

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LETÍCIA MEDEIROS NUNES

**MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS CONSEQUÊNCIAS NA  
DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA: A (não) concretização do princípio da  
capacidade contributiva**

Florianópolis

2015

**LETÍCIA MEDEIROS NUNES**

**MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS CONSEQUÊNCIAS NA  
DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA: A (não) concretização do princípio da  
capacidade contributiva**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) como requisito à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis

2015



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E  
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): **Leticia Medeiros Nunes**

RG:

CPF:

Matricula: **10202662**

Título do TCC: **Modelo tributário brasileiro e suas consequências na distribuição da carga tributária: A (não) concretização do princípio da capacidade contributiva.**

Orientador(a): **Ubaldo Cesar Balthazar**

Eu, **Leticia Medeiros Nunes**, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 9 de Julho de 2015

*Leticia M. Nunes*

\_\_\_\_\_  
Leticia Medeiros Nunes

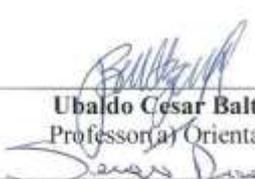


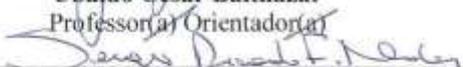
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

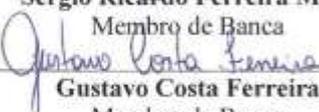
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "**Modelo tributário brasileiro e suas consequências na distribuição da carga tributária: A (não) concretização do princípio da capacidade contributiva.**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Leticia Medeiros Nunes**, defendido em **09/07/2015** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 9 de Julho de 2015

  
\_\_\_\_\_  
**Ubaldo Cesar Balthazar**  
Professor(a) Orientador(a)

  
\_\_\_\_\_  
**Sergio Ricardo Ferreira Mota**  
Membro de Banca

  
\_\_\_\_\_  
**Gustavo Costa Ferreira**  
Membro de Banca

*À minha mãe, fonte inabalável de afeto.*

## **AGRADECIMENTOS**

A meus pais, Arlene e Décio, a quem devo tudo o que sou, o que tenho e o que até o momento logrei alcançar, pelo apoio incessante durante todas as etapas da minha vida.

Ao solícito professor Ubaldo Cesar Balthazar, por ter aceitado me orientar no feito deste trabalho, por todo o tempo que dedicou para tanto e pelos valiosos ensinamentos – não só em Direito Tributário, mas também em virtudes como dedicação, paciência e humildade - ministrados durante suas aulas.

À supervisora de meu estágio não obrigatório, Emiliane, que, nos dias mais conturbados, compreensivelmente me permitiu a flexibilização de horários para que eu pudesse finalizar este trabalho, bem como aos demais servidores e estagiários e às magistradas da 5ª Vara Federal de Florianópolis por todo o aprendizado e pelo prazer de poder trabalhar em suas companhias.

Às minhas amigas e amigos, por todo o apoio, pelos bons momentos e por entenderem minha ausência durante boa parte deste semestre dedicado ao trabalho de conclusão de curso. Agradeço, em especial, ao amigo Iury, que foi muito feliz em me sugerir o tema desta pesquisa.

Aos meus colegas de turma, com quem dividi muitas das dificuldades e conquistas experimentadas durante o curso de graduação.

A todos, meus mais sinceros agradecimentos.

## RESUMO

Ao dispor que, sempre que possível, serão os impostos graduados com base na capacidade econômica do contribuinte, o artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal consagra o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico-tributário. Esse princípio, por seu turno, encontra-se intimamente relacionado aos da igualdade (artigos 5º, *caput* e 150, inciso II da Constituição) e da vedação ao uso de tributo com efeito confiscatório (artigo 150, inciso IV, também da Carta). A associação dos três postulados sinaliza a intenção do constituinte de resguardar o mínimo existencial de cada indivíduo e proporcionar uma tributação tanto mais gravosa quanto maior seja a capacidade econômica do contribuinte. Entretanto, a configuração do sistema tributário brasileiro evidencia a inobservância dos princípios mencionados, uma vez que, historicamente, a administração pública do País sempre privilegiou a tributação indireta sobre a produção e a circulação de bens e serviços em detrimento das incidências diretas sobre a renda e o patrimônio. Por não possibilitarem a aferição da capacidade econômica do contribuinte “de fato” - aquele que verdadeiramente arca com o valor do tributo incidente sobre o bem ou o serviço -, as exações indiretas afiguram-se pouco compatíveis à realização de uma efetiva justiça fiscal, o que resta agravado pelo fato de sua arrecadação ser a principal fonte de receitas obtida por meio da tributação. Nesse panorama, as famílias financeiramente desfavorecidas são as mais prejudicadas, porquanto seus rendimentos são proporcionalmente mais comprometidos pelo consumo, ao passo em que a inadequada exploração da tributação sobre a renda e o patrimônio impede sejam mais onerados os detentores de maior capacidade contributiva. Com isso, a carga tributária brasileira adquire caráter regressivo, com a existência de relação inversamente proporcional entre os rendimentos do contribuinte e o montante que despende para o pagamento de tributos. Observa-se, portanto, uma flagrante violação aos princípios supracitados, além de um progressivo distanciamento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil enumerados pelo artigo 3º da Constituição Federal. Para inverter esse quadro, é necessária a adoção de medidas capazes de atenuar a considerável tributação indireta hoje verificada e de fortalecer as incidências diretas sobre a renda e o patrimônio, manifestações objetivas de capacidade econômica. Tal reforma deve vir aliada a uma criteriosa redução de gastos públicos e a um incentivo ao desenvolvimento da cidadania tributária entre a sociedade brasileira.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Sistema tributário brasileiro. Distribuição da carga tributária. Capacidade contributiva. Princípio do não confisco.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>1 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</b> .....	11
<b>1.1 Histórico</b> .....	11
1.1.1 O Texto Constitucional de 1967 e o Código Tributário Nacional.....	13
1.1.2 Demais aspectos relativos à disciplina da matéria tributária na Carta de 1967.....	15
<b>1.2 O sistema tributário na Constituição Federal</b> .....	16
1.2.1 Competência tributária .....	19
1.2.2 Função da lei complementar no sistema tributário.....	21
1.2.3 As espécies de tributos .....	22
1.2.4 Classificações dos tributos .....	25
1.2.5 As limitações constitucionais ao poder de tributar.....	28
<b>1.3 Princípios constitucionais tributários</b> .....	32
<b>2 OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO AO USO DE TRIBUTOS COM EFEITO CONFISCATÓRIO</b> .....	39
<b>2.1 Princípio da igualdade tributária</b> .....	39
<b>2.2 Princípio da capacidade contributiva</b> .....	47
<b>2.3 Princípio da vedação ao uso de tributos com efeito confiscatório</b> .....	56
<b>3 MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS CONSEQUÊNCIAS NA DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA: A (NÃO) CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b> .....	65
<b>3.1 A corrente distribuição da carga tributária brasileira entre a população</b> .....	65
3.1.1 O peso dos tributos indiretos na carga tributária e sua conseqüente regressividade .....	69
3.1.2 A inadequada utilização dos impostos sobre a renda e o patrimônio.....	73
<b>3.2 Possíveis propostas de modificação ao sistema tributário para o fim de atribuir verdadeira eficácia ao princípio da capacidade contributiva</b> .....	77
<b>CONCLUSÃO</b> .....	92
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	96

## INTRODUÇÃO

A elevada carga tributária brasileira é assunto que frequentemente entra em pauta como motivo de descontentamento popular e ensejo à propositura de reformas com as mais variadas orientações sobre o tema.

Contudo, pouco se fala sobre a maneira como se dá a distribuição dessa mesma carga entre as camadas populacionais, cuja configuração entende-se contribuir ainda mais para a perpetuação - e o agravamento - de mazelas socioeconômicas historicamente existentes no País, a exemplo da concentração de renda e das conhecidas disparidades sociais e regionais.

Da Constituição Federal, extrai-se que o intento do legislador constituinte no que diz respeito à esfera tributária foi assegurar a existência e o desenvolvimento de uma justiça fiscal, ao consagrar certos princípios que resguardam a preservação do mínimo essencial para a garantia da subsistência e, conseqüentemente, para a manutenção da dignidade humana, e que, por isso, prestigiam uma tributação afinada com a capacidade econômica demonstrada por cada contribuinte.

Com efeito, esses princípios consubstanciam-se, sobretudo, na igualdade, no respeito à capacidade contributiva e na proibição ao uso de tributos com efeito de confisco, os quais podem ser vistos como uma seqüência de enunciados decorrentes um do outro. Isso porque o critério a ser utilizado para a diferenciação entre contribuintes deve ser justamente sua capacidade de arcar com os valores dos tributos que lhe são exigidos - noutras palavras, sua capacidade de contribuir -, a qual, por sua vez, materializa-se no limite para além do qual é vedado que o ente tributante adentre na esfera financeira do indivíduo para buscar as receitas de que necessita.

O objetivo deste trabalho, portanto, consiste em averiguar, por meio da pesquisa bibliográfica e do colhimento de dados relativos à repartição da carga tributária no Brasil, se o atual panorama de distribuição dos gravames tributários obedece àqueles princípios constitucionais.

No primeiro capítulo, com o fito de subsidiar a pesquisa ora proposta, serão abordadas as especificidades do sistema constitucional tributário brasileiro, com a análise de seu histórico, a qual abrangerá o exame do Texto Constitucional de 1967 e sua correlação com o Código Tributário Nacional e dos demais aspectos relativos à disciplina da matéria tributária na Carta de 1967; do sistema tributário na Constituição vigente, que por seu turno englobará o estudo da

competência tributária, da função da lei complementar no mesmo sistema, das espécies de tributos, das suas classificações e das limitações constitucionais ao poder de tributar; e, por fim, dos princípios constitucionais tributários.

No segundo capítulo, tratar-se-á, separadamente, dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da vedação ao uso de tributos com efeito confiscatório, com a exposição dos respectivos conceitos e de entendimentos doutrinários variados sobre cada um deles. Mais uma vez, o intuito é o de fornecer contributos ao desenvolvimento da pesquisa, o que se dará por meio de uma compreensão ampla dos enunciados em apreço.

Por derradeiro, com o terceiro capítulo, adentrar-se-á no cerne do estudo, com a análise do modelo tributário brasileiro e as implicações de sua formatação na distribuição da carga tributária e, por conseguinte, também na observância dos princípios esmiuçados, em especial o da capacidade contributiva. Serão examinados o peso dos tributos indiretos na carga tributária e a consequente regressividade desta, assim como a inadequada utilização dos impostos sobre a renda e o patrimônio, considerados aqui os principais obstáculos à concretização de uma justa repartição dos encargos fiscais e, portanto, à realização dos princípios supramencionados.

Ao final deste capítulo, serão expostas e examinadas possíveis propostas de modificação ao sistema tributário para o fim de atribuir verdadeira eficácia ao princípio da capacidade contributiva, privilegiando-se sugestões de redução da carga tributária indireta e de primazia das exações diretas sobre a renda e o patrimônio, estas mais adequadas à aferição da capacidade econômica dos contribuintes. Também nesse sentido, serão enfatizadas as necessidades de diminuição criteriosa de despesas estatais e de estímulo ao desenvolvimento da cidadania tributária.

Como acima se destacou, tal qual a incidência de carga tributária tida como consideravelmente alta para os padrões internacionais, entende-se que a repartição desigual dos ônus daí advindos enseja a manutenção e o recrudescimento de mazelas históricas do País, como a iníqua distribuição de renda, as desigualdades sociais e regionais e, cabe acrescentar, os elevados índices de evasão fiscal e a ausência de cidadania tributária entre a população.

Espera-se, com este trabalho, contribuir para o debate acerca de uma possível – e necessária – reforma fiscal, bem como para que as discussões que a cercam sejam pautadas sobretudo pelo intento não apenas de reduzir o volume global da carga tributária, mas também de distribuir seu ônus de forma equânime entre os contribuintes, possibilitando, em decorrência, a diminuição/eliminação daqueles fatores que entram o desenvolvimento do capital humano do País e a consequente realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil encartados no artigo 3º da Constituição Federal.

## 1 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Com o intuito de proceder à análise a que este trabalho se propõe, impende, antes de tudo, examinar - ainda que de maneira breve -, o sistema engendrado pelo conjunto de princípios, regras, exações e relações jurídicas integrantes do ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Afigura-se indispensável iniciar o estudo com tal abordagem. Primeiro, porque esmiuçar a distribuição da carga tributária brasileira reclama que se conheça o panorama jurídico em que esta mesma carga se insere, mormente os princípios expressos e implícitos que o informam. Segundo, porquanto a propositura de sugestões úteis à modificação da forma pela qual se dá a repartição das diversas espécies de tributos entre seus contribuintes igualmente demanda a compreensão dos princípios e regras que orientam o sistema tributário brasileiro.

Dado que o próprio termo “sistema” já traz em si implícita a ideia de conexão e interdependência entre seus elementos, impossível se alcançar o fim aqui colimado sem empreender a análise de suas particularidades.

Inobstante seja frequente o uso da denominação “Sistema Tributário Brasileiro”, prefere-se, aqui, o termo “Sistema Constitucional Tributário Brasileiro”, adotado para nomear este primeiro capítulo. Embora não se olvide que ambas as expressões possuem idêntico objeto, quer-se, com a utilização desta última, atribuir ênfase ao diploma norteador do sistema tributário pátrio: a Constituição Federal.

A análise do sistema em apreço começará por seu histórico, cuja explanação compreenderá “O Texto Constitucional de 1967 e o Código Tributário Nacional” e os “Demais aspectos relativos à disciplina da matéria tributária na Carta de 1967”. A seguir, tratar-se-á do sistema tributário na Constituição Federal vigente, com enfoque na competência tributária, na função da lei complementar no sistema, nas espécies de tributos e suas classificações e nas limitações constitucionais ao poder de tributar. Para finalizar, será abordado o substrato teórico dos princípios norteadores do Sistema Constitucional Tributário.

### 1.1 Histórico

De início, cabível analisar brevemente o conceito de sistema. Consoante assinala Hugo de Brito Machado (2010, p. 287), “a palavra *sistema* modernamente significa o *conjunto*

*organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes*”<sup>1</sup>, em oposição a seu significado original de reunião ou conjunto. Destaca o autor apenas ser possível mencionar a existência de um sistema tributário a nível constitucional no Brasil – levando-se em consideração o moderno sentido de *sistema* – com o advento da Emenda Constitucional nº 18/1965.

Nesse norte, Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 17) leciona que o Direito Tributário no Brasil passou a adquirir “consistência sistêmica” a partir desta Emenda. Antes dela, embora a “técnica impositiva” respeitante a certos tributos já apresentasse algum progresso, carecia à matéria “arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar”.

Explica Martins (1998, p. 19), ainda, que, apesar de a Constituição de 1946 ter erigido certos princípios constitucionais, trazia-os de maneira “esparça e inconsistente, em nível de sistema”. A complexidade adquirida pela economia nacional em razão do desenvolvimento do País demandava uma reforma da Carta Política então em vigor.

Os “fundamentos básicos” de tal reforma foram dados com a

percepção do fenômeno federativo, que no Brasil, por outorgar competência impositiva aos Municípios, criava tríplice ordem de atuação autônoma, experiência inexistente no Direito Constitucional dos demais países com idêntica forma de Estado. A Federação, portanto, constituiu-se no primeiro elemento esculpido do sistema. Objetivando regulá-la, assim como permitir que suas virtualidades crescessem e fossem corretamente aproveitadas, nasceu a Emenda Constitucional n. 18/65. (MARTINS, 1998, p. 19-20)

O sistema tributário nacional adveio, assim, do crescimento econômico brasileiro e do desejo de fortalecer sua conformação de Estado Federal, em uma compreensão que, não obstante seu caráter centralizador, não chegava ao ponto de implicar um “desequilíbrio impositivo” no que diz com a “carga global a ser suportada pelo contribuinte” (MARTINS, 1998, p. 22).

A expressão “Direito Tributário”, consoante explica Luciano Amaro (2012, p. 27), consolidou-se no direito positivo do Brasil a partir da vigência da supracitada Emenda Constitucional, bem como do Código Tributário Nacional, erigido pela Lei nº 5.172/1966 e assim designado pelo Ato Complementar nº 36/67.

A necessidade de se sistematizar as espécies tributárias e instituir-se um conjunto de princípios e regras gerais levou a que a compilação de um Código Tributário também fosse elemento do “anseio por um sistema”. Havia, ainda, a vontade de se nortear a estruturação das

---

<sup>1</sup>Grifos do próprio autor

finanças públicas, a partir do orçamento fiscal, um dos três orçamentos, com a facilitação de seu exame e aprovação legislativa, mediante a atribuição de transparência ao sistema. Assim, a Emenda Constitucional n. 18/1965 foi também “a semente do CTN” (MARTINS, 1998, p. 20-22). Consoante Elizabete Rosa de Mello (2013, p. 13), referida Emenda distinguiu, de forma detalhada, a competência tributária, além de ter procedido à sistematização dos tributos, permitindo a edição do Código Tributário Nacional.

Pouco tempo após a publicação da Lei que originou o diploma tributário, novo texto constitucional (Constituição Federal de 1967) foi outorgado. Necessário, portanto, analisar o contexto a partir daí erigido, o que terá lugar no próximo tópico.

### 1.1.1 O Texto Constitucional de 1967 e o Código Tributário Nacional

Conforme pontuado por Roque Antonio Carrazza (2013, p. 1.089), o Código Tributário Nacional prescreve normas gerais de legislação tributária, versando sobre conflitos entre os entes tributantes relativos à competência para a instituição das exações, e trata das restrições constitucionais a essa mesma competência.

Com o advento da Constituição Federal de 1967, a validade do novel diploma em matéria tributária - aprovado como lei ordinária - foi questionada em virtude da exigência, por parte da nova ordem constitucional, de lei complementar para estatuir regras gerais de Direito Tributário e disciplinar as limitações constitucionais à imposição de tributos.

Cumprir destacar, com Hugo de Brito Machado (2010, p. 288) que, à época da promulgação do Código Tributário Nacional, inexistia diferenciação de cunho formal entre as figuras das leis complementar e ordinária. Em consequência, relata Luciano Amaro (2012, p. 195) que “A doutrina tributária relutava em negar vigência ao Código, pela ‘simples’ razão formal de que ele não era uma lei complementar”.

Sobre a incorporação de nova acepção da lei complementar ao Direito Constitucional brasileiro, o mesmo autor explica que

as leis complementares (após episódica e restrita atuação no início dos anos sessenta, na vigência do parlamentarismo em nosso país) foram introduzidas no direito constitucional brasileiro pela Constituição de 1967, com a missão (que lhes deu o nome) de “complementar” a disciplina constitucional de certas matérias, indicadas pela Constituição. Designadas “leis complementares à Constituição” pelo art. 48 (art. 46, após a Emenda n. 1/69) daquele diploma, e “leis complementares” pelo art. 59 da atual Constituição, essas leis têm de específico, além do nome e da função, o *quorum* de aprovação: elas requerem maioria absoluta de votos na Câmara dos Deputados e no Senado (art. 69 da CF).

Essas leis não têm a rigidez das normas constitucionais, nem a flexibilidade das leis ordinárias. Isso lhes dá estabilidade maior que a das leis comuns, evitando que se sujeitem a modificações ao sabor das maiorias ocasionais do Congresso Nacional. (AMARO, 2012, p. 191-192)

Como solução ao impasse, Amaro (2012, p. 195) propôs a aplicação do princípio da recepção, explanando que as normas a nível infraconstitucional precedentes à atual Carta encontram recepção pelo novo diploma constitucional, ressalvadas eventuais contrariedades a preceitos essenciais do novo ordenamento. Ensina ele que a validade da lei no tocante à sua forma de elaboração deve ser examinada sob a égide do diploma constitucional então vigente, e aquela “ou terá nascido formalmente perfeita sob a antiga Constituição, ou desde então já não se legitimaria e padeceria de inconstitucionalidade formal”. Por fim, conclui sustentando a irrelevância da maneira de aprovação ulteriormente demandada pelo novo texto constitucional para regular a matéria, desde que a norma tenha obedecido ao procedimento exigido quando de sua criação.

O conseqüente do reclamo constitucional de processo legislativo diferenciado para cuidar das matérias reguladas pelo Código Tributário Nacional consubstancia-se em que a alteração dos dispositivos deste diploma passou a demandar o veículo legal resultante daquele processo, qual seja, a categoria de lei complementar. Novamente, nas palavras de Luciano Amaro:

Assim, se o Código Tributário Nacional (lei ordinária) regulava, por exemplo, a matéria de normas gerais de direito tributário, e se a Constituição de 1967 (como continua fazendo a atual) passou a exigir lei complementar para regular essa matéria, resulta que *o Código Tributário Nacional só pode ser alterado por lei complementar*. Não porque ele seja uma lei complementar, mas porque a Constituição, agora (desde 15-1-1967) exige lei complementar para cuidar do assunto.<sup>2</sup> (2012, p. 195-196)

No mesmo sentido, assinala Hugo de Brito Machado (2010, p. 288-289):

O Código Tributário Nacional, embora tenha sido votado como lei ordinária, porquanto à época não havia distinção formal entre lei complementar e lei ordinária, só pode ser alterado mediante lei complementar. Pelo menos assim é na parte em que regula matéria prevista na vigente Constituição como privativa de lei complementar (Constituição Federal, art. 146).

Certo é que, atualmente, a natureza de lei complementar do Código Tributário Nacional não mais suscita grandes discussões. Ademais, também não se vislumbra resistência a que eventuais modificações no diploma somente se deem mediante a edição de lei complementar.

---

<sup>2</sup> Grifos do próprio autor

Voltando-se a atenção aos aspectos materiais respeitantes ao Código, oportuna se faz a transcrição de pertinente crítica levada a cabo por Roque Antonio Carrazza (2013, p. 431) em sua obra, conforme segue:

Realmente, o Código Tributário Nacional, mercê de sua escassa fundamentação científica, trouxe mais desvantagens que benefícios ao País. Basta dizer que, com sua entrada em vigor, o direito tributário passou, salvo honrosas exceções, a ser estudado por “especialistas”, que desconsideraram completamente os grandes princípios constitucionais que irradiam efeitos sobre a tributação. Assim, superestimou-se o papel do Fisco e deu-se pouca atenção ao “estatuto do contribuinte”, o que, pelo menos de fato, provocou, como não poderia deixar de ser, uma quebra parcial do “Estado de Direito”.

Ainda que a codificação das normas tributárias tenha representado avanço importante para o Direito Tributário do País, o mencionado diploma infralegal frequentemente termina por ser objeto de interpretação não submetida ao crivo dos princípios e direitos fundamentais inscritos no texto da Magna Carta. Resultam daí, como não poderia deixar de ser, reiteradas violações de garantias iminentes à condição de contribuinte – uma delas, convém assinalar, consiste nas distorções verificadas na repartição da soma dos encargos tributários entre aqueles que os suportam, objeto do presente estudo.

Isso exposto, cabível passar ao exame de outros aspectos da Constituição Federal de 1967 atinentes ao Direito Tributário.

### 1.1.2 Demais aspectos relativos à disciplina da matéria tributária na Carta de 1967

Outra discussão surgida com a Constituição de 1967 foi a concernente à validade de determinados decretos-lei que, disciplinando matérias próprias de lei complementar, foram erigidos em contexto político-institucional irregular (AMARO, 2012, p. 196). Para Luciano Amaro, tais atos, instituídos de maneira válida conforme o direito então vigente, restaram incorporados ao ordenamento jurídico, dotados da eficácia própria das leis complementares, de sorte que apenas a tal categoria de norma é permitido modificá-los.

Quanto à sistematização da disciplina tributária na Carta Política de 1967, o Capítulo V tratou do “Sistema Tributário”, detalhando a repartição da competência tributária entre os entes da Federação, dispondo acerca dos tributos de competência comum, privativa e residual exclusiva (MELLO, 2013, p. 15).

Aduz Hugo de Brito Machado (2010, p. 29) que, por ocasião da vigência daquele diploma, Estados-membros e Municípios encontravam-se em significativa inferioridade, de

modo a não ser demais sustentar a abolição indireta da Federação por parte da Emenda Constitucional nº 18. Inobstante ser o Brasil modelo de Estado Federal, a centralização do poder político e, sobretudo, das rendas tributárias era tamanha no período precedente à vigência da Carta de 1988, que, no entendimento do tributarista, antes qualificavam o País como Estado Unitário.

Devidamente abordado o contexto do período durante o qual se fez vigente a Constituição Federal de 1967, passar-se-á à descrição do sistema tributário no âmbito da atual Constituição.

## 1.2 O sistema tributário na Constituição Federal

Por ter sido promulgada já em regime democrático, contrariamente às que lhe antecederam, a atual Constituição Federal atribuiu roupagem diversa ao sistema tributário, como assinala Elizabete Rosa de Mello (2013, p. 15-17). Pontua a autora que a nova Carta, nascida “sob a aclamação popular das ‘diretas já’”,

manteve as espécies tributárias dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e os princípios constitucionais presentes das Constituições anteriores, mas inovou com outras espécies tributárias, como os empréstimos compulsórios<sup>3</sup>, a contribuição de iluminação pública<sup>4</sup>, as contribuições parafiscais e outros princípios como o da anterioridade nonagesimal ou noventa ou nonagesimalidade, o da seletividade, o da progressividade com o fim de implementar uma política urbana. [...]

A atual Constituição, com seus 250 artigos e atos de Disposições Constitucionais Transitórias com mais 96 dispositivos legais, promulgada sob a presidência de Ulysses Guimarães, também tratou do Sistema Tributário Nacional, que havia sido criado pela EC 18/1965, [que] deu origem ao atual Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), da seguinte forma: Seção I: Dos princípios gerais (artigos 145 a 149); Seção II: Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (artigos 150 a 152); Seção III: Dos impostos da União (artigos 153 e 154); Seção IV: Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal (artigo 155); Seção V: Dos impostos dos Municípios (artigo 156) e, por fim, na Seção VI: Da repartição das receitas tributárias (artigos 157 a 162). (MELLO, p. 16-17)

Conforme ensina Roque Antonio Carrazza (2013, p. 35), nas Constituições rígidas, a exemplo da brasileira, suas normas possuem o condão de legitimar toda a ordem jurídica. Em nota de rodapé à mesma página, explica ele que a Constituição brasileira reveste-se de rigidez quer em decorrência de sua “*força formal superior à dos demais atos normativos (leis, decretos,*

---

<sup>3</sup> Sobre a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios, vide página 24 deste trabalho.

<sup>4</sup> Cabe observar que a Contribuição para o custeio dos serviços de iluminação pública (COSIP), tem sua origem na EC nº 39/2002, enquanto que a anterioridade nonagesimal aplicável aos tributos em geral, na EC nº 42/2003.

provimentos etc.)<sup>5</sup>”, quer em razão de as mudanças em seu texto reclamarem processos diferenciados, explicitamente discriminados em seu corpo.

Luciano Amaro (2012, p. 190) sublinha que a Constituição Federal é a fonte primeira de “estruturação sistemática” do direito tributário. Nela,

encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário.

Explica, ainda, que a Carta contém a disciplina do “*modo de expressão* do direito tributário”<sup>6</sup>, noutras palavras, do “processo produtivo de normas jurídico-tributárias (leis complementares, leis ordinárias etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, quais tarefas competem a cada tipo normativo)” (AMARO, 2012, p. 190).

Consigna o autor (2012, p. 191) que reclama emenda constitucional qualquer modificação legislativa a qual implique modificação nas normas constitucionais tributárias enquanto sistema, a exemplo da alteração na competência para a instituição de um tributo. Prossegue assinalando que a Constituição, assim como suas emendas, ao invés de criar tributos, estatui as competências para tal.

Nessa toada, para se compreender o sistema de atribuição de competências tributárias posto na Constituição Federal, é mister fazer menção ao Federalismo Fiscal. Este se refere tanto à repartição do poder de impor tributos - e sobre eles legislar - entre os entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) quanto à capacidade tributária voltada à fiscalização e à arrecadação de tributos (MELLO, 2013, p. 27).

Elizabete Rosa de Mello (2013, p. 27-28) explica que o Federalismo Fiscal abrange, além do poder de tributar, o poder de dispor acerca da repartição das receitas advindas da tributação. Pontua a autora (2013, p. 30-31) que, no Brasil, tem lugar o chamado Federalismo Cooperativo, o qual se dá

de cima para baixo, na medida em que a repartição de receitas tributárias é realizada da União para os Estados-membros, para o Distrito Federal e para os Municípios, e dos Estados para o Distrito Federal e Municípios, mas nunca na ordem inversa (artigos 157/162 da CRFB/1988).

---

<sup>5</sup> Grifos do próprio autor

<sup>6</sup> Grifos do próprio autor

Em consequência, tem-se que os entes federados se beneficiam das somas arrecadadas com os tributos de outros entes, com a exceção da União, a qual supre parte de suas despesas por meio do montante arrecadado com seus próprios tributos (MELLO, p. 31).

Todavia, é de se concordar com Hugo de Brito Machado (2010, p. 29), para quem, não obstante a atual Constituição tenha dado importante passo em direção ao federalismo, ainda persiste considerável dependência de Estados e Municípios, em virtude de a distribuição das quotas desses entes nos fundos de participação permanecer sob a administração do governo central. Assinala ele, também, que as emendas ao texto da Carta levadas a cabo desde que ela passou a vigorar representaram “verdadeiro retrocesso”, de forma que o Brasil praticamente retornou a seu *status* de Estado Unitário, dada a grande confluência do poder de tributar no âmbito da União.

Alberto Nogueira (2008, p. 131 e 136-137) destaca haver um paradoxo no sistema tributário pátrio, o qual vem textualmente inscrito na Constituição e que consiste na “existência de um corpo sistêmico híbrido” composto pelo modelo introduzido com a Emenda Constitucional nº 18/1965, formatada sob a égide de governo autoritário e tendo servido de base para o Código Tributário Nacional, e o paradigma surgido com o texto constitucional vigente. Nas palavras do autor, trata-se de “duas cabeças em um mesmo corpo jusbiológico” – uma delas deita raízes no autoritarismo característico do regime militar da época, enquanto a outra opta, de maneira expressa, pelo Estado Democrático de Direito, voltando-se à realização de uma “democracia material e efetiva”.

Consigna o jurista que a solução para tal dualidade afigura-se simples, em que pese sua difícil execução:

Quando em um mesmo corpo duas cabeças comandam todo o conjunto em direções opostas, uma das duas terá de ser neutralizada. Assim o caso do sistema constitucional brasileiro, que vem funcionando “para trás”, retrospectivamente, segundo a orientação do superado regime autoritário militar. Nesse penoso confronto, os princípios, expressa ou implicitamente adotados na Carta de 1988, representam o melhor instrumento para reverter a atual anomalia que vem dominando e sufocando há mais de quarenta anos a área tributária. (2008, p. 137-138)

De fato, a principiologia, por fixar as diretrizes que devem orientar todo o Sistema Constitucional Tributário, funciona como seu verdadeiro alicerce, de forma a não ser lícito que regras e comandos hierarquicamente inferiores sejam redigidos de modo a contrariar os postulados principiológicos.

Registra-se, por oportuno, que os princípios constitucionais tributários serão abordados no item 1.3 deste trabalho.

No tópico que segue, será abordada a competência tributária, cuja compreensão reveste-se de grande importância para o estudo dos demais elementos do Sistema Constitucional Tributário e, por óbvio, para o desenrolar do tema central ora proposto.

### 1.2.1 Competência tributária

Acerca da distinção entre poder e competência em matéria tributária, Hugo de Brito Machado (2010, p. 33) leciona que, no âmbito da Teoria do Direito Tributário, o poder de tributar não se confunde com a competência tributária. Para o autor, o significado do termo “poder” excede a ideia de Direito trazida pelo vocábulo “competência”. Explica ele:

“Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo.

O tributarista ainda assinala (2010, p. 34) poder-se falar que a expressão “poder de tributar” é “pré e metajurídica”, ao passo em que “competência tributária” é “expressão tipicamente jurídica”.

Com a formatação de uma Constituição e a consequente organização jurídica do Estado, dá-se a delimitação do Poder Tributário, assim como do Poder em geral, repartido entre as esferas de governo conforme se esteja diante de confederações ou federações. O poder tributário no Brasil encontra-se dividido entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim, a expressão “competência tributária” designa o poder tributário dotado de limites juridicamente estabelecidos e, conforme o caso, dividido. A Constituição Federal é o diploma veiculador de tais competências (MACHADO, 2010, p. 34).

Ademais, estas somente podem ser atribuídas a pessoas jurídicas de Direito Público detentoras de poder legislativo, eis que seu exercício apenas faz-se possível mediante a edição de leis (MACHADO, 2010, p. 34).

Hugo de Brito Machado anota (2010, p. 34), ainda, que a competência tributária, em princípio, abarca a competência legislativa e a capacidade tributária, a qual, por sua vez, configura a capacidade para figurar no polo ativo da relação de tributação.

Ele reafirma que a competência tributária vem conferida pelo texto constitucional a ente estatal que detenha poder legislativo, além de seu exercício se dar por meio da elaboração de lei; ao passo em que a capacidade tributária é concedida pela Constituição ou por lei a ente não

necessariamente possuidor de poder legislativo, sendo exercida através de atos administrativos (MACHADO, 2010, p. 34).

Também pontua que a competência tributária possui natureza indelegável, embora, com relação à capacidade tributária que a compõe, possa ser objeto de delegação entre pessoas jurídicas de Direito Público (MACHADO, 2010, p. 34).

Conforme assinala Misabel Abreu Machado Derzi (1999, p. 43), no que concerne à relação entre os entes para a instituição dos tributos que lhes competem, no âmbito do Estado federal, “a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (central, estadual e municipal, no caso brasileiro) é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica”. Suplantada, portanto, a possibilidade de relação hierárquica entre os poderes parciais, sob pena de, caso assim não o fosse, embaraçar a dita descentralização dinâmica enquanto característica indispensável ao federalismo.

O que de fato há é a sujeição das ordens parciais a “uma ordem jurídica total, ou nacional”, a qual equivale ao fragmento do poder não dividido entre as esferas estatais, cuja face mais visível consubstancia-se nas normas constitucionais e gerais de Direito Tributário (DERZI, 1999, p. 43).

Daí decorre que tais normas gerais não substituem os atos de competência legislativa atribuídos aos diversos entes da Federação em matérias de natureza financeira e tributária: caso inexista lei estadual ou municipal a disciplinar a competência do ente respectivo, à União será vedado, mesmo que através de lei complementar, cuidar de competência alheia (DERZI, 1999, p. 43).

Noutras palavras, como registrado pela autora mais adiante, a isonomia entre os entes federados, aspecto basilar da Federação, não se mostra conjugável com regra de competência advinda de ente político diverso e sujeita à elaboração de lei complementar ou ordinária em âmbito federal. Aí reside o motivo pelo qual o artigo 24, § 3º da CRFB/1988 dispõe que, na ausência de lei federal a estabelecer normas gerais, terão os Estados competência legislativa plena para satisfazer suas particularidades. O parágrafo quarto desse artigo prevê que, em sobrevindo lei federal a dispor sobre normas gerais, ficará suspensa a eficácia da norma estadual no que esta contrarie aquela (DERZI, 1999, p. 76-77).

A regra atribuidora de competência legislativa, sobretudo tributária e financeira, dispõe de imediata eficácia, eis que “originária e institucionalmente assentada na Constituição Federal”. Por conseguinte, na ausência de lei complementar emanada da União com a disciplina de conflitos de competência, limitações à imposição tributária e discriminação dos tributos constitucionalmente previstos, com suas respectivas espécies, fatos geradores e bases de cálculo

– em respeito ao comando do artigo 146, incisos I, II e III da Carta – não se terão por impedidos os demais entes de exercer sua competência legislativa na matéria, por força das “normas atributivas de poder dos arts. 145, 148, 149, 153, 155 e 156 e daquelas restritivas e proibitivas dos arts. 150, 151 e 152” (DERZI, 1999, p. 43-44).

Misabel Derzi (1999, p. 44) ainda ressalva que, excepcionadas as hipóteses taxativas enumeradas pela Constituição no que respeita à instituição e à disciplina de determinados tributos mediante a aprovação de lei complementar federal, - a exemplo do empréstimo compulsório, do imposto sobre grandes fortunas e das exações advindas de competência residual - lei ordinária emanada do ente detentor de competência afigura-se suficiente para criar ou cuidar do regramento do tributo na respectiva esfera jurídica parcial, contanto que observados os ditames constitucionais e as eventuais normas gerais que versem sobre o assunto.

Do exposto, emerge que a redação do artigo 6º do Código Tributário Nacional<sup>7</sup>, ao ser cotejada com os cânones da Constituição Federal, conserva sua atualidade, uma vez que, como mencionado acima, os dispositivos constitucionais atribuidores de competência tributária equivalem a normas originárias e de eficácia imediata, respeitados os limites dados pela própria Constituição (DERZI, 1999, p. 76).

Analisada a competência tributária no âmbito da Constituição Federal, necessário proceder ao exame do papel desempenhado pela lei complementar em matéria tributária, a qual, igualmente norteadas pelos ditames do Texto Magno, mostra-se intimamente relacionada ao detalhamento das competências preliminarmente atribuídas pela Carta.

### 1.2.2 Função da lei complementar no sistema tributário

Sobre a figura da lei complementar, discorre Ives Gandra da Silva Martins (1988, p. 27-28):

Tem-se estudado muito na teoria geral do Direito a função das normas de estabilização do Direito. Aquelas que não são apenas produtoras de lei, nem de aplicação do Direito. Que não cuidam nem dos mecanismos de criação ou interpretação ou execução legislativa, nem de normas de comportamento ou sancionatórias. De rigor, apenas neste século examinou-se, em maior profundidade, o conteúdo das normas de estabilização, sendo a lei complementar típica norma dessa natureza, na medida em que nem produz, nem interpreta, nem executa, nem sanciona comportamentos ou leis,

---

<sup>7</sup> “Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.” (BRASIL, 1966)

mas apenas explicita princípios harmonizadores do Direito, permitindo que legislação ordinária seja conformada no perfil explicitado.

No que diz com a função da lei complementar, ensina Luciano Amaro (2012, p. 192) que tal categoria apresenta duas espécies de atuação no direito tributário. A Constituição Federal lhe atribui, na maior parte dos casos, sua função elementar de fornecer complemento aos dispositivos constitucionais, a exemplo de quando lhe confere a tarefa de disciplinar conflitos de competência entre os entes políticos (artigo 146, inciso I) e de cuidar das limitações constitucionalmente estatuídas ao poder de tributar (artigo 146, inciso II).

Outra atuação típica da lei complementar consiste em instituir normas gerais em matéria tributária (artigo 146, inciso III). Em que pese a disciplina do sistema tributário já se fazer presente no texto da Constituição, a lei complementar trata de acentuar seu detalhamento, como bem explica o autor:

Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão [...] (AMARO, 2012, p. 193).

Em suma, como aduzido por Misabel Derzi (1999, p. 106-107), à lei complementar em matéria tributária cabe completar e explicar os dispositivos constitucionais que trazem em seu bojo limitações ao poder de tributar, de modo a facilitar sua observância em conformidade “com os fins que inspiraram o legislador constituinte”. Ressai, portanto, que ao legislador complementar não é dado instituir restrições diversas das constitucionalmente previstas, tampouco reduzir ou alargar seu campo de incidência.

Cumprido, a seguir, adentrar na disciplina das espécies de exações que compõem o Sistema Constitucional Tributário.

### 1.2.3 As espécies de tributos

Em análise da combinação de uma sucessão de disposições constitucionais, sobretudo daquelas que integram o capítulo intitulado "Do Sistema Tributário Nacional", Roque Carrazza (2013, p. 434) formula a seguinte “proposição jurídica”:

Temos, pois, que, ao lume de nosso Estatuto Supremo, *tributo é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte (pessoa colhida pelo direito positivo)*

*tendo por base a lei, igualitária, decorrente de um fato lícito qualquer, e cujo adimplemento é exigido compulsoriamente e em moeda.*<sup>8</sup>

Com relação às diferentes espécies de tributos admitidas no Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal enumera-os nos incisos de seu artigo 145<sup>9</sup>, dispondo que os mesmos – os quais podem ser instituídos por quaisquer dos entes da Federação – consubstanciam-se em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Anota Roque Carrazza (2013, p. 435) que, ao classificar os tributos em tais espécies, o Texto Magno delineou a “*regra-matriz (o arquétipo, o núcleo essencial, a norma-padrão de incidência)*”<sup>10</sup> de cada um deles, bem como estabeleceu competências para serem instituídos pelas pessoas políticas que assim o queiram, sempre mediante a edição de lei.

O autor (2013, p. 435) ainda ressalta, por meio de nota de rodapé, que a Constituição Federal, além de ter levado a cabo “classificação estrita” das espécies de tributos, ainda lhes designou o respectivo regime jurídico. Assim, o “arquétipo genérico” de cada exação se encontra textualizado na Constituição, sendo vedado ao legislador ordinário desviar-se dele.

A figura do imposto encontra definição no artigo 16 do Código Tributário Nacional, o qual versa que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 1966). É, portanto, espécie de tributo não vinculada<sup>11</sup>, na medida em que seu fato gerador não se atrela ao exercício de específica atividade estatal. Os impostos são entre si diferenciados em função de seus fatos geradores. É com base nestes que sua instituição é conferida aos diferentes entes federativos, nos países que adotam a Federação como forma de organização estatal, a exemplo do Brasil (MACHADO, 2010, p. 70).

As taxas, por sua vez, vêm conceituadas no artigo 77 do mesmo Código<sup>12</sup>, segundo o qual essa espécie possui o regular desempenho do poder de polícia ou “a utilização, efetiva ou

---

<sup>8</sup> Grifos do próprio autor

<sup>9</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...]” (BRASIL, 1988)

<sup>10</sup> Grifos do próprio autor

<sup>11</sup> Lembra Hugo de Brito Machado (2010, p. 70) que o termo “não vinculada” não se confunde com a atividade vinculada da Administração, no que concerne ao conceito legal de tributo dado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional. No contexto em que é empregada por esse dispositivo, a expressão tem o sentido de vinculação à lei, em oposição à atividade discricionária do administrador.

<sup>12</sup> “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.” (BRASIL, 1966)

potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição,” como fatos geradores (MACHADO, 2010, p. 71).

Por fim, o artigo 145 estabelece a competência dos entes federativos para instituir as contribuições de melhoria, as quais apresentam como fato gerador a valorização de imóveis oriunda da realização de obras públicas. Nesse ponto, diferenciam-se dos impostos por se subordinarem ao exercício de atividade estatal específica, e das taxas porque a obrigação de seu pagamento origina-se de prestação estatal diversa.

As contribuições especiais, modalidade outra de tributo, estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal<sup>13</sup>. Referem-se às exações passíveis de instituição pela União nas hipóteses previstas no citado dispositivo. São as chamadas contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. O artigo 195, por seu turno, cuida das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social<sup>14</sup>.

Distinguem-se as contribuições de intervenção no domínio econômico por se destinarem ao “financiamento da atividade estatal interventiva”. As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, as quais podem ser chamadas tão só de contribuições profissionais, são, como sua denominação sugere, fixadas em benefício de categorias profissionais ou econômicas, em virtude de estarem vinculadas às suas entidades representativas. Ainda, as contribuições de seguridade social são instituídas em favor de entidade paraestatal ligada a essa atividade (MACHADO, 2010, p. 71).

Quanto à categoria dos empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148 da Constituição Federal, Machado (2010, p. 72) registra que sua natureza jurídica já foi objeto de “profundas divergências”, acrescentando que a maior parte dos tributaristas considera-os espécies de tributos. Adiante, explica que a atual Constituição os submeteu a “regime jurídico

---

<sup>13</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]” (BRASIL, 1988)

<sup>14</sup> “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...]” (BRASIL, 1988)

próprio, diverso do regime jurídico dos tributos”, o qual, por ser mais rigoroso que o regime destes últimos, constitui garantia “contra a instituição arbitrária desses empréstimos”<sup>15</sup>.

Em sentido diverso, discorre Misabel Derzi (1999, p. 63) que a Constituição Federal, ao regulamentar o sistema tributário, leva em conta, de forma implícita, conceito de tributo que se acerca mais do trazido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>16</sup> – e que prepondera na doutrina – quando em comparação a conceito restrito que limitava a figura do tributo a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Dessa forma, o conceito atual, no entender da autora, dirimiu dúvidas outrora produzidas pela jurisprudência das cortes superiores sobre o assunto, eis que consagrou a natureza de tributo dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais.

Observa-se, portanto, que a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios não configura tema isento de controversas entre os tributaristas brasileiros. Aqui, perfilha-se o entendimento por último exposto, no sentido de considerar os empréstimos compulsórios como espécies de tributos, em virtude de sua adequação ao conceito previsto no referido artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Cumpra, nesse passo, tratar também das classificações comumente atribuídas às exações em apreço, conforme segue.

#### 1.2.4 Classificações dos tributos

Conforme sublinhado por Luciano Amaro (2012, p. 110), a doutrina - sobretudo os financistas – propõe classificações diversas dos tributos e das espécies tributárias em função de diferentes critérios que, embora nem sempre ostentem natureza jurídica, recorrem a determinado aspecto jurídico particular para justificar sua análise. Nada obstante os impostos constituam a categoria que mais dá azo a classificações, estas frequentemente aludem aos tributos em geral.

---

<sup>15</sup> À página 73 da obra referenciada, o autor (2010, p. 73) assim justifica seu entendimento: “Insistimos em esclarecer que, do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, e tendo-se em vista o conceito universal de tributo como receita, no sentido não apenas financeiro, mas econômico, o empréstimo compulsório não é tributo, pois não transfere riqueza do setor privado para o Estado. No Direito brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro (Lei n. 4.320, de 17.3.1964, arts. 9º e 11, §§ 1º e 2º). Por isto não devemos colocar o empréstimo compulsório como espécie de tributo.”

<sup>16</sup> “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.” (BRASIL, 1966)

Dividem-se os tributos em federais, estaduais ou municipais, de acordo com o ente da Federação detentor da competência para sua instituição (União, Estados-membros ou Municípios). Com relação a essa classificação, cumpre registrar que as exações estaduais e municipais também são atribuídas ao Distrito Federal e, no caso dos Território Federais, à União (AMARO, 2012, p. 110).

Quando o critério é sua função precípua, podem os tributos ser classificados em fiscais, extrafiscais e parafiscais. Os primeiros consubstanciam-se naqueles cujo objetivo principal é a arrecadação de receitas para o Estado; os segundos, cujo mais importante objeto constitui a intervenção na esfera econômica, almejando-se resultado distinto da só arrecadação financeira; finalmente, os terceiros têm por objetivo precípua garantir a arrecadação de recursos para o financiamento de atividades não integrantes do rol de funções estatais próprias, mas que são exercidas pelo Estado por meio de determinadas entidades (MACHADO, 2010, p. 74).

No que respeita aos aspectos levados em conta para a formação do fato gerador – se objetivos ou subjetivos – são os tributos ditos pessoais ou reais. Os da primeira categoria são aqueles cujo fato gerador depende de caracteres pessoais do contribuinte, a exemplo de sua renda. Os da segunda, por seu turno, não levam em consideração tais aspectos (AMARO, 2012, p. 111).

Outro critério de classificação, de inspiração econômica, porém com efeitos jurídicos, é o que os denomina indiretos ou diretos. Estes “são devidos, ‘de direito’, pelas mesmas pessoas que, ‘de fato’, suportam o ônus do tributo”, como se dá com o imposto de renda. Já aqueles, apesar de recolhidos por um “contribuinte de direito”, terminam por ser suportados por um “contribuinte de fato”, tal como ocorre com os impostos incidentes sobre o consumo (AMARO, 2012, p. 111). Sobre essa espécie de classificação, ressalta o autor (2012, p. 112):

É preciso ter cautela com essa rotulagem. Juridicamente, todo contribuinte é *de direito*, pois é a *lei* que o define. Conforme, numa análise já de conteúdo econômico, o ônus seja ou não por ele suportado, é que se dirá se há ou não a figura do contribuinte de fato, como personagem diversa.

Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos “indiretos” não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito “direto” que não possa, por algum mecanismo, ser “embutido” no preço de bens ou serviços e, portanto, “repassado” a terceiros.<sup>17</sup>

Também podem os tributos ser fixos ou variáveis. Os primeiros são assim chamados em virtude de seu valor não se sujeitar à proporção econômica do fato gerador, - se maior ou menor

---

<sup>17</sup> Grifos do próprio autor

- ao passo em que os segundos (variáveis ou proporcionais) possuem montante que varia conforme o maior ou menor valor atribuído à operação tributada (AMARO, 2012, p. 111).

Há, ainda, rotulação que divide as exações tributárias em regressivas, isto é, aquelas cuja onerosidade relativa aumenta de forma inversamente proporcional à renda do contribuinte, e progressivas, nas quais há relação direta entre onerosidade relativa e crescimento da renda. Luciano Amaro (2012, p. 111) destaca que “Tanto os impostos fixos quanto os variáveis (como o IPI, o ICMS) são, em regra geral, regressivos”.

A classificação que reparte os tributos em seletivos e não seletivos, por sua vez, tem por objeto o fato de as alíquotas incidentes na operação levarem em conta, ou não, a essencialidade dos bens gravados. Nos tributos seletivos, as alíquotas irão oscilar conforme o bem seja mais ou menos essencial. Na primeira hipótese (maior essencialidade), é possível até mesmo sua não incidência. Em sentido contrário, tal fator não é tomado em consideração no caso dos tributos não seletivos (AMARO, 2012, p. 113).

Conforme onerem uma ou mais fases do processo de produção, os tributos são chamados de monofásicos ou plurifásicos. Dos primeiros, é exemplo o IOF, e dos segundos, o IPI e o ICMS (AMARO, 2012, p. 113).

Podem os tributos plurifásicos ser classificados em cumulativos e não cumulativos. Enquanto os primeiros incidem em diversas fases da circulação do produto sem o cômputo ou o desconto da quantia que já recaiu sobre as fases precedentes, os segundos têm lugar fase por fase, com incidência tão só sobre o valor agregado por ocasião da fase respectiva ou de modo unitário sobre o montante acumulado, com dedução da quantia que já afetou as etapas antecedentes (AMARO, 2012, p. 113).

Por derradeiro, Amaro (2012, p. 113) registra a existência de classificação cujo critério leva em conta características do fato gerador, isto é, conforme este ocorra de acordo com a renda, a circulação ou o patrimônio. Acerca dos impostos que recaem sobre fatos manifestantes da existência de riqueza, leciona o tributarista:

Os impostos gravam manifestações de riqueza (situações reveladoras de capacidade contributiva) tomadas em vários momentos: naquele em que a riqueza ingressa no patrimônio do beneficiário (imposto de renda), naquele em que a riqueza é gasta (impostos que oneram o consumo ou a circulação de riqueza), ou enquanto a riqueza permanece integrando o patrimônio do contribuinte (impostos sobre patrimônio).

Ele lembra ainda (2012, p. 113-114) que, quando em vigência o anterior sistema tributário, o Código Tributário Nacional trouxe a lume classificação baseada em critério semelhante, mas que já não se apresenta adequada ao sistema corrente e cujas premissas

carecem de reanálise. Nela, os impostos eram diferenciados em incidentes sobre o comércio exterior (impostos de importação e exportação); incidentes sobre o patrimônio e a renda, dentre os quais são incluídos os impostos sobre bens imóveis e sua transmissão, bem como o imposto de renda; incidentes sobre a produção e a circulação (caso de IPI, ICM, IOF e ISS) e impostos ditos especiais, que compreendiam os impostos únicos e os impostos extraordinários de guerra.

Conforme aponta o autor (2012, p. 114), com o que ora se concorda, não há lógica em incluir os impostos sobre a transmissão de bens imóveis no grupo das exações sobre o patrimônio e os de transmissão de bens móveis no conjunto dos impostos sobre a circulação, porquanto ambos dizem respeito a patrimônio, seja ele móvel ou imóvel.

Ademais, os impostos de guerra e os de competência residual não podem ter guarida na rotulação que leva em conta qualidades da situação ensejadora do fato gerador, uma vez que a Constituição Federal não discrimina seus fatos geradores (AMARO, 2012, p. 114)

Expostas tais classificações, convém mais uma vez registrar oportuna observação feita por Luciano Amaro (2012, p. 114) sobre as mesmas, as quais, conforme anota

devem ser vistas com cautela, mas não se pode ignorá-las, pois seu exame irá, frequentemente, informar a aplicação dos princípios constitucionais tributários (como o da capacidade contributiva), além de se prestar à compreensão do regime jurídico constitucional de certos tributos (a progressividade do imposto de renda, o caráter pessoal do imposto de renda, a não cumulatividade do IPI e do ICMS, a seletividade do IPI, a incidência monofásica do IOF sobre ouro etc.).

Registra-se que, além das razões expostas pelo jurista no fragmento supracitado, a exposição das classificações em tela afigura-se particularmente útil para a compreensão do modo segundo o qual ocorre a distribuição da carga tributária no Brasil, dada a prevalência de determinadas espécies de exações em detrimento de outras, o que mais adiante será objeto de análise.

### 1.2.5 As limitações constitucionais ao poder de tributar

A Magna Carta brasileira traz uma seção<sup>18</sup> inteiramente dedicada às “limitações do poder de tributar”. Consoante ensinamento de Hugo de Brito Machado (2010, p. 290-291), tais limitações podem ser entendidas como “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder”. Ensina ele que a limitação é, necessariamente, consectário da atribuição de competência, cuja descrição já impõe limites ao seu exercício, e prossegue

---

<sup>18</sup> Seção II do Capítulo I, Título VI, a qual compreende os artigos 150 a 152 (BRASIL, 1988).

explanando que as regras constitucionais atinentes ao tema (artigos 150 a 152 da CRFB/1988) guardam “princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário”.

Pioneiro no estudo do tema no Brasil, Aliomar Baleeiro (1997, p. 2), em sua clássica obra “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, assim as explica:

Nos países de Constituição rígida e controle judiciário das leis e atos administrativos, os princípios que a Ciência das Finanças apurou em sua compósita formação política, moral, econômica ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como *limitações ao poder de tributar*.<sup>19</sup>

O financista (1997, p. 2) observa que o sistema tributário se move “sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores” aos quais cabem conter eventuais excessos prejudiciais tanto à economia quanto ao resguardo do regime e dos direitos individuais.

Nesse diapasão, convém ainda transcrever ensinamento de Misabel Derzi (1997, p. 3) sobre o tema:

[...] certas regras econômicas atravessaram a prova dos séculos, incorporando-se às experiências jurídicas dos povos e foram, não raramente, erigidas em normas constitucionais de contenção do poder tributário estatal. E assim aconteceu porque tais regras, buscadas à Ciência das Finanças, respondem a necessidades técnicas ou a universais de justiça, igualdade do ser humano, que o Direito busca realizar, mas que não são domínio exclusivo dessa ou daquela ciência, porém fundamento ético comum a todas as demais.

Em obra diversa, a mesma autora (1999, p. 107) consigna que nem mesmo às emendas constitucionais é permitido alterar ou restringir tais limitações, elencadas – de maneira não exaustiva – nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal, e as quais constituem “direitos e garantias fundamentais do contribuinte”.

Assevera que, se nem por meio de emenda é autorizada a redução das limitações constitucionais à imposição tributária, erigidas “como verdadeiros direitos e garantias do cidadão-contribuinte (aplicação do art. 60, § 4º, IV)”, mais evidente ainda não ser permitido à lei complementar que o faça (DERZI, 1999, p. 107).

Assim, as limitações ao poder de tributar constitucionalmente postas consubstanciam-se em mandamentos dotados de plena e imediata eficácia, de forma que não dependem da elaboração de leis complementares, excetuadas algumas limitações cuja eficácia possui natureza contível<sup>20</sup>, de acordo com a terminologia de José Afonso da Silva.

---

<sup>19</sup> Grifos do próprio autor

<sup>20</sup> Sobre estas, dispõe a autora: “Na sua ausência, mesmo quando a Constituição impõe a observância de certos requisitos, prevalece a norma imunitória ampla, que é vedação pura e simples. Com o advento da lei complementar

Impende registrar que a referida Seção do texto constitucional, conforme novamente explica Misabel Derzi (1997, p. 18), traz em seu conteúdo apenas algumas imunidades e princípios, assinalando de maneira expressa a existência de outros limites estruturais. Ela justifica sua assertiva apontando que “a expressão ‘Das Limitações do Poder de Tributar’ [a qual dá nome à Seção] está fracionada pelo uso da preposição ‘de’, como partitivo, ou parte de algo”, bem como que o *caput* do artigo 150 da Carta Política traz em sua redação a ressalva “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...”, tornando, assim inquestionável que não se está diante de rol exaustivo.

Para Luciano Amaro (2012, p. 128), os limites ao poder tributante são desdobrados em princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias (técnica que restringe a instituição de tributos dentro de certas áreas de competência constitucionalmente postas). Tal matéria vem regulada no âmbito da supramencionada Seção da Constituição Federal.

Ele lembra, contudo, que os comandos veiculadores das limitações em apreço não se exaurem nos enunciados daquela Seção. Imunidades diversas encontram-se positivadas em seções outras do capítulo que regula o Sistema Tributário Nacional, assim como em normas integrantes dos demais capítulos da Constituição, a exemplo daqueles respeitantes aos direitos e garantias individuais, à seguridade social e à ordem econômica.

Ademais, outros instrumentos normativos, exemplificados por Amaro (2012, p. 128) como leis complementares, resoluções do Senado e convênios, também são utilizados como mecanismos para conter o poder de legislar sobre a instituição de tributos e suas alterações. Exsurge, portanto, que as limitações à competência tributária não se encontram postas apenas em dispositivos constitucionais.

Assim, o só exercício do poder de imposição tributária pressupõe observância às restrições discriminadas na Constituição e em normas infraconstitucionais. É imperioso que ele se ajuste aos princípios constitucionais relativos à matéria e obedeça a eventuais restrições quantitativas no que concerne à fixação de alíquotas. Necessária, igualmente, a existência de “*harmonia formal* com os modelos constitucionais de produção do direito”<sup>21</sup>, isto é, o uso do veículo normativo requerido para a criação de tributos (lei ordinária ou complementar) e a

---

que disciplina a imunidade, limita-se a eficácia da imunidade, condicionada que fica ao cumprimento dos requisitos impostos. Exemplo de norma imunitória de eficácia contida ou contível é aquela estabelecida no art. 150, VI, c. (Contra: Sacha Calmon N. Coêlho, que admite limitações de eficácia limitada, cujos efeitos ficam a depender da edição da lei complementar de regulamentação. V. Sacha Calmon N. Coêlho, Comentários à Constituição de 1988, Sistema Tributário, 6ª ed., Ed. Forense, 1994, p. 348-355.)” (DERZI, 1999, p. 107).

<sup>21</sup> Grifos do próprio autor

disciplina e modificações das matérias a eles relacionadas (por exemplo, lei ou ato do Executivo para a alteração de alíquotas) – (AMARO, 2012, p. 128-129).

Roque Antonio Carrazza (2013, p. 465) assinala que os direitos fundamentais que resguardam o contribuinte contra os poderes estatais compõem “[o chamado *estatuto do contribuinte* (Louis Trotabas)]”<sup>22</sup>. Explica Paulo de Barros Carvalho (1979, p. 5):

Define-se o **estatuto do contribuinte**, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente estipulam os direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões impositivas do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – **entidade tributante**). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.<sup>23</sup>

Roque Carrazza (2013, p. 466) ainda registra que, a teor da ideia segundo a qual o contribuinte e o Fisco encontram-se em relação de igualdade jurídica, e não de subordinação, além de possuírem recíprocos direitos e deveres, tramita no Congresso Nacional proposta de “Código de Defesa do Contribuinte”<sup>24</sup>, com o fito de dotar de eficácia os valores preconizados pelo Sistema Constitucional Tributário.

Na mesma linha, válida é a observação de Hugo de Brito Machado (2010, p. 33) concernente à natureza da denominada relação de tributação, a seguir reproduzida:

Importante, porém, é observar que a *relação de tributação* não é simples relação de *poder* como alguns têm pretendido que seja. É relação *jurídica*, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação *jurídica*, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo. Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A idéia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.<sup>25</sup>

Para uma correta compreensão das limitações ao poder tributante, não se pode prescindir do estudo dos princípios constitucionais em matéria tributária, os quais, quando não constituem,

---

<sup>22</sup> Grifos do próprio autor

<sup>23</sup> Grifos do próprio autor

<sup>24</sup> Projeto de Lei nº 2.557/2011, de autoria do deputado federal Laercio Oliveira (PR/ES).

<sup>25</sup> Grifos do próprio autor

por si sós, aquelas limitações, terminam por estabelecer as bases sobre as quais serão elas erigidas. É o que se verá a seguir.

### 1.3 Princípios constitucionais tributários

Outra vez com alicerce nos ensinamentos de Roque Carrazza (2013, p. 42-43), tem-se que as normas veiculadas na Constituição Federal não apresentam, todas elas, a mesma importância. Assim o é porque, enquanto algumas delas trazem apenas regras, outras veiculam legítimos princípios, os quais, com elevado nível de abstração, funcionam como nortes da ordem jurídica.

Aduz o jurista (2013, p. 43) que

em qualquer Ciência, *princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema.<sup>26</sup>

Sistema, por seu turno, na lição do mesmo autor (2013, p. 43-44), equivale à “reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras”. Assinala que os princípios consistem nas partes as quais conferem razão às demais, e o grau de perfeição do sistema é mais acentuado à medida em que menor número de princípios o componha.

Sobre a necessidade de uma “linguagem principiológica” para os sistemas tributários, convém transcrever a lição de Alberto Nogueira (2008, p. 125-126), que assim se expressa sobre o tema:

As grandes e profundas transformações que atingiram a sociedade, sobretudo a partir da 2ª Grande Guerra Mundial, cada vez mais deixaram claro que apenas a técnica (e ciência) fiscal não mais atendiam às novas necessidades. Agora, sobretudo para viabilizar a concretização do Estado Democrático de Direito, torna-se dramaticamente indispensável o recurso à linguagem principiológica para, ao lado de técnica, dotar os sistemas tributários de conteúdo compatível com a realidade desse regime.

Caracterizam-se os princípios jurídicos por serem enunciados lógicos, tanto expressos como implícitos, os quais, em decorrência de sua elevada generalidade, preenchem posições de relevo no Direito, de modo a exercer papel vinculante sobre a compreensão e a aplicação das normas jurídicas que com eles se relacionam. Todavia, não há, no teor de tais normas, qualquer

---

<sup>26</sup>Grifos do próprio autor

menção expressa à sua natureza de regra ou princípio, daí caber ao jurista identificá-la quando de seu estudo e, conseqüentemente, proceder à sua hierarquização (CARRAZZA, 2013, p. 45-46).

Acerca da distinção entre regras e princípios, mister fazer menção ao “critério do conflito normativo”, teorizado por Ronald Dworkin e Robert Alexy, sobre o qual assim discorre João Paulo Fanucchi de Almeida Melo (2012, p. 51):

[...] para alguns, especialmente Dworkin e Alexy, o critério do conflito normativo pode ser o mecanismo hábil para distinguir regras dos princípios. Segundo os adeptos dessa teoria, em caso de conflito entre regras, uma delas será afastada e considerada inválida. No que se refere ao conflito entre princípios, um deles irá prevalecer, entretanto, aquele considerado de menor peso não perderá validade.

Registra-se, ainda, não ser concebível um princípio jurídico isolado. Antes, - e até por reclamo do Direito, o qual “forma um todo pleno, unitário e harmônico” - acha-se ele sempre conectado a outros princípios e regras, que lhe garantem “equilíbrio e proporção” e corroboram sua relevância (CARRAZZA, 2013, p. 46).

No que tange especificamente aos princípios em matéria tributária e sua origem, ensina Misabel Derzi (1997, p. 3):

Os princípios básicos do sistema tributário, expressados pelo economista alemão Von Justi, e difundidos por Adam Smith em seu clássico *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (London, 1776), a saber, capacidade contributiva, certeza, comodidade e economicidade, já inspiram códigos e constituições por mais de duzentos anos, porque mesclam não só padrões mínimos de ética e de justiça, como de técnica e razoabilidade.

Elizabeth Rosa de Mello (2013, p. 41-42) lembra que, nas Declarações dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1791, alguns artigos já aludiam à justiça embasada por certos princípios, a exemplo dos de número 13 e 14. Enquanto o primeiro denota a preocupação com a isonomia e a capacidade contributiva, o segundo consagra a possibilidade de os cidadãos participarem da gestão pública e, na visão da autora, sugere a estrita observância, pelo Poder Público, aos princípios da legalidade e tipicidade tributárias. Assim versam os artigos:

Artigo 13: Para a manutenção da força pública/máquina pública e das despesas públicas da administração é indispensável uma contribuição comum, igualmente repartida entre todos os cidadãos, em função de suas possibilidades.

Artigo 14: Todos os cidadãos têm o direito de verificar por si mesmos ou através de seus representantes a necessidade das contribuições públicas, de consentir livremente

seus pagamentos e de determinar o percentual, o valor, a incidência e a duração destas contribuições. (JAUME, 1989<sup>27</sup> *apud* MELLO, 2013, p. 42)

É com base nos dispositivos transcritos que Alberto Nogueira (2008, p. 286-287) acertadamente conclui no sentido de que “a tributação, no pensamento revolucionário francês e humanista, não foi um atributo entregue ao Estado e sim, ao cidadão. O Estado se tornou o instrumento da realização desse objetivo”.

Assevera Luciano Amaro (2012, p. 132) que os princípios em matéria tributária não consistem em “meros enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar sua concretude”; são, antes, “proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade”.

Há, entretanto, outros princípios que, no entender do tributarista, não alcançam o mesmo patamar de normatividade dos supracitados – é o caso, dentre outros, do da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação à utilização de tributos com efeito confiscatório. Amaro (2012, p. 132-133) explica que o emprego desses enunciados opõe grau mais elevado de dificuldade, uma vez que

indicam o início, o começo do caminho, mostram o rumo a seguir; vale dizer, representam o “princípio” do caminho a ser trilhado, mas não indicam até onde se deve ir naquela direção sem correr o risco de dar a volta ao mundo e voltar ao ponto inicial.

Diante da natureza normativa dos princípios constitucionais – outra vez com fulcro na lição de Roque Carrazza (2013, p. 48) - estes requerem rigoroso acatamento, inclusive porque, em razão de sua maior abrangência, de sua inobservância advêm consequências ainda mais prejudiciais ao sistema jurídico que o não cumprimento de uma regra, mesmo que constitucional.

É de se pontuar, conforme lembra Luciano Amaro (2012, p. 133), que, nas disposições constitucionais atinentes às limitações ao poder de tributar, fazem-se presentes tanto princípios consagradores de direitos fundamentais dos cidadãos, a exemplo do direito à segurança jurídica, resguardado por certos princípios constitucionais de cunho não exclusivamente tributário, a exemplo do da legalidade, quanto princípios que asseguram direitos inerentes aos contribuintes, ou aos cidadãos enquanto contribuintes. É o caso dos princípios da capacidade contributiva e da anterioridade da lei fiscal, os quais configuram enunciados caracteristicamente tributários.

---

<sup>27</sup> JAUME, Lucien. **Les déclarations des droits de l'homme**. Paris: Flammarion, 1989, p. 15-16 *apud* MELLO, 2013, p. 42. Não constam dados acerca da tradução.

Importa, ainda, sublinhar a existência de princípios implícitos. Como lembra o tributarista (2012, p. 133), o fato de estes não estarem presentes de maneira expressa no ordenamento jurídico não atenua sua normatividade. É exemplo o princípio da boa-fé, bem como demais enunciados relativos a orçamento, ordem econômica e outros que, não obstante tratem de assuntos específicos, produzem efeitos na esfera do direito tributário.

As normas constitucionais, sobretudo as de natureza tributária, somente se revestem de validade depois de cotejadas com os princípios constitucionais, de sorte que o contribuinte apenas estará sujeito à incidência daquelas uma vez demonstrado que estão em conformidade com as prescrições dos princípios da Constituição Federal (CARRAZZA, 2013, p. 56-57).

Nesse norte, valiosa é a observação de Misabel Derzi (1997, p. 14):

A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais).

Na mesma passagem, ela explica que os efeitos produzidos por princípios e imunidades são similares, porquanto ambos possuem o condão de limitar o poder tributante; todavia, a cultura jurídica brasileira costuma distinguir as duas categorias, em que pese a semelhança entre seus efeitos.

Ainda com base nas lições da autora, tem-se que a imunidade constitui “regra de exceção”, cujo entendimento apenas se faz possível quando combinada esta à regra atribuidora de poder tributário, restringindo-lhe a amplitude “de forma lógica e não sucessiva no tempo”. Assim é que, por vezes, a consolidação de imunidade expressa decorre logicamente de determinado princípio fundamental. Exemplificam a assertiva a imunidade recíproca, corolário do princípio federativo, e a imunidade das instituições de educação e assistência social que não visam a lucro, decorrente do princípio da capacidade contributiva (DERZI, 1997, p. 15).

Em que pese a possibilidade de se extrair os princípios subjacentes às imunidades, nem todos aqueles desembocam na existência destas, e é daí que, conforme destaca Misabel Derzi (1997, p. 15-17), advém a distinção doutrinária e jurisprudencial entre uns e outras. Diversos princípios restringem o poder tributário em virtude de submeterem o exercício da competência ao cumprimento de determinados requisitos ou critérios orientadores. Nas palavras da tributarista,

Legalidade, anterioridade, irretroatividade são princípios, mas deles não resultam “imunidades”. Não dizemos que todos somos “imunes” a tributos, instituídos em decretos do Executivo, nem tampouco que somos “imunes” a leis retroativas. Isso porque tais princípios são diretrizes, requisitos ou critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas, cuja observância leva ao exercício adequado da competência tributária. [...]

Portanto, os princípios, ao ditarem o sentido e a inteligibilidade do sistema, tanto podem inspirar uma imunidade, como, ao contrário, uma regra confirmatória de poder tributário, assim como marcar as condições ou os requisitos para o bom exercício da competência tributária, limitando ou expandindo o poder de tributar

Assim, as “normas de princípios”, a exemplo do princípio federativo, dão fundamento às “normas atributivas de poder”, às “normas denegatórias de poder”, como o são as imunidades, consectários de alguns de tais princípios, e, ainda, aos “requisitos ao bom exercício (válido) da competência”, tais como os princípios da legalidade, da anterioridade e da igualdade (DERZI, 1997, p. 17).

Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 14-15) leciona que, por ser a imposição tributária norma de rejeição social, partindo-se da teoria da carga desmedida<sup>28</sup>, são adotados princípios característicos de ramos em que há restrição de direitos, tais como o da tipicidade fechada, da legalidade e da reserva de lei formal, os quais acarretam o uso da retroatividade benigna e da vedação à analogia apenadora e às interpretações extensivas prejudiciais. No dizer do autor, tais instrumentos constituem “técnicas exegéticas próprias de defesa do cidadão contra a idolatria do Estado”.

Defende o autor (1998, p. 15) que, por tal motivo, deve a imposição de tributos vincular-se aos seguintes princípios fundamentais, que, uma vez acatados, poderão ensejar que as normas de direito positivo se aproximem das de direito natural:

42. Os dois primeiros princípios são de natureza estrutural, quais sejam o da capacidade contributiva e o da redistribuição de riquezas, ambos afetos a uma política tributária voltada para a justiça da tributação.

43. Os dois princípios seguintes são de natureza formal, quais sejam o da legalidade e da tipicidade da tributação, colocados como simples garantias daqueles que sofrem a relação de imposição e na lei encontram sua única segurança.

44. Os princípios da igualdade genérica e da desigualdade seletiva têm características estruturais e formais, porque, visando a justiça da tributação, são também instrumentalizados a nível de proteção do sujeito obrigado à prestação da exigência imposta.

45. Os princípios da inter-relação espacial e da imposição igualitária, por outro lado, representam princípios de pressão salvaguardadores do sujeito passivo da imposição

<sup>28</sup> Sobre a carga desmedida, discorre o jurista (1998, p. 6-7) da seguinte forma: “Ora, se o homem não é confiável no exercício do poder e se tende, neste exercício, a exigir sempre mais da comunidade do que para a comunidade seria desejável, à evidência, a carga tributária é necessariamente maior do que a precisa para atender à dupla finalidade de sua arrecadação, ou seja, bem do povo e bem dos detentores do poder.

Em outras palavras, a carga tributária é obrigatoriamente desmedida, em qualquer espaço geográfico e período histórico, pela instabilidade do poder e pelo exercício dicotômico deste em duas direções distintas”.

tributária, com condições de usufruir de sua capacidade de escolha do sistema tributário espacialmente mais favorável à sua sujeição.

46. Por fim, os princípios da tríplice função integrativa e do superior interesse nacional compõem soluções estruturais e formais, que devem reger a imposição tributária.<sup>29</sup>

Misabel Derzi (1997, p. 21) lembra que certos princípios – a exemplo da separação de poderes, direito ao devido processo legal, direito à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, do artigo 5º da Constituição, e a forma federativa estatal – permanecem como grandes diretrizes das quais derivam os limites ao poder de tributar, expressamente contidos na Carta. Há também princípios implícitos que, doutrinária e jurisprudencialmente indicados, não são propriamente limitativos daquele poder, – é o caso da supremacia do interesse público sobre o privado, da economicidade, da praticidade, entre outros – embora desempenhem a tarefa de equilibrar e balancear as limitações. Outros princípios implícitos ainda poderiam ser incluídos entre estes, como a proibição de excesso na administração e na cobrança tributária e a publicidade, legitimidade e moralidade dos atos administrativos por meio dos quais tal cobrança é efetuada. Como destacado pela autora, estes são majoritariamente vistos como possuidores de igual eficácia e efetividade atribuídas aos demais princípios a nível constitucional.

Percebe-se, pois, que os princípios constitucionais tributários, – sejam eles implícitos ou explícitos – assim como aqueles princípios os quais, ainda que não ostentem natureza tipicamente fiscal, acabam por direcionar o emprego dos primeiros, orientam toda a legislação tributária, de maneira que devem ser observados mesmo na edição e aplicação de regramentos infralegais.

Pelo mesmo motivo, não se pode prescindir de sua utilização tanto no planejamento de políticas fiscais quanto nas relações entre o Fisco e os contribuintes. Assim é que postulados como o da legalidade, da igualdade, da anterioridade da norma tributária, da capacidade contributiva e da vedação ao uso de tributos com efeito confiscatório devem necessariamente ser acatados quando da elaboração daquelas políticas e concretização destas relações. Noutras palavras, é defeso ao Poder Público negligenciar a aplicação de tais diretrizes não apenas no que respeita ao conteúdo das normas infraconstitucionais e à solução de demandas judiciais e administrativas, mas também ao levar a cabo suas políticas fiscais e ao relacionar-se, devidamente representado pelas autoridades e servidores fazendários, com os sujeitos passivos da obrigação tributária.

---

<sup>29</sup> O fragmento transcrito consta de nota de rodapé da obra referenciada e foi retirado pelo autor de seu livro *Teoria da imposição tributária* (Saraiva, 1983), p. 397-398.

Uma vez abordada a disciplina dos princípios constitucionais tributários em geral, passa-se ao exame, em específico, dos que, dentre eles, dizem mais de perto com a análise objeto deste trabalho – a saber, os postulados da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição à utilização de tributos com efeito de confisco, os quais serão estudados no capítulo que segue.

## **2 OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO AO USO DE TRIBUTOS COM EFEITO CONFISCATÓRIO**

Por serem cruciais ao estudo proposto, serão os princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da vedação ao uso de tributos com efeito confiscatório examinados de maneira pormenorizada.

Cabível destacar que a ordem adotada para a análise objeto deste capítulo deve-se à relação de decorrência lógica passível de ser observada entre os enunciados. O princípio da igualdade tributária, ao vedar discriminações entre contribuintes inseridos em idêntica situação fática, tomados em consideração, sobretudo, os tributos incidentes sobre a renda ou o patrimônio, leva a que estas exações gravem na mesma proporção os possuidores de renda ou patrimônio equivalentes entre si, cujas despesas essenciais sejam aproximadamente as mesmas. Deve, assim, ser exigido destes, de forma igualitária, o que sua capacidade econômica lhes permite pagar – daí advém a ideia de capacidade contributiva.

Por fim, para que a carga total de tributos devida por uma mesma pessoa esteja em consonância com sua capacidade de contribuir, é imperioso que aquela não acarrete, subrepticamente, o confisco de bens de sua propriedade, tampouco obste o exercício de atividade econômica lícita.

Aduzida a concatenação entre os princípios a serem abordados<sup>30</sup>, passa-se ao estudo de cada um separadamente.

### **2.1 Princípio da igualdade tributária**

O princípio da igualdade tributária advém do princípio geral de igualdade que, inscrito na Constituição Federal (mais notoriamente textualizado em seu artigo 5º), norteia todo o ordenamento jurídico, daí recorrer-se à clássica obra de Celso Antônio Bandeira de Mello para o início do estudo do princípio.

Em seu “Conteúdo jurídico do princípio da igualdade”, o jurista (1993, p. 10-11) assinala a insuficiência da máxima aristotélica segundo a qual pode a igualdade ser traduzida como a prescrição de “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”. Embora reconheça a validade da assertiva enquanto ponto de partida, nega-a como ponto de chegada,

---

<sup>30</sup> Misabel Derzi (1997, p. 697) assinala que demais princípios, como a pessoalidade, a unicidade, a generalidade, a progressividade e a universalidade são subprincípios dos três postulados objeto deste capítulo.

uma vez que é necessário definir quem são os iguais e os desiguais ou, mais especificamente, qual critério permite a diferenciação entre pessoas e situações com o fim de dispensar-lhes tratamento jurídico distinto.

O autor observa (1993, p. 12-13) ser característico das leis o estabelecimento de discriminações, o que tem lugar a partir da escolha de um ou mais fatores de diferença aos quais é atribuído destaque para a distinção entre situações, e da atribuição, a cada uma delas, das consequências jurídicas respectivas, desiguais entre si. Daí se extrai que o conhecimento do princípio em exame reclama a identificação dos limites à instituição de discriminações pelas leis.

Em nota de rodapé (1993, p. 15-16), registra ele que Hans Kelsen errou ao supor que a violação à isonomia consiste na fixação legal de distinções fundadas em marcos os quais não podem embasar o estabelecimento de diferenças<sup>31</sup>. Como lembra Bandeira de Mello, por meio dos termos “igualdade na lei” e “igualdade perante a lei”, Kelsen designa, respectivamente, a igualdade que o legislador deve aplicar a todos por ocasião da edição da lei e a igualdade cuja observância se impõe aos aplicadores da norma quando a fazem cumprir. Para este, o último conceito, em verdade, equivale ao dever de dar observância à lei conforme seus termos.

Leciona o primeiro autor (1993, p. 21-22) que os critérios a serem utilizados para investigar se determinada distinção legal fere ou não a isonomia consistem em perquirir, em primeiro lugar, o parâmetro discriminatório adotado e, em segundo, a existência de justificativa lógica para o tratamento jurídico prescrito em razão daquele critério desigualador. Necessário, ainda, averiguar se o fundamento lógico existente *in abstracto* encontra-se, de maneira concreta, em conformidade aos ditames constitucionais.

Ele acrescenta (1993, p. 41) ser vedado que a diferenciação levada a cabo singularize um sujeito de maneira atual e absoluta, anotando também ser preciso que os traços erigidos em critérios distintivos residam nas próprias pessoas ou situações discriminadas. Por fim, assinala (1993, p. 48) que a interpretação do dispositivo legal não pode conduzir a desigualdades que não tenham sido claramente assumidas pela norma, mesmo que implicitamente.

No âmbito fiscal, como registra Luciano Amaro (2012, p. 159), o princípio da igualdade vem especificado pelo artigo 150, inciso II da Constituição Federal, cuja redação dispõe ser vedado aos entes políticos tratar desigualmente contribuintes que se apresentem em mesma situação, proibindo, ainda, “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função

---

<sup>31</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução francesa da 2ª ed. alemã, por Ch. Eisenmann. Paris: Dalloz, 1962, p.190 *apud* MELLO (1993, p. 15-16).

por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Humberto Ávila, por seu turno (2008, p. 47), ensina que a medida de comparação adotada quando do estabelecimento de diferenciações pode ser tida por pertinente ao se utilizar de elementos capazes de contribuir para a concretização do fim desejado com sua escolha.

O autor (2008, p. 47-48) registra a necessidade de que haja um “elemento indicativo da medida de comparação” e de que aquele apresente-se em conformidade com esta, a qual, por sua vez, deve ser congruente com o objetivo em função do qual foi escolhida.

Entretanto, como se extrai de sua obra (2008, p. 51), a existência de compatibilidade entre os supracitados elementos não se mostra bastante para afastar distinções arbitrárias. Isso porque a relação havida entre eles, além de fundada, deve também ser conjugada, a significar que o elemento indicativo deve ser eleito por afigurar-se o mais relevante dentre os possíveis outros também ligados à medida de comparação considerada.

Como Celso Antônio Bandeira de Mello, Ávila (2008, p. 55-56) também destaca a necessidade de esta última não contrariar dispositivos constitucionais, o que, conforme explica, pode ocorrer de duas maneiras: a primeira, quando estes proibem o uso da medida de comparação em apreço, a exemplo daquelas discriminações vedadas pelo artigo 3º, inciso IV da Constituição<sup>32</sup>; a segunda, quando esta expressamente define qual medida de comparação deve ser utilizada para determinado tributo, tal como se dá em seu artigo 145, parágrafo primeiro<sup>33</sup>, segundo o qual “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Existem, ainda, conforme assinala o autor (2008, p. 56-57), vedações implícitas no texto constitucional, efetuadas, dentre outras, das seguintes formas: a) ao resguardar-se certo bem jurídico por intermédio de princípio positivado (a instituição do princípio do livre exercício da atividade econômica, por exemplo, obriga que os entes da Federação executem ações cujos efeitos concorram para a realização de tal liberdade); b) ao se estabelecer equiparações como as verificadas entre os trabalhadores urbano e rural e entre o trabalhador avulso e aquele com vínculo de emprego permanente; c) ao uniformizarem-se tratamentos e garanti-los a todos, a exemplo do direito de petição, a todos assegurado, e do direito ao voto, cujo valor é igual para

---

<sup>32</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (BRASIL, 1988)

<sup>33</sup> “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.” (BRASIL, 1988)

todos; d) ao fixar a hipótese de incidência de tributo com a exclusão prévia de medidas de comparação específicas, como o fazia o artigo 156, inciso I da Constituição<sup>34</sup> em sua redação original, o qual conferia aos Municípios competência para a instituição do IPTU e autorizava fosse este progressivo somente para a promoção da função social da propriedade – daí porque apenas o valor desta poderia ser utilizado como critério de diferenciação entre os contribuintes.

No que concerne à finalidade da diferenciação, o jurista (2008, p. 71-72) dispõe que, para a concretização da igualdade, ela: a) não deve conter ambiguidades ou contradições, devendo existir indicação do apoio – explícito ou não – cujo sentido prévio permita sua verificação no plano constitucional; b) pode ser tanto fiscal quanto extrafiscal; c) não pode ter sido previamente excetuada por dispositivos de lei tributária, tampouco pode ser desconforme ao fim prefixado pela regra de tributação ou pelo sistema constitucional respeitante à obrigação tributária levada em consideração; d) deve ser integralmente analisada no documento legislativo, de forma a possibilitar sua definição objetiva, de acordo com o que foi objetivamente estatuído pelo Poder Legislativo; e) não pode ser usada como justificativa para a mudança da medida de comparação escolhida a nível constitucional, ainda que ligada a certa regra de competência, “dado o caráter excludente e conceitual do aspecto material das hipóteses de incidência das regras de competência”; f) permite que nova finalidade seja eleita para distinguir contribuintes no que se refere à quantia a ser paga em função de determinado tributo, contanto que dentro do campo material da hipótese de incidência, inexistente contradição e após definidos o sujeito passivo da exação e sua base de cálculo.

Explica ele (2008, p. 79-80) que a lei, em virtude de sua generalidade, trabalhou com classes de contribuintes e, assim, elegeu certas características em detrimento de outras, mediante a instituição de padrões legais, exemplificados por tabelas, pautas e plantas de valores. Tem-se, portanto, que determinadas distinções são desconsideradas pela regra geral. À vista dos casos para cujas peculiaridades o padrão normativo mostra-se insuficiente, exsurge o dilema entre sua manutenção ou superação.

---

<sup>34</sup> Cumpre registrar que a redação do dispositivo referido (inciso I do artigo 156 da CRFB) não foi de fato alterada, ao contrário do parágrafo primeiro do mesmo artigo, cujo texto restou modificado pela Emenda Constitucional nº 29/2000, a qual lhe acrescentou os incisos I e II (“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; [...] § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000” [BRASIL,1988])

Em uma concepção particularista de justiça, a decisão justa é aquela que toma em consideração as particularidades de seus destinatários; por outro lado, segundo uma concepção generalista, a inexistência de prévio estabelecimento das diferenças a serem levadas em conta pelo aplicador fariam com que este tivesse de decidir, discricionariamente, quais delas seriam consideradas, acarretando elevados índices de arbitrariedades. Por conseguinte, no âmbito desta última concepção, justa seria a decisão que contemplasse a média das características de seus destinatários (ÁVILA, 2008, p. 79-82).

Defende Humberto Ávila, pois, um “modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada” (2008, p. 85), de acordo com o qual deve o contribuinte receber tratamento distinto na medida em que difere dos demais, ou seja, na medida de suas peculiaridades, traduzidas por sua capacidade contributiva e pela dimensão de seu caso; no entanto, tal tratamento poderá ser abandonado se, em função da impossibilidade ou da demasiada onerosidade da fiscalização tributária, as idiosincrasias dos contribuintes e de seus casos não puderem ser analisadas, porquanto isso ocasionaria ainda mais generalização do que particularização. Em tal hipótese, contudo, o “modelo particularista” persistiria como contraponto ao tratamento geral, uma vez que os padrões legais usados, ademais de deverem ser congruentes com a maior parte dos fatos, devem conter “cláusulas de retorno ao modelo particularista”, desde que a decisão a partir daí erigida “não prejudique nem o alcance da finalidade substancial do padrão, nem a segurança jurídica que suporta a sua utilização”, dada a baixa probabilidade de ocorrência frequente de situação análoga.

Para o autor (2008, p. 87-88), a Constituição Federal conferiu primazia ao tratamento particularizado, seja por tê-lo escolhido como princípio geral, seja por havê-lo conservado como contraponto nos casos em que o excetuou, ou, ainda, por determinar seja ele observado quando da fixação de espécies de tributos. Consequentemente, o contribuinte é tratado de maneira distinta à proporção em que se diferencia de seus pares, tanto pela ponderação de suas peculiaridades – capacidade contributiva subjetiva – quanto pelo exame das particularidades das transações que efetua – capacidade contributiva objetiva.

Ao discorrer sobre a natureza normativa da igualdade, o mesmo autor (2008, p. 134) consigna que a ela podem ser atribuídas três distintas dimensões normativas, a saber: a) “igualdade-postulado”, consubstanciada na “norma que orienta o intérprete na aplicação de outras normas”; b) “igualdade-princípio”, a qual consiste na norma que institui “um estado ideal de igualdade a ser alcançado”; c) “igualdade-regra”, definida como a norma que veda o uso de certas medidas de comparação.

Outra questão colocada acerca da igualdade, também abordada por Ávila (2008, p. 139), é a que diz respeito a seu conteúdo normativo. Discute a doutrina se a igualdade seria norma de cunho material ou formal; noutras palavras, norma com ou sem conteúdo próprio. O jurista explana que, para solver a controvérsia, faz-se necessário averiguar as acepções atribuídas ao vocábulo “formal”.

Para a primeira concepção, ser formal significa depender do teor de normas outras. De acordo com ela, a igualdade pode, sim, ser tida como formal. Isso porque sua realização submete-se à medida de comparação e à finalidade justificadoras do seu uso, as quais não são apontadas pela própria igualdade, e sim pelas regras impostas - ou vedadas - por sua utilização (a título de exemplo: para os impostos pessoais, a medida de comparação deve ser a capacidade contributiva; a ocupação profissional, por sua vez, não pode ser escolhida como medida de comparação) e pelos princípios constitucionais que reclamam medidas de comparação a eles respeitantes (o dever de proteção do meio ambiente, por exemplo, demanda medidas de comparação pertinentes à sua realização). Já a finalidade é dada pelo regime jurídico da espécie tributária, pelas normas de competência ou, ainda, por princípios que a ela se ligam (ÁVILA, 2008, p. 139-140).

Nesse sentido, aduz o mesmo autor (2008, p. 147) que a igualdade apresenta com as demais normas constitucionais “relação estrutural e necessária”, não verificada no âmbito de outros princípios: a compreensão de seu sentido dá-se apenas quando em ligação a princípios outros, uma vez que suas medidas de comparação e finalidades advêm não de si mesma, e sim de outros postulados constitucionais, ao passo que estes últimos podem ser entendidos sem dependência externa.

O termo “formal” também pode ser empregado no sentido de marco estrutural que age sobre outras regras as quais, a seu turno, operam como seu conteúdo. Também nessa acepção pode-se reputar a igualdade como formal, eis que, enquanto metanorma, trabalha como estrutura cujo parâmetro serve ao emprego de outros conteúdos (ÁVILA, 2008, p. 140).

A qualidade de “formal” pode ainda ser entendida como carência de substância. Em tal sentido, no entanto, não pode ser a igualdade compreendida: é que sua inteligência de norma a qual congrega em si

os critérios da relação estrutural (pertinência, fundamento, conjugação) entre determinados elementos (sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade) e as normas substanciais do ordenamento jurídico (regras e princípios direta ou indiretamente relacionados com as medidas de comparação e as finalidades) demonstra que ela possui um conteúdo, bastante complexo, aliás. (ÁVILA, 2008, p. 141)

Por derradeiro, ser formal pode denotar a ausência de força normativa – entendimento, ao qual, por óbvio, também não se enquadra a igualdade. Assim o é porquanto sua estrutura, compreendida por elementos determinados, termina por robustecer sua força normativa (ÁVILA, 2008, p. 141).

Ainda com fulcro na obra de Humberto Ávila (2008, p. 197), convém fazer menção aos ensinamentos do jurista no que respeita à observância do princípio da igualdade quando da instituição de tributos com fim extrafiscal. Com propriedade, anota ele que essa espécie de finalidade não possui força justificante ao ponto de tornar possível a prescindibilidade da “justificativa geral para o tratamento desigual entre os contribuintes”.

A instituição de exações dotadas de objetivo extrafiscal, todavia, implica distanciamento da pessoa política, em maior ou menor grau, do “ideal de igualdade particular” fixado previamente. Daí a tributação extrafiscal sujeitar-se a tipo diverso de controle, alicerçado na proporcionalidade (ÁVILA, 2008, p. 162).

Ávila leciona (2008, p. 163) que, para o afastamento da presunção de igualdade em tais casos, não basta justificar, é necessário verificar a proporcionalidade do nível de distanciamento, e, para destacá-lo, é preciso ainda demonstrar que da medida decorrem efeitos os quais auxiliam na concretização do fim extrafiscal (adequação); que é ela, dentre as medidas que poderiam ter sido usadas para o alcance da mesma finalidade, a que menos limita os direitos abrangidos (necessidade); e que os reflexos positivos advindos de sua escolha não se mostram desproporcionais aos reflexos negativos (proporcionalidade em sentido estrito).

Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 54) apontam que determinadas finalidades podem justificar tratamento diverso conferido a pessoas de mesma renda, desde que as práticas adotadas para alcançar o fim almejado - exemplificam os autores com o deferimento de isenção que vise a incentivar a aquisição de casa própria - sejam “consideradas inocentes do ponto de vista da justiça distributiva (uma premissa contestável)”.

Como bem alertam, isso não significa aceno a um “‘vale tudo’ na política tributária”, uma vez que determinadas maneiras de desequiparação entre contribuintes serão reputadas injustas ainda que acatem outros propósitos legítimos (os autores aludem às “categorias sempre suspeitas de raça, sexo, orientação sexual e religião”). Anotam, contudo, que a proibição ao uso do sistema tributário como veículo de diferenciação injusta não é o mesmo que vedar, de forma indistinta, o pagamento de impostos não equivalentes por pessoas de iguais rendimentos.

Entende Hugo de Brito Machado (2004, p. 68), por sua vez, que o princípio da isonomia exige perquirir acerca da justiça do critério usado pelo legislador quando da instituição de

diferenciações, o que levanta a antiga problemática de definir o que é justo e o que não o é. Por essa razão, defende que, no Direito Tributário, o princípio em tela possui menor utilidade que o da capacidade contributiva – enquanto o primeiro, aduz, depende do sentido atribuído ao critério de justiça, o segundo já aponta para a proporcionalidade à capacidade contributiva como parâmetro justo, daí afirmar o autor que este corresponde ao “princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido”.

Compreensão análoga é externada por Luciano Amaro (2012, p. 160), para quem devem ser tratados com igualdade os que possuírem idêntica capacidade contributiva, e com desigualdade aqueles com capacidades distintas de contribuir.

Ainda, Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 56) consignam que o artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal, ao dispor que a graduação dos impostos se dará conforme a capacidade econômica do contribuinte, reconhece ser esta “o principal e mais adequado *critério de comparação* do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário”<sup>35</sup>.

Também Misabel Derzi (1997, p. 696-697) compartilha de tal entendimento. Na dicção da autora,

*o critério básico, fundamental* e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial a merecer o mesmo tratamento, é o *critério da capacidade contributiva*. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.<sup>36</sup>

Aqui, acolhe-se o entendimento dos juristas mencionados<sup>37</sup>: no campo tributário, a medida da igualdade ou isonomia é dada pela capacidade contributiva dos sujeitos passivos das exações. Noutras palavras, a carga tributária total e o valor de cada tributo individualmente considerado devem manter relação de proporcionalidade direta com a capacidade do sujeito passivo de adimplir o montante que lhe for cobrado.

Impende, para respaldar a assertiva, adentrar no estudo do princípio constitucional da capacidade contributiva.

---

<sup>35</sup> Grifos dos autores

<sup>36</sup> Grifos da própria autora

<sup>37</sup> Entendimento análogo é esposado por Regina Helena Costa (2003, p. 41), ao asseverar que “a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito”. José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 51) também se manifesta no mesmo sentido.

## 2.2 Princípio da capacidade contributiva

O artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal estatui que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Denota, assim, o intento do constituinte de fixar, como parâmetro norteador da imposição tributária – ao menos no que concerne aos impostos -, o grau de força econômica demonstrado pelo contribuinte para o pagamento das exações, sem comprometer-lhe a subsistência própria e a dos que dele dependem e não podendo, ademais, funcionar como entrave ao exercício da atividade que lhe assegura a produção de rendimentos.

Consoante Aliomar Baleeiro (1997, p. 687-688), o princípio já vinha positivado no texto constitucional de 1946, na redação do artigo 202, bastante similar à do citado dispositivo da Constituição atual<sup>38</sup>. Anota o financista que o “embrião” da cláusula foi o artigo 179, nº 15 da Carta de 1824.

Com a Emenda Constitucional nº 18/1965, veio aquele artigo a ser revogado. Para Baleeiro, porém, continuava o princípio implícito na dicção do artigo 153, § 36 da Constituição de 1969, o qual, segundo ele, versava que “a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela [a Constituição Federal de 1969] adota”.

Em nota à obra do autor, Misabel Derzi (1997, p. 688) lembra que o princípio em estudo “foi, há mais de dois séculos, preconizado pelo economista alemão Von Justi e difundido por Adam Smith”.

É de se concordar com Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 29) quando estes asseveram que “há que se preferir o princípio da capacidade contributiva aos princípios do imposto *per capita* e da equivalência”. Como explicam os autores, na sistemática do imposto *per capita*, os contribuintes abastados e os de poucos rendimentos são gravados em quantia idêntica. Já no princípio da equivalência, a graduação dos impostos se dá de acordo com os gastos - de difícil aferição - que certa pessoa ou grupo de pessoas ocasiona ao Estado.

Ora, flagrantes seriam as injustiças havidas caso se optasse por um destes dois últimos modelos em detrimento da consideração à capacidade contributiva. Tanto no primeiro quanto no segundo, os indivíduos economicamente desfavorecidos terminariam por ser onerados de maneira excessiva, sendo-lhe subtraída a quantia garantidora do mínimo existencial. Daí se concluir pela superior adequação do princípio da capacidade contributiva no que respeita à

---

<sup>38</sup> Conforme a mesma obra de Baleeiro (1997, p. 687), assim versava o dispositivo: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

realização da justiça fiscal, embora não se olvide das dificuldades também inerentes à sua aplicação<sup>39</sup>.

Misabel Derzi (1997, p. 690) destaca que o intento da Constituição Federal ao aludir à capacidade econômica ao invés de à capacidade contributiva foi rechaçar

as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções e falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas.

Com fulcro na já exposta lição de Celso Antônio Bandeira de Mello sobre o princípio da igualdade, Regina Helena Costa (2003, p. 40) conclui pela adequação do critério da capacidade contributiva àquele princípio<sup>40</sup>.

Aduz ela que o fator de *discrimen* consubstancia-se na riqueza de cada contribuinte, a qual se manifesta por meio do fato imponible, ao passo em que a discriminação se dá de acordo com demonstrações variadas de capacidade econômica, de sorte a impossibilitar que ela alcance, atual e absolutamente, uma única pessoa. Ademais, o fator de *desequiparação* (a riqueza) é traço que reside no próprio indivíduo, além de claramente haver correlação lógica entre ele e a discriminação em decorrência de si instituída. Por derradeiro, a diferenciação em tela acata, de maneira concreta, interesses resguardados pela Constituição Federal, quais sejam, a distribuição da renda e a realização da justiça social.

Faz-se coro a Tipke e Yamashita (2002, p. 31) ao referirem que a definição de capacidade contributiva deve contemplar o fato de que

impostos – não importa o nome que tenham, ou como o objeto do imposto seja designado – apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio. Em outras palavras, *existe apenas uma fonte de impostos: a renda*.<sup>41</sup>

Portanto, como assinalam, devem os “princípios da justiça fiscal social” fornecer resposta – mediante alíquotas e bases de cálculo - à questão de quanto de sua renda cada contribuinte deve pagar a título de impostos. Nesse diapasão, ressaltam (2002, p. 35) que a capacidade contributiva reclama adequação das bases de cálculo das exações, e, inobstante não se deduza do princípio a imperatividade da incidência de alíquotas de natureza progressiva,

---

<sup>39</sup> Dentre estas, destaca-se a diversidade de situações relativa à quantia total de rendimentos e os gastos indispensáveis para viabilizar a manutenção do contribuinte e sua família, o elevado número de tributos devidos por um mesmo contribuinte e as disparidades regionais e sociais concernentes ao custo de vida.

<sup>40</sup> Assim também entende José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 62-63).

<sup>41</sup> Grifos dos autores

apresenta-se ele compatível com seu uso, que na visão dos autores decorre do princípio do Estado Social.

Fala-se, ainda, na personalização dos impostos como forma de realização da capacidade contributiva, a qual também é sugerida com a leitura do artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal. Para Regina Helena Costa (2003, p. 54), deve ela ser observada sempre que permitido pelo aspecto material da hipótese de incidência, ainda quando se trate de imposto real.

Assevera Misabel Derzi (1997, p. 750) que o tributo deve ser tanto mais progressivo quanto mais pessoal ele se mostrar, com o fito de que o uso de alíquotas mais elevadas possa contrabalançar o maior número de deduções para a contemplação das “necessidades pessoais dos contribuintes”.

José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 84) argumenta que a cláusula “sempre que possível” constante daquele dispositivo constitucional “deve ser interpretada com o mesmo rigor que se entende presidir a cognição do conceito mesmo de capacidade contributiva”. Destarte, ao vier a lei a criar imposto de caráter real quando teria a hipótese comportado imposto pessoal, impor-se-á sua anulação por vício de inconstitucionalidade, dado que a descrição legislativa não pode alcançar preceitos constitucionais, competindo, pois, ao Poder Judiciário zelar pela primazia da Constituição Federal sobre as normas ordinárias.

Entende-se que a interpretação mais afinada com os direitos e garantias fundamentais positivados pela Constituição Federal é aquela de Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 60), para quem a expressão “sempre que possível” relaciona-se tão somente à necessidade de os impostos ostentarem caráter pessoal, dada a presença de dispositivo posterior no texto constitucional (artigo 150, inciso IV) a vedar o efeito confiscatório da tributação. Assim, conclui ele, deve a capacidade contributiva ser acatada *sempre*, e não *se possível*<sup>42</sup>, visto que sua inobservância implica a ocorrência de confisco (afirma o autor que “o confisco é a forma clássica de desrespeito à capacidade contributiva”).

Há que se registrar, contudo, o entendimento adotado por Luciano Amaro (2012, p. 164), que, discordando de Ives Gandra e Hugo Machado, sustenta não ser possível se extrair da ressalva constitucional “sempre que possível” que devem os impostos atender à capacidade econômica ainda que isso seja impossível. Nessa perspectiva, anota, afigurar-se-ia dispensável

---

<sup>42</sup> Em sentido análogo, manifesta-se Hugo de Brito Machado (2010, p. 45): “Não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia. Em outras palavras, essa interpretação rebaixa o princípio em questão do nível da Constituição para o nível das leis ordinárias, o que não é razoável admitir-se”. No mesmo norte é a compreensão externada por Roque Antonio Carrazza (2013, p. 120).

a cláusula. Entende, assim, que a possibilidade à qual alude o dispositivo abre espaço para a combinação com técnicas outras de tributação, a exemplo da extrafiscalidade, cujo uso precisa ser harmonizado com o princípio em comento.

Ora, como será exposto no decorrer deste trabalho, com suporte na obra de autores diversos, a aplicação do enunciado da capacidade contributiva jamais se afigura impossível, mesmo que, por vezes, sua incidência termine por ser atenuada – como na tributação extrafiscal –, ocorra por meio de outras técnicas – a exemplo da seletividade dos impostos indiretos - ou, ainda, não configure o critério mediante o qual será a exação graduada – é o caso dos gravames fiscais não vinculados à atuação estatal. Admitir que o princípio possa ser excepcionado em tais casos equivale a não atentar para o disposto no artigo 1º, inciso III da Constituição Federal, que consagra a dignidade humana como fundamento da República Federativa do Brasil, e no artigo 3º da Carta, que enumera os objetivos da República, dentre os quais constam a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das disparidades regionais e sociais. A ressalva ao postulado importaria, ainda, a incidência de carga tributária confiscatória, igualmente rechaçada pela Constituição, como mencionado acima.

Nessa linha de raciocínio, indubitável que as razões listadas por Aliomar Baleeiro (1997, p. 701) a favor da preferência pela capacidade econômica e pela pessoalidade nos impostos continuam atuais, conforme se vê:

- a)* [tal preferência] é tecnicamente aplicável em relação a quase todos os tributos previstos no sistema tributário do Brasil;
- b)* concorda, em suas conseqüências políticas extremas, com alvos previstos e aceitos pela Constituição;
- c)* não compromete a produção nem o progresso econômico de país como o Brasil, desde que exercitados dentro de princípios já divulgados e muitos deles pacíficos, embora controvertidos estejam ainda outros.

Argumenta Regina Helena Costa (2003, p. 55), com o que ora se concorda, pela viabilidade da incidência do postulado da capacidade contributiva também aos chamados impostos indiretos. Explica ela que, dada a impraticabilidade de dotar esses gravames de caráter pessoal, a operação do princípio em relação a eles ocorre de maneira diversa, isto é, com “A seletividade de alíquotas e a não-cumulatividade do IPI e do ICMS”.

No que diz com a eficácia do princípio em comento, Tipke e Yamashita (2002, p. 55-56) discorrem que, não havendo cláusula alguma a conter tal atributo do postulado constitucional da igualdade, e por consistir aquele princípio na aplicação deste no campo tributário, será ele sempre aplicável, exceto se tal mostrar-se impossível. Com base na redação do artigo 5º, parágrafo primeiro da Constituição Federal, a qual fixa a imediata aplicação das

“normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais”, os autores expõem que, por se enquadrar a igualdade em tal conceito, também tem aplicabilidade imediata o “princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva”.

O entendimento é compartilhado por Regina Helena Costa (2003, p. 50), para quem, por funcionar o enunciado da capacidade contributiva como expressão de princípio mais amplo - o da igualdade -, possui ele a mesma plena eficácia atribuída a este. Assinala que, inexistindo divergência com relação à plenitude da eficácia e à “direta, imediata e integral” aplicabilidade deste último, soa despropositado entender de forma diversa com relação ao princípio da capacidade contributiva.

Conclui-se, então, pela preceptividade do postulado<sup>43</sup>, de maneira que ele vincula, no dizer da mesma autora (2003, p. 46-47), tanto o legislador infraconstitucional quanto o magistrado: o primeiro, quando da eleição das hipóteses de incidência dos impostos, por ocasião da qual fica adstrito à escolha de fatos reveladores de capacidade econômica<sup>44</sup>; o segundo, quando se depara com norma violadora do princípio, cuja inconstitucionalidade impende ser declarada, ou com inexistência/insuficiência de capacidade contributiva no caso concreto, cujo reconhecimento igualmente se impõe.

Também com base na obra de Tipke e Yamashita (2002, p. 32-33), tem-se que o princípio da capacidade contributiva se aplica, independentemente do método adotado para a tributação, a todos os impostos com função primordialmente fiscal e, por ser um “princípio real, ou um princípio ‘daquilo que é’”, leva em conta a renda percebida de fato, e não a renda que poderia ser auferida pelo contribuinte com o “emprego médio de suas forças físicas e intelectuais”, inobstante considerem justificável a atribuição de renda presumida como “solução auxiliar” às hipóteses de impossibilidade de apuração da renda efetiva que não por técnicas desproporcionais.

Em tais situações, é imperioso atentar para a lição de Humberto Ávila (2008, p. 87) no sentido de que a capacidade contributiva não pode ser tida como princípio *prima facie*, ou seja, não é ela suscetível de ser superada por outro princípio a que se atribua maior peso no caso concreto. Das palavras do autor, extrai-se:

Tal como previsto pela Constituição, ele constitui uma razão que não pode ser afastada por completo, recebendo um peso que se mantém – repita-se, porque este ponto é importantíssimo: que se mantém – mesmo diante das razões que justificam a utilização de valores presumidos.

---

<sup>43</sup> Compreensão idêntica é externada por José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 67-68).

<sup>44</sup> São de José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 75) as seguintes palavras: “O princípio da capacidade contributiva *limita a discricionariedade legislativa* na instituição e na graduação dos tributos” (grifos do autor).

Klaus Tipke e Douglas Yamashita entendem (2002, p. 62) pela inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos de função extrafiscal, cuja constitucionalidade, anotam, é aferida por princípio diverso: o da proporcionalidade.

Posição diversa adotam Regina Helena Costa (2003) e José Marcos Domingues de Oliveira (1998). A primeira (2003, p. 72-73), entendendo pela convivência entre a extrafiscalidade e o respeito à capacidade contributiva, assinala, porém, que na atuação extrafiscal tem lugar uma “derrogação parcial” do princípio. Todavia, como assevera,

O legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o próprio princípio exige [...]: a manutenção do “mínimo vital”, o não-atingimento do confisco e o não-cerceamento de outros direitos constitucionais. Estes, a nosso ver, são intocáveis mesmo pela tributação extrafiscal, porque representam garantias mínimas do contribuinte perante o Fisco.

Afirmando que o princípio em apreço resguarda o mínimo existencial, Tipke e Yamashita (2002, p. 34) aduzem que, enquanto a renda não superar a quantia estritamente necessária para a manutenção deste, inexistirá capacidade contributiva, do que se extrai que o postulado advém tanto da dignidade humana quanto do princípio do Estado Social. Anotam eles, ainda, que, segundo o enunciado da “unidade do ordenamento jurídico”, não pode o “mínimo existencial fiscal” ser inferior ao mínimo existencial estabelecido como direito da seguridade social. Ao encontro do asserto, Regina Helena Costa (2003, p. 101) esclarece que a fixação do mínimo vital deve levar em conta os preceitos do artigo 7º, inciso IV da Constituição<sup>45-46</sup>.

Uma vez que o dispositivo constitucional que dá guarida ao princípio da capacidade contributiva refere-se tão somente à aplicação do postulado à categoria dos impostos, necessário analisar a viabilidade de sua incidência também às demais espécies tributárias.

Para Regina Helena Costa (2003, p. 57-58), as taxas, por sua natureza remuneratória da atuação do Poder Público, embora devam apresentar razoável correspondência com os gastos

<sup>45</sup> “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;” (BRASIL, 1988)

<sup>46</sup> Também Fabio Brun Golschmidt (2004, p. 170) pontua que “O conteúdo do mínimo existencial no Brasil pode ser aferido a partir do artigo 7º, IV, da Constituição, que determina as necessidades que devem ser cobertas com o salário mínimo”. Ainda, discorre Roque Carrazza (2013, p. 116): “os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (*mínimo vital*), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º [...], não podem ser alcançados pelos impostos” (grifos do autor).

por ele despendidos, não se enquadram no rol de exações norteadas pela diretriz da capacidade contributiva. Sustenta ela que seu caráter de contraprestação à atuação estatal não admite que sejam informadas por este critério, o qual configura “circunstância absolutamente alheia a essa atuação estatal”, sendo “irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa”. No entender da autora, referida espécie de tributo deve, pois, reportar-se ao custo daquela atuação.

A mesma registra, porém, que tal não significa a desnecessidade de observância ao postulado da igualdade no que concerne às taxas, defendendo que em relação a elas este se manifesta por meio do princípio da retributividade, na medida em que devem ser chamadas a recolher o tributo as pessoas beneficiadas pela respectiva prestação estatal.

Mesmo as hipóteses de isenção de taxas aos hipossuficientes financeiros, argumenta, não são concedidas em função da inexistência de capacidade contributiva, e sim em decorrência de

considerações de outra ordem, tais como a desigualdade social, a minimização do sofrimento das pessoas pobres etc.<sup>47</sup> Justifica-se, portanto, tal medida com fundamento em outras diretrizes constitucionais, sem se recorrer ao postulado da capacidade contributiva, estranho à compostura da hipótese de incidência dos tributos vinculados. (2003, p. 58)

Assevera Costa (2003, p. 58-59) que o mesmo raciocínio é aplicável às contribuições de melhoria<sup>48</sup>, eis que, por ser a riqueza advinda da valorização imobiliária decorrente de prestação do Poder Público, ela não se vincula à capacidade contributiva do indivíduo, de modo que o tributo em apreço é informado pelo princípio do benefício (configurado pela vantagem auferida pelo contribuinte). Ressalva a autora que, em se tratando de contribuição social não atrelada a uma atuação do Estado – portanto, com natureza de imposto -, deve haver observância à capacidade contributiva.

Com relação aos empréstimos compulsórios, no entanto, a autora (2003, p. 60) considera possível sua submissão ao princípio analisado. Isso porque, como explica, sua hipótese de incidência pode, em tese, reportar-se a qualquer uma dentre as espécies tributárias existentes.

Tipke e Yamashita, por sua vez, consideram (2002, p. 67) que as demais espécies de

---

<sup>47</sup> Em nota de rodapé, a autora refere-se ao fundamento constitucional de tais considerações, textualizado nos artigos 3º, inciso III e 170, inciso VII da Constituição Federal.

<sup>48</sup> Com relação à incidência do princípio às taxas e contribuições de melhoria, Misabel Derzi (1997, p. 695) adota o mesmo posicionamento. Já Luciano Amaro (2012, p. 167) afirma que “outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as *taxas*, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica [...]” (grifo do autor).

tributos que não os impostos submetem-se apenas ao aspecto negativo do princípio da capacidade contributiva, que consiste na vedação ao efeito de confisco.

O entendimento com o qual se coaduna neste estudo é o adotado por José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 48)<sup>49</sup>. Cabe, nesse contexto, transcrever a crítica pertinentemente feita pelo autor à redação do dispositivo constitucional que consagra o princípio em apreço:

a referência restritiva da Constituição aos *impostos* (e não aos tributos) é incabível e incompreensível. Apequena o princípio da capacidade contributiva, que [...] se aplica a todos os tipos de exações tributárias. Rompeu a Carta com a tradição constitucional pátria e desprezou a correta recomendação da Comissão Arinos<sup>50</sup> (que submetia todos os *tributos* ao princípio, no mesmo diapasão da Carta de 1946, favorecendo a equânime distribuição das cargas fiscais).<sup>51-52</sup>

Nesse diapasão, afirma Oliveira (1998, p. 114-115) ser possível verificar-se a existência de certa classificação de tributos composta por duas categorias. A primeira delas compreende os tributos que se *fundam* na capacidade contributiva (impostos e contribuições de melhoria), aos quais o princípio é aplicado já na tipificação de seus fatos geradores, de sorte que estes equivalem a situações reveladoras daquela capacidade. Essa categoria, por se fundar no princípio, também tem sua graduação modulada por ele (exemplifica o autor com a seletividade do IPI e a progressividade do imposto de renda). A segunda classe de tributos (taxas), por sua vez, abrange as exações que se *graduam* pela capacidade contributiva. Nestes, o fato gerador não configura circunstância denotadora de tal capacidade, consistindo, antes, em fato realizado pela administração pública. Por conseguinte, a incidência do postulado ocorre somente por ocasião da quantificação do gravame.

Regina Helena Costa (2003, p. 62-63) aponta que o entendimento majoritário considera o princípio da capacidade contributiva aplicável apenas às pessoas físicas, não exercendo influência com relação às pessoas jurídicas. Neste trabalho, alinha-se à orientação da autora, a

---

<sup>49</sup> No que concerne especificamente à aplicabilidade do princípio às taxas, anota Oliveira (1998, p.100-101) que, uma vez acatada a inexistência de capacidade contributiva do Estado, surge questão polêmica sobre a necessidade de se estabelecer a imunidade deste também com respeito ao mencionado gravame. Consigna o autor que “Pode-se especular que esta ordem de considerações, relacionada a outro tributo, a contribuição de melhoria, tenha levado o Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, a restringir a exigibilidade da contribuição em questão à hipótese de valorização de ‘imóveis de propriedade *privada*’ (art. 2º)” (grifo do autor).

<sup>50</sup> Comissão de Estudos Constitucionais que precedeu à promulgação da Carta de 1988.

<sup>51</sup> Grifos do próprio autor

<sup>52</sup> Assinala Hugo de Brito Machado (2010, p. 45): “A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Aliás, é esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado”.

qual diverge de tal compreensão. Para ela, efetuados pequenos ajustes no conceito tradicional do princípio, “sem alteração de sua essência como vetor para o exercício de uma tributação justa em matéria de impostos”, passa ele a valer também àquelas. Com efeito, lembra a mesma que do entendimento exposto ressaí “a legitimidade das isenções concedidas às microempresas”.

Por certo, além da restrição do postulado às pessoas físicas não se encontrar textualizada no ordenamento, a desconsideração da capacidade econômica das pessoas jurídicas obstaculizaria a manutenção e o exercício de atividades econômicas lícitas, podendo vir a formatar verdadeira forma de confisco.

Defende, ainda, Regina Helena Costa (2003, p. 109) que as bases de cálculos dos impostos deve levar em consideração a capacidade contributiva de natureza objetiva ou absoluta, porquanto sua finalidade consiste em “medir a expressão econômica do fato descrito na hipótese de incidência”.

Da mesma forma, Roque Antonio Carrazza (2013, p. 101-102) sustenta que a capacidade contributiva a que se refere a Constituição e à qual está adstrito o ente tributante ao instituir os impostos que lhe competem é a de natureza objetiva, em contraposição à de cunho subjetivo. O autor explica que aquela se reporta às “manifestações objetivas de riqueza” do contribuinte (tais como ser proprietário de imóvel ou automóvel), em detrimento de suas reais condições econômicas, afirmando, ainda, não ser relevante que o sujeito que pratique o fato imponible da exação não possua condições de arcar com o montante do tributo. Ele ilustra a ideia com o seguinte exemplo:

[...] atualmente, muitos *shopping centers*, para estimular as vendas, estão sorteando, entre seus clientes, automóveis de alto luxo. Vamos admitir que o contemplado seja um jovem de dezoito anos, que ainda não tem economia própria. Acaso poderá eximir-se do pagamento do IPVA cabível, demonstrando que não tem capacidade econômica? É evidente que *não*. Ele terá que encontrar um meio de pagar o imposto ou sofrerá as consequências de seu inadimplemento [...]<sup>53</sup>

Embora não se discorde do pensamento do tributarista, entende-se que a consideração da capacidade contributiva objetiva não pode ser regra absoluta, de modo a ser permitido ao contribuinte acionar o Poder Judiciário se a aplicação desta às particularidades de seu caso vier a privar-lhe da quantia necessária para garantir seu mínimo existencial<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> Grifo do próprio autor

<sup>54</sup> Discorda-se, assim, do mesmo autor quando este consigna (2013, p. 106) que “o Poder Judiciário, quando provocado, não pode deixar de aplicá-la [a lei instituidora do imposto], em face das condições econômicas pessoais do contribuinte”.

Tecidas tais considerações sobre o princípio da capacidade contributiva, cabível passar à análise do postulado constitucional dele decorrente, que veda a incidência de tributos confiscatórios.

### **2.3 Princípio da vedação ao uso de tributos com efeito confiscatório**

A proibição ao uso de gravames fiscais com efeito de confisco, como pontuado acima, vem assegurada pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal. Como lembra Fabio Brun Goldschmidt (2004, p. 41), a tributação também pode ser considerada como restrição ao direito de propriedade, sobretudo, da propriedade privada. O autor alerta (2004, p. 42), entretanto, que o sistema tributário e, especialmente, o princípio do não confisco deve operar da mesma maneira que as demais normas que balizam aquele direito: podem regulamentá-lo, todavia jamais lhes seria permitido destruí-lo em sua essência.

Também com base na obra de Goldschmidt (2004, p. 42), tem-se que, no Estado de Direito, a tributação consiste em modalidade de “participação do Estado na riqueza privada”, a qual se dá com base na lei e é justificada pelo “interesse público de manutenção do Estado”, com a prestação de serviços públicos por ele levada a cabo.

Nesse contexto, anota o mesmo autor (2004, p. 44) que os tributos nunca chegam a despojar o particular de sua propriedade, eis que, para isso, far-se-ia necessária uma indenização ou a prática de ilícito capaz de justificar tal espécie de penalidade, o que, como lembra, por definição, não é hipótese em que se enquadra o Direito Tributário.

Confiscar, registra (2004, p. 46), é a ação de apreender a propriedade em favor do Fisco, sem que, em troca, seja concedida ao sujeito lesado qualquer forma de compensação. Daí advém a natureza de sanção do confisco.

O ato gera, pois, efeitos idênticos ao da expropriação, dela diferenciando-se de maneira substancial no que diz respeito tanto à causa quanto ao modo pelos quais a propriedade é tomada: na expropriação, o particular é privado da propriedade sem que lhe seja atribuída a prática de qualquer conduta repreensível. Justifica-se a perda unicamente pela primazia do interesse público e, por tal razão, aquele que a sofreu, para ser compensado, faz jus ao recebimento de indenização (GOLDSCHMIDT, 2004, p. 47).

Fábio Brun Goldschmidt (2004, p. 49-50) adverte, ainda, que não se trata de rechaçar apenas a tributação que confisca a propriedade, em sentido literal, e sim de afastar, em razão de sua inconstitucionalidade, toda a tributação com “efeito de confisco”, o que, a seu ver, tem lugar em momento anterior. É que, como explica, a tributação literalmente confiscatória seria aquela

que onerasse o bem objeto da exação em sua totalidade, com a incidência de alíquota de 100%, enquanto o efeito de confisco já seria verificado por ocasião do momento em que a tributação parecesse como “penalização injustificada”, em função de ser excessiva e irrazoável ou, sem apresentar fundamento na conservação do direito de propriedade, viesse a “atacá-lo, minguá-lo, desestimulá-lo”.

Carlos Henrique Machado (2011, p. 141-142) anota que a Constituição Federal incorreria em redundância caso esclarecesse que o tributo não pode ser confiscatório, na medida em que o Código Tributário Nacional já deixa claro que o tributo não possui natureza sancionatória. Assim, caso o fizesse, a Carta terminaria apenas por reforçar, no plano constitucional, a redação do artigo 3º do Código.

Goldschmidt (2004, p. 53-54) assinala que o que diferencia a tributação legítima, em oposição à tributação confiscatória ou geradora de efeito de confisco é o “abuso do direito de tributar, que soa como penalização indevida aos ouvidos do contribuinte”.

Nesse raciocínio, afirma, a tributação mostra-se como via de mão dupla; vale dizer, o Estado, de fato, toma para si parte da propriedade, todavia, concede algo a título de retribuição, mesmo que o tributo não esteja vinculado a específica atividade estatal e inobstante a dificuldade em se identificar com exatidão o que é concedido em troca aos contribuintes. Assim, conclui, permite o interesse público seja tomada a propriedade particular por meio dos tributos, contudo, ele “indeniza” a perda ao proprietário, a exemplo do que ocorre na expropriação, “E somente quanto essa – nebulosa – reciprocidade estiver quebrada, atingir-se-á o efeito de confisco”.

Para Carlos Henrique Machado (2011, p. 135), a vedação ao uso de tributos com efeito de confisco não constitui um “ideal” a ser desejado; antes, em virtude de sua natureza de “elemento integrador” do direito tributário, mostra-se muito mais um “instrumento operacional” orientado a resguardar e concretizar direitos constitucionais, sobretudo – mas não apenas - o direito de propriedade. Registra ele (2011, p. 142) que o uso da expressão “efeito de confisco” pela Constituição vai ao encontro da compreensão acima exposta.

Assinala Goldschmidt (2004, p. 55) que, inobstante a primeira ideia que venha à tona ao se falar de princípio do não confisco seja a de que ele tem por fim afastar a “tributação excessivamente elevada”, sua noção comporta maior amplitude, de sorte que pode também ser invocado quando se estiver diante de “tributação excessivamente baixa”. A título de exemplo:

O concessionário de serviços públicos que investe vultoso patrimônio e capital na consecução de suas obrigações pode, evidentemente, ter sua propriedade confiscada caso as taxas que remuneram sua atividade não sejam suficientes a cobrir os seus

gastos. [...] no caso, o efeito de confisco será sentido não pelo contribuinte do tributo, mas pelo concessionário do serviço público.

Por outro lado, adverte Carlos Henrique Machado (2011, p. 57) que um tributo aparentemente oneroso em excesso ou extorsivo não se mostrará necessariamente confiscatório. Exemplificando, cita o IPI incidente sobre cigarros, cuja alíquota supera o percentual de 300% e, ainda assim, não representa gravame inconstitucional, porquanto acata critérios outros de “integração do direito tributário”, a exemplo da extrafiscalidade e da seletividade.

Fabio Brun Goldschmidt (2004, p. 63) rejeita o entendimento por alguns perfilhado no sentido de que o princípio positivado pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal refere-se apenas aos impostos diretos, porquanto apenas em tais hipóteses seria possível o confisco. Para essa corrente, como só no caso dos impostos diretos o peso da exação recai sobre bem individualizado, somente para eles haveria a real possibilidade de se transferir a propriedade privada ao Poder Público (já que, quando se trata de impostos indiretos, pode o ônus do tributo ser vertido aos consumidores). Argumenta Goldschmidt que tal compreensão, ademais de ignorar a redação literal daquele dispositivo, que faz irrestrita menção a “tributos”, recusa por completo “o valor da noção de ‘efeito’ de confisco, restringindo a aplicação do dispositivo constitucional à tributação confiscatória propriamente dita”.

Na visão do autor (2004, p. 173), “A tributação deve deixar cada um na mesma situação relativa de renda e patrimônio em que se encontrava antes da incidência do tributo”. Daí sua alusão à regra de Edimburgo *leave them as you find them*<sup>55</sup> como “máxima de igualdade” orientada a um tratamento que não aspire a mudanças na condição social dos contribuintes, e sim à “distribuição eqüitativa da carga sobre todos”. Para ele, tal distribuição concretiza-se com o uso da técnica da proporcionalidade que, sendo “a melhor expressão da neutralidade fiscal”, “identifica-se, modernamente, com o princípio da capacidade contributiva”.

Discordando dos que defendem a progressividade como meio técnico em prol da igualdade, o autor aduz (2004, p. 176) que aquela, antes, entra em conflito com esta e, quando utilizada, excepciona-a. Explica ele que a igualdade se tem por realizada mediante o uso da proporcionalidade, e não da progressividade. Com a primeira, assinala, “tributa-se mais quem possui mais e menos quem possui menos, guardada, contudo, a mesma proporção”, repartindo-se de maneira isonômica o efeito da tributação, a qual, destarte, mostra-se “subjetivamente igual”. Por outro lado,

---

<sup>55</sup> Como esclarece o autor (2004, p. 173) em nota de rodapé, a regra advém de “artigo publicado na [revista] *Edinburgh Review* em 1833 e expõe com clareza a doutrina ricardiana (David Ricardo) de que os impostos devem deixar cada um na mesma situação relativa de renda e patrimônio em que se encontravam.

Os tributos, via progressividade, têm o deliberado propósito de prejudicar uns (para os quais os valores são, não somente maiores, mas proporcionalmente maiores) e favorecer outros. O peso da carga tributária, através da progressividade, é abertamente desigual, sendo mais pesadamente sentido por aqueles sujeitos às alíquotas mais elevadas.<sup>56</sup>

Não obstante, cabível discorrer, com alicerce na lição de Goldschmidt, a forma como se verifica o efeito de confisco em cada espécie de tributo. Convém registrar, primeiramente, como o próprio autor destaca (2004, p. 164), ser compreensível a dificuldade doutrinária em se estabelecer as demarcações do efeito de confisco em matéria tributária quando se vislumbra que igual dificuldade se mostra presente quando se trata de definir ao que corresponde um tributo conforme a capacidade contributiva.

No que tange aos impostos diretos, o autor pontua (2004, p. 234) que, na concepção de alguns autores, apresenta efeito de confisco o “imposto sobre o patrimônio cuja alíquota seja superior à renda que, razoavelmente, espera-se que seja produzida por aquele patrimônio<sup>57</sup>”. Pouco importa, adverte, que o sujeito perceba renda superior por outros meios e assim logre conservar a intangibilidade de seu patrimônio.

Para ele, todavia, isso não se afigura suficiente para estabelecer o patamar a partir do qual um imposto direto apresentará efeito confiscatório. Isso porque, conforme assinala (2004, p. 236), além da necessidade de a tributação manter intocável o patrimônio do contribuinte, há também a imperatividade de que ela observe “o limite quantitativo que expressa a noção privada da propriedade, essencial à *res publica*, que denota que o patrimônio existe prioritariamente para o particular, e não para o Estado”. Assim, conclui, deve a tributação ser inferior a 50% da renda auferida pelo particular com a exploração de sua propriedade, porquanto

a partir dos 50% da renda, o sujeito passivo passa a trabalhar não para si, mas para o Estado, que se torna o principal beneficiário do esforço do contribuinte. Nesse exato instante (em que se ultrapassa a barreira dos 50%) o Estado deixa de existir para garantir a propriedade, e a propriedade é que passa a existir para sustentar o Estado, o

---

<sup>56</sup> De igual forma, o autor registra (2004, p. 178-179) parecer-lhe que a progressividade não acha embasamento no princípio da capacidade contributiva, “Isso porque esse princípio nada mais é do que uma aplicação da proporcionalidade, da igualdade subjetiva, na medida em que manda que cada um contribua na proporção de sua riqueza”.

<sup>57</sup> Convém registrar ser esse o mesmo entendimento adotado por Hugo de Brito Machado (2004, p. 111-112) ao tratar do princípio em tela com relação aos impostos reais sobre o patrimônio. Verifica-se, inclusive, que o jurista se utiliza dos mesmos termos para expor sua compreensão: “poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufera renda superior e consiga permanecer com seu patrimônio inatingível. Se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será confiscatório”.

que seguramente agride o princípio republicano, além, é claro, do princípio do não-confisco. (GOLDSCHMIDT, 2004, p. 237)

Já com relação aos impostos indiretos, expõe o autor (2004, p. 244-245) que não só no caso dos gêneros de primeira necessidade poder-se-á pensar em ônus excessivo por meio das exações indiretas. Como afirma, é falacioso o raciocínio para o qual, em função da possibilidade de o consumidor recusar-se a comprar o produto, o peso da tributação “simplesmente evaporará no ar”. É que, mesmo podendo o encargo ser transferido, seus efeitos não deixam de existir, e passam a reverberar nos chamados contribuintes “de direito” – o comerciante ou o industrial. Desse modo, o exame da excessividade da carga tributária não pode se concentrar com exclusividade no contribuinte “de fato”, devendo antes, deter-se com prioridade no “de direito”, sobre quem “recairá e impactará, em última análise, o efeito de confisco”.

Nesse norte, ele assinala (2004, p. 246) que, dada a legalidade do comércio ou da industrialização de certo bem, ao Estado compete, em acato ao princípio da livre iniciativa, tornar viável - ou, ao menos, abster-se de criar obstáculos a - a lucratividade do negócio desenvolvido. A partir do momento em que aquele passa a impedir a realização de determinada atividade por meio da tributação, está ele obstando o exercício de “atividade econômica legítima”, o que indubitavelmente viola o princípio do não-confisco.

Convém lembrar, como bem afirma Goldschmidt (2004, p. 61), que o artigo 150, inciso IV da Constituição deve manter compatibilidade com todos os outros direitos por ela resguardados. O princípio do não confisco, pontua, tem por função ditar que o sistema tributário não pode ofender os demais direitos constitucionalmente protegidos, de sorte que

não só a liberdade de iniciativa, mas o direito à locomoção, à educação, à saúde, à informação, [...] à liberdade em sentido amplo etc., devem ser garantidos em medida compatível com a tributação.<sup>58</sup>

Os argumentos acima esposados, ressalta o autor (2004, p. 248), com o que se concorda, também valem para os tributos de função extrafiscal, pelos mesmos fundamentos. Ele lembra, no entanto, que, em tais hipóteses, atendidos os pressupostos autorizadores do uso da extrafiscalidade, o exame da configuração do efeito de confisco deve ser flexibilizado, com a admissão de alíquotas superiores quando para isso houver justificativa técnica.

---

<sup>58</sup> Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 68), o princípio da vedação ao uso de tributo com efeito confiscatório resulta de três direitos fundamentais constitucionalmente positivados: o direito de propriedade, o direito à herança e o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão.

No que diz respeito aos impostos aduaneiros (importação e exportação), o autor (2004, p. 251) também considera ser-lhes aplicável o princípio do não confisco. Isso, assevera, numa perspectiva dinâmica que analisa o valor do aumento da exação, dado pela diferença entre a nova alíquota e a alíquota antiga, e não pelo valor final da mesma. A diferença entre ambas, assim, não pode ser de tal monta que termine por inviabilizar o desenvolvimento de atividades lícitas que se valham da exportação ou da importação de bens.

Quanto às taxas, ele explica (2004, p. 257) que, em virtude de sua natureza de contraprestação, a inobservância do artigo 150, inciso IV da Constituição tem lugar ao ser cobrado o gravame quando não seja possível identificar os favorecidos pelo serviço público prestado. Portanto, fica evidenciado o efeito de confisco com a inexistência de “parâmetros mensuradores”, o que põe em risco a relação de correspondência entre a taxa e o serviço público.

Ademais, assinala (2004, p. 258), inobstante a só disponibilidade do serviço dê azo à exigência da taxa, estará caracterizado o efeito de confisco nos casos em que, não sendo compulsória a utilização daquele, seja a taxa cobrada em decorrência apenas da potencialidade de seu uso. Aduz o autor que se, por definição, consiste a taxa em tributo remuneratório da utilização de serviço, e se este não foi usufruído e tampouco é obrigatório seu usufruto, não há o que se remunerar.

Outrossim, com relação às taxas instituídas em decorrência do poder de polícia, o mesmo (2004, p. 262-263) alerta ser vedado ao Poder Público que fundamente a cobrança de taxa em finalidade de intimidação ou sanção, o que caracterizaria objetivo extrafiscal. Noutras palavras, não pode o montante da taxa servir como mecanismo para desincentivar, depreciar ou contraindicar uma conduta específica, eis que a noção de poder de polícia limita-se a atividades de cunho fiscalizatório ou concessivo. Não só a inobservância a esse preceito implicaria efeito de confisco, mas também a fixação de taxa em razão de atividade não afeta a um interesse público.

No que se refere às contribuições, o mesmo autor (2004, p. 264-265) coloca que, existindo desproporção entre o montante do referido tributo e a atuação da União, ou, em não havendo atuação por parte desta, verificar-se-á a ocorrência do efeito confiscatório. Este igualmente terá lugar na ausência de elo entre a ação estatal e o contribuinte, isto é, caso a atuação estatal não o beneficie de maneira direta ou indireta.

Especificamente quanto às contribuições corporativas (instituídas em função do exercício de atividade profissional ou econômica), afirma o autor (2004, p. 269) que o efeito de

confisco se dará na medida em que à exação não corresponda um benefício para a categoria, hipótese em que qualquer quantia que lhe seja exigida será excessiva e irrazoável.

Já no que diz com as contribuições de melhoria, ele registra (2004, p. 270-271) que muitos autores lhes atribuem efeito confiscatório em hipóteses nas quais o valor cobrado dos contribuintes ultrapassa a valorização imobiliária advinda da obra pública. No Brasil, o Código Tributário Nacional, ao definir o limite do tributo em questão, dispõe que o valor exigido não poderá ser superior ao da valorização havida, ou ao valor dos gastos despendidos<sup>59</sup>.

Por outro ângulo, como assinala o mesmo autor, também restará configurado o efeito de confisco no âmbito da contribuição de melhoria caso o gravame não seja cobrado de todos os sujeitos favorecidos pela obra pública. Destarte,

se a obra se estende por vários quarteirões ou bairros e reverte em prol de todos os proprietários que nele habitam (valorizando suas propriedades), sempre que a tributação deixar de fora algum ou alguns desses proprietários, ela terá efeito de confisco para aqueles que foram abrangidos pela tributação.

Finalmente, no que concerne aos empréstimos compulsórios, Fábio Goldschmidt (2004, p. 273) defende que haverá verdadeiro confisco caso a quantia tomada a título de empréstimo não seja integralmente restituída, ainda que seu valor seja inexpressivo. O mesmo efeito se dará, acrescenta, caso inexista atualização monetária e incidência de juros legais sobre o montante emprestado.

Além disso, o dinheiro tomado do contribuinte deve ser gasto com a despesa - constitucionalmente autorizada - para a qual foi o empréstimo instituído, sob pena de igualmente incorrer a União em ofensa ao princípio do não confisco, independentemente da quantia que lhe tenha sido emprestada. É imprescindível, ainda, que se possa verificar relação de proporcionalidade entre o *quantum* mutuado e o gasto a que ele se destina (GOLDSCHMIDT, 2004, p. 275).

Outra questão crucial a se perquirir quando se trata da vedação ao uso de tributos com efeito de confisco diz respeito à possibilidade de se considerar o total da carga tributária como confiscatória, em oposição a apenas um dos tributos que a compõem.

Nesse sentido, Goldschmidt (2004, p. 279-280) anota que o primeiro posicionamento foi vencedor no Supremo Tribunal Federal, durante o julgamento da ADIn 2010. Para o autor,

---

<sup>59</sup> "Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado." (BRASIL, 1966)

De fato, a capacidade contributiva é una, ainda que suas manifestações possam considerar-se plurais; é um único patrimônio e uma única renda que respondem pelo pagamento das obrigações tributárias que recaem sobre o sujeito passivo.<sup>60</sup>

Ele reconhece (2004, p. 281), contudo, a dificuldade de se aferir o efeito de confisco gerado pelo total dos encargos tributários ao se levar em conta o fato de que o Brasil se consubstancia em federação com três distintas esferas de poder, todas dotadas de competência para a instituição e a arrecadação de tributos. Dessa forma, a carga tributária total é composta por exações dos três entes, inexistindo apenas um responsável por eventual inconstitucionalidade, sendo mesmo possível que o conjunto dos gravames de cada um deles individualmente considerado não seja reputado confiscatório, verificando-se, no entanto, o efeito de confisco quando somadas as três cargas incidentes.

Uma das soluções oferecidas pela doutrina, aponta (2004, p. 282), consiste em decretar a inconstitucionalidade da última exação instituída, a qual, acrescida às demais, ocasionou o efeito confiscatório. Por outro lado, defendem alguns que, verificada a existência de carga tributária excessiva, é necessário reduzir, na mesma proporção, cada um dos gravames que concorrem para o efeito de confisco, até que o conjunto por eles formado não ultrapasse o limite permitido.

Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 127), alinhando-se à posição segundo a qual a confiscatoriedade deve ser aferida a partir da carga tributária global<sup>61</sup>, sustenta que, ao se verificar que a soma das exações incidentes obsta a sobrevivência e o desenvolvimento do contribuinte, todo o sistema deverá ser revisto, mas sobretudo o gravame que, quando instituído, excedeu sua capacidade contributiva.

Concorda-se com Fabio Goldschmidt quando este assinala (2004, p. 283) que a dificuldade representada pelas críticas que podem ser formuladas às possíveis soluções ao problema não pode ser usada como evasiva para afastar a possibilidade de sua apreciação pelo Poder Judiciário. Isso porque, como bem explica,

Os direitos fundamentais em jogo são os do cidadão, fonte do poder do Estado, conceito que transcende em muito o de simples contribuinte de uma dada e específica exigência tributária. Seria, aliás, uma ironia cruel se a federação pudesse servir de

---

<sup>60</sup> É nessa direção o entendimento de Hugo de Brito Machado (2010, p. 46), a seguir transcrito: “O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”.

<sup>61</sup> Nas palavras do autor (1998, p. 127): “Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão”.

escudo para a perpetração de abusos contra o povo brasileiro, em vez de funcionar como um instrumento para a sua proteção e desenvolvimento.

Nessa toada, cumpre registrar o entendimento perfilhado por Carlos Henrique Machado (2011, p. 146), o qual se considera complementar ao acima exposto:

não faz qualquer sentido perquirir pelo efeito de confisco enquanto conceito (indeterminado), vez que as dificuldades práticas de concretização do princípio e verificação da carga tributária justa são extremamente dinâmicas e variáveis. É preciso, no caso concreto, verificar quando o tributo inviabiliza ou limita o exercício de um direito fundamental.

Conclui-se, portanto, que as dificuldades – teóricas e práticas – que cercam tanto a definição da carga tributária em conformidade com o princípio da capacidade contributiva quanto a conceituação da carga violadora do princípio da proibição do uso de tributos com efeito confiscatório não podem servir de impedimento a que ambas as questões sejam submetidas ao crivo judicial, tampouco a que o legislador ordinário deixe de contemplar as citadas diretrizes constitucionais quando da instituição ou modificação de espécies tributárias.

Trata-se, sobretudo, de assegurar ao cidadão-contribuinte o gozo dos direitos e garantias fundamentais positivados pela Constituição Federal, os quais não podem restar flagrante ou veladamente cerceados em nome de um maior aporte de recursos aos cofres públicos. Deve-se ter em mente, pois, que a preservação dos meios necessários à subsistência e ao desenvolvimento de cada contribuinte também é objeto de interesse público.

Isso exposto, cumpre passar ao capítulo final deste trabalho, o qual analisará a corrente distribuição da carga tributária brasileira sob o prisma dos princípios acima abordados, sobretudo o da capacidade contributiva, bem como abordará propostas para sua modificação.

### **3 MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS CONSEQUÊNCIAS NA DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA: A (NÃO) CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Cumprido, por fim, adentrar no exame da atual distribuição da carga tributária brasileira e correlacioná-lo com o que até aqui já foi exposto. Serão analisados, em especial, o peso da tributação indireta, cujo uso exacerbado termina por conferir regressividade ao total da carga, bem como a má exploração do potencial arrecadatório e distributivo das exações diretas sobre a renda e o patrimônio. Em seguida, serão expostas as possíveis alternativas para a mudança desse quadro, concentradas principalmente na inversão desses fatores por meio da prioridade à redução do montante de tributos indiretos e ao reforço da progressividade dos encargos diretos como forma de incrementar sua arrecadação e concretizar sua efetiva adequação ao princípio da capacidade contributiva.

#### **3.1 A corrente distribuição da carga tributária brasileira entre a população**

De início, necessário pontuar a dificuldade em se conceituar a carga tributária, o que decorre exatamente da complexidade do sistema tributário brasileiro, conforme assinalado em publicação do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) em 2010. Hodiernamente, ressalta o estudo, não há critérios comuns para aferição da carga tributária bruta nem mesmo entre órgãos do Governo Federal como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e a Secretaria da Receita Federal (SOARES *et al.*, 2010, p. 216).

Nesse sentido, a carga tributária bruta compreende, *grosso modo*, a soma dos impostos, taxas e contribuições destinados de forma compulsória pelo setor privado ao governo, incluindo-se aí os recursos reservados ao financiamento da poupança daquele setor (contribuições previdenciárias e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS). O vocábulo “bruta” denota que, contrariamente à noção de carga tributária líquida, não se está a levar em consideração as somas governamentais devolvidas ao setor privado, estas materializadas no pagamento de juros, benefícios previdenciários e assistenciais, entre outros (SOARES *et al.*, 2010, p. 216).

Em que pese a assinalada dificuldade de se estabelecer critérios comuns para a mensuração da carga tributária bruta nacional, enfatiza-se, na publicação, ser indubitável que a mesma cresceu de forma substancial no período compreendido entre os anos de 1997 e 2008:

as Contas Nacionais publicadas pelo IBGE em 21 de março de 2008 mostram que ela passou de 26,8% para 34,1% do PIB naquele interregno (SOARES *et al.*, 2010, p. 216).

Ribeiro (2010, p. 13) menciona que, inobstante o baixo crescimento real do PIB entre 1998 e 2001 - cuja média anual correspondeu a 1,46%, consoante dados do IBGE -, o período foi marcado por seguidos aumentos na carga tributária bruta, decorrentes sobretudo da ênfase dispensada ao Governo Federal ao ajuste das contas públicas. O autor registra que os superávits primários alcançados à época foram obtidos muito mais com a elevação do montante arrecadado por meio de tributos que com a limitação de gastos públicos.

Em virtude da não renovação da CPMF em 2007, aponta, pode-se afirmar que a maior parcela do aumento da carga tributária no período de 2004 a 2008 (equivalente a 3,3% do PIB) deu-se através dos impostos sobre produtos e das contribuições previdenciárias. O desempenho dos primeiros é explicado por substanciais aumentos na arrecadação da COFINS no ano de 2004 (em decorrência da inserção das importações em sua base tributável), bem como do ICMS e do IOF (este, em função da majoração de suas alíquotas) em 2008. Por sua vez, o crescimento de 1,3% na arrecadação de contribuições previdenciárias deve-se a melhorias havidas no mercado de trabalho formal, dentre as quais se sobressaem o alargamento da massa salarial, fixada como base de cálculos para as principais contribuições (RIBEIRO, 2010, p. 14).

É possível dizer, assim, que a significativa elevação da carga tributária bruta entre 1995 e 2008 (correspondente a pouco mais de 8% do PIB), esteve atrelada a dois diferentes momentos. No primeiro, em resposta à conjuntura internacional adversa e à desvalorização do câmbio a ameaçar a harmonia das contas públicas, o Governo Federal optou por majorar as alíquotas das principais contribuições (COFINS e CPMF) nos anos de 1998 e 1999. No segundo, caracterizado pelo panorama macroeconômico favorável que predominou entre 2004 e 2008, o crescimento arrecadatório restou em grande medida influenciado pelo aumento de renda, lucro e emprego (RIBEIRO, 2010, p. 14).

Orair *et al.* (2013, p. 34) indicam que a participação da carga tributária bruta no PIB subiu mais de 12 p.p. desde a Constituição Federal de 1988, quando passou de aproximadamente 23% para mais de 35% do PIB no ano de 2012.

Ao mesmo tempo em que expandiu as obrigações estatais por meio da seguridade social, a Constituição Federal também levou a cabo reformas restritivas dos recursos da União ao limitar suas bases tributáveis e majorar os valores repassados a Estados e Municípios. Para equilibrar o quadro e reverter tal descentralização, recorreu a União às contribuições sociais, não repartidas com os demais entes e diretamente relacionadas aos gastos da seguridade social, acarretando aumento global da carga tributária (ORAIR *et al.*, 2013, p. 36).

Referida elevação teve lugar em um cenário em que se tornou imperativa a adoção de programa para o ajuste das contas públicas em decorrência de negociação com o FMI em 1999 e do estabelecimento de metas fiscais de superávit primário. A política fiscal passou por alteração profunda nesse regime, tendo o superávit primário das administrações públicas saltado de nível próximo de zero no final de 1998 para mais de 3% em 2003 (ORAIR *et al.*, 2013, p. 36).

Na mesma direção aponta Mendes (2008, p. 3-4) ao registrar que a Constituição elevou os gastos do Governo Federal – sobretudo os destinados à previdência social – e minorou os recursos à sua disposição mediante a partilha do total da arrecadação com Estados e Municípios. Com isso, a União voltou seu aparato tributário para a busca do crescimento daquelas receitas não repartidas com os demais entes. Assim é que, desde 1988, vislumbra-se o crescente recurso às contribuições sociais, as quais geram expressiva arrecadação de receitas e cuja cobrança é de baixo custo para o erário. Trazem consigo, porém, o inconveniente de ocasionar as distorções relacionadas à incidência de exações cumulativas.

Verificou-se, desse modo, um elevado crescimento do total de receitas, o que levou a carga tributária ao patamar de 34,2% do PIB no ano de 2006. Enquanto as contribuições sociais saltaram de 27% para 47% da soma arrecadatória da União no interregno entre 1992 e 2006, o total arrecadado com os impostos sobre a renda e sobre os produtos industrializados – os principais na repartição de receitas com Estados e Municípios – terminou reduzido de 60% para 42% (MENDES, 2008, p. 4).

Mendes (2008, p. 3) explica ter a literatura econômica identificado que, nos países pouco desenvolvidos, os quais apresentam baixos índices de desenvolvimento dos capitais físico e humano, um aumento nos níveis de tributação, mesmo que concentrado em exações de pouca qualidade, pode acarretar aceleração do crescimento econômico. Isso terá lugar caso as despesas públicas custeadas pela elevação da carga tributária possuam o condão de estimular a produtividade daqueles mesmos capitais físico e humano, desembocando, assim, na diminuição da pobreza e na melhoria da coesão social.

O autor ainda ressalta que os reflexos positivos da elevação tributária sobre o desenvolvimento dos países tende a ser verificado ao se aumentar a tributação e as despesas públicas de qualidade a partir de um índice baixo de imposição fiscal. Na hipótese de incremento da carga tributária partindo-se de níveis de tributação já expressivos, alerta, há inclinação à preponderância de efeitos que desincentivam investimentos, poupança, trabalho e exportações.

Ainda mais preocupante que o aumento desenfreado da carga tributária é sua distribuição desigual entre os contribuintes. Por onerar sobretudo as classes populacionais menos favorecidas, em virtude das elevadas imposições sobre a renda do trabalho e o consumo, ela termina por opor importantes entraves à redução das desigualdades sociais e, conseqüentemente, também ao desenvolvimento socioeconômico do País.

Observa-se, portanto, flagrante violação aos já explicitados princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao uso de tributos com efeito de confisco.

É nesse contexto que o relatório “Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional” (Parecer de Observação nº 1), compilado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social no ano de 2009, ressalta a

necessidade da construção de uma estrutura tributária justa, simples, racional e progressiva, que contenha impostos de qualidade e que seja estimuladora da produção e do emprego, como requisito indissociável da agenda de desenvolvimento com justiça social no Brasil (CDES, 2009, p. 9)

O parecer (CDES, 2009, p. 21-22) aponta que o atual sistema tributário é injusto em decorrência das seguintes razões:

- a) inobservância do princípio da equidade como consequência do expressivo papel desempenhado pela tributação sobre bens e serviços no total da arrecadação;
- b) baixo retorno social da arrecadação;
- c) elevado número de tributos, tributação em cascata e sobre a folha de pagamentos, excessiva burocracia, deficiências dos instrumentos de desoneração de exportações e investimentos, que desestimulam as atividades produtivas e a criação de empregos;
- d) ausência de critérios de equidade a nortear a distribuição de recursos entre os entes da Federação;
- e) inexistência de adequadas condições ao exercício da cidadania tributária, explicada pela crença difundida entre a sociedade – em razão da menor visibilidade das exações indiretas em comparação àquelas incidentes sobre a renda e a propriedade - de que a população financeiramente hipossuficiente não paga impostos. Conseqüentemente, as políticas públicas implantadas para a atenuação das desigualdades acabam sendo enxergadas como benesses.

Como bem aponta Sergio Mota (2012, p. 128), a “cultura jurídico-tributária” brasileira é notadamente marcada por opressão fiscal, sonegação e “distorções da opção político-tributária”.

São citadas pelo autor (2012, p. 128-129) as seguintes distorções: preferência pelo uso de impostos indiretos em detrimento da instituição de impostos diretos, mais adequados aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva; concentração de gravames fiscais sobre a renda do trabalho; concessão de incentivos e benefícios fiscais com o objetivo único de favorecer determinados setores econômicos.

Nas palavras do mesmo autor (2012, p. 131), a associação desses fatores tem “impedido a busca do cumprimento da *função social* do Estado brasileiro e a busca da realização da justiça social”<sup>62</sup>.

É de se destacar, ainda que, não bastasse esse conjunto de práticas e costumes na esfera fiscal, tem o País implementado uma política de parcelamento de créditos tributários que termina por incentivar a inadimplência. É que contribuintes em débito com o Fisco sabem que, na eventualidade de sofrerem atos fiscalizatórios, poderão requerer o parcelamento da dívida sob condições mais favoráveis (MOTA, 2012, p. 123).

Como registrado por Mota (2012, p. 123), atualmente, não mais se verifica a ocorrência daquelas revoltas fiscais que caracterizaram o desenrolar da história do País, porquanto se tornou mais “interessante” tão só praticar a evasão fiscal e aguardar a benesse do parcelamento.

Cumpra, portanto, analisar-se mais detidamente os fatores que tornam a repartição da carga tributária injusta e incompatível com os valores constitucionalmente prestigiados.

### 3.1.1 O peso dos tributos indiretos na carga tributária e sua consequente regressividade

Luciano Amaro (2012, p. 327), em nota de rodapé, pontua que alguns autores<sup>63</sup> se negam a reconhecer “utilidade jurídica” para as ideias de impostos indiretos e contribuinte “de fato”, sustentando que o contribuinte “de direito” é somente aquele cujo conceito vem definido em lei. Sem discordar da assertiva, Amaro lembra que a aplicação de determinados princípios constitucionais, tais como o da capacidade contributiva e o da seletividade, demandam que se leve em consideração a existência dos impostos indiretos. Portanto, conclui, o problema é, sim, jurídico, sendo este o entendimento ora acolhido neste estudo.

Portanto, ao se analisar a carga tributária brasileira sob o prisma da capacidade contributiva, não se pode negligenciar o peso dos impostos indiretos sobre o total arrecadado pelos entes tributantes. Conferir “utilidade jurídica” à noção de exações indiretas é crucial para

---

<sup>62</sup> Grifos do próprio autor

<sup>63</sup> Nesse sentido, pode-se mencionar Geraldo Ataliba (1990, p. 142-143), Bernardo Ribeiro de Moraes (2000, p. 436), Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 170) e Héctor Villegas (1980, p. 15-16).

a compreensão de uma das maiores barreiras à efetivação do referido princípio, materializada justamente na expressividade dessas espécies de tributos na composição da carga. Por não serem incidências de natureza pessoal, os impostos indiretos são pagos pelos contribuintes “de fato” indistintamente, ou seja, sem se levar em conta a disponibilidade financeira destes para despender o montante cobrado. Em decorrência, terminam por atingir de forma mais gravosa as famílias de menor renda, adquirindo caráter nitidamente regressivo.

Assevera Sergio Mota (2010, p. 47), com base na obra de Balthazar<sup>64</sup>, que a tributação indireta, a gravar essencialmente o consumo, foi prestigiada de maneira notável no Brasil desde a época colonial, porquanto as incidências diretas requeriam maior eficiência por parte do Fisco, o que, anota o autor, inexistia tanto na Colônia quanto no Império.

A já mencionada publicação do IPEA aponta que, inobstante os impostos sobre produtos (regressivos) não tenham mais o lugar que outrora ocupavam nos números da carga tributária bruta do Brasil, eles continuam a ser o grupo tributário predominante, respondendo, no ano de 2007, por 40,7% dos impostos pagos no País (SOARES *et al.*, 2010, p. 218).

Conforme parecer do CDES (2009, p. 39), a pouca visibilidade dos tributos pagos pela sociedade resulta do elevado número de exações incidentes sobre bens e serviços, exigidos pelas três esferas de governo autonomamente e que contam com alíquotas e mecanismos de apuração diversos.

Hugo de Brito Machado (2013, p. 200-201) leciona que um tributo é chamado de regressivo quando há relação de proporcionalidade inversa entre sua alíquota e base de cálculo, anotando que tal espécie de qualificação é própria de impostos incidentes sobre o patrimônio e a renda, isto é, impostos tidos como diretos.

Por outro lado, destaca, ao se analisar a totalidade do sistema tributário, comumente se afirma que ele é progressivo quando os encargos tributários suportados pelo contribuinte crescem na mesma medida de sua capacidade contributiva, e regressivo quando se verifica a relação inversa entre ônus fiscais e capacidade contributiva. Nesse sentido, os impostos que gravam o consumo imprimem regressividade ao sistema tributário, visto que a tributação é proporcionalmente maior para as classes populacionais menos abastadas (MACHADO, 2013, p. 201).

Com base no mesmo estudo do IPEA, é possível chegar a conclusão acerca da regressividade da carga tributária bruta nacional, que, todavia, “é possivelmente menos

---

<sup>64</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 *apud* MOTA, 2010

regressiva que há dez anos<sup>65</sup>”. A redução da regressividade pode ter-se dado em decorrência do crescimento da tributação incidente sobre a renda e o patrimônio - conforme os autores da publicação, de caráter “provavelmente” progressivo -, embora tal possa ter sido atenuado pelo crescimento da tributação sobre a renda empresarial (SOARES *et al.*, 2010, p. 220).

No mesmo sentido, destaca Ribeiro (2010, p. 25-26) que, consoante evidências empíricas presentes na literatura, a elevação da carga tributária bruta também incrementou a regressividade da tributação no interregno entre os anos de 1995 a 2008, de sorte que o aumento tributário se demonstrou relativamente maior para famílias com rendimentos de até dois salários mínimos. Uma das explicações para o crescimento da regressividade foi a verificação da pequena participação dos tributos diretos na renda familiar comparativamente aos tributos indiretos. Ademais, pontua o autor, há evidência de que o aumento arrecadatório em parcela considerável do período foi influenciado pela majoração de tributos considerados regressivos, a exemplo da COFINS e do ICMS.

Conforme Orair *et al.* (2013, p. 49-50), os índices relativos aos impostos sobre bens e serviços, os quais se consubstanciam nos principais componentes da carga tributária bruta, não sofreram alterações significativas no período compreendido entre 2002 e 2012 (especificamente nesses dois anos, atingiram a marca de 13,7%<sup>66</sup> e 13,5% do PIB, respectivamente).

Mendes (2008, p. 4) assinala que, depois da utilização exacerbada de contribuições sociais com efeito cumulativo, o principal problema do sistema tributário nacional reside no ICMS. Em sua gênese, o imposto foi desenvolvido como as exações do tipo IVA (imposto sobre valor agregado). Contudo, atualmente tem sido responsável por gerar distorções diversas, a exemplo da guerra fiscal entre Estados, cumulatividade parcial, elevada complexidade legal, não proveito de créditos e sobrecarga de setores com maior facilidade na arrecadação. Na visão do autor, a solução definitiva para tal seria a federalização do ICMS, o que, como ele mesmo alerta, extinguiria a autonomia financeira dos Estados, os quais teriam de se manter por meio de transferências federais.

O mesmo autor (2008, p. 18) ainda assinala que se vislumbra a equidade horizontal quando contribuintes dotados de padrão financeiro idêntico dispõem o mesmo valor a título de pagamento de tributos. Por conseguinte, um caso de desacato flagrante a essa espécie de equidade se dá quando da utilização de tributos com incidência em cascata, eis que empresas

---

<sup>65</sup> Como se vê nas referências entre parênteses, a publicação em apreço data do ano de 2010.

<sup>66</sup> Os autores destacam que os níveis desses impostos em 2002 estão superestimados em torno de 0,3% do PIB, de forma a ser mais adequado falar que seu percentual naquele ano ficou próximo de 13,4% do PIB.

com igual capacidade financeira em setores econômicos diversos podem vir a arcar com quantias fiscais bastante diferenciadas.

Adiante, Mendes (2008, p. 23) registra em nota de rodapé que a ausência de equidade vertical em um sistema tributário – a qual se consubstancia em dispensar tratamento mais benéfico no que respeita à incidência de tributos aos menos favorecidos em termos financeiros – é passível de compensação com o recurso a programas sociais de redistribuição de renda<sup>67</sup>. Por outro lado, quando inexistente a equidade horizontal - o que não é de fácil equilíbrio por meio dos gastos públicos - tem lugar uma distorção dos incentivos econômicos em função do aumento da competitividade de determinados setores em prejuízo de outros.

O mencionado parecer do CDES (2009, p. 25) consigna que, ao se decompor a carga fiscal em direta e indireta, pode-se constatar que as incidências diretas ganham maior relevância à medida em que também cresce a renda familiar. Tal efeito, contudo, não se afigura suficiente para contrabalançar o elevado peso dos tributos indiretos no orçamento das famílias de menor renda. Conforme o parecer, isso explica o nível de regressividade presente no sistema arrecadatório brasileiro.

Nesse ínterim, imprescindível consignar que “A discussão de incidência tributária começa com a premissa de que todos os impostos são pagos por pessoas”. Noutras palavras, dado que empresas, governos e demais organizações constituem-se, sob o ponto de vista da distribuição de renda, em “ficções organizativas”, é possível afirmar que apenas as pessoas arcam com tributos. Consequentemente, não é demais sustentar a quase total distinção entre as incidências legal e econômica das exações. Assim, ao se tributar uma empresa, por exemplo, inobstante não se saber ao certo quem arcará com o montante da obrigação tributária – se seus trabalhadores, diretores, consumidores etc. -, é inquestionável que, em última instância, o pagamento das exações recairá sobre indivíduos (SOARES *et al.*, 2010, p. 221).

Impende consignar, ainda, que, a agravar o peso das incidências indiretas no total da carga tributária brasileira, há a utilização inadequada dos impostos diretos sobre a renda e o patrimônio, levando a que os menores índices de sua arrecadação acabem por ser compensados mediante a majoração de alíquotas dos impostos e contribuições que oneram o consumo. Assim, forma-se um círculo vicioso que se retroalimenta, com a primazia das exações indiretas em detrimento da exploração do potencial arrecadatório fornecido pelas imposições de natureza direta.

---

<sup>67</sup> Por óbvio, não se acredita que o recurso a essa compensação seja suficiente para se concretizar um sistema tributário capaz de realizar a justiça fiscal, uma vez que a observância da equidade vertical é pressuposto para esse fim.

### 3.1.2 A inadequada utilização dos impostos sobre a renda e o patrimônio

Consoante registrado acima, enquanto a tributação indireta é usada como o principal instrumento de provisão de receitas no Brasil, as incidências tributárias sobre a renda e o patrimônio, capazes de figurar como importantes fornecedoras de receitas, são mal exploradas pela administração pública.

Como adiante se verá, as principais características da utilização inadequada dessas espécies de exações concentram-se na negligência à natureza progressiva do imposto de renda, na ausência de regulamentação do imposto sobre grandes fortunas através de lei complementar e na ineficiência da fiscalização e arrecadação de certos impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária e o patrimônio em geral em razão do baixo volume de receitas fornecido pela sua cobrança ou da obrigatoriedade de partilha do montante arrecadado com outros entes da Federação.

Com relação ao imposto de renda pessoa física (IRPF), tem-se que seu grau de progressividade se relaciona à quantidade de faixas de rendimentos sobre as quais recaem suas alíquotas, ao limite de isenção e à alíquota máxima incidente (CDES, 2009, p. 28). Com base nesses critérios, aponta o parecer do CDES (2009, p. 28), verifica-se que, no Brasil, a política tributária tem caminhado na direção oposta à da progressividade.

Isso porque, como informa Amir Khair (2008, p. 9-10), o número de faixas de renda componentes da tabela do imposto e o percentual de sua alíquota máxima vêm decrescendo desde meados da década de 80.

Atualmente, para os exercícios de 2015 e 2016 (anos-calendários de 2014 e 2015, respectivamente), 05 (cinco) faixas de rendimentos integram a referida tabela, e a maior alíquota equivale a 27,5%<sup>68</sup>. Esses mesmos números vigoram desde o ano-calendário de 2009, a partir de alteração efetuada pela Lei nº 11.945/09.

Referindo-se ao ano-calendário de 2013, Roque Carrazza (2013, p. 136-137) classifica a existência de cinco alíquotas<sup>69</sup> para o IRPF como uma tentativa “tíbia” de conceder natureza pessoal ao tributo, “graduando-o de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”. Carrazza justifica sua crítica aduzindo que

cinco alíquotas e, ainda por cima, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si é, segundo estamos convencidos, muito pouco para abarcar, de modo

---

<sup>68</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **IRPF – Tabelas e limites**. [2015?]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

<sup>69</sup> Pode-se dizer que, em verdade, o número de alíquotas do IRPF equivale a quatro, visto que sobre a faixa de rendimentos isentos não incide alíquota alguma.

satisfatório, o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas. Ademais, tal “equiparação” agride o próprio *princípio da isonomia*, já que, nos rendimentos mensais superiores a R\$ 4.271,60, pessoas em situações econômicas diversas são tributadas sob a mesma alíquota de 27,5%.<sup>70</sup>

Lembrando que os valores das alíquotas são atenuados “pela adoção do engenhoso artifício que há nome [*sic*] ‘parcela a deduzir’”, o autor (2013, p. 137) assinala que, embora tal mecanismo permita um melhor atendimento da progressividade, a partir de certas quantias de ganhos, a alíquota efetiva incidente termina sendo “praticamente a mesma” para os contribuintes.

Assim, é de se concordar com Carrazza (2013, p. 138) ao afirmar que o sistema vigente “poderia e deveria” ser objeto de aperfeiçoamento, com a elevação do número de alíquotas. Afinal, como exemplifica, certos países adotam alíquotas para essa exação que variam entre 5% e 55%. Esta última, ressalta, embora pareça “escorchantes”, na prática atinge poucos contribuintes, “megamilionários”. Também em tais países, afirma o autor, a tributação incidente sobre os rendimentos líquidos da classe média corresponde a um percentual de cerca de 10%, em oposição aos 27,5% que gravam a mesma classe no Brasil.

Carrazza (2013, p. 138) ainda defende, em nota de rodapé, o aumento da faixa de isenção para o tributo em apreço e a elevação das parcelas a deduzir. Posteriormente (2013, p. 139), também assinala que, para a realização da progressividade no imposto de renda, faz-se necessário que a legislação permita aos contribuintes que sejam deduzidos, do *quantum* a pagar a título de imposto de renda, numerários despendidos com sua subsistência (despesas com alimentação, educação etc.).

Embora exista previsão de certas deduções, o autor (2013, p. 139) lembra que estas se dão sobre bases “absolutamente irrealistas”<sup>71</sup>, dado o fato de não serem dedutíveis, em sua integralidade, despesas com educação, moradia (aluguel de imóveis) e alimentação básica, além da impossibilidade de se deduzir valores gastos com a compra de medicamentos<sup>72</sup>.

Nesse mesmo sentido, Adriano Pinto (2013, p. 57) assinala que, na prática, esses mecanismos terminam por subtrair a ideia de capacidade contributiva ínsita à progressividade,

<sup>70</sup> Grifos do próprio autor

<sup>71</sup> A título de exemplo, os “Limites Anuais Individuais de Despesas com Instrução” para os anos-calendários de 2014 e 2015 estão fixados nos valores de R\$ 3.375,83 e R\$ 3.561,50 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

**IRPF- Tabelas e limites.** [2015?]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2015.).

<sup>72</sup> Na mesma passagem, o autor argumenta que tal possibilidade se justifica em decorrência dos acréscimos da “educação”, da “moradia” e da “alimentação” ao rol de direitos sociais do artigo 6º da Constituição Federal (efetuados, para as duas primeiras, pela Emenda Constitucional nº 26/2000, e para a última, pela Emenda nº 64/2010).

no que respeita aos tributos que ostentam essa natureza. Como exemplo, o autor cita o imposto de renda das pessoas físicas nos casos em que os limites para deduções não contemplam despesas indispensáveis à “vida digna de quem vive do trabalho”, bem como quando as faixas de isenção e de incidência não expressam de maneira suficiente a desigualdade social existente no País.

Já em 1998, escreveu José Marcos Domingues de Oliveira serem merecedores de reprovação os dispositivos erigidos acerca do imposto de renda com a Lei nº 7.713/88, a qual extinguiu “tradicionais deduções da pessoa física na composição da renda líquida”. Argumentou o autor que, a pretexto de generalizar o conceito de renda, a legislação em apreço terminou por “realicizar” o tributo de que trata, concedendo ao mesmo, de natureza tipicamente pessoal, características de um imposto real<sup>73</sup>. No âmbito prático, concluiu, com a supressão das mencionadas deduções, os dispositivos transformaram o imposto de renda em um imposto incidente sobre o rendimento bruto, violando o artigo 153, inciso III da Constituição Federal<sup>74</sup>.

Cumprido, ainda, tecer algumas considerações quanto à retenção do imposto de renda na fonte, com fulcro em nota de atualização levada a cabo por Misabel Derzi à obra de Baleeiro (1999, p. 314). Para a autora, em não ocorrendo, ao final do período, a hipótese de incidência do imposto, representada pela existência ou de excedente de rendimentos relativamente às despesas necessárias ou de ganhos patrimoniais, terá havido pagamento indevido do imposto, passível de repetição.

A regra, ressalta, é de que o imposto de renda retido na fonte é antecipação do tributo, o qual se presume devido quando da retenção. São poucas as exceções, de sorte que o imposto de renda retido na fonte só deve ser admitido enquanto “incidência única e exclusiva” nas hipóteses de desconhecimento do beneficiário ou de imposição de limites territoriais à lei brasileira. Os demais casos (“aplicações de renda fixa ou variável”), argumenta a autora, padecem de inconstitucionalidade, porquanto a exigência do tributo poderá se dar sem a consumação do fato jurídico.

Explica ela que, a rigor, a arrecadação do imposto em apreço exclusivamente na fonte não é incidência sobre o fato gerador da exação – o qual pressupõe existência de renda – e sim, tanto para a pessoa física quanto à jurídica, “incidência sobre rendimentos brutos, faturamento ou receita”. Por conseguinte, “A transformação da incidência-fonte em exclusiva agride os

---

<sup>73</sup> Nesse sentido, também se manifesta Hugo de Brito Machado (2004, p. 74): “No sistema tributário brasileiro o melhor exemplo de imposto pessoal é o de *renda*, não obstante tenha esse imposto, com a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, perdido quase inteiramente suas características de imposto pessoal” (grifo do autor).

<sup>74</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; [...]” (BRASIL, 1988)

princípios da pessoalidade do imposto, da unicidade e da capacidade econômica” (DERZI, 1999, p. 314).

No que concerne ao imposto de renda pessoa jurídica, também devem ser permitidas deduções daquelas despesas consideradas “necessárias, usuais e normais”<sup>75</sup> para a conservação do patrimônio das empresas, tais como o desembolso da remuneração de funcionários e a compra de matérias-primas. Portanto, “só deve compor a base de cálculo do IRPJ o dinheiro que ingressa nos cofres da empresa em razão do exercício da sua atividade principal e com foros de permanência” (CARRAZZA, 2013, p. 142).

Também de maneira análoga ao imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas, as alíquotas do IRPJ devem incidir de forma progressiva, sendo tanto mais elevadas quanto maior for o lucro. Na prática, há a incidência de alíquota única, no percentual de 15% sobre o lucro havido no período, o que, como aponta Carrazza (2013, p. 143-144), não é capaz de conferir natureza progressiva à exação e graduá-la segundo a capacidade econômica da empresa. Mesmo o adicional de 10% cuja incidência vem legalmente estabelecida a partir de determinada faixa de lucro, destaca, não é capaz de dotar o imposto em comento de caráter progressivo.

Especificamente quanto ao imposto sobre a renda, outro problema, que também se relaciona ao federalismo fiscal, reside em que, pelo fato das receitas arrecadadas por meio dele serem compartilhadas pela União com Estados e Municípios, há um desestímulo do Governo Federal em arrecadá-lo. Assim, uma mudança desejável seria no sentido de se estabelecer a obrigatoriedade de partilha de toda a arrecadação tributária federal com os demais entes da Federação – logicamente em percentual menor, com o fito de se evitar o recurso a exações não repartidas sem incrementar o total da quantia compartilhada (MENDES, 2008, p. 5).

Devidamente abordados os principais fatores a inviabilizar a efetivação de um sistema tributário consentâneo com os ditames constitucionais - em especial com os já mencionados princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao uso de tributos com efeito confiscatório -, são devidas a exposição e a análise de propostas tendentes a inverter o atual panorama, com a desoneração do trabalho e do consumo e a primazia das incidências diretas sobre a renda e o patrimônio.

---

<sup>75</sup> Como explica o autor, “Os requisitos da *necessidade, usualidade e normalidade* encontram-se previstos nos §§ 1º e 2º do art. 299 do Decreto 3.00[0], de 26.3.1999 (RIR)” (grifos presentes no original).

### 3.2 Possíveis propostas de modificação ao sistema tributário para o fim de atribuir verdadeira eficácia ao princípio da capacidade contributiva

O sistema tributário ideal é aquele capaz de fomentar as justiças fiscal e social. Deve ele garantir a redistribuição da renda, incentivar a produção de empregos formais e a realização de atividades produtivas, ocasionar desenvolvimento econômicos, observar o pacto federativo e repartir de forma equitativa os ônus e as receitas arrecadadas (MARANHÃO, 2010, p. 1).

Maranhão (2010, p. 11-17) sugere como propostas ao aperfeiçoamento do sistema tributário as seguintes medidas:

- a) promoção de estudos para a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto pelo artigo 153, inciso VII da Constituição Federal<sup>76</sup> e cuja implantação ainda está a depender da edição de lei complementar;
- b) realização de estudos para a elevação do número de alíquotas do IRPF, bem como de sua progressividade;
- c) desenvolvimento de análises para o aumento do IRPF sobre o capital, atualmente em patamar bastante inferior ao incidente sobre o trabalho;
- d) implantação de medidas que proporcionem aumento da arrecadação do ITR;
- e) introdução de mecanismos com o fito de elevar a arrecadação tributária total, aí incluídos o enfrentamento da sonegação, o incremento da eficiência na cobrança de créditos tributários inscritos em dívida ativa e a reavaliação de isenções, remissões, anistias e outras espécies de renúncia fiscal;
- f) estabelecimento de novos critérios para a repartição das receitas arrecadadas entre Estados e Municípios;
- g) aumento da participação dos impostos sobre o patrimônio no total arrecadado;
- h) exame da viabilidade de se instituir um imposto sobre iates, barcos de recreio, lanchas, aviões e helicópteros de passeio;
- i) redução da quantidade de tributos;
- j) diminuição da cumulatividade das exações;
- k) promoção de campanhas educativas para o fortalecimento da cidadania tributária;
- l) progressiva redução da Desvinculação das Receitas da União<sup>77</sup>.

---

<sup>76</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. [...]” (BRASIL, 1988)

<sup>77</sup> Por meio da Emenda Constitucional nº 68/2011, que alterou a redação do artigo 76 do ADCT, a vigência da DRU foi prorrogada até 31/12/2015 (BRASIL, 2011).

A abordagem de soluções para a elevada tributação indireta e a oneração do consumo daí decorrente iniciará a análise das possibilidades de modificações no sistema tributário.

Como já assinalado no decorrer deste trabalho, a compatibilização entre os tributos indiretos, em regra, desprovidos de caráter pessoal, com o princípio da capacidade contributiva pode se dar com o recurso à técnica da seletividade em razão da essencialidade dos produtos e serviços comercializados.

Com relação à seletividade de IPI e ICMS, há expressas disposições constitucionais disciplinando o tema (respectivamente, artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III da Carta). Cumpre elucidar, porém, que, enquanto da redação do primeiro dispositivo extrai-se a obrigatoriedade do uso da técnica para o IPI<sup>78</sup>, do texto do segundo denota-se que a utilização da seletividade para o ICMS é uma faculdade concedida à pessoa política competente para sua instituição<sup>79</sup>.

Machado Segundo (2013, p. 236) aponta que, além do uso de alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos, outra maneira de atenuar a regressividade das exações indiretas consiste em aliar a fixação de alíquotas inferiores às incidências sobre o consumo a uma tributação progressiva e mais gravosa do patrimônio e da renda.

Embora se considere ambas as alternativas adequadas ao escopo de abrandar a regressividade da carga tributária, verifica-se que a primeira delas, ao preconizar a incidência de gravames mais pesados sobre bens e serviços supérfluos, e, por conseguinte, onerar de maneira mais gravosa os consumidores destes (detentores de maior capacidade econômica), mostra-se mais consentânea ao princípio da capacidade contributiva. Além disso, provavelmente afigurar-se-ia mais vantajosa ao Estado no que concerne ao volume de recursos passíveis de arrecadação via cobrança de tributos, já que o ordenamento pátrio não proscreve – antes, privilegia, conforme se entende – que a técnica da seletividade também seja combinada a uma tributação progressiva e mais onerosa da renda e do patrimônio.

Em que pese as mencionadas previsões constitucionais acerca da seletividade baseada na essencialidade dos produtos, na prática, essa técnica não é adequadamente aplicada no Brasil. Isso porque, conforme adverte Sacha Calmon Navarro Coêlho (2013, p. 399), “A tributação da

---

<sup>78</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...]” (BRASIL, 1988)

<sup>79</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...]” (BRASIL, 1988)

cesta básica não é eficazmente desonerada, e os insumos universais – energia, combustíveis e comunicações – são os itens mais tributados pelo ICMS”.

Nesse contexto, cabe assinalar que a não obrigatoriedade, para o ICMS, do uso da seletividade conforme sejam mais ou menos essenciais os bens e serviços gravados afigura-se como óbice a uma tributação indireta mais suave e em conformidade aos valores prestigiados pela Constituição Federal. Entende-se que andou mal o constituinte ao, no que diz respeito ao tributo em apreço, tão só facultar a utilização da técnica da seletividade de acordo com o critério acima discriminado.

Nada obstante o texto constitucional pareça ter excepcionado a atribuição de natureza pessoal aos impostos e o uso da capacidade econômica como critério balizador de sua instituição para o caso das exações indiretas (artigo 145, § 1º) - já que tais incidências configuram as únicas hipóteses nas quais isso não é, ao menos de todo<sup>80</sup>, possível -, a primazia do princípio da capacidade contributiva em quaisquer hipóteses pode ser vista como decorrente dos objetivos fundamentais da República enumerados pelo artigo 3º da Carta Magna.

Com o mesmo fito, há também que se instituir mecanismos capazes de viabilizar uma ampliação da não cumulatividade dos impostos que gravam a produção e a comercialização de bens e serviços. Utilizando-se de ensinamento de Misabel Derzi (1999, p. 20) relativo ao IVA, afirma-se que a não cumulatividade deve se manifestar permitindo a dedução de “créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo”, de modo a ensejar uma efetiva desoneração daquelas operações, o que, segundo a autora, não se dá no Brasil em virtude de obstáculos presentes na legislação infraconstitucional, apesar de não existirem óbices para isso na Constituição.

Nesse contexto, a unificação de ICMS, IPI e ISS em um só imposto teria o condão de suprimir a cumulatividade recíproca havida entre as três exações, de forma a reduzir a carga tributária que grava o consumo (VIEIRA, 1999, p. 175).

Por óbvio, não se pode ignorar as implicações político-econômicas que daí adviriam, a exemplo da deliberação acerca da pessoa política competente para a instituição do novo imposto e da possibilidade/necessidade de partilha das receitas arrecadas com outros entes da Federação.

---

<sup>80</sup> Ressalva-se o uso da técnica da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços onerados, aqui vista como uma forma de prestigiar a capacidade contributiva mesmo nos tributos indiretos. Todavia, como a incidência de alíquotas módicas – ou equivalentes a zero – para os produtos essenciais privilegia todos os seus consumidores/contribuintes independentemente de sua capacidade econômica, não se vislumbra uma efetiva gradação conforme o princípio em tela, uma vez que, para isso, os detentores de maior capacidade econômica deveriam ser proporcionalmente mais gravados.

Como, evidentemente, tal aspecto transcende os limites desta pesquisa, registra-se apenas que seria louvável o envidamento de esforços pelas pessoas políticas no sentido da mudança proposta, visto que, além de uma parcial desoneração do consumo, a reforma ensejaria uma simplificação em termos legais e fiscalizatórios – e também contábeis, para as empresas – e proporcionaria maior transparência quanto aos tributos incidentes sobre determinado bem ou serviço.

Ao tecer considerações acerca do Imposto sobre Valor Agregado, Klaus Tipke (2002, p. 44) assinala que se poderia questionar sobre sua substituição por um imposto sobre a renda acrescida. A resposta dada pelo autor à indagação baseia-se em que a ética ou a filosofia moral tributária não podem renunciar à prudência prática, devendo ter em conta que o Imposto sobre Valor Agregado oferece mais dificuldades a ser fraudado em comparação ao imposto de renda, além de que um imposto sobre a renda incrementada seria objeto de uma maior oposição de resistência fiscal.

Assim, no que concerne à tributação indireta, consideram-se medidas necessárias para a viabilização da distribuição da carga tributária segundo os valores constitucionais – especialmente o princípio da capacidade contributiva – o uso da técnica da seletividade consoante o grau de essencialidade dos produtos gravados e a redução de sua cumulatividade por meio da implantação de um só imposto sobre o valor adicionado (IVA). Ademais, as contribuições também incidentes de maneira indireta sobre a produção e a circulação de bens e serviços poderiam ter suas alíquotas gradativamente atenuadas até sua completa não incidência, permitindo-se, por conseguinte, a sua extinção, buscando-se o suprimento dos recursos por elas fornecido nos impostos diretos sobre a renda e o patrimônio.

Nesse sentido, outras medidas são necessárias para garantir uma tributação mais eficiente dessas duas manifestações de capacidade econômica, para o fim de possibilitar que a perda de receitas com a redução de incidências indiretas seja contrabalançada por um maior aporte de recursos mediante a prevalência das exações diretas sobre esses dois fatores.

As propostas ora preconizadas para esse fim concentram-se em duas principais linhas de atuação: aumento da progressividade do imposto sobre a renda - tanto para as pessoas físicas quanto para as pessoas jurídicas - e instituição do imposto sobre grandes fortunas (IGF), que, constitucionalmente enumerado dentre as exações de competência da União (artigo 153, inciso VII), ainda está a aguardar a edição de lei complementar que o regulamente.

Conforme anteriormente mencionado, alguns mecanismos terminam por obstar uma efetiva progressividade do IRPF: baixo limite de isenção; incidência de apenas cinco alíquotas, com pouca diferença entre seus percentuais; alíquota máxima de apenas 27,5%;

inexpressividade do valor da dedução permitida para os gastos com instrução, além da impossibilidade de dedução das despesas com moradia e compra de medicamentos.

São devidas, portanto, modificações que invertam essa conjuntura, consubstanciadas nos aumentos do limite de isenção, do número de alíquotas, do valor da alíquota máxima e da quantia dedutível a título de gastos com educação, bem como na possibilidade de dedução dos valores despendidos com moradia (pagamento de aluguel, compra de imóvel residencial, despesas condominiais) e compra de medicamentos não fornecidos gratuitamente por programas governamentais.

Acredita-se que a implantação dessas medidas viabilizará uma melhor graduação do IRPF segundo a capacidade contributiva, porquanto isentará de seu pagamento as pessoas desprovidas de condições para tal e permitirá uma tributação efetivamente progressiva dos contribuintes possuidores de maior capacidade econômica. Além disso, com a previsão de deduções verdadeiramente compatíveis com as somas usualmente despendidas em saúde, educação e moradia, impedir-se-á a violação ao princípio do não confisco, com a não incidência do imposto em comento sobre os valores usados para esse fim.

Cumprir-se-á frisar que disposições semelhantes devem ser aplicadas também ao IPRJ, com a fixação de alíquotas progressivamente mais elevadas conforme maior seja o lucro da empresa e a isenção dos gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, com o mesmo fito de se impedir o efeito confiscatório.

Esses mecanismos devem, como preconizado, ser combinados à implantação do imposto sobre grandes fortunas. Sergio Mota (2010, p. 158-159) ressalta a necessidade da tributação sobre grandes fortunas como um dos instrumentos para a “busca de uma adequada distribuição da carga tributária no Brasil”. Ele assinala que a instituição dessa espécie de gravame fiscal proporcionaria, em tese, a realização das justiças tributária e social, uma vez que permitiria “uma maior distribuição de renda e riqueza, não só entre pessoas, mas também entre regiões”. Conclui, assim (2010, p. 161), que as razões sociais para a implantação do tributo em comento preponderam sobre as razões econômicas.

Ademais, cabível registrar, conforme também lembrado por Mota (2010, p. 161), que o artigo 3º, inciso III da Constituição Federal consagra como um dos objetivos fundamentais da República a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, fins esses cuja realização poderá<sup>81</sup> ser ensejada pela instituição de um Imposto sobre Grandes Fortunas.

---

<sup>81</sup> Como propriamente advertido pelo autor (2010, p. 164), os resultados da tributação de grandes fortunas “somente poderão ser verificados após a sua instituição”.

No tocante à delimitação da quantia sobre a qual deverá incidir o IGF, Mota (2010, p. 192-196) sugere os seguintes critérios:

- a) para as pessoas físicas: tendo como ponto de partida a premissa segundo a qual “a maior remuneração mensal paga pelo Estado brasileiro a um de seus agentes públicos” – correspondente ao subsídio dos ministros do Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 37, XI da Constituição<sup>82</sup> – não pode ser reputada uma “fortuna”, conseqüentemente, também não o poderá ser uma renda anual que equivalha ao total da soma dos doze subsídios mensais dos ministros do STF com sua gratificação natalina e os dois adicionais de férias que percebem<sup>83</sup>;
- b) para as pessoas jurídicas: em virtude de a Constituição dispensar tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, assim consideradas aquelas definidas pela Lei Complementar nº 123/2006, não devem ser consideradas detentoras de fortuna aquelas cuja receita bruta anual seja inferior ou corresponda ao valor previsto na referida Lei como limite à mesma receita a ser auferida pelas empresas de pequeno porte<sup>84-85</sup>.

Importa ressaltar, no entanto, conforme consignado pelo próprio autor (2010, p. 196-197), haver situações outras que, “juridicamente normatizadas” ou na Constituição Federal ou

---

<sup>82</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) [...] XI - a remuneração e o subsídio dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os proventos, pensões ou outra espécie remuneratória, percebidos cumulativamente ou não, incluídas as vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza, não poderão exceder o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, aplicando-se como limite, nos Municípios, o subsídio do Prefeito, e nos Estados e no Distrito Federal, o subsídio mensal do Governador no âmbito do Poder Executivo, o subsídio dos Deputados Estaduais e Distritais no âmbito do Poder Legislativo e o subsídio dos Desembargadores do Tribunal de Justiça, limitado a noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento do subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Poder Judiciário, aplicável este limite aos membros do Ministério Público, aos Procuradores e aos Defensores Públicos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003) [...]” (BRASIL, 1988)

<sup>83</sup> MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Quantum* mínimo delimitador da riqueza correspondente ao imposto sobre grandes fortunas no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 86, maio/jun. 2009, p. 332-333 *apud* MOTA, 2010, p. 194.

<sup>84</sup> “Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). [...]” (BRASIL, 2006)

<sup>85</sup> MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Quantum* mínimo delimitador da riqueza correspondente ao imposto sobre grandes fortunas no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 86, maio/jun. 2009, p. 333-334 *apud* MOTA, 2010, p. 195.

em lei infraconstitucional, também autorizam que se defina, por exclusão, o que não pode ser considerada uma grande fortuna. Portanto, conclui,

apesar de a *regra-matriz* do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil disposta na Constituição Federal não conceituar o que se entende por *grandes fortunas*, o *arquétipo constitucional* dessa subespécie tributária a permite, isto é, a observância das regras e princípios constitucionais, bem como da *totalidade do sistema jurídico*, permitem sejam atribuídas significações à expressão, pois existe uma “ideia universal” do que represente essa riqueza<sup>86</sup>.

Outrossim, inobstante o incremento da progressividade do imposto sobre a renda e a instituição do IGF tenham sido delineados como as principais linhas de atuação governamental para uma tributação mais gravosa sobre a renda e o patrimônio em detrimento da tributação sobre o consumo, medidas outras há que poderiam ser implementadas com esse mesmo intuito e com o propósito de se instituir uma repartição da carga tributária verdadeiramente compatível com o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Uma delas seria a instituição de um imposto sobre “íates, barcos de recreio, lanchas, aviões e helicópteros de passeio”, alternativa que figurou acima entre as propostas sugeridas por Maranhão.

Como apontado pelo autor (2010, p. 16), o Supremo Tribunal Federal já decidiu que sobre os citados veículos não deve incidir IPVA<sup>87</sup>. Ocorre que, como assinalado por ele, meios de transporte e passeio de valor consideravelmente menor são gravados por esse imposto, de forma que a não incidência sobre aqueles “configura típico exemplo de injustiça fiscal” e viola o princípio da capacidade contributiva.

Maranhão lembra que, inobstante a tributação desses veículos não deva gerar fonte expressiva de receitas, ela funcionaria como instrumento para avaliar a capacidade contributiva de seus proprietários - já que a propriedade de veículos tais configura manifestação objetiva de capacidade econômica -, além de que “Sua instituição também teria um sentido ético sinalizando para milhões de pequenos contribuintes as preocupações das autoridades tributárias com a justiça fiscal”.

Também com o intuito de se privilegiar uma tributação focada sobretudo nas incidências diretas sobre a renda e o patrimônio, sugere-se a implantação de mecanismos para assegurar adequadas fiscalização e arrecadação, impedindo-se, assim, que a ausência de controle eficiente sirva como estímulo à evasão fiscal.

---

<sup>86</sup> Grifos do próprio autor

<sup>87</sup> RE 379.572-4/RJ, Relator Min. Gilmar Mendes, 11/04/2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

Nesse contexto, entende-se necessário implementar mudanças com relação ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Causa espécie que, num país como o Brasil, de dimensões continentais e considerável volume de produção agrícola e pecuária, seja inexpressivo o montante arrecadado com a cobrança desse imposto.

Com o fito de permitir uma arrecadação e fiscalização mais consentâneas com as peculiaridades geográficas de cada região, uma alternativa seria transferir para os Estados a competência sobre o tributo em comento, de modo também a estimular uma fiscalização mais eficiente sobre seus contribuintes. Tal proposta foi defendida por Nelson Jobim em conferência proferida durante o I Congresso Sul Brasileiro de Direito Tributário, ocorrido em Florianópolis em setembro de 1995<sup>88</sup>.

Amir Khair (2008, p. 8-9) sustenta, por razões semelhantes, a transferência do ITR – bem como do ITCMD – para a competência dos Municípios. Argumenta o autor que as receitas arrecadadas com cada um dos dois tributos são inexpressivas para União e Estados, respectivamente, de maneira que passá-los para a competência municipal poderá ser vantajoso em função de viabilizar “maior controle e fiscalização”.

Concorda-se com Khair no que diz respeito ao ITCMD; entretanto, com relação ao ITR, prefere-se a alternativa outrora defendida por Jobim, por se considerar que, em Municípios com área rural pouco expressiva ou insignificante, não haveria um real interesse em fiscalizar e arrecadar as receitas da exação. Assim, transferindo-se tal incumbência aos Estados, o interesse na arrecadação seria possivelmente maior, dadas suas mais abrangentes dimensões territoriais.

Por fim, não se pode olvidar que, em qualquer caso, a incidência dessas exações deve observar os mencionados princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição ao uso de tributos com efeito de confisco.

Nesse ínterim, cumpre registrar que a ausência de menção às taxas e às contribuições de melhoria no presente capítulo deve-se ao fato de a pesquisa efetuada não ter evidenciado a ocorrência de empecilhos significativos à realização do princípio da capacidade contributiva no tocante a esses tributos. Nada obstante, na mesma linha do que acima se preconizou quanto às incidências sobre a renda e o patrimônio, entende-se que também os gravames em apreço devem atender àqueles mesmos princípios em todas as hipóteses.

---

<sup>88</sup> O teor da conferência encontra-se documentado em BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **Reforma tributária e Mercosul: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 191-218. Sobre a proposta mencionada, ver p. 200-201.

Especificamente com relação ao princípio da capacidade contributiva, em que pese não haver menção constitucional expressa que obrigue à sua observância também no que concerne às taxas e contribuições, é cediço que, por outro lado, o dispositivo que consagra o princípio do não confisco alude aos tributos indistintamente.

Assim, por ser o segundo princípio decorrente do primeiro e dada a estreita conexão entre ambos - uma vez que tributar quando não há capacidade contributiva implica atribuir efeito confiscatório ao gravame incidente -, considera-se que o cumprimento de um não pode ser dissociado da observância do outro, de sorte que devem ser rechaçadas quaisquer interpretações que visem a excepcionar a aplicação do princípio da capacidade contributiva às espécies de tributos não correspondentes aos impostos. Até porque, em última análise, tal interpretação terminaria por ressaltar também a incidência da vedação ao confisco para aqueles tributos, o que configuraria flagrante violação ao preceito constitucional que o estabelece.

Ademais, cabe mais uma vez lembrar que o posicionamento ora defendido encontra respaldo nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil postos pelo artigo 3º da Constituição Federal.

Como proposta de reforma do sistema tributário, há quem advogue a instituição de um imposto único. O mais notável defensor dessa proposta é o economista Marcos Cintra. De sua página na internet<sup>89</sup>, extrai-se que a ideia consiste na “substituição de todos os tributos de natureza arrecadatória por apenas um”, com a incidência de alíquota nas operações de débito e crédito bancários. Sustenta ele que isso acarretaria a redução de despesas administrativas do governo, com uma conseqüente diminuição na carga tributária, sem a contrapartida de decréscimo na prestação de serviços públicos. Além disso, com a implantação do imposto único, argumenta, “seriam eliminadas as exigências de emissão de notas fiscais, preenchimento de guias de arrecadação, declarações de renda ou de bens e de qualquer outra formalidade fiscal”.

Neste trabalho, concorda-se com Roque Carrazza (2013, p. 122-123), que, taxando a ideia de absurda, prontamente a rechaça. Como explica o autor, a implantação de um imposto único violaria o princípio da capacidade contributiva, eis que uma mesma alíquota incidiria “independentemente da capacidade econômica do contribuinte”.

Ademais, outra objeção à mencionada proposta reside na insuficiência dos recursos os quais seriam arrecadados por meio de um único imposto, fato que obstaria a adequada prestação

---

<sup>89</sup> CINTRA, Marcos. **Imposto único**. Disponível em: <<http://marcoscintra.org/mc/imposto-unico/>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

de serviços públicos e a manutenção dos aparatos da seguridade social, além de acarretar todos os demais malefícios associados à exiguidade de receitas estatais.

Para compensar a insuficiência arrecadatória, a administração fiscal ver-se-ia compelida a majorar as alíquotas incidentes sobre as operações de débito e crédito. Em última análise, tal aumento poderia acabar por conferir efeitos de confisco à tributação, hipótese expressamente vedada no texto constitucional, consoante abordado no capítulo precedente.

Também Hugo de Brito Machado (2004, p. 87), com fulcro na premissa de que a capacidade contributiva deve ser aferida de diversas maneiras e com base em diferentes indicadores - como a renda, o patrimônio e o consumo -, assinala ser devida a rejeição da ideia de imposto único, o qual dificilmente mediria a capacidade contributiva, representada ao menos pelos três indicadores mencionados. Um sistema tributário baseado na capacidade contributiva, aduz, deve contar com imposto de renda progressivo, imposto sobre grandes fortunas e sobre a utilização ou o consumo de “bens e serviços suntuários”.

Necessário assinalar, por fim, que todas as modificações sugeridas para uma distribuição mais equânime da carga tributária devem ser precedidas dos devidos estudos, de sorte a eliminar ou minimizar eventuais consequências não desejadas e aferir os meios de maior eficiência para sua implantação e manutenção.

Outrossim, para além das propostas de mudanças na configuração do sistema tributário aqui abordadas, não se pode negar a extrema necessidade de uma redução criteriosa de gastos estatais e a implantação de medidas efetivas para o combate à evasão fiscal como mecanismos para abrandar a carga tributária do País. Se, no entanto, ambas as ações vierem desacompanhadas de providências para se concretizar uma distribuição mais equânime dos encargos fiscais entre os contribuintes, pouco serão aliviadas as parcelas populacionais que mais se veem oneradas pela tributação.

Nesse sentido, Mendes (2008, p. 6) ressalta que, em razão da já elevada carga tributária brasileira, o custo relacionado a uma elevação de seu total inclina-se a superar o benefício advindo de eventual ampliação de serviços públicos. Portanto, a opção do País para o custeio de progressos em infraestrutura e serviços públicos deve ser orientada pela racionalização das despesas públicas.

Também cabe registrar que, consoante lembrado por Goldschmidt (2004, p. 58), ao desenhar para Ronald Reagan o gráfico que posteriormente ficou conhecido como Curva de Laffer, o economista norte-americano Arthur Laffer buscou comprovar matematicamente que, partindo-se de um “limite do suportável”, toda elevação na carga tributária implica redução da soma arrecadada. Esse limite, assinala o autor,

seguramente aproxima-se conceitualmente da noção econômica do efeito de confisco, marcando o ponto a partir do qual a tributação é sentida pela sociedade como excessiva ou de alguma forma não justificável ou não compensatória.

Por derradeiro, não se pode deixar de mencionar que a ausência de cidadania tributária e a falta de consciência sobre a função dos tributos de fornecimento de receitas para a implantação de melhorias socioeconômicas pelo Estado também servem de óbice à concretização de um sistema tributário mais equânime e em real conformidade aos valores prestigiados pela Constituição Federal.

Consoante preciso diagnóstico exarado no parecer do CDES,

Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário. Nesse sentido, é plausível considerar que a falta de cidadania se apresenta como causa e também como consequência das distorções verificadas no nosso sistema de arrecadação (CDES, 2009, p. 39).

Com efeito, Hugo de Brito Machado (2013, p. 207) adverte que “A consciência fiscal é a mais importante das limitações do poder de tributar”, isso porque

Enquanto as limitações formais de maior alcance – como os princípios da legalidade e da anterioridade – podem eventualmente ser removidas da Constituição, a consciência fiscal não pode ser removida, e pode chegar, mesmo, a impedir a remoção daquelas limitações formais.

Um dispositivo constitucional cujo fito parece ter sido incentivar o nascimento de uma consciência tributária entre a sociedade brasileira é o artigo 150, § 5º da Carta Magna, o qual dispõe que “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.” (BRASIL, 1988).

Sobre a “lei” a que alude a redação do parágrafo, Roque Carrazza (2013, p. 1094), acredita se tratar de uma referência à figura da lei complementar, visto que sua edição produzirá efeitos sobre todos os entes federativos e abrangerá tributos da competência de cada um deles. À lei ordinária federal, argumenta, careceria “força jurídica para irradiar efeitos no âmbito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, de sorte que apenas uma lei nacional poderá estabelecer as medidas a que se refere o mencionado dispositivo constitucional.

Também Hugo de Brito Machado (2013, p. 207) entende que o regramento em tela deve ser veiculado por meio de lei complementar, visto que se enquadra na noção de norma geral de direito tributário.

Prefere-se, todavia, o entendimento (que em verdade complementa o dos autores supracitados) perfilhado por Machado Segundo (2013, p. 240), para quem, inobstante o assunto possa ser objeto de lei complementar que sobre ele disponha a nível nacional, não estão os entes federados impedidos de discipliná-lo via lei ordinária, com relação aos tributos que lhes cabem, enquanto aquela não seja editada.

Do posicionamento ora defendido discorda José Eduardo Soares de Melo (2013, p. 258), sob o argumento de que Estados, Distrito Federal e Municípios editariam regras distintas entre os consumidores de cada um, a configurar afronta aos seguintes princípios: isonomia, pacto federativo, autonomia municipal, livre concorrência, uniformidade de desonerações tributárias, dentre outros não especificados pelo autor, de sorte que apenas à lei complementar nacional é dado disciplinar o dispositivo constitucional em tela.

Entende-se, contudo, que a possibilidade de cada ente da Federação publicar lei ordinária com o regramento da matéria – desde que este se limite a tratar dos tributos de competência da entidade em questão – antes fortalece a isonomia entre as pessoas políticas, o pacto federativo e também a autonomia municipal. Considera-se que o próprio princípio federativo inscrito na Constituição autoriza essa hipótese. Caso assim não o fosse, não teria o constituinte atribuído competência tributária a todos os entes federados o que, em última análise, contribuiria para tornar inócua a forma federativa de Estado adotada pela República Brasileira.

Com relação ao dispositivo constitucional em tela, em 08.12.2012, foi editada a Lei nº 12.741, que “Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal [...]”, alterando a redação de dispositivo do Código de Defesa do Consumidor.

Para Carrazza (2013, p. 1097) - inobstante este não negue o mérito daquela Lei enquanto instrumento a possibilitar que seja revelada a “escorchante e injusta tributação incidente no Brasil sobre operações jurídicas com mercadorias e sobre prestações onerosas de serviços” -, a Lei nº 12.741/12 padece de inconstitucionalidade por tratar de matéria reservada a lei complementar e desrespeitar o princípio federativo (já que prescreve medidas relativas ao ICMS e ao ISS<sup>90</sup>, cuja competência é respectivamente atribuída a Estados e Municípios).

---

<sup>90</sup> “Art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à

Ainda no que concerne à regra do mencionado artigo 150, § 5º da Constituição, concorda-se com Machado (2013, p. 206) quando este consigna que, em face da dificuldade de se aferir de maneira exata o valor das exações incidentes - dada a complexidade do sistema tributário -, seria aceitável a fixação de critérios legais para um cálculo aproximado do *quantum*.

Quanto aos tributos abrangidos pela lei regulamentadora do dispositivo, recorre-se ao entendimento de Schubert de Farias Machado (2013, p. 429), para quem se infere da expressão “impostos que incidam sobre mercadorias e serviços” que o regramento deve se destinar a IPI, ICMS e ISS. Entretanto, destaca, não há óbice a que também sejam contempladas as contribuições como CIDEs, PIS e Cofins, “hoje impostos disfarçados que incidem sobre a receita decorrente de operações com mercadorias e serviços”.

A inclusão das contribuições na norma seguramente se mostra a medida mais afinada ao objetivo de se efetivar uma verdadeira consciência fiscal, imprimindo completude à lei que vier a disciplinar o tema. Infelizmente, o citado art. 150, § 5º só se refere aos “impostos”, considerando-se, por isso e também pelos custos adicionais que daí decorreriam para a implantação prática do comando, pouco provável que uma futura lei regulamentadora venha a abarcar as contribuições.

Também com o intuito de fomentar o desenvolvimento de uma consciência tributária, o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), de abrangência nacional, existe desde o ano de 1996 e trata da necessidade de uma “maior conscientização tributária”. Todavia, em que pese seu alcance e sua longa duração, até 2008 somente 19,03% dos Municípios, 16,51% das escolas e 10,08% da população do País haviam sido contemplados pelo programa (CDES, 2009, p. 40).

Nesse contexto, expõe Sergio Mota (2010, p. 52) que a ausência de uma preocupação no sentido de elucidar a sociedade brasileira, especialmente, sobre a distribuição da carga tributária, levou à instalação de “uma cultura de resistência ao pagamento de tributos, sem que se desse conta dos efeitos relativos à opção por uma tributação direta ou indireta”. Entretanto, anota, referida resistência igualmente advém do fato de não haver um “retorno social” efetivo ao pagamento de tributos.

É, portanto, crucial a tomada de uma efetiva consciência tributária pela população brasileira, para que cada contribuinte seja capaz de compreender que o pagamento de tributos não se destina ao Estado, e sim à sociedade, garantindo a prestação de serviços públicos de

---

totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. [...] § 5º Os tributos que deverão ser computados são os seguintes: I - Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); II - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); [...]” (BRASIL, 2012)

qualidade, a manutenção de programas assistenciais e, em última análise, a realização dos objetivos fundamentais da República listados pelo artigo 3º da Constituição Federal.

Como adequadamente destaca Sergio Mota (2010, p. 113):

Aqueles designios básicos presentes no espírito da Constituição Federal buscavam afastar as desigualdades sociais e a alta concentração de riquezas vivenciadas no país desde os primórdios da sociedade brasileira e representam, com a promulgação da nova Carta Magna, valores máximos que não podem ser afastados sob a simples alegação de que representam uma utopia, um projeto demagógico, ou seja lá qual for a expressão escolhida por este ou aquele defensor de sua opção ideológica racionalizada em *argumentos e pretextos* de toda e qualquer ordem.<sup>91</sup>

No mesmo norte, impende registrar o pensamento pertinentemente exposto por Misabel Derzi ao tratar dos princípios constitucionais em matéria tributária, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (1997, p. 4):

A partir da opção jurídica positivamente feita, não importa quão diversificadas possam ser as posturas ideológicas, a metodologia, os meios e os fins buscados em Adam Smith, Ricardo, Engles ou Karl Marx, trabalhados por J.M. Keynes ou pelo liberalismo pós-modernista de Hayek. O plano econômico, a reforma tributária, fiscal e administrativa terão de se submeter aos princípios e valores da Constituição.

Em conclusão, destaca, não se conciliam com o texto constitucional quaisquer espécies de planos, projetos e reformas que acarretem elevação do nível de desemprego e recrudescam a miséria e as desigualdades sociais e regionais, eis que, tanto o preâmbulo da Constituição Federal quanto seus artigos 1º a 3º erigem a República Federativa do Brasil em Estado Democrático de Direito, cujas metas prioritárias consubstanciam-se na igualdade, na justiça, na solidariedade e no desenvolvimento (DERZI, 1997, p. 4).

Nessa esteira, cabe também fazer coro à exortação de Roque Carrazza (2013, p. 566):

Convém, neste ponto, afastarmos, de uma vez por todas, a superadíssima ideia de que o *interesse fazendário* (meramente arrecadatório) equivale ao *interesse público*. Em boa verdade científica, o *interesse fazendário* não se confunde nem muito menos sobrepõe o *interesse público*. Antes, subordina-se ao *interesse público* e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele.<sup>92</sup>

Ressai, portanto, a necessidade de intensas modificações no sistema tributário brasileiro para sua adequação aos valores constitucionalmente postos, em especial aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição ao uso de tributos com efeito de confisco.

---

<sup>91</sup> Grifos do próprio autor

<sup>92</sup> Grifos do próprio autor

Não se desconhece a variedade de obstáculos que se opõem à concretização das mudanças acima defendidas, representados sobretudo pela resistência de uma minoria detentora de vasta influência econômica que não deseja ver seus privilégios fiscais caírem por terra.

Contudo, tais empecilhos não podem ter o condão de inviabilizar a implantação das necessárias reformas, sob pena de se tornarem letra morta os dispositivos constitucionais que prezam pela realização da justiça fiscal e, em última análise, da justiça social.

## CONCLUSÃO

Diante de tudo quanto exposto e analisado neste trabalho, pode-se concluir que:

- a) a principiologia, por fixar as diretrizes que devem orientar todo o Sistema Constitucional Tributário, funciona como seu verdadeiro alicerce, de forma a não ser lícito que regras e comandos hierarquicamente inferiores sejam redigidos de modo a contrariar os postulados principiológicos;
- b) não se pode prescindir da utilização dos princípios tanto no planejamento de políticas fiscais quanto nas relações entre o Fisco e os contribuintes. Assim é que postulados como o da legalidade, da igualdade, da anterioridade da norma tributária, da capacidade contributiva e da vedação ao uso de tributos com efeito confiscatório devem necessariamente ser acatados quando da elaboração daquelas políticas e concretização destas relações. Noutras palavras, é defeso ao Poder Público negligenciar a aplicação de tais diretrizes não apenas no que respeita ao conteúdo das normas infraconstitucionais e à solução de demandas judiciais e administrativas, mas também ao levar a cabo suas políticas fiscais e ao relacionar-se, devidamente representado pelas autoridades e servidores fazendários, com os sujeitos passivos da obrigação tributária;
- c) no campo tributário, a medida da igualdade ou isonomia é dada pela capacidade contributiva dos sujeitos passivos das exações. Noutras palavras, sempre que possível, a carga tributária total e o valor de cada tributo individualmente considerado devem manter relação de proporcionalidade direta com a capacidade do sujeito passivo de adimplir o montante que lhe for cobrado;
- d) a aplicação do enunciado da capacidade contributiva jamais se afigura impossível, mesmo que, por vezes, sua incidência termine por ser atenuada – como na tributação extrafiscal –, ocorra por meio de outras técnicas – a exemplo da seletividade dos impostos indiretos - ou, ainda, não configure o critério mediante o qual será a exação graduada – é o caso dos gravames fiscais não vinculados à atuação estatal. Admitir que o princípio possa ser excepcionado em tais casos equivale a não atentar para o disposto no artigo 1º, inciso III da Constituição Federal, que consagra a dignidade humana como fundamento da República Federativa do Brasil, e no artigo 3º da Carta, que enumera os objetivos da República, dentre os quais constam a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das disparidades

regionais e sociais. A ressalva ao postulado importaria, ainda, a incidência de carga tributária confiscatória, igualmente rechaçada pela Constituição;

- e) as dificuldades – teóricas e práticas – que cercam tanto a definição da carga tributária em conformidade com o princípio da capacidade contributiva quanto a conceituação da carga violadora do princípio da proibição do uso de tributos com efeito confiscatório não podem servir de impedimento a que ambas as questões sejam submetidas ao crivo judicial, tampouco a que o legislador ordinário deixe de contemplar as citadas diretrizes constitucionais quando da instituição ou modificação de espécies tributárias;
- f) ao se analisar a carga tributária brasileira sob o prisma da capacidade contributiva, não se pode negligenciar o peso dos impostos indiretos sobre o total arrecadado pelos entes tributantes. Conferir “utilidade jurídica” à noção de exações indiretas é crucial para a compreensão de uma das maiores barreiras à efetivação do referido princípio, materializada justamente na expressividade dessas espécies de tributos na composição da carga. Por não serem incidências de natureza pessoal, os impostos indiretos são pagos pelos contribuintes “de fato” indistintamente, ou seja, sem se levar em conta a disponibilidade financeira destes para despendar o montante cobrado. Em decorrência, terminam por atingir de forma mais gravosa as famílias de menor renda, adquirindo caráter nitidamente regressivo;
- g) a agravar o peso das incidências indiretas no total da carga tributária brasileira, há a utilização inadequada dos impostos diretos sobre a renda e o patrimônio, levando a que os menores índices de sua arrecadação acabem por ser compensados mediante a majoração de alíquotas dos impostos e contribuições que oneram o consumo. Assim, forma-se um círculo vicioso que se retroalimenta, com a primazia das exações indiretas em detrimento da exploração do potencial arrecadatório fornecido pelas imposições de natureza direta;
- h) as principais características da utilização inadequada das exações diretas sobre a renda e o patrimônio concentram-se na negligência à natureza progressiva do imposto de renda, na ausência de regulamentação do imposto sobre grandes fortunas através de lei complementar e na ineficiência da fiscalização e arrecadação de certos impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária e o patrimônio em geral em razão do baixo volume de receitas fornecido pela sua cobrança ou da obrigatoriedade de partilha do montante arrecadado com outros entes da Federação;

- i) no que concerne à tributação indireta, consideram-se medidas necessárias para a viabilização da distribuição da carga tributária segundo os valores constitucionais – especialmente o princípio da capacidade contributiva – o uso da técnica da seletividade consoante o grau de essencialidade dos produtos gravados e a redução de sua cumulatividade por meio da implantação de um só imposto sobre o valor adicionado (IVA). Ademais, as contribuições também incidentes de maneira indireta sobre a produção e a circulação de bens e serviços poderiam ter suas alíquotas gradativamente atenuadas até sua completa não incidência, permitindo-se, por conseguinte, a sua extinção, buscando-se o suprimento dos recursos por elas fornecido nos impostos diretos sobre a renda e o patrimônio;
- j) são devidas modificações que imprimam ao IRPF uma efetiva progressividade, consubstanciadas nos aumentos do limite de isenção, do número de alíquotas, do valor da alíquota máxima e da quantia dedutível a título de gastos com educação, bem como na possibilidade de dedução dos valores despendidos com moradia (pagamento de aluguel, compra de imóvel residencial, despesas condominiais) e compra de medicamentos não fornecidos gratuitamente por programas governamentais. Disposições semelhantes devem ser aplicadas também ao IRPJ;
- k) por ser o princípio do não confisco decorrente do princípio da capacidade contributiva e dada a estreita conexão entre ambos - uma vez que tributar quando não há capacidade contributiva implica atribuir efeito confiscatório ao gravame incidente -, considera-se que o cumprimento de um não pode ser dissociado da observância do outro, de sorte que devem ser rechaçadas quaisquer interpretações que visem a excepcionar a aplicação do princípio da capacidade contributiva às espécies de tributos não correspondentes aos impostos. Até porque, em última análise, tal interpretação terminaria por ressaltar também a incidência da vedação ao confisco para aqueles tributos, o que configuraria flagrante violação ao preceito constitucional que o estabelece;
- l) para além das propostas de mudanças na configuração do sistema tributário aqui abordadas, não se pode negar a extrema necessidade de uma redução criteriosa de gastos estatais e a implantação de medidas efetivas para o combate à evasão fiscal como mecanismos para abrandar a carga tributária do País. Se, no entanto, ambas as ações vierem desacompanhadas de providências para se concretizar uma distribuição mais equânime dos encargos fiscais entre os contribuintes, pouco serão aliviadas as parcelas populacionais que mais se veem oneradas pela tributação;

m) é crucial a tomada de uma efetiva consciência tributária pela população brasileira, para que cada contribuinte seja capaz de compreender que o pagamento de tributos não se destina ao Estado, e sim à sociedade, garantindo a prestação de serviços públicos de qualidade, a manutenção de programas assistenciais e, em última análise, a realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil listados pelo artigo 3º da Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **Reforma tributária e Mercosul: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

BRASIL. Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.010-2 Distrito Federal (Medida Cautelar), Relator Min. Celso de Mello, 30/09/1999. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 14 maio 2015.

\_\_\_\_\_. Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações.

**Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao\\_compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824). **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em: 13 maio 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0195.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 19 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_antecedente1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_antecedente1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 26, de 14 de fevereiro de 2000. Altera a redação do art. 6º da Constituição Federal. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc26.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc26.htm)>. Acesso em: 16 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm)>. Acesso em: 14 maio 2015.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002. Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal (Instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal). **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc39.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc39.htm)>. Acesso em: 05 maio 2015.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)>. Acesso em: 05 maio 2015.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 64, de 4 de fevereiro de 2010. Altera o art. 6º da Constituição Federal, para introduzir a alimentação como direito social. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc64.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc64.htm)>. Acesso em: 16 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011. Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Presidência da República**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc68.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc68.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. IRPF – Tabelas e limites. **Receita Federal**. [2015?]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 16 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 08 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 16 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/11945.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11945.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. **Presidência da República**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Recurso extraordinário 379.572-4/RJ Rio de Janeiro, Relator Min. Gilmar Mendes, 11/04/2007. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PL 2557/2011**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>>. Acesso em: 08 abr. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. **Revista de Direito Tributário 7-8**: 1979.

CINTRA, Marcos. **Imposto único**. Disponível em: <<http://marcoscintra.org/mc/imposto-unico/>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação indireta e regressividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 396-400

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/1494604/indicadores-de-equidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-1-062009-2009.html>>. Acesso em: 28 maio 2015.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **Reforma tributária e Mercosul**: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 17-30

\_\_\_\_\_. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

KHAIR, Amir. **Prioridade à justiça tributária**. [2008?]. Disponível em: <<http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair220408.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2015.

MACHADO, Carlos Henrique. **Princípio de vedação ao efeito de confisco**: interpretação a partir de uma redefinição crítica do Direito Tributário. 2011. 186 p. Dissertação (Mestrado em Direito)- Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/95309>>. Acesso em: 21 maio 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. Tributação indireta no direito brasileiro. In: \_\_\_\_\_. (coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 180-211.

MACHADO, Schubert de Farias. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 401-431

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 212-242

MARANHÃO, Eduardo Torres de Albuquerque. Análise crítica do Sistema Tributário Nacional e sugestões para o seu aperfeiçoamento. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2604, 18 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17218>>. Acesso em: 8 mar. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed., atual. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. A tributação indireta. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 243-259.

MENDES, Marcos José. Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais. **Texto para discussão, Consultoria Legislativa do Senado Federal (Centro de Estudos)**, Brasília, nº 49, out. 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/136892>>. Acesso em: 21 abr. 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 6. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquetipo constitucional**. São Paulo: MP Ed., 2010.

\_\_\_\_\_. **Jeitinho brasileiro, mazelas históricas e cultura jurídico-tributária**. Florianópolis: Insular, 2012

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos princípios constitucionais tributários: A nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ORAIR, Rodrigo Octávio *et al.* Carga tributária brasileira: estimação e análise dos determinantes da evolução recente – 2002-2012. **Texto para discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**, Rio de Janeiro, nº 1875, out. 2013. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=20017](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=20017)>. Acesso em: 11 mar. 2015.

PINTO, Adriano. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 19-64

RIBEIRO, Márcio Bruno. Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil, no período 1995-2009: Evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. **Texto para discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**, Brasília, nº 1464, jan. 2010. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10419/91237>>. Acesso em: 11 mar. 2015.

SOARES, Sergei *et al.* O potencial distributivo do Imposto de Renda - Pessoa Física (IRPF). In: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA): Brasília, 2010. p. 213- 255. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_tributacaoequidbrasil.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf)>. Acesso em: 11 mar. 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002.

VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. Comunicação sobre a reforma tributária e a unificação do *IPI* e *ICMS*, segundo os Estados-membros da Federação. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **Reforma tributária e Mercosul: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 165-177.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

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