	No Direito Tributário Constitucional alemão.....	71
A.I.2.	No Direito Tributário Constitucional brasileiro	74
A.I.3.	Sobre a expressão “sempre que possível”	76
A.II.	Sobre a aplicação aos impostos diretos	78
A.II.1.	Fundamentos gerais.....	78
A.II.2.	Características dos impostos sujeitos ao princípio da capacidade contributiva	79
A.II.2.a)	Impostos pessoais.....	80
A.II.2.b)	Impostos diretos	81
A.II.2.c)	Impostos com finalidade fiscal.....	82
A.III.	Sobre a aplicação nos impostos com finalidade diretiva	82
B.	Enquadramento normativo da capacidade contributiva	88
B.I.	Sobre a consideração como regra.....	88
B.II.	Sobre a consideração como princípio	90
B.III.	Sobre a consideração como critério de comparação.....	91
B.IV.	Posicionamento e formulação própria.....	92
C.	Sobre os fundamentos constitucionais do princípio da capacidade contributiva.....	93
C.I.	O Princípio do Estado Social	93
C.I.1.	No Brasil	93
C.I.2.	Na Alemanha	95
C.II.	O princípio da igualdade	97
C.II.1.	No Brasil	97
C.II.2.	Na Alemanha	99
C.III.	A justiça tributária.....	101
C.III.1.	No Brasil	101
C.III.2.	Na Alemanha	102
C.IV.	O Princípio Democrático	107
C.IV.1.	No Brasil	107
C.IV.2.	Na Alemanha	108

C.V.	A Constituição Financeira.....	109
C.V.1.	No Brasil	109
C.V.2.	Na Alemanha	109
C.VI.	A proibição de arbitrariedade	110
C.VI.1.	No Brasil	110
C.VI.2.	Na Alemanha	111
C.VII.	A Proibição de Excesso.....	113
C.VII.1.	No Brasil	113
C.VII.2.	Na Alemanha	115
C.VIII.	Os direitos de liberdade.....	116
C.VIII.1.	No Brasil	116
C.VIII.2.	Na Alemanha	118
C.IX.	Conclusão parcial.....	120
D.	Violações ao princípio da capacidade contributiva	122
D.I.	Possíveis Fundamentos de Legitimação	124
D.I.1.	Eficiência Fiscal	124
D.I.2.	Objetivos de Simplificação ou Motivos da Economia da Administração Fiscal.....	125
D.I.3.	Combate aos Abusos de Forma e de Direito	130
D.I.4.	Fins do Bem Comum	131
D.II.	Reserva da Proporcionalidade	135
D.III.	Coerência e consistência (<i>Folgerichtigkeit</i>) da configuração e da implementação da violação	135
D.IV.	Conclusões parciais.....	139
3.	CAPÍTULO—SOBRE A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO CONTEXTO DO DIREITO DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO ALEMÃO E BRASILEIRO	141
A.	Características que cunham o sistema dos tipos de impostos analisados.....	141
A.I.	O imposto alemão sobre o consumo (<i>Umsatzsteuer</i>)	141
A.II.	O sistema brasileiro de impostos sobre o consumo.....	144
A.II.1.	O imposto sobre circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS).....	144
A.II.2.	O Imposto sobre a Importação	147

	A.II.3.	O Imposto sobre Produtos Industrializados.....	149
	A.II.4.	O Imposto sobre Serviços.....	151
	A.III.	Características comuns relativas ao consumidor.....	153
B.		O princípio da seletividade em função da essencialidade.....	154
	B.I.	Conteúdo e finalidade.....	154
	B.II.	Ancoramento constitucional.....	160
	B.II.1.	No ICMS.....	160
	B.II.2.	No IPI.....	161
	B.II.3.	No ISS.....	163
	B.III.	Essencialidade dos bens e dos serviços.....	165
	B.III.1.	Fundamentos explícitos à definição da essencialidade.....	165
	B.III.2.	Fundamentos implícitos à definição da essencialidade.....	170
	B.IV.	Configuração seletiva das alíquotas dos impostos indiretos sobre o consumo.....	172
	B.IV.1.	Bens e serviços necessários à existência humana, que são tributados de forma elevada.....	176
	B.IV.1.a)	No âmbito do IPI.....	176
	B.IV.1.b)	No âmbito do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul.....	177
	B.IV.2.	Bens e serviços não necessários à existência, os quais são isentos ou tributados de forma reduzida.....	179
	B.IV.2.a)	No âmbito do IPI.....	179
	B.IV.2.b)	No âmbito do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul.....	180
	B.IV.2.c)	No âmbito do ISS do Município de Porto Alegre.....	181
	B.IV.3.	Bens e serviços não necessários à existência, que deveriam ser tributados reduzidamente.....	181
	B.IV.3.a)	No âmbito do IPI.....	181
	B.IV.3.b)	No âmbito do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul.....	182
	B.IV.3.c)	No âmbito do ISS do Município de Porto Alegre.....	184
B.V.		Crítica à posição defendida na doutrina brasileira.....	185

B.VI.	Proteção insuficiente do mínimo existencial nos impostos sobre o consumo.....	188
B.VII.	Princípio substituto do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos sobre o consumo?	190
C.	Justiça na tributação do consumo no contexto de uma tributação conforme a capacidade contributiva no consumo (<i>Konsumleistungsfähigkeit</i>).....	193
C.I.	O consumo como sustentável indicador ético-jurídico da capacidade contributiva	193
C.I.1.	A renda como tradicional indicador material para a capacidade contributiva.....	195
C.I.2.	O consumo como alternativa	197
C.I.2.a)	Tipos de consumo, que indicam capacidade contributiva.....	197
C.I.2.b)	Sujeito do ato de consumo para fins de determinação da capacidade contributiva no consumo	199
C.I.2.c)	Momento da aquisição de bens e serviços, quando a capacidade contributiva no consumo é expressa	200
C.I.3.	Alinhamento de ambos os critérios	204
C.II.	Sobre a possibilidade e a amplitude da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva como critério de distribuição do ônus tributário na tributação do consumo	207
C.II.1.	A posição de Paul Kirchhof e a análise unificada do IVA e do IR	207
C.II.2.	A dogmática brasileira da tributação sobre o consumo e a essencialidade como critério de distribuição do ônus da tributação	210
C.II.2.a)	Reserva do possível.....	211
C.II.2.b)	Impossibilidades fáticas e técnicas e a primazia do critério setorial específico do art. 153, § 3º, inc. I e do art. 155, § 2º, inc. III, da CF	212
C.II.2.c)	Ausência de um dever ético-jurídico	212
C.II.3.	A posição dos tribunais constitucionais	214
C.II.3.a)	Na Alemanha	214
C.II.3.b)	No Brasil	216

C.II.4.	Princípio da capacidade contributiva e técnica de tributação no direito dos impostos sobre o consumo	219
C.II.5.	Amplitude do conteúdo de justiça da capacidade contributiva no consumo	221
C.II.5.a)	O consumo como critério de justiça material necessário à preservação da liberdade.....	221
C.II.5.b)	Nenhum conteúdo de justiça no princípio do benefício	223
C.II.6.	Legitimidade de uma tributação progressiva conforme a capacidade contributiva no consumo	225
C.II.7.	Proteção ao mínimo existencial	236
C.II.7.a)	Sobre o sistema de isenções e reduções na tributação sobre o consumo na Alemanha conforme o entendimento atual.....	236
C.II.7.b)	Aspectos gerais	241
C.II.7.c)	Violações ao princípio da subsidiariedade	252
C.II.8.	Despesas de manutenção da fonte produtiva e investimentos empresariais	276
C.III.	Configuração insuficiente conforme a capacidade contributiva no âmbito da atual tributação do consumo.....	277
RESUMO DAS CONCLUSÕES MAIS RELEVANTES DO TRABALHO.....		283
I.	Conclusões sobre o Capítulo 1	283
II.	Conclusões sobre o Capítulo 2	285
III.	Conclusões sobre o Capítulo 3	289
BIBLIOGRAFIA		301