

A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

THE IMPLEMENTATION OF THE PRINCIPLE OF EQUALITY ON CONSUMPTION TAXES

José Luiz Crivelli Filho*

RESUMO

Este artigo tem o escopo de analisar as formas pelas quais a igualdade tributária se concretiza na tributação sobre o consumo. Para tanto, analisam-se institutos e firmam-se conceitos que permitirão demonstrar como se alcança a igualdade tributária quando se fala em tributação sobre o consumo (indireta). Assim, noções de “tributo”, “capacidade contributiva”, “mínimo existencial”, “confisco”, “seletividade”, “progressividade” e “proporcionalidade”, bem como as classificações dos tributos em “reais” ou “pessoais, e “diretos” ou “indiretos”, são desenvolvidas de acordo com a Ciência do Direito, a fim de se demonstrar que a capacidade contributiva não é o instrumento mais adequado para que se alcance a igualdade tributária quando há tributação sobre produtos e mercadorias destinados ao consumo, buscando-se, desta forma, outros instrumentos que permitam a efetivação do princípio da igualdade.

PALAVRAS CHAVE: TRIBUTO; CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; IGUALDADE; SELETIVIDADE; PRINCÍPIOS; TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO.

ABSTRACT

This article has the objective of analyzing the ways in which equal taxation concretizes on the consumption taxes. For this, institutes are analyzed and concepts will be signed to demonstrate how is possible to achieve the equal taxation when we talk about consumption taxes. This way, notions of “tax”, “contributive capacity”, “existential minimum”, “confiscation”, “selectivity”, “progressivity” and “proportionality”, as well the classifications of taxes in “real” or “personal”, and “direct” or “indirect”, are developed according to the Science of Law, in order to demonstrate that not always the contributive capacity is the most appropriate tool to achieve equality when there is taxation on products and goods, looking up in this way, means that allows to implement the principle of equality.

KEYWORDS: TAX; CONTRIBUTIVE CAPACITY; EQUALITY; SELECTIVITY; PRINCIPLES; CONSUMPTION TAXATION.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o escopo de analisar os meios pelos quais a igualdade se concretiza nos tributos que incidem sobre o consumo, mais comumente denominados tributos

* Graduado em Ciências Jurídicas pela UNIMEP – Universidade Metodista de Piracicaba/SP (2010). Cursando pós-graduação em Direito Tributário no IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (conclusão: 2012). Advogado. *E-mail:* jl.crivelli@hotmail.com

“indiretos”.

Para que atinjamos o objetivo proposto, deveremos proceder à análise dos referidos tributos a partir das normas constitucionais gerais e específicas, voltadas à tributação, definindo-os e delimitando-os dentro do Sistema Tributário Nacional.

Prima facie, portanto, fixaremos diversos conceitos e premissas com as quais trabalharemos, a fim de que possamos, ao final, analisar como o princípio da igualdade se efetiva nos tributos incidentes sobre o consumo.

Como é cediço, a Constituição da República de 1988 estabeleceu diversos mecanismos e diretrizes que orientam a atividade de tributar, consubstanciando-se em verdadeiros direitos e garantias fundamentais do contribuinte, imutáveis por Emenda à Constituição, nos termos do art. 60, §4º, do Texto Supremo de 1988.

A igualdade tributária se manifesta por meio de diversas regras e princípios. Dentre eles tem-se o denominado “princípio da capacidade contributiva”, previsto no §1º do art. 145, que dirige-se aos tributos cuja natureza seja pessoal. Referido enunciado, como veremos adiante, dirige-se à atividade legislativa das três esferas (federal, estadual e municipal), consistente em expedir a regra-matriz de incidência dos tributos de sua competência, bem como ao Judiciário, a quem cabe declarar a inconstitucionalidade de normas que instituem tributos que conflitem com referida norma constitucional.

Ao contrário do que se pode imaginar, a igualdade tributária não se esgota na capacidade contributiva, mormente quando analisamos os denominados tributos “indiretos”, eis que, justamente por não possuírem caráter pessoal, dificultam a sua aplicação.

Com efeito, buscaremos demonstrar que a capacidade contributiva não é o instrumento apto a concretizar a igualdade tributária quando se tratam de tributos incidentes sobre o consumo, tais quais o ICMS e o IPI, cuja repercussão financeira recai sobre o contribuinte.

Nesses casos, a seletividade é instrumento de graduação dos referidos tributos, cabendo ao ente federativo competente instituir as alíquotas de acordo com a essencialidade dos produtos ou serviços tributados.

Cabe refletir, nesse diapasão, se a igualdade tributária é satisfatoriamente alcançada por meio dos referidos princípios constitucionais quando se trata de tributação sobre o consumo, buscando, por conseguinte, lançar sugestões que possam torná-la menos regressiva.

Assim, deveremos passar por pontos que consideramos indispensáveis ao êxito de nossa proposta, quais sejam: (i) definir tributo à luz da Constituição da República de 1988 e a justificativa da atividade de tributar; (ii) distinguir as regras jurídicas dos princípios; (iii)

construir as regras e os princípios relacionados a igualdade tributária, que limitam o poder de tributar do Estado; (iv) conceituar igualdade tributária, “capacidade contributiva”, seletividade e demais institutos que deles decorrem; (v) analisar como o princípio da igualdade tributária se efetiva nos tributos “pessoais”, “reais-diretos” e “reais-indiretos” e; (vi) por fim, trazer breves sugestões para diminuir a regressividade causada pela tributação “indireta” do consumo, buscando uma melhor conformação do Sistema Tributário Nacional.

Naturalmente não se espera esgotar assunto tão amplo e abrangente como este. Buscamos, ao contrário, lançar luzes sobre o debate, fomentando a argumentação, a refutação e o questionamento, estabelecendo, assim, diálogo jurídico que enriquece a Ciência Jurídica.

1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

Sabe-se que não é tarefa do legislador definir ou conceituar figuras e institutos jurídicos, mas tais situações soem de ocorrer por vezes, não subtraindo, é certo, a tarefa do intérprete, a quem cabe construir significações a partir do texto do direito positivo.

Em plano infraconstitucional, o legislador, por duas vezes, buscou conceituar o vocábulo “tributo”. A primeira delas no art. 9º da Lei nº 4.320/64, que assim dispõe:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Posteriormente, o art. 3º do CTN – Código Tributário Nacional também trouxe definição do vocábulo em estudo, assim dispondo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

As definições legais não se anulam, ao contrário, completam-se. No entanto, estando o Sistema Tributário Nacional alçado à nível constitucional, entendemos correto afirmar que a noção de tributo é constitucionalmente pressuposta, conforme alertava Geraldo Ataliba¹:

[...] o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário, conjunto de princípios regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição” legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 32-33.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.

Não poderia ser adotado entendimento diverso. Fosse possível ao legislador infraconstitucional modificar a noção constitucional de tributo, trazida pela Carta Magna de 1988, permitir-se-iam burlas às rígidas normas constitucionais, mormente aos princípios que limitam a atividade de tributar.

Destá forma, o conceito de tributo emana do próprio Texto Constitucional de 1988, devendo ser construído a partir de suas disposições.

Como se sabe, a Lei Maior de 1988 outorgou competências e funções aos Entes Federativos, cabendo-lhes desempenhar diversas atividades, prestar serviços de interesse da coletividade e manter o bem-estar social. Não quis o Poder Constituinte Originário, ao consignar os objetivos fundamentais da República, em seu art. 3º, simplesmente enfeitar o Texto Constitucional; não se tratam, por óbvio, de meros ideais, mas sim de incumbências a serem alcançadas pelos Entes Federativos, mediante ações que se dirijam a tais fins.

Não obstante outras prescrições, o Poder Constituinte estipulou à União, Estado e Municípios, diversas competências, tarefas e ações a serem realizadas, *v.g.*, o disposto nos arts. 21, III, VII, VIII, X, XIII, XIV, XV; 23, II, III, V, VI, VII; 30, IV, VIII, IX; 175; 194; 196; 203; 205; 215; 217; 218; 225; 231.

Como se pode perceber, o Estado possui deveres a serem cumpridos, funções a serem desempenhadas e serviços a serem prestados, visando o bem estar geral da coletividade. É esta a razão de ser do Estado, de sua existência e de sua organização.

A máquina estatal, para desenvolver todas as atividades constitucionalmente impostas, bem como atingir os diversos objetivos existentes, necessita de recursos que custeiem e viabilizem o cumprimento dos mandamentos constitucionais.

Dentre as diversas receitas que custeiam a atividade estatal, têm-se os tributos. Cabe a toda coletividade colaborar com o Estado, por meio do pagamento do tributo, a fim de possibilitar a distribuição destes recursos nos diversos setores, tais quais, saúde, educação, cultura, serviços públicos, segurança pública. É o que diz o retrocitado art. 9º da Lei nº: 4.320/64 e que se coaduna perfeitamente com a ideia de Estado Social, onde se colabora de acordo com a riqueza existente.

De se notar, portanto, que o tributo relativiza o direito constitucional à propriedade e à liberdade, posto que configura invasão ao patrimônio do contribuinte, ensejando o dever de levar dinheiro ao Estado. A norma jurídica que institui o tributo impõe que uma parcela da

riqueza do contribuinte deva ser entregue ao Estado, sendo este o objeto da relação jurídico-tributária.

À luz das demais normas constitucionais tributárias, percebe-se que o tributo deve: (i) corresponder, a um valor em dinheiro ou, ao menos, mensurável em moeda, eis que trata-se de parcela da riqueza de propriedade do contribuinte; (ii) respeitar a capacidade contributiva objetiva do indivíduo (manifestações objetivas de riqueza), não se tributando abaixo do mínimo existencial e nem acima do que possa a caracterizar confisco, sob pena de se suprimir o direito à propriedade, assegurado em nível constitucional; (iii) estar previsto em lei, sob pena de afigurar-se inconstitucional a invasão patrimonial (art. 5º, II e 150, I da Constituição Federal de 1988); (iv) ter como hipótese de incidência situações que denotem a existência de riqueza tributável; e (v) situações fáticas lícitas, porquanto as condutas ilícitas devem ser penalizadas com multas, excetuando-se as hipóteses em que o ITR e o IPTU são utilizados como instrumento extrafiscal de punição ao contribuinte que não atenda à função social da propriedade (arts. 153, IV, §4º, I e 182, §4º, II, da Constituição Federal).

Conclui-se, portanto, que o conceito de tributo é extraído diretamente do Texto Constitucional, complementado pelos dispositivos de lei federal anteriormente citados. Entendemos, portanto, que tributo é obrigação pecuniária, instituída em lei, na qual parte da riqueza tributável do contribuinte é atribuída ao Estado, como forma de custear e financiar o desenvolvimento de suas atividades.

1.1 Classificação dos tributos

A doutrina costuma classificar os tributos em “reais” ou “pessoais” e em “diretos” e “indiretos”. Tais classificações devem ser adotadas com os devidos cuidados, eis que, podem causar distorção no estudo do Direito Tributário.

Cabe alertar que a relação jurídico-tributária é sempre pessoal; consiste na obrigação de o sujeito passivo entregar determinada quantia ao sujeito ativo, razão pela qual todo tributo é, em última instância, pessoal.

Outrossim, a classificação dos tributos em “diretos” e “indiretos” não é jurídica, tendo sido transportada da ciência das finanças, contudo, cabe melhor dissertar sobre a mesma, a fim de facilitar o emprego destes termos.

1.1.1 Tributos “reais” e “pessoais”

Não nos parece muito certo distinguir os tributos em “reais” e “pessoais”, contudo, a distinção é comumente realizada pela doutrina, o que impõe a sua breve análise, para fins

didáticos.

Impostos pessoais seriam aqueles que levam em conta as condições particulares de cada contribuinte, ou seja, suas qualidades pessoais. A situação descrita na hipótese de incidência do tributo denota uma situação que se volta ao próprio contribuinte, como ocorre com o imposto de renda (cujo critério material da regra-matriz de incidência é o ato de auferir renda).

Os impostos reais, por sua vez, levam em consideração a própria matéria a ser tributada, ou seja, o bem ou a coisa sobre a qual recai a tributação. Exemplo é o IPI, ICMS, IPVA, ITR, IPTU e IOF.

Geraldo Ataliba², com o brilhantismo que lhe era costumeiro, distingue com maestria cada classe:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídica do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).

São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoa e material da h.i. que não se pode conhecer sem considerar concomitantemente aquele.

Não se pode negar que a norma jurídica tributária é norma de conduta e, portanto, tem como objetivo a pessoa (física ou jurídica) e a regulamentação das condutas, o que poderia por em xeque a classificação supracitada, pois o tributo é sempre direcionado a um determinado indivíduo. Ganha relevo a referida distinção, haja vista que em determinados casos a escolha do critério material da hipótese de incidência, – cuja afinidade com a materialidade constitucional é inexorável – não leva em consideração a elementos ou condições pessoais do sujeito passivo que sustentará o impacto tributário, como por exemplo, o IPTU, ITR, IPVA, II, IE, ICMS, IPI e ISS, que tem como objeto da tributária um determinado bem ou coisa.

Como perceberemos adiante, a eleição de determinada hipótese ensejará conseqüências diversas para que se possa concretizar o princípio da igualdade tributária. Manteremos, portanto, a referida distinção, que classifica a hipótese de incidência do tributo

² ATALIBA, op. cit. p. 141-142 et seq.

em real ou pessoal, variando conforme a matéria tributada.

1.1.2 Tributos “diretos” e “indiretos”

Classificar os tributos em “diretos” e “indiretos”, contudo, é tarefa que foge aos limites do estudo do direito, sendo relevante para a ciência das finanças.

Referida classificação leva em consideração a repercussão jurídica do tributo, como ensina Eduardo Sabbag³:

O imposto *direto* é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato impositivo (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc.).

Por outro lado, o imposto *indireto* é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o *contribuinte de fato*, não se onerando o *contribuinte de direito* (exemplos: ICMS e IPI).

O estudo da regra-matriz de incidência tributária e da própria relação jurídico-tributária nos mostra a irrelevância da classificação, posto que, conquanto haja repercussão econômica do tributo em relação a terceira pessoa, – que não participa da relação tributária – caberá sempre ao denominado “contribuinte de direito” recolher o tributo, sob pena de arcar com as consequências de sua conduta desidiosa.

Valeremo-nos, no entanto, destes termos, por serem didáticos e largamente utilizados na doutrina.

2 BREVE DISTINÇÃO ENTRE REGRAS, NORMAS E PRINCÍPIOS JURÍDICOS

Regras e normas não se confundem. Os textos de direito positivo, veiculam enunciados que determinam condutas (regras) ou fins a serem promovidos, não correspondendo, necessariamente, à normas.

Várias são as interpretações possíveis e diversos são os ângulos sob os quais os dispositivos podem ser interpretados e, a partir do trabalho realizado pelo hermenêuta, podem ser extraídas regras ou princípios.

Normas, portanto, são o resultado da construção da interpretação dos dispositivos, certo que não se faz indispensável a existência de regras para que haja norma. Há normas que são construídas, mesmo sem regras expressas como o princípio da segurança jurídica; por

³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 362-363.

vezes, de uma regra podem ser construídas várias normas, e assim por diante.

Regras e princípios poderão constituir-se em normas de primeiro grau, enquanto os princípios qualificam-se como normas de segundo grau, posto que determinam como as normas de primeira grau são aplicadas e concretizadas.

Sobre as regras, conceitua Humberto Ávila⁴:

[...] são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Já quanto aos princípios, diz Humberto Ávila⁵:

[...] são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havia como necessária à sua promoção.

Atenhamo-nos às definições do ilustre jurista, para melhor compreender a distinção entre princípios e regras.

Regras são enunciados imediatamente descritivos, ao passo que princípios são normas imediatamente finalísticas. Aquelas se distinguem destas quanto a prescrição do comportamento. Com efeito, as regras utilizam-se dos modais deônticos permitido, proibido e obrigatório, descrevendo condutas a serem adotadas, relacionando-as a uma consequência pela sua adoção ou não.

Ademais, ao dizer que as regras são primariamente retrospectivas, quer-se afirmar que descrevem uma situação fática previamente conhecida pelo legislador, o que não significa dizer que os princípios não o sejam, vez que só é possível saber qual é o comportamento a ser estimulado, por meio de experiências passadas. Daí utilizarmos a locução “primariamente”, no sentido de enfatizar a característica da espécie normativa.

Não obstante, é característica da regra ser preliminarmente decisiva e abarcante. Por descrever com maior especificidade as condutas exigidas, visa dar soluções para a questão em conflito. Dizemos serem apenas preliminarmente decisivas, pois há casos em que, mesmo preenchido o suposto da regra, sua consequência não se implanta, mediante consideração das excepcionalidades existentes, que superem a razão que sustenta a aplicação da regra.

Os princípios, ao contrário, buscam estabelecer um estado ideal de coisas (bens

⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9ª ed.ampl.atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 180.

⁵ Id. Ibid.

jurídicos) a ser atingido, cabendo analisar se há adequação entre este e o comportamento a ser adotado. Também se utiliza de modais deônticos, mas com características teleológicas, visto que as obrigações, permissões e proibições decorrem dos efeitos advindos do comportamento que visa a promover ou preservar o estado ideal de coisas perseguido.

São primariamente prospectivas, pois determinam um estado de coisas a ser alcançado ou protegido. É dizer, que os princípios, ao contrário das regras, voltam-se ao futuro, vez que buscam promover ou resguardar um estado de coisas, mediante a adoção de certos comportamentos.

Também, é característica desta espécie normativa ser preliminarmente complementar e parcial, pois, ao contrário das regras, não buscam gerar uma solução específica, mas sim contribuir para a tomada da decisão, ao lado de outras razões, advindo daí a complementaridade aludida.

Mais um traço deve ser citado, como forma de se dissociar a regra dos princípios: enquanto aquela aplica-se mediante correspondência entre a hipótese de incidência e o evento ocorrido no mundo fenomênico, sempre em observância à finalidade que a embasa e os princípios que lhe são sobrejacentes; esta demanda, para sua aplicação, uma correlação entre o estado de coisas a ser promovido ou protegido e os efeitos da conduta que se tem como necessária à sua promoção.

Esta distinção nos permitirá analisar não só o art. 145, §1º, da Constituição da República de 1988, que tratou de positivar o dever de observância à capacidade contributiva, construindo as regras e princípios ali existentes, mas também analisar a igualdade e a seletividade à luz das definições formuladas.

3 IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988 consagra a igualdade perante a lei, por meio do seguinte enunciado:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

Duas são as acepções do princípio da igualdade. O primeiro deles é a denominada igualdade formal, significando igualdade na aplicação da norma jurídica, sem que ocorram distinções de cor, etnia, credo e outras. É dizer, portanto, que a lei não pode ser aplicada de maneira diferente por estes motivos, autorizando-se, contudo, que sejam feitas discriminações entre pessoas que se encontrem em situações diferentes. Vale invocar o clássico brocardo que

afirma que “a verdadeira igualdade consiste em tratar-se igualmente os iguais e desigualmente os desiguais a medida em que se desigualem”.

A igualdade material é a igualdade efetivamente considerada, ontológica. Nas palavras de Regina Helena Costa⁶, é “o desejável *tratamento equânime* de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida”.

O art. 150, II, da Lei Maior de 1988 reforçou a ideia de igualdade tributária, ao consigná-la como limitação ao poder de tributar, vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (g.n.)

Desta noção decorre a necessidade de que, em âmbito tributário, os contribuintes que possuam situação equivalente, sejam tratados rigorosamente de maneira igual; os que se encontrem em situação desigual, devem ser tratados também desigualmente, a fim de que se obtenha verdadeira igualdade.

Sobre a igualdade tributária, leciona Leandro Paulsen⁷:

A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, assim como no Direito Tributário. A questão não é a prescrição de tratamento diferenciado que, em si mesma, não evidencia qualquer vício. [...] O problema está, pois, não em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição. Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que o tratamento diferenciado seja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta.

Há, portanto, a possibilidade de distinção entre pessoas que se encontrem em situação equivalente e, por sua vez, a aplicação de critérios de discriminação devem pautar-se pela razoabilidade e proporcionalidade, possuindo justificção plausível e atendimento ao fim colimado.

E como se concretiza a igualdade tributária? Eis o problema a ser analisado.

Afirma-se que a capacidade contributiva seria o único meio pelo qual a igualdade se concretiza no direito tributário, o que, *data venia*, não é nosso entendimento.

6 Costa, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 55.

7 PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e jurisprudência. 9ª ed.rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 194.

A capacidade contributiva é um dos instrumentos que conferem igualdade na tributação, mas não o único. Outras existem para que haja a concretização do referido princípio constitucional, como a seletividade, a progressividade, a proporcionalidade e outras normas constitucionais existentes.

Impõe-se estudo cuidadoso da regra-matriz de incidência tributária, a fim de se buscar o instrumento mais eficaz à consecução da igualdade tributária, nem sempre dependente apenas da capacidade contributiva, que busca graduar tributos de natureza pessoal, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

A capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade. A igualdade perante a lei é garantia fundamental, inserta no *caput* do art. 5º da Lei Maior de 1988, mas é a isonomia que permite criar situações de desigualdade na lei, a fim de corrigir as existentes no plano material.

Como alinhavado no tópico anterior, o tributo é parcela do patrimônio retirada do contribuinte compulsoriamente pelo Estado, como forma de alimentar os cofres públicos, visando o desempenho de suas atividades e competências constitucionalmente delineadas. Da noção de tributo, decorre a necessidade de que cada pessoa, física ou jurídica, contribua para a manutenção do Estado **na medida de sua capacidade econômica**.

Vejamos o que diz o enunciado contido no §1º do art. 145 do Texto Supremo:

Art. 145. [...]

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade contributiva advém da noção de solidariedade e justiça fiscal, que, por sua vez, decorrem do Estado Democrático de Direito, assim, sempre que o contribuinte demonstra a capacidade para contribuir, torna-se obrigatória a sua participação no custeio e manutenção da atividade estatal.

Existem, naturalmente, limites à imposição tributária. A capacidade contributiva começa onde termina o mínimo existencial e termina onde começa o confisco, entendida como a invasão abusiva na propriedade do contribuinte ou a inviabilização da realização de atividade econômica lícita.

O mínimo existencial é entendido, no caso das pessoas físicas, como parcela da riqueza indispensável à promoção da dignidade humana, dos direitos sociais, do direito à vida,

à saúde e demais garantias constitucionais; no caso das pessoas jurídicas, à promoção da livre iniciativa, do trabalho, da manutenção da fonte produtora. Superada a linha do mínimo existencial, passa a existir capacidade contributiva e, conseqüentemente, riqueza tributável.

De outro ponto, tal capacidade se finda com o início da zona de confisco, outra limitação ao poder de tributar expressamente insculpida no art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988, como forma de se proteger a propriedade, direito também constitucionalmente resguardado (art. 5º, XXII). De fato, a tributação não pode superar a zona de riqueza tributável, sob pena de o tributo configurar indevida invasão à propriedade do contribuinte.

Estas noções serão melhores desenvolvidas em tópicos específicos, no entanto, faz-se necessária a breve digressão, a fim de se delimitar o conceito de capacidade contributiva.

É possível extrair, do supramencionado dispositivo, interpretações de grande relevo.

Em primeiro lugar, duas regras de competência podem ser extraídas do referido dispositivo.

A **primeira regra** volta-se ao Poder Legislativo. Determina que sempre que fizer uso de sua competência para instituir a regra-matriz de incidência ou majorar o tributo, e este tiver, por sua natureza, hipótese de incidência que permita considerar elementos pessoais dos contribuintes, deverá ser graduado em conformidade com a capacidade econômica por ele demonstrada. Isto explica a cláusula “sempre que possível”, que não traduz faculdade ao Poder competente, mas diretriz a ser observada na expedição da norma geral e abstrata que veicula o tributo, devendo, sempre que a natureza da exação permitir, conferir pessoalidade ao tributo.

A **segunda regra** também se volta ao Poder Legislativo e obriga que, no uso de sua competência para instituir tributos, deverá colher situações que denotem riqueza, a permitir a tributação do contribuinte. Nada mais lógico, afinal, entendido que o tributo é justamente parte do patrimônio do contribuinte, não haveria razão para que se impusesse a cobrança do tributo em razão de uma situação da qual não se verificou qualquer riqueza. Do contrário, poder-se-ia configurar a confiscatoriedade do tributo, a destruição do mínimo vital e o desrespeito ao direito de propriedade.

Aliás, neste ponto é importante sobrelevar que o tributo consiste em uma parcela do fato jurídico tributário, obtido mediante aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo, esta, entendida como o aspecto que dimensiona o aludido fato jurídico, em cifras monetárias.

São, como denomina a doutrina, duas as feições que a capacidade contributiva pode assumir: a relativa (subjéctiva) e absoluta (objectiva).

Luis Eduardo Schoueri⁸, ciente desta distinção, leciona:

A capacidade contributiva relativa pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo (disponível). Assim, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa. O exemplo, hoje clássico, é daquela pessoa que recebe alugueres razoáveis, mas que, por ter saúde precária, vê-se obrigada a manter enfermeiros durante todo seu tratamento, além de altos custos de medicamentos. Terá ela, talvez, capacidade econômica; de capacidade contributiva, entretanto, não cabe cogitar.

[...]

Outro é o raciocínio quando se toma a capacidade contributiva sob o ponto de vista objetivo; o que se quer é, apenas, que a situação que distinguirá os contribuintes (i.e., a situação que dirá que alguém deve pagar um tributo, ou, ainda mais claramente: a hipótese tributária) seja algo que, objetivamente, indique que quem nela se enquadra tem condições de suportar os gastos comuns.

Também sacamos uma **terceira regra**, dirigida ao Poder Judiciário, cabendo-lhe declarar a inconstitucionalidade da norma tributária que desrespeite a capacidade contributiva (objetiva e/ou subjetiva). Esta regra tem como antecedente a hipótese de a norma jurídica tributária desrespeitar o princípio da capacidade contributiva e ser submetida ao crivo do Poder Judiciário; seu conseqüente determina a atividade jurisdicional no sentido de declarar a incompatibilidade vertical da regra, retirando-a do sistema normativa, ante sua invalidade.

Em segundo lugar, a capacidade contributiva pode ser vista como **princípio**, pois promove, estimula e resguarda um estado ideal de coisas, qual seja, a justiça fiscal, a isonomia, a igualdade, a solidariedade - sem prejuízo de outros valores - mediante a adoção de comportamentos que sejam adequados ao fim buscado, ou seja, a graduação do tributo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e a escolha de fatos econômicos que demonstrem a existência de riqueza tributável.

A capacidade contributiva, portanto, a despeito de não se encontrar topologicamente inserida na Seção relativa às limitações ao poder de tributar, deve ser entendida como tal, e, ademais, é garantia fundamental do contribuinte, imutável por Emenda Constitucional, caracterizando-se como cláusula pétrea (art. 60, §4º, da Constituição Federal de 1988).

Delimitado o conceito de “capacidade contributiva”, cabe perquirir a partir de que momento ela se manifesta em relação ao contribuinte. Por óbvio, a capacidade para contribuir com o Estado surge e se esgota dentro de um rigoroso limite, a fim de se evitar a indevida invasão na propriedade do contribuinte e a própria destruição do princípio da dignidade humana.

Para tanto, imperiosa é a análise do mínimo existencial – núcleo intributável, que

⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 313.

permite a existência digna (pessoas físicas) ou a manutenção da fonte produtora (pessoa jurídica) – e do confisco tributário.

3.1 Princípio da não inviabilização do exercício de direitos fundamentais (respeito ao mínimo existencial)

Conforme aludimos em tópico precedente, a capacidade contributiva se verifica a partir do momento em que o mínimo existencial resta observado e a tributação não adentra na zona de confisco.

O conceito de mínimo existencial não está positivado no Texto Constitucional ou em legislação infraconstitucional, contudo, um esforço interpretativo nos permite construir sua significação.

Em tópico precedente afirmamos que o mínimo existencial se verifica não apenas com relação às pessoas físicas, mas também quanto às pessoas jurídicas, razão que não se poderia criar distinção entre um e outro. Desta forma, analisaremos ambas as situações, de modo que possamos delimitar um conceito acerca do “mínimo existencial”.

3.1.1 Mínimo existencial em relação às pessoas físicas

Falar em mínimo existencial implica em invocar o princípio da dignidade humana (art. 1º, III, da Lei Maior de 1988), a qual pressupõe o indivíduo enquanto a razão de ser do próprio Estado, razão pela qual foi alçado à categoria de princípio fundamental da República.

Do referido princípio irradiam os direitos e garantias fundamentais insculpidos no Título II da Carta Magna de 1988, dentre eles, os contidos no *caput* do art. 5º e nos incisos XXII, XXX, XXXIV, *b*; 6º e 7º, IV, bem como os contidos nos arts. 196, 205, 215 e outros.

A ideia de mínimo existencial, portanto, constrói-se a partir dos direitos e garantias fundamentais assegurados aos indivíduos, mormente os direitos sociais explicitados no art. 6º, ou seja, em que pese ser obrigação do Estado adotar condutas que permitam a efetivação destes direitos e garantias, certo é que, muitas vezes, cabe ao indivíduo, por meio de seu trabalho e esforço, concretizar estas garantias.

Deflui-se, portanto, que a tributação não pode minimizar a eficácia destes direitos e garantias constitucionalmente assegurados, sob pena de amesquinhá-los indevidamente, eis que o tributo, como já visto, interfere no direito de liberdade e propriedade dos indivíduos.

Regina Helena Costa⁹, atenta a esta problemática, leciona com precisão:

⁹ COSTA, op. cit., p. 71 et. seq

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdade nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

[...] se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.

O princípio da não inviabilização do exercício dos direitos fundamentais, portanto, tem como objetivo proteger um estado ideal de coisas, dirigindo-se ao legislador infraconstitucional que, ao exercer a competência na instituição da regra-matriz de incidência tributária, deve, objetivando promover o referido princípio, observar o respeito ao mínimo existencial, a fim de que os direitos protegidos não sejam amesquinados e tornados mera recomendação prevista Texto Constitucional.

A tributação não pode recair sobre parcela do patrimônio do contribuinte que se preste à consecução e a fruição dos direitos e garantias fundamentais, pois ausente qualquer capacidade contributiva. Com efeito, o indivíduo só pode contribuir em prol do Estado, quando superado o limite do mínimo existencial, ou seja, após extrair da propriedade passível de tributação frutos que lhe permitam atender às necessidades básicas ao seu bem-estar; somente ultrapassada esta linha é que se possibilita a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte, quando este passa a demonstrar capacidade para contribuir, porquanto respeitado o princípio máximo da dignidade humana e mantida a fonte produtora da renda e do patrimônio.

3.1.2 Mínimo existencial em relação às pessoas jurídicas.

Não destoam a ideia de mínimo existencial para as pessoas jurídicas. Sua criação pressupõe a vontade de interesses de uma ou mais pessoas físicas, interessadas em explorar determinada atividade econômica.

O objetivo imediato da constituição de uma pessoa jurídica é, naturalmente, o lucro. Contudo, ainda que indiretamente, a pessoa jurídica pode trazer benefícios à coletividade, haja vista que realiza os princípios fundamentais do valor social do trabalho e da livre iniciativa e auxiliar o Estado na consecução dos objetivos previstos no art. 3º, I e II, do Texto Magno de 1988.

Há ainda que se levar em consideração os princípios da função social da propriedade (art. 5º, XXIII e 170, III), da ordem econômica (art. 170, *caput*) e do livre exercício da atividade econômica (art. 5º, XIII e parágrafo único do art. 170), todos como forma de

traduzir a importância das pessoas jurídicas para a sociedade.

Pessoas jurídicas geram lucro, empregos, participam do desenvolvimento nacional do país e, por vezes, auxiliam o Estado nos serviços públicos de sua competência (saúde, educação, e outros), portanto, a conclusão que se impõe é a de reconhecer a necessária observância ao mínimo existencial aplicável a tais entidades, ante o papel fundamental que desempenham.

O mínimo existencial das pessoas jurídicas está atrelado a manutenção da fonte produtiva e do desenvolvimento de suas atividades econômicas. É dizer, portanto, que a tributação não pode recair sobre riqueza que se preste ao pagamento de despesas fundamentais à continuidade de sua existência, como por exemplo, valores utilizados para o pagamento de tributos, salários de funcionários, fornecedores de matéria-prima, energia elétrica e outros bens imprescindíveis para a continuidade da empresa.

3.2 Proibição de tributo com efeito de confisco

Ao contrário do mínimo existencial, a vedação ao confisco encontra-se expressamente prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988, que dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

Do dispositivo constitucional, é possível extrair uma regra jurídica, dirigida ao legislador infraconstitucional. Se exercer a competência tributária, instituindo regra-matriz de incidência tributária, proíbe-se a utilização do tributo com efeito de confisco.

Outrossim, o inciso supratranscrito encerra princípio, na medida em que busca promover um estado ideal de coisas, quais sejam, o respeito ao direito de propriedade, a busca pela justiça fiscal e à capacidade contributiva, impondo ao legislador a adoção de comportamento adequado ao fim a ser promovido.

Delimitar o que seja efeito confiscatório do tributo é tarefa árdua. O Texto Constitucional não trouxe qualquer definição, mormente pela dificuldade em demarcar o que tem e o que não tem efeitos confiscatórios.

Tal dificuldade é reconhecida por Paulo de Barros Carvalho¹⁰, que expõe sua

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 214.

preocupação:

Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.

O tributo, portanto, não pode ser ter como resultado efeitos confiscatórios. Leandro Paulsen¹¹ bem define o que seria confisco:

Confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório.

A vedação de se obter efeitos confiscatórios por meio dos tributos decorre da noção de capacidade contributiva, proporcionalidade, seletividade e progressividade. Conquanto o tributo consista em absorção de parcela da propriedade do contribuinte sem a correspondente indenização, não se pode permitir que esta absorção seja tamanha que tolha o próprio direito de propriedade e inviabilize o exercício de direitos pelos cidadãos.

Saber se o tributo tem ou não efeitos confiscatórios, depende da análise do caso em concreto e de suas circunstâncias, não havendo que se falar na existência de um número ou critério objetivo que permita qualificar situações de confisco.

A aplicação dos postulados da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso são caminhos importantes na tarefa de se verificar situação de confisco, pois orientam a aplicação das normas de primeira grau (regras e princípios), assim, sempre que se verificar o excesso da carga tributária em relação ao contribuinte, de modo que sua atividade produtiva reste desestimulada ou sua propriedade completamente aniquilada, estaremos diante de confisco, permitindo a intervenção do Poder Judiciário.

3.3 Progressividade e proporcionalidade

O §1 do art. 145 da Constituição Federal de 1988 exige a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. O verbo “graduar” denota a necessidade de que o legislador infraconstitucional se utilize de mecanismos que permitam o maior sacrifício tributário daquele que demonstra maior capacidade para contribuir com o Estado.

Quase a totalidade da doutrina entende que a técnica da progressividade seria

¹¹ PAULSEN, op. cit., p. 220 et. seq.

decorrência lógica da capacidade contributiva, como afirma, por exemplo, Roque Antonio Carrazza¹²:

[...] em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

Melhor esclarecendo, as leis que criam in abstracto os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que foram aumentando suas bases de cálculo. Assim, quando maior a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser sua alíquota.

A técnica da progressividade, como bem explicado pelo jurista supratranscrito, consiste em aumentar a alíquota de acordo com o aumento da base de cálculo.

Somente o imposto de renda, o IPTU e o ITR têm como imperativo constitucional expresso a utilização da progressividade, conforme os arts. 153, §§2º, I e 4º, I e 156, §1º, não se repetindo a diretriz em nenhum outro caso.

Afirmar que a progressividade é necessária a todos os tributos como forma de se alcançar a igualdade tributária não se sustenta em alguns casos (que serão vistos adiante). Muito menos cabe afirmar que a técnica em questão decorre da lógica da capacidade contributiva.

Com efeito, a técnica da progressividade permite a distribuição da renda. Funciona, em nosso entendimento, com aqueles tributos que levem em consideração, na sua hipótese de incidência, condições pessoais do contribuinte, mas não nos demais gravames. A capacidade contributiva frise-se, exige a graduação do imposto de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e esta graduação pode ser obtida por diferentes instrumentos.

Cabe lembrar que a capacidade contributiva decorre do princípio magno da igualdade tributária, que, por sua vez, não tem naquela o único modo de concretizar-se, utilizando-se de outros parâmetros constitucionais que determinam critérios para o tratamento desigual. Queremos dizer, com isso, que a progressividade pode se justificar por outros meios (necessidade de redução das desigualdades sociais ou respeito à dignidade humana, por exemplo), não estando vinculada, necessariamente à capacidade contributiva, embora seja tradição brasileira, a instituição de tributos progressivos.

A proporcionalidade, por sua vez, consiste em manter fixa a alíquota e aplicá-la de acordo com a base de cálculo. Carrazza¹³, acerca da referida técnica, enuncia que:

¹² CARRAZZA. Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed.rev.ampl.atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 78.

¹³ Id. Ibid. p. 78-79.

Lembramos, de passagem, que a *progressividade* não se confunde com a *proporcionalidade*. Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas.

Respeitado o brilhante entendimento do professor citado, entendemos que a proporcionalidade é instrumento idôneo, que viabiliza a concretização da igualdade em matéria tributária nos casos dos impostos reais e “diretos”, como o IPTU, ITR, IPVA, pois equalize a tributação sobre o patrimônio (o contribuinte “A”, possuidor de dez imóveis no valor de \$10.000,00 cada, paga, pela técnica da proporcionalidade, o mesmo valor de tributo do que o contribuinte “B” que possui apenas um imóvel cujo valor equivalha à soma dos dez imóveis aludidos, o que não ocorre quando a tributação é progressiva, porquanto, nesse caso, “B” pagaria mais tributo do que “A”).

4 A SELETIVIDADE.

A capacidade contributiva é o meio pelo qual se confere igualdade no tratamento dos contribuintes; é instrumento de realização da solidariedade e da justiça fiscal, inerente à noção de Estado Democrático de Direito.

Nossa análise principal cinge-se aos denominados “impostos indiretos” cujo impacto financeiro é suportado pelo contribuinte de fato e não pelo contribuinte de direito (classificação econômica), que é o responsável pela realização da hipótese tributária da regramatriz de incidência tributária.

Como se sabe, o IPI, o ICMS, o ISS e outros impostos incidem sobre o consumo de bens e serviços em geral, caracterizando-se, também, como impostos “reais” em virtude de sua hipótese de incidência deixar de contemplar o sujeito passivo, voltando-se ao bem objeto da tributação. Tem por pressuposto constitucional a realização de operações que envolvam produtos industrializados, mercadorias e serviços de comunicação ou transporte.

Ou seja, ao contrário do IR, que é tributo de caráter essencialmente pessoal e que pode ser graduado de acordo com a efetiva capacidade econômica do contribuinte, os impostos que incidem sobre o consumo não possuem tal característica, dificultando – para não dizer impossibilitando – a aplicação da capacidade contributiva.

O Poder Constituinte Originário, visando conferir certo equilíbrio na cobrança de tais tributos, determinou que tais exações sejam graduadas de acordo com a essencialidade do produto, conforme os arts. 153, IV e §3º, I e 155, II, §2º, III, da Carta Magna de 1988.

O objeto da tributação, neste caso, desconsidera elementos do sujeito e volta-se ao

objeto, ao bem consumido ou ao serviço prestado, o que impossibilita dar ao tributo caráter pessoal e, conseqüentemente, graduá-lo segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Daí a utilização da seletividade do imposto em função da essencialidade do produto. Quanto maior a essencialidade do produto para o indivíduo ou para a pessoa jurídica, menor deverá ser a imposição tributária sobre o bem ou serviço.

A seletividade não se confunde com a progressividade, hoje existente no IR e no IPTU, onde a alíquota aumenta de acordo com a variação da renda auferida ou do valor venal do imóvel entre outros critérios. No caso do IR, cuja observância sempre esteve presente na Lei Constitucional, denota-se o caráter pessoal do imposto, visto que a sua hipótese de incidência abarca elementos pessoais do contribuinte (o *quantum* auferido de renda), permitindo, assim, que se aplique a capacidade contributiva, efetivando a igualdade.

Da noção de seletividade também podemos extrair uma **regra** e um **princípio**. Regra, pois impõe ao legislador infraconstitucional que gradue a carga tributária sobre determinado bem de consumo ou serviço em função de sua essencialidade à vida humana ou às empresas; princípio, porquanto também busca determinar a adoção de comportamento adequado por parte do legislador, de forma a promover a capacidade contributiva, o direito à propriedade e o respeito ao mínimo existencial.

Como paradigma interpretativo do que acabamos de expor, poderíamos afirmar que mercadorias que compõem a cesta básica, por exemplo, não deveriam sofrer tributação pelos chamados tributos indiretos, assim como os insumos presentes no processo de industrialização destes produtos, porquanto voltados à suprir direito básico à alimentação.

Também, que equipamentos essenciais a determinado setor industrial ou comercial não deveriam ser tributados por tais exações, pois se incluem na ideia de mínimo existencial da pessoa jurídica, viabilizando que a fonte produtiva da renda possa ser mantida.

Alguns poderiam entender que a igualdade não estaria sendo observada nesses casos, visto que pessoas com capacidades econômicas diferentes arcariam com o mesmo ônus financeiro do tributo ao adquirir determinado bem, por exemplo.

Este entendimento, a nosso ver, não se sustenta. Ao contrário, a situação econômica (capacidade econômica) do contribuinte não é o critério de discrimen quando se trata de impostos sobre o consumo, mas sim o bem tributado. O critério é a essencialidade que aquele bem ou serviço tem na vida humana ou na manutenção da pessoa jurídica, sendo que o comportamento a ser adotado pelo legislador é justamente a adoção de conduta adequada para o fim de promover a igualdade, adotando tributação regressiva em função da importância que aquele bem possui para a concretização da dignidade humana (e seus corolários), da livre

iniciativa, da redução de desigualdades e outros valores constitucionais.

Assim, a igualdade se verifica em relação a essencialidade do bem tributado. Alimentos básicos imporão impacto financeiro do tributo idêntico para pessoas em situação econômica distintas, pois é essencial à concretização do direito social à alimentação, aplicável, a todo e qualquer ser humano, independentemente de possuir maior ou menor capacidade econômica.

O que traz desigualdade, neste caso, é tributar um bem tido por essencial, de maneira idêntica ou superior a um bem não essencial. Em casos como este, a igualdade restaria quebrada, pois estariam equiparados bens não essenciais à concretização de direitos fundamentais à bens supérfluos, que são normalmente adquiridos por classes mais abastadas.

Assevera Humberto Ávila¹⁴, nesse sentido:

A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem. Isso significa que a tributação de alimentos e de remédios deve ser regressiva.

Há que se perquirir, por conseguinte, se a seletividade decorre necessariamente da capacidade contributiva, inserta no §1º do art. 145 da Lei Maior.

4.1 Seletividade como decorrência da capacidade contributiva

Grande parte da doutrina sustenta que a seletividade nos impostos “indiretos” decorreria da observância à capacidade contributiva, entendimento ao qual não nos filiamos.

O §1º do art. 145 da Lei Maior de 1988 é claro ao preconizar que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Quis impor o Constituinte Originário uma verdadeira limitação ao poder de tributar, sendo que, ao exercer a competência tributária, o ente federativo deve buscar conferir pessoalidade ao tributo (se a sua natureza assim o permitir) e, por conseguinte, graduá-lo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

A graduação só é possível quando o tributo, por sua natureza, contiver elementos do próprio sujeito, como ocorre com o imposto sobre a renda, a contribuição sobre o lucro, o PIS e a COFINS, dentre outros.

Assim, quando ao tributo não for possível ter caráter pessoal, outros mecanismos deverão ser utilizados pelo legislador infraconstitucional como forma de se atingir a igualdade. É o que ocorre com o ICMS e o IPI, em que se determina a utilização da

¹⁴ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 394.

seletividade.

Não se está defendendo a completa inaplicabilidade da capacidade contributiva aos ditos impostos “indiretos”. Com base na distinção feita em capítulo precedente, a capacidade contributiva possui duas acepções, a objetiva e a subjetiva, impondo-se aos entes federativos, na definição do critério material da hipótese de incidência dos tributos não vinculados, colher situações que denotem a existência de riqueza, ainda que de forma presumida, por ter o tributo, a função de retirar compulsoriamente uma parcela da propriedade do contribuinte (patrimônio ou renda), em razão da realização da situação fática descrita.

Desta forma, não se pode negar que a capacidade contributiva objetiva (ou absoluta), influencia na composição do critério material, pois deve descrever situação fática da qual se possam extrair cifras monetárias, a fim de que se viabilize a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte.

Afasta-se, isto sim, a capacidade contributiva subjetiva (ou relativa), pelas razões acima mencionadas, haja vista ser impossível conferir personalidade aos impostos incidentes sobre o consumo.

A seletividade, portanto, assim como a progressividade, não decorre da capacidade contributiva, mas sim do princípio constitucional da igualdade. Não se trata, com efeito, de mero subprincípio da capacidade contributiva, muito pelo contrário, encontram-se no mesmo patamar e se prestam à promover a igualdade em matéria tributária.

Os critérios modificam-se, mas a finalidade essencial é a mesma. Enquanto a capacidade contributiva subjetiva é instrumento voltado aos tributos de natureza pessoal, a seletividade é o instrumento adequado aos tributos incidentes sobre o consumo. Outrossim, a progressividade, também é técnica de tributação, mas não é o único meio de se efetivar a capacidade contributiva, dependendo a aplicação de cada instrumento, de acordo com a espécie tributária e seus elementos configuradores.

Nesse diapasão, concordamos com as conclusões de Humberto Ávila¹⁵:

Como já mencionado, a igualdade mantém vinculação estreita com outros parâmetros constitucionais. Pertence ao núcleo do princípio da igualdade a proteção estatal do *status* humano (sua dignidade, sua vida, etc.). Essa tarefa estatal, que surge como implicação da exigência de coerência sistemática (no sentido de uma coerente aplicação do dever de proteção da dignidade humana, da vida, da saúde), é concretizada, no âmbito do Direito Tributário, por meio da garantia de iguais condições mínimas de existência. A seletividade seria, nesse sentido, a concretização tributária da igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro da dignidade humana. Ela não seria, assim, nenhuma consequência do princípio da capacidade contributiva.

¹⁵ Ibidem. p. 395.

Os produtos e bens essenciais à concretização da dignidade humana (ou a manutenção da atividade econômica empresarial), portanto, não decorrem da ideia de capacidade contributiva, mas sim do princípio da igualdade. Conclui-se, nessa toada, que a seletividade decorre diretamente desta e não daquela, como sustenta parte da doutrina.

Se o produto é essencial, mister que não seja tributado ou, se o for, que o seja à uma alíquota baixa, de forma a viabilizar a concretização do próprio mínimo existencial, permitindo que todas as pessoas da sociedade possam ter acesso à estes bens e produtos. A discricionariedade do legislador, ao escolher o critério quantitativo – alíquota, que comporá a regra-matriz do tributo, encontra limites na seletividade e na vedação do confisco, constitucionalmente impostos.

Destarte, temos por equivocado afirmar que a seletividade seria modo de concretização da capacidade contributiva. Mais correto, pelo exposto, é afirmar que a seletividade é modo de concretização da igualdade em Direito Tributário.

Importante ainda frisar, que eventual capacidade contributiva subjetiva a ser considerada, deve ser observada com relação ao contribuinte de direito, enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária e não quanto ao contribuinte de fato, que somente arca com o ônus financeiro do tributo, eis que repassado no preço final de compra. Destaca-se ainda mais a independência da seletividade com relação à capacidade contributiva, porquanto o contribuinte de fato, em que pese a denominação que recebe, não é contribuinte sob o ponto de vista estritamente jurídico.

Reforça-se, portanto, que, com relação ao consumidor final, o instrumento de mensuração da carga tributária é a seletividade com base na essencialidade do produto, como forma de se concretizar a igualdade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante todo o exposto, algumas considerações finais devem ser apostas

O conceito de tributo é construído a partir da análise de diversas regras e princípios constitucionais, que impõem ao Estado Moderno a prestação de diversos serviços públicos, o desenvolvimento de determinadas atividades e o dever de fornecer educação, saúde, cultura, meio-ambiente equilibrado, dentre outras.

O tributo surge como forma de receita derivada, que abastece os cofres públicos, a fim de viabilizar a sua manutenção, funcionamento e continuidade na busca incessante pelo cumprimento de seus objetivos, deveres e demais atividades. Assim, tributo é dinheiro ou bem

que nele possa se exprimir facilmente, correspondente a uma parte do patrimônio do contribuinte, cujo dever de entrega ao Estado é imposto por lei e a ele destinado, estando em conformidade os conceitos legais trazidos pelo art. 3º do CTN e art. 9º da Lei nº 4.320/64 com o Texto Constitucional.

A doutrina distingue os tributos “pessoais” dos tributos “reais”. Aqueles, para a composição do critério material da regra-matriz de incidência tributária levam em conta elementos pessoais do sujeito passivo; estes, ao contrário, tem sua hipótese construída a partir de outros dados, desvinculados do sujeito passivo que presume-se possuidor de riqueza. Em que pese a distinção, o tributo, de uma maneira ou outra, sempre refere-se à uma pessoa, *in casu*, o sujeito passivo, que realiza a hipótese da norma jurídica.

Tributos “diretos”, por sua vez, são aqueles cujo ônus financeiro recai sobre o próprio sujeito passivo, realizado do fato jurídico tributário; já os tributos denominados “indiretos” permitem o repasse integral do ônus para o consumidor final ou adquirente do bem ou serviço, sendo ele quem, em última instância, recolhe o valor referente ao tributo, cabendo ao fornecedor o repasse da quantia ao Fisco.

Regras e princípios são normas de primeiro grau que atuam no sentido de resolver conflitos e receber aplicação ou não pelo operador do direito. As regras descrevem condutas mais especificadas, buscando regulamentá-las, bem como possuem maior poder de decisão, visto que, preenchido o seu suposto, a implementação da consequência, no mais das vezes, será obrigatória.

Os princípios, por sua vez, são normas que descrevem comportamentos e condutas a serem adotadas a quem se dirige, como forma de se promover um estado ideal de coisas ou resguardar bens jurídicos tutelados pelo ordenamento (finalidade), dependendo a sua aplicação, da ponderação entre os meios e os fins.

O princípio da igualdade tributária (art. 5º, *caput* e 150, II, da Constituição Federal de 1988), impõe ao legislador infraconstitucional e aos demais Poderes da República a adoção de comportamentos que consigam tratar igualmente pessoas que se encontrem na mesma situação e desigualmente pessoas que se encontrem em situações diferentes, por meio de critérios de discriminação que sejam razoáveis e proporcionais com o fim colimado. Em direito tributário o critério de discriminação poderá variar de acordo com a natureza do tributo, a fim de que se concretize a igualdade na tributação.

Da noção de capacidade contributiva podemos extrair três regras e um princípio jurídico: as duas primeiras regras são de competência, voltadas ao legislador infraconstitucional, lhe impondo que: (i) na composição do critério material do tributo, deve

descrever situação que denote a existência de riqueza passível de tributação e; (ii) sempre que a natureza do tributo for pessoal ou lhe for possível instituir um imposto com esta característica, deverá fazê-lo e, ademais, deverá graduá-lo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

A terceira regra dirige-se ao Poder Judiciário, impondo-lhe a declaração de inconstitucionalidade da norma que institui tributo de natureza pessoal e que não tenha obedecido a regra da capacidade contributiva.

Outrossim, também se extrai um princípio a partir da leitura do art. 145, §1º, do Texto Constitucional, vez que busca promover e resguardar valores como o da segurança jurídica, da igualdade, da solidariedade e da justiça fiscal, impondo aos demais Poderes a adoção de comportamentos que se dirijam a estes fins almejados, no que toca aos impostos de natureza pessoal.

A capacidade contributiva situa-se acima do limite do mínimo existencial e abaixo do limite do confisco. Só se pode falar em capacidade de o contribuinte auxiliar o Estado, entregando parte de seu patrimônio a ele, quando preenchidas as necessidades básicas da pessoa (física ou jurídica), mormente com relação a efetivação dos direitos e garantias fundamentais, ou seja, a tributação não pode inviabilizar direitos mínimos. Por outro lado, a capacidade contributiva termina quando o tributo passa a ter efeito confiscatório da propriedade do contribuinte, tornando-a ineficaz, improdutiva ou suprimida a tal ponto que os direitos a ela inerentes tornam-se inexistentes.

A progressividade e a proporcionalidade são técnicas que não decorrem necessariamente da capacidade contributiva. São técnicas de graduação dos tributos e permitem conferir igualdade na tributação, caso a caso. Afirmar que a progressividade deve ser observada em todos os tributos como forma de se concretizar a capacidade contributiva é frágil por dois motivos: primeiro por não ser a capacidade contributiva aplicável a todos os tributos como forma de traduzir igualdade; segundo por não ser a progressividade imposição constitucional, muito menos decorrer da ideia de capacidade contributiva.

A seletividade, ao contrário dos entendimentos doutrinários, não decorre da capacidade contributiva, antes, é outro instrumento que, ao lado da capacidade contributiva, busca concretizar o princípio da igualdade tributária nos denominados tributos “indiretos”, vez que a tributação é mensurada de acordo com a essencialidade do produto ou serviço à vida humana ou à manutenção da pessoa jurídica e da atividade econômica por ela desenvolvida. Assim, é regra/princípio que equipara-se à capacidade contributiva, possuindo, cada qual, seu âmbito de atuação como forma de promover a igualdade.

A igualdade tributária, portanto, não é concretizada apenas por meio da capacidade contributiva. Esta é um dos meios que atingem o fim buscado, aplicável, no entanto, aos tributos cuja hipótese de incidência leve em consideração elementos pessoais do sujeito passivo, permitindo a mensuração da carga tributária de acordo com a sua capacidade econômica.

Nos tributos “reais” a concretização da igualdade depende da análise do critério material da regra-matriz de incidência tributária. No IPTU, IPVA e ITR, por exemplo, a tributação recai sobre um bem considerado em si mesmo, sem que se analise o restante do patrimônio do sujeito passivo ou as suas condições pessoais. Nesse caso, a tributação deve ser proporcional, ou seja, instituir uma alíquota fixa e conjugá-la a uma base de cálculo variável, pois, se utilizada a técnica da progressividade, poderão ser verificadas distorções e, em consequência, desigualação de pessoas em situação idêntica. Já o ITCMD, o ITBI e o IOF, por exemplo, são tributos que levam em conta a realização de uma operação ou um ato de transmissão, o que possibilita a utilização da técnica da progressividade, como forma de se graduar a imposição tributária de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo.

Os tributos “reais-indiretos”, objeto deste estudo (ICMS e IPI, principalmente), não oneram propriamente o sujeito passivo, pois este repassa os custos tributários ao “contribuinte de fato”, que é, na prática, quem sofre o ônus financeiro do tributo. Desta forma, não podemos falar em aplicação da capacidade contributiva, pois o consumidor final não participa da relação jurídico-tributária, razão pela qual a seletividade passa a ser o melhor instrumento na busca pela igualdade tributária.

A essencialidade do produto à consecução do mínimo existencial impõe ao legislador a desoneração daquele bem ou serviço ou a tributação à alíquotas baixas, permitindo que todos, indistintamente, possam ter acesso à tais bens da vida, independentemente de sua capacidade econômica. Se a tributação inviabiliza o acesso a estes bens a determinada classe de pessoas, a igualdade resta violada, impondo-se a declaração de inconstitucionalidade da norma que institui o tributo.

A utilização da seletividade, ainda assim, não resolve os problemas que a tributação sobre o consumo traz aos indivíduos menos abastados, vez que, oneram parte da (pouca) renda que auferem. Na prática, parte da renda da pessoa (física ou jurídica) é utilizada para cobrir valores referentes a tributos (IPI e ICMS), causando regressividade no sistema.

Diante de tal situação, entendemos que uma solução possível para diminuir a regressividade que tal tributação causa na renda do contribuinte menos abastado seria a utilização do denominado “Cadastro Único” do Ministério do Desenvolvimento Social em

conjunto com os entes da administração tributária, a fim de que estas pessoas, cuja capacidade econômica é reduzida, pudessem adquirir produtos essenciais à vida moderna, sem que o encargo tributário lhes fosse repassado.

Esta medida, em nossa visão, coaduna-se com os objetivos da assistência social, delineados no art. 203 da Constituição Federal de 1988, posto que evitaria a utilização de parte de sua (baixa) renda no pagamento de tributos como o ICMS e o IPI. É conduta que promove a dignidade humana, os direitos sociais e reduz as desigualdades sociais, indo de encontro com um dos objetivos fundamentais de nossa República (art. 3º, III).

Poder-se-ia alegar que o sujeito passivo, a quem cabe recolher o tributo, acabaria sofrendo ônus, em virtude do não repasse do encargo financeiro. Neste caso, seu prejuízo seria muito maior, eis que arcaria sozinho com toda a carga tributária incidente sobre o produto desestimulando a livre iniciativa e o desenvolvimento de atividade econômica no país.

A solução, a nosso ver, seria a possibilidade de manutenção e utilização deste valor não repassado como crédito em futuras operações, viabilizando-se a não-cumulatividade destes impostos (ICMS e IPI) ou, caso o tributo não se utilize deste sistema, a pronta possibilidade de compensação do crédito com outros tributos do mesmo ente tributante.

Esta solução, malgrado não seja perfeita, poderia contribuir para a diminuição da regressividade que tais tributos causam no sistema tributário nacional, diminuindo as distorções existentes. Alcançar-se-ia, nessa toada, maior igualdade tributária e, principalmene, maior respeito à capacidade econômica do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 209 p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 2ª ed.rev.atual. São Paulo: Malheiros, 2009. 190 p.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 623 p.

BRASIL. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 out. 1988, p. 1 (Anexo).

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, p. 2.745.

BRASIL. Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12.452.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. 472 p.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed.rev.ampl.atual. São Paulo: Malheiros, 2003. 942 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed.rev.atual. São Paulo: Saraiva, 2011. 694 p.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3ª ed.rev.ampl. São Paulo: Noeses, 2009. 992 p.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e jurisprudência. 9ª ed.rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. 1.366 p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. 1.090 p.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. 752 p.