



A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE ÀS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL

AMANDA EDUARDA DA SILVA NAIDOO TERROSO

FLÁVIA PICCININ PAZ GUBERT

WILLIAN ARTHUR PHILIP L. N. T. DE MENDONÇA BRANDÃO



**A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
FRENTE ÀS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL**

Comissão Editorial

Ma. Juliana Aparecida dos Santos Miranda
Ma. Marcelise Lima de Assis

Conselho Editorial

Dr. André Rezende Benatti (UEMS)
Dra. Andréa Mascarenhas (UNEB)
Dr. Fabiano Tadeu Grazioli (URI) (FAE)
M. Marcos dos Reis Batista (UNIFESSPA)
Ma. Suellen Cordovil da Silva (UNIFESSPA)
Dr. Washington Drummond (UNEB)

Amanda Eduarda da Silva Naidoo Terroso
Flávia Piccinin Paz Gubert
Willian Arthur Philip L. N. T. de Mendonça Brandão

**A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
FRENTE ÀS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL**



Catu, 2020

© 2020 by Editora Bordô-Grená
Copyright do Texto © 2020 Os autores
Copyright da Edição © 2020 Editora Bordô-Grená

Todos os direitos garantidos. É permitido o download da obra, o compartilhamento e a reprodução desde que sejam atribuídos créditos das autoras e dos autores. Não é permitido alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Editora Bordô-Grená

<https://www.editorabordogrena.com>
bordogrena@editorabordogrena.com
Projeto gráfico: Gislene Alves da Silva

Editoração: Editora Bordô-Grená
Revisão: Equipe Bordô-Grená
Capa: Keila Lima de Assis

DADOS INERTACIONAIS DE CATALOGOÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Bibliotecário responsável: Roberto Gonçalves Freitas CRB5-1549

E27

A eficácia do princípio da capacidade contributiva frente às desigualdades sociais no Brasil. / Amanda Eduarda da Silva Naidoo Terroso. [et.al] – Catu: Bordô-Grená, 2020.

827kb, 63fls.

Livro eletrônico

Modo de acesso: Word Wide Web <www.editorabordogrena.com>

Incluem referências

ISBN: 978-65-87035-16-1 (e-book)

1. Direito Tributário - reformas. 2. Direito Tributário - Atividades. 3. Desigualdade Social. I. Título. II. Gubert, Flávia Piccinin Paz. III. Brandão, Willian Arthur Philip L. N. T. de Mendonça. IV. Título

CDD 343.8104

CDU 34:336.2

Os conteúdos do livro são de absoluta e exclusiva responsabilidade dos autores.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	9
1. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO	12
2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	18
3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	24
4. RELAÇÃO EXISTENTE ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE	26
5. OS MECANISMOS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL	33
5.1 A progressividade	33
5.2 A extrafiscalidade	35
5.3 A seletividade	37
5.4 O mínimo vital	40
5.5 Vedação ao confisco	43
5.6 Justiça Federal	46
6. DA CONCRETIZAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE AO MÍNIMO VITAL	48
CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS	57
SOBRE AS AUTORAS E AUTOR	63

APRESENTAÇÃO

O início da atividade tributária pode ser observado desde o surgimento das primeiras organizações sociais, todavia, seu pleno desenvolvimento somente ocorreu a partir dos tempos modernos. A noção do ônus fiscal, chamado tributo, acompanhou todo o desenvolvimento da mais remota sociedade, e na atualidade, alcança status de pacto fundamental. Assim sendo, a tributação é vista como um instituto consolidado na vida moderna, principalmente por garantir a existência de um Estado Democrático de Direito.

A Constituição Federal de 1988, nascida sob a ótica do Estado Democrático de Direito, trouxe consolidada em seus dispositivos uma série de princípios direcionados e com o foco de sustentar e dar efetividade às garantias e direitos fundamentais dos cidadãos. Tais preceitos passam também a reger a relação jurídica tributária, que impõe limitações ao poder de tributar para os entes públicos e garantem aos contribuintes seus direitos fundamentais.

No entanto, em que pese a implantação de um extenso rol de direitos e garantias para o cidadão contribuinte, e a fixação de barreiras constitucionais ao poder de tributar, a realidade fiscal brasileira que se apresenta tem como característica principal a excessiva carga tributária, a qual viola diretamente os princípios elencados na Constituição, tornando-se injusta e desigual, afastando-se por completo daqueles ideais estabelecidos pela Lei Fundamental.

Nesse sentido, surge como principal instrumento apto a promover a justiça fiscal o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, tal princípio efetivamente aplicado tem a possibilidade de promover uma tributação livre de injustiças, correta e adequada, já que atua como meio de graduação dos tributos, além de se apresentar como verdadeiro princípio limitador da atividade tributária. É aclamado como sendo um dos mais relutados princípios em matéria tributária, atuando como um potencial instrumento de graduação dos tributos e um limitador ao poder de tributar.

O princípio da capacidade contributiva ganha espaço no direito brasileiro, mais precisamente em seu artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, o qual se volta à concretização do Princípio da Igualdade e busca o equilíbrio das relações jurídicas existentes por decorrência da tributação.

É por meio do Princípio da Capacidade Contributiva que se impõe limites aos entes tributantes, permitindo que o mínimo vital à existência com dignidade dos indivíduos seja preservado e não sofra incidência fiscal, nem mesmo que o ônus tributado seja tão superior ao ponto de configurar o confisco. Desta forma, a tributação, num contexto geral, deve observar o mencionado princípio, atentando-se para que sejam respeitados os limites mínimos e os máximos.

Juntamente com os demais princípios constitucionais tributários do ordenamento brasileiro, o Princípio da Capacidade Contributiva apresenta-se como um importante meio na busca pela realização do ideal de justiça fiscal, constituindo ao mesmo tempo uma proteção ao contribuinte frente aos excessos cometidos pelo fisco. Desse modo, este livro tem como escopo estudar o Princípio da Capacidade Contributiva como sendo um dos mais importantes meios de concretização da justiça fiscal tributária, analisando-se, para isso, toda a sua origem, evolução histórica, bem como a inserção no atual ordenamento jurídico, sua aplicação e limitação sob o aspecto dos direitos fundamentais.

Deste modo, fez-se necessário tratar em específico do estudo do Princípio da Capacidade Contributiva, analisando-se, para isso, um breve histórico nas Constituições Brasileiras, sua conceituação, bem como a atual norma constitucional na qual esse princípio encontra-se acolhido. Para se demonstrar de forma compreensível nosso objeto de pesquisa, foi necessário citar os mecanismos de redução das desigualdades sociais, os quais sejam; os princípios da progressividade, seletividade e proporcionalidade. Além disso, analisamos a relação do Princípio da Capacidade Contributiva frente aos direitos fundamentais, traduzidos na vedação aos tributos com efeito confiscatório, bem como a imunidade relativa ao mínimo vital, posto que os mesmos caracterizam os mandamentos que limitam o poder de tributar e norteiam o Princípio da Capacidade Contributiva, sendo, para tanto,

garantias aos contribuintes decorrentes dos direitos fundamentais postulados na Constituição de 1988.

Dessa forma, procurou-se estabelecer um limite à capacidade contributiva, a qual somente terá atuação quando se for deduzido os gastos essenciais e necessários ao mínimo existencial. Por não existir medida capaz de mensurar a partir de qual momento se extingue essa capacidade, utilizamo-nos do princípio da vedação aos tributos com efeito confiscatório para limite de aferição máxima.

Como ponto específico, a pesquisa centrou-se no estudo da carga tributária brasileira relativa aos impostos indiretos e, conseqüentemente, seu peso na sociedade, no sentido de verificar a presença ou ausência do respeito ao princípio constitucional de uma justa tributação em conformidade com a capacidade contributiva de cada indivíduo. Para isso, adotamos o método dedutivo de pesquisa, o qual se caracteriza basicamente por abranger algo em específico, no caso, a Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva frente às desigualdades sociais (GIL, 2010).

Evidentemente, o presente trabalho não tem a pretensão de esgotar os estudos relativos ao Princípio da Capacidade Contributiva, devido a sua complexidade e importância. Dessa forma, o objetivo principal deste trabalho é tecer uma análise acerca do referido princípio, buscando comprovar que a sua efetiva aplicabilidade pode ser considerada um importante instrumento na busca por uma tributação equitativa, a qual se faz capaz de reduzir as desigualdades sociais, garantindo, com isso, o desenvolvimento econômico do país, consagrando, assim, a busca pela justiça fiscal. Por ser um estudo complexo e pluridimensional, torna-se apaixonante à medida que a pesquisa ganha avanço.

BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO

As raízes do direito tributário brasileiro “são encontradas nas normas lusitanas vigentes a época do descobrimento, em virtude das leis fiscais aplicadas no Brasil, emanadas de Portugal” (BALTHAZAR, 2005, p. 31). Assim, ao se abordar a história da tributação, faz-se necessário destacar a relação direta com a coroa portuguesa e a forma pela qual cobravam-se impostos nas regiões que estavam sob sua posse. Embora não haja relatos sobre o sistema adotado na época, os comerciantes que ocupavam as áreas de domínio português eram obrigados ao pagamento de certos impostos. No entanto, de acordo com Balthazar, esse embrião do Direito Tributário Brasileiro, caracterizava-se: “Como um conjunto de normas não sistematizadas, facilmente alteradas, revogadas, modificadas etc., sem qualquer preocupação com um possível respeito aos direitos dos contribuintes” (BALTHAZAR, 2005, p. 33).

Neste processo de instituição de tributos em solo brasileiro, alguns fatores exerceram grande influência e merecem destaque, os quais sejam: históricos, religiosos, filosóficos, sociológicos e econômicos. Os fatores históricos remontam a forma pela qual estava organizada a estrutura “sócio-política-administrativa de Portugal a época do descobrimento e ao longo do período colonial”, a qual foi repassada ao Brasil no início da colonização, em 1532 (BALTHAZAR, 2005).

Em relação às influências filosóficas, alguns princípios demonstraram grande repercussão na criação da nova estrutura tributária brasileira. No aspecto sociológico, é de grande valia citar as diferenças que envolviam as classes sociais que compunham a sociedade brasileira no momento da história, tendo em vista que exerciam variados poderes, dentre eles o legislativo, o qual criava tributos. Nesse sentido, torna-se importante lembrar o registro da segregação que prevaleceu entre os referidos grupos sociais, na qual, uma ou outra tentava se impor perante as demais, obrigando-as a se submeterem às regras já estabelecidas (BALTHAZAR, 2005).

As influências religiosas também marcam o processo que instituiu tributos no Brasil, apresentando como resultado da união do estado português à igreja católica, a participação do clero e, conseqüentemente, a instituição de novas incidências tributárias. Em decorrência desse fato, a instituição religiosa foi confundida por muitos anos com a instituição estatal.

Por fim, a importante e, sem dúvida, a mais representativa no processo da criação de tributos do Brasil, a denominada influência econômica, que ao longo da história do Brasil sempre traduziu os diferentes ciclos econômicos pelos quais passou a economia brasileira (BALTAZAR, 2005). Tais fatores acompanharam a formação política e a instituição tributária fiscal brasileira, que sofreu forte influência do sistema luso. Durante o período do Brasil colônia, seu marco principal foi o extremo período de exploração pelos portugueses, os quais não tinham nenhum interesse ou intenção no desenvolvimento do Brasil, e aplicavam, neste período, as leis de Portugal com algumas modificações (SOUZA, 2020).

Entre os anos de 1526 e 1532, depois da rentável extração em terras brasileiras da madeira denominada pau-brasil, a coroa portuguesa, que detinha o poder sobre todas as riquezas presentes no território brasileiro, instituiu o tributo chamado “quinto do pau-brasil”. Esse tributo era pago de forma in natura e somente pelas pessoas autorizadas a realizar a extração da obra prima, aos arrecadadores designados pela coroa, uma vez que não havia circulação de moeda portuguesa em território nacional (VARSANO, 2020).

Em seguida, e ainda na colonização, a produção açucareira foi a “maior fonte de recursos para Portugal. Sobre ela recaíam tributos diretos e indiretos (relações comerciais), que por vezes chegavam ao equivalente de mais de 20% do valor da mercadoria” (BALTAZAR, 2005, p. 44). Com a conseqüente produção, o Brasil se tornou o maior produtor de açúcar do mundo e a colônia que mais gerava lucros à coroa portuguesa, de forma que os tributos eram cobrados na saída do produto, enfatizando-se que os grandes lucros advinham da mão-de-obra escrava, a qual também era comercializada e tributada como mercadoria rentável.

Entre os anos de 1530 a 1550 tem-se o início da emissão, pelo Império português, da Carta de Foral, ou somente denominada Foral. Documento pelo qual o Império português regia e disciplinava o vínculo de dependência existente com a colônia brasileira e que trazia, como forma antecedente a de um código tributário, as alíquotas que seriam exigidas sobre produtos extrativistas, escravos, comércio e ouro que seriam pagos ao Rei, ao Capitão-Mor, e ao Governador (VARSAÑO, 2020).

Os responsáveis pela arrecadação e fiscalização desses novos tributos instituídos eram os “rendeiros e seus auxiliares, os contadores, feitores ou almoxarifes, funcionários da Coroa”, tendo em vista a presente desorganização do sistema que arrecadava tributos e a inexistência de uma organização fiscal, eram estes os agentes que representavam a coroa e que detinham o poder de cobrar e executar dívidas (BALTAZAR, 2005).

Com a chegada da coroa portuguesa ao Brasil, no ano de 1807, a forma pela qual se cobravam impostos sofrera algumas transformações, visto que, junto com a coroa adveio também a estrutura relativa às obrigações tributárias.

Com a promulgação da Carta Régia, por Dom João VI, e a abertura dos portos brasileiros às nações amigas, diversas alterações foram feitas na administração da colônia, todas seguindo as ordens emanadas do Reino. Algumas das modificações merecem destaque, as quais sejam: a criação do tesouro nacional e do Banco do Brasil, medidas essas que substituíram a necessidade da figura do referido rendeiro e, também, de seus auxiliares no processo de cobranças de tributos (BALTAZAR, 2005).

Da mesma forma, os recursos arrecadados pelo governo geral ainda se apresentavam insuficientes para manter as despesas resultantes da chegada da família real ao Brasil e, com isso, a necessidade da criação de novos tributos. Lembrando que todos os gastos abusivos da família real portuguesa eram pagos através dos tributos arrecadados na colônia brasileira, que não tinha um órgão fiscal responsável e competente pela cobrança destes, sendo que os mesmos eram cobrados por inúmeras vezes, diferenciando-se apenas pela nomenclatura.

Com a independência do Brasil, em 1822, adveio também o rompimento das relações coloniais existentes entre Brasil e Portugal. Sendo

que, em 25 de março de 1824, fora outorgado no Brasil o que viria a ser a sua primeira Constituição e, através desta, surgiram muitas promessas que envolviam um sistema tributário nacional mais justo e igualitário, sem abusos fiscais provenientes da coroa (SOUZA, 2020). No entanto, as referidas promessas do Brasil independente herdaram os traços do período colonial e, conseqüentemente, uma estrutura tributária fraca e precária. As receitas referentes aos tributos arrecadados ficavam no país, porém a forma como eram tributados pouco se modificou.

A Independência do Brasil teve como forte característica a legislação confusa e abusiva, uma vez que as províncias arrecadavam tributos que já tinham sido recolhidos anteriormente pela união, arbitrando os mesmos de acordo com as suas necessidades, pela inexistência de um sistema nacional tributário ou qualquer outro órgão que regulamentasse tal poder. Com o passar do tempo tentou-se utilizar das emendas constitucionais para regular e delimitar quais impostos seriam devidos à união e às províncias, porém, sem êxito, retornando a cobrança abusiva e descontrolada.

Em 1981, a então denominada Constituição da Republica dos Estados Unidos do Brasil, passa a consagrar em seu texto o federalismo, instaurando um novo regime de separação das rendas tributárias, firmando também a competência fiscal dos entes da União e dos Estados em relação à matéria tributária, aproveitando-se de muitos tributos do antigo Império e especificando também os seus novos respectivos impostos, para que todo membro da federação usufrísse da, então, autonomia financeira. Sendo que, aos municípios, caberia ao estado delimitar e legislar sobre quais tributos seriam estes competentes para arrecadar (BALTAZAR, 2005).

O período da República Velha teve como marco e característica histórica a presença de um sistema de governo planejado nos moldes das oligarquias paulistas e mineiras, no qual buscava-se, através da emissão da moeda chamada “encilhamento”, incentivar um crescimento em relação aos investimentos estrangeiros. E, também, o período da política do “café com leite”, o qual fora denominado a política monocultura cafeeira paulista e pecuária leiteira mineira, com administrações desvinculadas de quaisquer preocupações sociais (BALTAZAR, 2005). Neste período, o governo resolveu assumir os riscos envolvidos na atividade, produção e posterior

comercialização do café, observando-se, posteriormente, a presença de enormes prejuízos ao erário, que foram compensados na forma de novos impostos instituídos e arrecadados da população contribuinte. Impulsionado por essa conjuntura, nasce no ano de 1922 o imposto de renda, que surge não para amenizar diferenças entre pobres e ricos, como planejavam os outros países desenvolvidos, mas sim como forma de amenizar e suprir os prejuízos causados aos cofres públicos (CESAR, 2002).

Com o início da Era Vargas, entre os anos de 1930-1945, provieram as respectivas Constituições de 1934 e 1937, as quais pouco se divergiam no contexto tributário. Tinham, como matérias semelhantes, a límpida definição das competências e receitas tributárias dos entes federativos, a proibição ao duplo pagamento de receitas tributárias, e, também, a necessidade de autorização para instituir novos impostos a sociedade (CESAR, 2002). Com a promulgação da Constituição de 1946, no período do presidente Eurico Gaspar Dutra, o qual possuía um perfil inovador, com ideais liberalizantes, estabeleceram-se condições para a igualdade e democracia na participação política, bem como as atribuições a cada ente governamental quanto à arrecadação de impostos e a definição de partilhas. Houve também o importante resgate do federalismo, que anteriormente teria sido abalado pela ditadura da Era Vargas.

No entanto, a mudança que representaria grande importância, somente ocorreu no final de 1965, impulsionada pela ditadura militar, quando um grupo de juristas aprovou uma reforma que modificou toda a estrutura tributária fiscal, na qual se ampliou o conceito de tributos, que anteriormente era restrito ao contexto jurídico e que, na atualidade, abrangeria também os fenômenos econômicos, elevando significativamente a carga fiscal (VARSANO, 2020).

O texto presente na Constituição de 1965 almejava a redução das desigualdades entre os cidadãos e suas regiões e priorizava a arrecadação dos impostos diretos, especialmente o imposto de renda tributado sobre as pessoas físicas. Os impostos indiretos seriam adicionados e realocados nos processos industriais e de comercialização, aumentando as bases de incidência dos impostos, a elevação das alíquotas aplicadas aos rendimentos

que eram tributados e a majoração das hipóteses em que se podia tributar na fonte (BALTAZAR, 2005).

Com o movimento social denominado “diretas já”, e o conseqüente fim da ditadura militar em 1985, que exerceu profundo papel de opressão aos direitos de cidadania, tem-se o início de um período que seria marcado pela intensa busca da restauração da soberania popular e o Estado Democrático de Direito. E, por fim, a aprovação da Carta Magna, em outubro de 1988, frente ao intenso período do exercício popular, que culminou na conquista de um Sistema Tributário Constitucional (VARSAÑO, 2020).

Observada a história do tributo durante os anos, frisa-se que este sempre perseguiu os objetivos impostos pelo Estado, tendo, para isso, enfrentado várias turbulências, princípios, lógicas e sendo, por vezes, norteado pelo Princípio da Igualdade e, por outras, pela ausência do mesmo. A tributação do Brasil sempre foi marcada por traços deixados pelo período colonial e mesmo com a tentativa de outras influências externas, como os ideais liberais, ela sempre resultou em um fisco que instituíra, arrecadava e distribuía de forma desproporcional as receitas advindas dos tributos.

Havendo, portanto, durante toda a história patrimonial, cultural e social, a presença de uma tributação desigual para com seus cidadãos contribuintes, sendo isso o resultado de um longo período colonial na história do Brasil e, por consequência desses fatores, o não atendimento ao princípio da igualdade se faz presente até os dias atuais.

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

De acordo com as consagradas doutrinas brasileiras, o direito tributário nacional inserido e positivado nesta Constituição, pode ser considerado o mais elaborado sistema tributário de todo o mundo moderno, o qual detém organicidade e é moldado por princípios que solidificam a aplicação de um direito tributário mais justo e regular. Nesse sentido, a Constituição Federal positivada em 1988, trouxe relevantes modificações ao sistema tributário consagrado anteriormente na Constituição de 1967, “modificando as regras relativas à repartição do poder tributário, de distribuição das rendas entre as pessoas estatais, alterando e acrescentando princípios” (BALEIRO, 2003, p. 3).

O Estado Democrático de direito, inserido pela Constituição Federal de 1988, traz como preocupação específica os direitos fundamentais prestacionais em busca da dignidade da pessoa humana. A Constituição de 1988 atribuiu uma forma diversa ao modelo tributário, tendo em vista, que foi promulgada no regime democrático e que fora contrária às outras que lhe antecederam, conforme ensina a autora Elizabete Rosa de Mello, a nova carta,

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, a contribuição de iluminação pública, 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, 2013, p.15/17)

Diante da visibilidade, o Sistema Tributário Constitucional do Brasil de 1988 deixou estabelecido e delegado em seu texto que o poder de instituir e arrecadar tributos ficaria restrito às pessoas jurídicas de direito público mediante poder legislativo.

A Constituição Federal é a fonte primeira de “estruturação sistemática” do direito tributário. Nela, encontra-se a matriz de todas as competências; demarcam-se 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 (AMARO, 2014).

O doutrinador Luciano Amaro acredita que é na Constituição que se disciplina o “modo de expressão” do direito tributário, ou seja, “onde se regula o processo de produção de normas jurídico-tributárias as quais compreendem leis complementares, leis ordinárias, e o espaço de atuação de cada uma, ou seja, as tarefas que competem a cada tipo normativo” (AMARO, 2014, p. 167). Já que toda e qualquer modificação legislativa a qual implique alteração nas normas constitucionais tributárias enquanto um conjunto reclama emenda constitucional. A constituição e suas emendas têm como objeto instituir as competências para o ato e não a de criar tributos.

Segundo o doutrinador Roque Antonio Carrazza, em um Estado Democrático de direito a Constituição ocupa um lugar superior, já que atribui esse “fundamento de validade” às demais normas jurídicas, assim como a si própria, observando-se que “encarna a soberania do Estado que a editou”. Sendo ela, portanto, a lei máxima que legitima a ordem jurídica e submete os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e os cidadãos (CARRAZZA, 2007).

Nesse sentido, o autor Roque Antonio Carrazza afirma que a Constituição não é um mero repositório de recomendações a serem não atendidas, mais um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, “É por esse motivo que dizemos que a constituição é a lei fundamental do Estado” (CARRAZZA, 2007). Sendo assim, a Constituição é suprema, ela é quem dá fundamento de juridicidade a toda e qualquer manifestação legislativa, estando para tanto incluídos os princípios, com papel importantíssimo na estruturação da organização Jurídica do ordenamento (CARRAZZA, 2007).

No Estado Constitucional de direito, o Estado detém o poder e a tarefa de tributar, poder este atribuído pelos próprios cidadãos. Por sua vez, a tributação é imprescindível à manutenção do estado e seus interesses, tendo em vista que ela tem como função a promoção dos fins estatais, bem como o instrumento da extra fiscalidade.

Na visão de Sacha Calmon Navarro Coelho, a Constituição brasileira pode ser definida como:

A mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso nos conduz a três importantes conclusões:

Primus – os fundamentos do direito Tributário Brasileiro estão enraizados na Constituição de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da união, dos estados e dos municípios;

Secundus – o Direito Tributário posto na constituição deve antes de tudo merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito porquanto é texto fundante da ordem jurídico- tributária

Tertius – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela tendo em vista as diversidades constitucionais. (COELHO, 2007, p.4)

Sendo assim, o Sistema Tributário Constitucional do Brasil traduz-se na junção da cooperação de duas partes na busca do equilíbrio e funcionalidade de um sistema, em que a população financia o Estado para que ele, respeitando as garantias e os direitos manifestos na Constituição, priorize pelo seu bem estar social.

É uma via de duas mãos, em que o Estado deve desempenhar seu papel centralizado, buscando sempre a concretização do bem comum em

contrapartida à colaboração da sociedade para que este papel seja efetivamente cumprido, tendo como benefício, a contraprestação do Estado na busca pela qualidade de vida de cada cidadão. É também um sistema regado de princípios que solidificam a aplicação do direito tributário nacional de forma igualitária, justa e regular, sem a possibilidade de margens arbitrárias por parte do fisco, nem mesmo do contribuinte.

De acordo com Leandro Paulsen, na Constituição Federal Brasileira os tributos são vistos como uma forma de captação de recursos por parte dos entes políticos. “Ademais, como na quase totalidade dos Estados modernos, a tributação predomina como fonte de receita de modo que se pode falar num Estado fiscal ou num Estado Tributário” (PAULSEN, 2012, p. 13). Assim, os tributos são a principal fonte de receita do Estado, classificando-se como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal).

O autor Leandro Paulsen aponta que os tributos possuem um “carácter fiscal, devendo pautar-se, essencialmente pelos princípios da segurança, da igualdade, e da capacidade contributiva” (PAULSEN, 2012, p. 13). No entanto, para instituir e cobrar os respectivos tributos, faz-se necessário o uso da aptidão, a qual é designada por meio da competência tributária, tendo em vista que um estado constituído sobre a forma federativa tem que regulamentar o convívio de ordens jurídicas distintas, as quais sejam: federal, estadual/distrital e a municipal (COSTA, 2009).

Para que o Estado possa criar e instituir novos tributos é preciso respeitar e se submeter a algumas limitações constitucionais, já definidas em lei anteriormente. Tais limitações existem para assegurar aos contribuintes que estes não sofrerão abusos decorrentes do poder atribuído as respectivas esferas: união, estados, distrito federal e municípios.

De acordo com o ensinamento de Hugo de Brito Machado, sendo a relação de tributação uma relação jurídica e não simplesmente de poder, existem alguns princípios que regem esse sistema. Dentre esses princípios, destacam-se aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos os mais importantes. São eles: o princípio da legalidade, da anterioridade, da

igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade do tráfego (MACHADO, 2004).

Assim, se obedecidas às limitações constitucionais impostas e seus ritos, os tributos tornam-se “imposições legais e compulsórias da Administração sobre os administrados, para auferir recursos financeiros. Resultam sempre do poder do império exercido pela entidade tributante sobre o contribuinte, a fim de obter um pagamento em moeda, ou equivalente” (MEIRELLES, 2003, p. 150).

No contexto tributário, a Constituição Federal é quem define as limitações constitucionais e seu poder de tributar, além de definir a repartição do ônus tributário. Por ser superior, a sua normatividade se apresenta como um fundamento de incontestável valor jurídico. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, a Constituição Federal regula, executa e fiscaliza toda a matéria financeira:

E nesta busca por uma sociedade livre, justa e solidária a Constituição Brasileira regula minuciosamente a matéria financeira, pois seu texto apresenta a criação do sistema tributário nacional, determina os limites ao poder de tributar, apresenta os princípios financeiros básicos, executa a partilha dos tributos e da arrecadação tributária e ainda disciplina a fiscalização e execução do orçamento público. (TORRES, 2007, p. 16)

Em suma, a Constituição Federal caracteriza-se como a fonte de todos os mandamentos que regem o sistema tributário nacional, tendo em vista, ser nela o lugar onde estão baseados e positivados todos os princípios e normas que regem a matéria relativa aos tributos.

Já, em contrapartida, há incomparável e admirável organicidade do Sistema Tributário Nacional, a presente tributação no Brasil demonstra uma realidade rodeada de desigualdades, decorrentes da elevadíssima carga tributária, da burocracia ineficaz e da complexidade, “tendo como vértice a vocação ontológica e patológica de permanente descumprimento da Constituição” (JARDIM, 2008).

No entanto, o Sistema Tributário Constitucional se mostra instrumento hábil a garantir e assegurar todos os direitos expostos na Constituição Federal de 1988 e, assim sendo, o presente trabalho irá

adentrar ao sistema nacional tributário, buscando encontrar instrumentos ali presentes que auxiliem na busca pela redução das desigualdades constantes no atual momento do país. Para isso, é necessário se nortear sempre pelo princípio constitucional da igualdade, conjuntamente com o Princípio da Capacidade Contributiva, para que juntos possam chegar a um ideal de justiça fiscal.

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O estudo do Princípio da Capacidade Contributiva demonstra grande importância na esfera tributária, uma vez que, seu ideal baseado na busca pela justiça fiscal é forma de concretização do Princípio da Igualdade na esfera do Direito Tributário.

Faz-se assim necessária uma breve análise acerca da evolução histórica do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil, especialmente no âmbito da Constituição Federal de 1988, buscando entender a aceção em torno desse preceito, destacando a importância de relacioná-lo com o Princípio da Igualdade, tendo por objetivo, estudar a aplicação no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Os primeiros resquícios do Princípio da Capacidade Contributiva no território brasileiro surgiram na Constituição Imperial de 1824, advindos de uma intensa corrente mundial que, acompanhada da influência dos ideais liberais, trouxe pensada no artigo 179, inciso XV, a norma de que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (NOBRE JÚNIOR, 2001). Em suma, o referido artigo determinava que todos deveriam contribuir na proporção de seus haveres para manter as despesas do Estado.

Os textos constitucionais que sucederam a Constituição Imperial de 1824 em pouco, ou nada, explanaram sobre a capacidade contributiva. No entanto, a democrática Constituição de 1946 volta a mencionar o referido preceito, que agora é outra vez reconhecido constitucionalmente, ganhando relevante destaque em seu artigo 202, o qual definiu que os tributos teriam carácter pessoal e seriam graduados de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte (COSTA, 2003).

A receptividade de tal norma foi de difícil assimilação frente aos doutrinadores brasileiros, vez que, boa parte destes tinha dúvidas e receios em relação ao Princípio da Capacidade Contributiva. Em ressalva ao doutrinador Aliomar Baleeiro, que foi um dos grandes apoiadores, tendo,

inclusive, aclamado tal preceito em sua afamada obra “As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”¹.

Mesmo com toda importância anteriormente conquistada, a Emenda Constitucional n. 18 de 1965 decidiu por revogar o artigo 202 elencado na Constituição de 1946, retirando o tão importante Princípio da Capacidade Contributiva da lei fundamental. No mesmo sentido se posicionou a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional n. 01 de 1969 (BALEEIRO, 2005).

Após o fim da ditadura militar, o Princípio da Capacidade Contributiva passou ser apreciado novamente pelo constituinte, especificamente no artigo 145, §1º da vigente e Democrática Constituição Federal de 1988, o qual define-se como o alicerce estrutural do sistema constitucional tributário. Constatando-se, assim, que o referido Princípio da Capacidade Contributiva de forma efetiva se consolida no ordenamento jurídico brasileiro com a plena proteção constitucional (SABBAG, 2020). Posteriormente, o presente trabalho buscará estudar o conceito de Capacidade Contributiva e sua relação com a definição de igualdade.

¹ Aliomar Baleeiro defende que o princípio da capacidade contributiva permaneceu implícito na Constituição Federal de 1969, no art. 153, § 36: “Embora revogado aquele dispositivo pela Emenda n. 18/1965, parece-nos que ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais e declara que “a especificação de direito e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota” (art. 153, §36).” (BALEEIRO 2005, p. 1089).

RELAÇÃO EXISTENTE ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Faz-se necessário, para a compreensão da relação existente entre o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade, partir-se da presunção que a capacidade econômica do contribuinte é o critério fundamental a nortear as arrecadações e a repartições dos encargos tributários (WEISS, 2006).

A Constituição Federal da República de 1988 positivou em seu artigo 145, § 1º, o Princípio da Capacidade Contributiva, *in verbis*:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a 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)

No entendimento de Regina Helena Costa, o texto legal, seguido de uma análise literal e superficial da expressão “sempre que possível”, pode levar ao entendimento de que tanto o caráter pessoal, quanto a graduação segundo a capacidade econômica de cada contribuinte seriam uma regra de aplicação facultativa (COSTA, 2003). Ainda nesse sentido, o doutrinador Roque Antonio Carrazza manifesta seu entendimento:

Ao nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns- uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica de seus contribuintes.

O sentido desta norma é muito outro. Ela segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. (CARRAZZA, 2009, p. 100)

Ainda sobre a provável interpretação errônea, o ilustre doutrinador Rui Barbosa, em discurso proferido a turma de 1920, da Faculdade de Direito do Largo São Francisco a qual era paraninfo, afirmou que:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualmente flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem. (BARBOSA, 1920)

Destacando-se que o Princípio da Capacidade Contributiva impõe certo limite à tributação e determina a parte dos recursos advindos do contribuinte que não são passíveis de tributação.

Desse modo, em que pese a aparente discordância em relação ao tema, ilustres doutrinadores como Misabel Abreu Machado Derzi e José Maurício Conti posicionam-se favoravelmente ao fato de que o Princípio da Capacidade Contributiva nada mais é que uma fragmentação do Princípio da Igualdade, onde se busca uma sociedade mais justa, na qual deveria se impor uma tributação mais elevada aos que possuem maiores riquezas. Segundo Conti (1997),

Pelo princípio da capacidade contributiva, deve-se tratar cada contribuinte segundo a sua capacidade de arcar como ônus tributário. Ou seja, é uma das maneiras pelas quais se vai tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais no campo do Direito Tributário.

Desta forma, podemos concluir que o princípio da capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade no sistema constitucional tributário. (CONTI, 1997, p. 26)

Sob a esfera Constitucional, o Princípio da Capacidade Contributiva encontra-se ligado ao Princípio da Igualdade, visto que, os contribuintes devem ser tratados de forma semelhante pelo Estado quando identificadas e analisadas suas rendas, consumo e patrimônio. Segundo as palavras de

Isabela Bonfá de Jesus, o Princípio da Capacidade Contributiva “surge em reforço ao Princípio da Igualdade tributária e traduz-se na ideia de que o contribuinte da obrigação tributária deverá contribuir com os gastos públicos na exata proporção de sua capacidade econômica” (JESUS, 2014, p. 62).

O Princípio da Igualdade tributária encontra-se positivado no Art. 5º, I, da Constituição Federal, *in verbis*:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II- Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (JESUS, 2014, p. 63)

De forma que, pelo Princípio da Igualdade, todos os cidadãos contribuintes devem ser vistos e tratados de forma que as diferenças existentes entre um e outro sejam reconhecidas e consideradas perante a lei, tendo o adequado tratamento as atuais condições que se encontram.

Com a ratificação de Amaro (2014),

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais. (AMARO, 2014, p. 163)

Nesse sentido, a Capacidade Contributiva vem a ser o meio adotado na esfera do direito tributário para especificar e estabelecer diferenças entre os contribuintes e as distintas formas de se tributar em relação a cada um. É também a capacidade do cidadão contribuinte, para atender a carga tributária que o fisco lhe impõe e, ao mesmo tempo manter seu bem estar e controlar sua atividade econômica. O doutrinador Luciano Amaro apresenta a formulação jurídica relacionada ao Princípio da Capacidade Contributiva:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registraram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade econômica corresponde “a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação. (AMARO, 2014, p. 136)

A capacidade contributiva tem como objetivo idealizar o princípio de justiça no que tange a distribuição da carga tributária imposta aos contribuintes. Fundamenta-se na relação existente entre Estado e contribuinte e exige coercitivamente de seus respectivos participantes, na medida da sua capacidade econômica, recursos para realizar e manter suas funções estatais.

Nesses termos, o doutrinador José Mauricio Conti entende que a capacidade contributiva pode ser vista através de dois aspectos: o estrutural e o funcional. No estrutural, tem-se que a capacidade contributiva é a possibilidade e aptidão para se arcar com os ônus decorrentes do pagamento de certo tributo; já o funcional, é aquele visto segundo a capacidade contributiva como mecanismo destinado a diferenciar as pessoas, de modo que se possa identificar quem são os contribuintes iguais e os desiguais, e em que medida e montante se desiguam sob o aspecto do Direito Tributário, para que se possa efetivamente ser aplicado o Princípio da Igualdade e, com isso, cada cidadão ter o tratamento justo e adequado (CONTI, 1997).

No que tange a relação existente entre o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade, Marciano Seabra de Godoi nos ensina que:

A capacidade contributiva tem um lugar muito importante (inclusive com previsão expressa constitucional) enquanto subprincípio principal que especifica, em uma ampla gama de situações o princípio da igualdade tributária (principalmente os impostos de arrecadação estranha a fins extrafiscais), todavia não deve ser vista como encarnando totalmente em si o próprio princípio da igualdade tributária, pois o critério da capacidade contributiva não tem condições de, no contexto de um Estado Democrático de Direito, fundamentar a totalidade do fenômeno tributário, o qual por sua vez não deve ser visto como algo isolado, mas como algo integrado nos valores que plasmam a justiça constitucional. (GODOI, 1999, p. 215)

No entanto, um dos problemas que se mostram complexos na tributação diferenciada é a efetiva mensuração da capacidade contributiva de cada cidadão. Segundo o entendimento de Conti (1997), existe a necessidade de ser adotados três critérios, a serem observados no momento de mensuração da capacidade contributiva de cada indivíduo: a renda auferida, o consumo (ou renda despendida) e o patrimônio (renda ou riqueza acumulada).

Ensina-nos o doutrinador e professor José Marcos Domingues de Oliveira, que:

- a) se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);
- b) o critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas, assim, pagarão todos os que tenham riqueza, localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos ser tratados igualmente – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);
- c) essa ‘riqueza’ só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira opção do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo);
- d) essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre

iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação). (OLIVEIRA, 1998, p. 13)

Deve-se assim ser entendido o Princípio da Igualdade como um preceito maior que pode ser aplicado a todos os ramos do direito, uma vez que decorre do direito individual fundamental. Já, por outro lado, o Princípio da Capacidade Contributiva apresenta-se como um princípio menor ou possivelmente um subprincípio daquele, tendo como característica principal a sua essencialidade, porém, não de forma exclusiva, concretizando, assim, o primado da igualdade no Direito Tributário.

Ainda nesse entendimento, temos a posição de Baleeiro (2005) que defende:

Ora, o critério básico, fundamental 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. (BALEIRO, 2005, p. 696-697)

Deste modo, com base nos entendimentos já apresentados, tem-se a igualdade como princípio maior, a qual desdobra-se em vários campos do direito, em especial no Tributário. A capacidade contributiva, por sua vez, é um desses desdobramentos que atua com a intenção da efetiva busca pela justiça fiscal, afinal, ser justo, é tratar a todos com Igualdade (OLIVEIRA, 1988).

As considerações feitas a respeito do Princípio da Igualdade e da capacidade contributiva são de grande valia, visto que, tratam respectivamente do desdobramento de uma a outra. Dessa maneira, o tratamento de forma igualitária o qual se refere a Constituição de 1988, nada mais é do que tratar os desiguais de forma diferenciada e os iguais de forma

semelhante, com o intuito de dirimir possíveis diferenças existentes entre os contribuintes.

OS MECANISMOS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL

A PROGRESSIVIDADE

O primeiro mecanismo de redução de desigualdade estudado trata-se da progressividade, vista pelas referenciadas doutrinas brasileiras e classificada como um desdobramento extensivo do Princípio da Capacidade Contributiva, pois permite que as alíquotas sejam graduadas de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte (CHIMENTI, 2008).

Nos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, a progressividade das alíquotas tributárias:

Longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil deve ser informado pelo critério da progressividade. (CARRAZZA, 2006, p. 88)

A progressividade, por sua vez, significa “a aplicação de alíquotas diferentes para bases de cálculo diferentes. E mais alíquotas que crescem à medida que as bases de cálculo crescem” (CASALINO, 2012, p. 117).

Para o doutrinador Eduardo Sabbag, em matéria de justiça distributiva, o Princípio da Capacidade Contributiva impõe que as pessoas detentoras de poder relativamente superior “devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis” (SABBAG, 2020, p. 170-171).

Sob a ótica fiscal, a progressividade divide-se em: fiscal, a qual busca a realização da justiça fiscal por meio da arrecadação de tributos, onerando mais aqueles que possuem uma capacidade contributiva elevada e diminuindo aos que possuem uma desvantagem econômica; e a extrafiscal, a

qual possui a intenção de incentivar alguma conduta social, se utilizando de maiores ou menores incidências tributárias (CASALINO, 2012).

Nesse sentido, Eduardo Sabbag nos ensina que a progressividade se faz presente por meio das *alíquotas variadas*, as quais são elevadas na medida em que se majora a base de cálculo. Segundo ele:

O critério da progressividade diz com o aspecto *quantitativo* desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo “*quanto mais se ganha, mais se paga*”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “*riqueza presumível do contribuinte*”. A segunda por sua vez, fia-se a modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório. (SABBAG, 2020, p. 171)

Na linha dos doutrinadores que defendem a relação predominante entre o Princípio da Capacidade Contributiva e a progressividade, encontra-se o referenciado José Mauricio Conti, o qual entende que mediante a aplicação da progressividade se dá também o respectivo crescimento do imposto, na medida em que evolui a capacidade econômica de cada contribuinte. Assim, quanto mais elevada a capacidade de contribuição, maior será o nível de cobrança dos impostos (AZEVEDO, 2008).

No entanto, para Fernando Aurélio Zilvetti, de forma divergente ao entendimento de José Mauricio Conti, os dois princípios não têm relação justificável, uma vez existente a dificuldade em se mensurar a capacidade contributiva partindo-se da progressividade. Segundo ele:

Mesmo que procurássemos na progressividade a justificação da igualdade na tributação, concluiríamos, forçosamente, que os sistemas de tributação progressiva não medem capacidade econômica, são meros instrumentos políticos de distribuição de riqueza. Equivoca-se portanto, quem afirma que a igualdade de sacrifícios no suporte de custeio do Estado não se atinja pela proporcionalidade e sim pela progressividade. (ZILVETTI, 2002, p. 29-31)

No entanto, sobre essa matéria já existe entendimento firmado no sentido de que a progressividade será aceita somente nas hipóteses taxadas no texto da Constituição Federal de 1998.

Encontramos no Direito Constitucional Tributário presente na vigente Constituição de 1988, menção relativa à progressividade nos artigos 153, § 2º, inciso I no que tange ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza; art. 153, § 4º relativo ao imposto sobre a propriedade territorial rural, art. 156, § 1º do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; art. 182, § 4º, inciso II para o IPTU progressivo no tempo, para assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana; art. 195, § 9º para as contribuições sociais devidas pelo empregador (BRASIL, 1998).

Dessa forma, considera-se que a base de cálculo é o parâmetro utilizado para a base do princípio da progressividade, tendo em vista a possibilidade de uma alíquota de determinado produto elevar-se, na medida em que sua base de cálculo também é elevada e, com o crescente aumento da base de cálculo, haverá conseqüentemente elevação das alíquotas. No entanto, se houver uma variação relativa à base de cálculo, não será permitida a aplicação de uma determinada alíquota sem parâmetros justificáveis.

Faz-se necessária a existência de uma tributação diferenciada para que o contribuinte seja tributado de acordo com a sua capacidade contributiva, a qual é graduada por meio das alíquotas. Por isso, a importância da variação de alíquotas, visto que, quanto mais elevada a base de cálculo, maior será a alíquota aplicada. O princípio da progressividade torna-se um hábil instrumento de aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva e, conseqüentemente, da Igualdade tributária.

A EXTRAFISCALIDADE

Antes de adentrar ao tema principal da extrafiscalidade, faz-se importante destacar que tradicionalmente boa parte dos doutrinadores brasileiros vêm observando duas finalidades específicas ao tributo: uma que

seria regulatória e a outra claramente arrecadatória. A essas finalidades se dá, respectivamente, o nome de extrafiscalidade e fiscalidade.

Desta forma, a extrafiscalidade tem como objetivo principal estimular ou até mesmo desestimular alguns comportamentos por parte daqueles que contribuem com o sistema na forma dos tributos. Esta pode estar presente em maior ou menor grau nas mais diversas exações (AMARO, 2014). O doutrinador Roque Antônio Carrazza, por sua vez, nos ensina a respeito da função extrafiscal dos tributos e sua efetividade.

Por outro lado, ao utilizar o mecanismo da extrafiscalidade para estimular comportamentos (comissivos ou omissivos) dos contribuintes, o Estado quase sempre obtém vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los aos gastos públicos. Realmente, com a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação, a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências de estabilidade e progresso sociais. (CARRAZZA, 2006, p. 665)

Em relação à tradicional doutrina brasileira, que vinha anteriormente buscando diferenciar a fiscalidade e extrafiscalidade existente entre os tributos, deve-se, neste momento, observar a visão atualizada de Ricardo Lobo Torres acerca da função dos tributos:

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias. (TORRES, 2005, p. 187)

Observada as palavras expostas por Ricardo Lopes Torres, verifica-se que a fiscalidade e a extrafiscalidade se interligam de forma que fica impossível que o tributo tenha apenas uma única finalidade. Nessa mesma linha de pensamento, Marcus de Freitas Gouveia expõe que a extrafiscalidade é a norma voltada à realização de valores constitucionais. Como não se pode conceber norma jurídica avessa a valores constitucionais, nem norma tributária avessa à arrecadação, concluímos que toda norma tributária será, a um tempo, fiscal e extrafiscal (GOUVEA, 2006). Nas

palavras de Eduardo Sabbag, a “extrafiscalidade tem assim se revelado um poderoso expediente a serviço do Estado, quer quando pretende inibir condutas indesejáveis, quer quando almeja estipular comportamentos salutares” (SABBAG, 2020, p. 161).

Hely Lopes Meirelles conceitua a extrafiscalidade como sendo o tributo utilizado de forma a estimular ou desestimular “atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de polícia fiscal, isto é, de ação do governo para o atingimento de fins sociais através da maior ou menor imposição tributária” (MEIRELLES, 2004, p. 130). Em suma, a extrafiscalidade caracteriza-se pela intenção em efetivar os valores constitucionais e não somente abastecer os cofres do Estado. No entanto, com a ressalva de que mesmo tendo finalidade extrafiscal o tributo sempre exercerá uma função fiscal, ou seja, arrecadatória.

A SELETIVIDADE

De acordo com o posicionamento da majoritária doutrina brasileira, o princípio da seletividade abrange dois impostos que se encontram previstos na Constituição Federal, quais sejam, impostos sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) encontra-se disposto no artigo 153, §3º, inciso I, Constituição Federal, *in verbis*,

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV

I-Será seletivo, em função da essencialidade do produto. (BRASIL, 1988)

Assim como o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), ganha respaldo no artigo 155, §2º, inciso III, Constituição Federal, *in verbis*

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III-Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (BRASIL, 1988)

A seletividade em matéria tributária tem a função de identificar os produtos que sejam essenciais e necessários à vivência humana, impondo a estes isenções ou até mesmo alíquotas inferiores daqueles produtos considerados luxuosos ou supérfluos. Isso se dá em virtude da presunção de que aqueles produtos considerados essenciais e necessários são, de certa forma, consumidos para a simples existência, sendo, para tanto, parte do seu mínimo existencial (HACK, 2020). A execução da seletividade tributária ocorre mediante a visualização da carga tributária sobre aqueles serviços e produtos essenciais a subsistência humana.

O doutrinador Eduardo Sabbag, em sua obra, conceitua a seletividade tributária como sendo um meio de concretização ao disposto no Princípio da Capacidade Contributiva relativo a alguns impostos indiretos, “onde o postulado da capacidade contributiva será auferível mediante a aplicação da técnica da *seletividade*, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação. (SABBAG, 2020, p. 190) Continuando ainda, o doutrinador acredita que a seletividade se apresenta como uma inafastável,

Expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluida expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, 1º, CF. A seletividade mostra-se, assim, como o “praticável” elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames a realidade fático-social. (SABBAG, 2020, p. 193)

Para o autor Hugo de Brito Machado, a seletividade tem o propósito de estabelecer uma alíquota diferenciada ao ônus tributário, levando-se em conta que os produtos essenciais devem ser onerados em proporção inferior àqueles considerados luxuosos ou supérfluos (MACHADO, 2001).

Aliomar Baleeiro, em sua obra atualizada por Misabel Derzi, discorre acerca do tema seletividade.

O princípio da seletividade, tanto no imposto sobre produtos industrializados, como no imposto sobre operações de circulação de mercadorias, objetiva atender o princípio da capacidade econômica, pela essencialidade dos produtos. Uma vez que esses tributos, embora pagos pelos contribuintes que ocupam o polo passivo da relação tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores, pelo mecanismo dos preços, a capacidade econômica de contribuir deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem. (BALEEIRO, 2007, p. 168)

Para tanto, a seletividade pode ser considerada um meio de exteriorização dos ensinamentos contidos no Princípio da Capacidade Contributiva. Eduardo Sabbag nos explica a respeito.

Como mais um meio de exteriorização do postulado da capacidade contributiva, a seletividade, prestigiando a utilidade social do bem e informando, basicamente, dois impostos- o ICMS (art.155, § 2º, II, CF) e o IPI (art. 153, §3º, I, CF), mostra-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão direta da superfluidade do bem (maior alíquota – bem mais desimportante) ou, em outras palavras, na razão inversa da essencialidade (ou imprescindibilidade) do bem (maior alíquota – bem menos essencial. Portanto ICMS e IPI detêm seletividade. (SABBAG, 2020, p. 194)

O doutrinador Aliomar Baleeiro entende que a palavra essencialidade se refere à adequação de determinado produto ao consumo na vida do maior número de habitantes do país. Ao passo que as mercadorias consideradas essenciais à subsistência humana devam ser tratadas de forma mais suave e com alíquotas inferiores, as supérfluas pertencentes às classes de maior poder aquisitivo devem ter suas alíquotas elevadas (BALEEIRO, 2013).

Dessa forma, haverá uma desoneração nos impostos considerados essenciais à condição humana, tais como, alimentos e vestuários, ao passo que, os classificados como desnecessários e supérfluos, como bebidas, cigarros perfumes entre outros, serão onerados de forma mais gravosa. Em suma, onera-se menos os produtos essenciais e indispensáveis à subsistência e gravam-se de forma superior os de consumo restrito em que apenas as classes de poder aquisitivo elevado terão acesso. Em outras palavras, a

seletividade tem como escopo ser um dos mecanismos que buscam inibir a regressividade do sistema tributário e a constante busca pela justiça fiscal.

O MÍNIMO VITAL

Em consonância ao estudo realizado acerca do Princípio da Capacidade Contributiva, verifica-se a ligação existente com a expressão “mínimo vital” ou também “mínimo necessário”, instituto este, expressamente ligado ao princípio da dignidade humana, pilar do atual Estado Constitucional brasileiro e que se traduz na mensuração mínima de riquezas, quais sejam suficientes para uma vida digna ao indivíduo e toda sua família.

O doutrinador Eduardo Sabbag remonta a origem do instituto do mínimo necessário presente no direito alemão, ponderando a dificuldade em caracterizá-lo:

Segundo registros históricos, a primeira referência à ideia de “mínimo vital” vem do século XIX, quando, em 25 de maio de 1873, o Estado alemão fixou em 1000 *thalers* (moeda alemã) o limite de isenção para o contribuinte, equivalendo ao patamar mínimo para sua subsistência. Desde esse momento até os tempos hodiernos, os estudiosos, mesmo diante da ausência de normas constitucionais específica sobre o tema, têm se dedicado à tormentosa tarefa de demarcação conceitual do mínimo vital, a partir de elementos definitórios, variáveis no tempo e no espaço, que ofertados pelo legislador, por meio de decisão política, buscam traçar os contornos das necessidades básicas do indivíduo e de sua família. (SABBAG, 2009, p. 111)

Atualmente, não existe norma específica que estabeleça regras e limites à definição do termo “mínimo existencial”. O que se tem é apenas a redação do artigo 7º inciso IV, da Constituição Federal, que disciplina os componentes do salário-mínimo e que serve de parâmetro para a delimitação do instituto do mínimo existencial. Artigo 7º inciso IV, *in verbis*

Art. 7º - [...]

IV – salário-mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender às 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)

O autor Casalino (2012) conceitua o mínimo vital como sendo a “capacidade econômica *mínima* sem a qual o indivíduo não tem condições de levar uma vida com dignidade”. Dessa forma, a sociedade menos provida de riqueza, conseqüentemente, será detentora de uma capacidade contributiva relativamente inferior. Eduardo Sabbag ensina em relação ao mínimo vital:

Se o “mínimo vital” se traduz na quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pela tributação por via dos impostos, é de todo natural que a capacidade contributiva só possa se reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital. Abaixo dessa situação minimamente vital haverá uma espécie de isenção, para fins de capacidade contributiva aferível. (SABBAG, 2020, p. 160)

Assim, o mínimo vital se expressa pelo conjunto de circunstâncias materiais mínimas, pelo qual todos os indivíduos têm direito e são consideradas relevantes para sua dignidade. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

Conseqüentemente, há um direito as condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto da intervenção do Estado, sequer na via fiscal, e que ainda exige prestações estatais positivas. Esse mínimo necessário a existência constitui um direito fundamental, posto que sem ele cessa a possibilidade de sobrevivência do homem, por desaparecerem as condições iniciais da liberdade. (TORRES, 1999, p. 67)

Conseqüentemente, o mínimo existencial caracteriza-se como um direito de duas faces, tendo em vista a apresentação no aspecto positivo e

negativo, porém, sempre com o intuito de preservar as mínimas condições de existência da pessoa humana e, também, a liberdade.

Desta feita, apresenta-se no aspecto positivo mediante as ações do Estado, quais sejam: gerais e igualitárias; que buscam assegurar ao indivíduo condições mínimas de sobrevivência, visto que, sem isso o princípio da dignidade da pessoa humana restaria prejudicado. Já o seu aspecto negativo, revela-se por intermédio das imunidades fiscais, considerando-se a limitação imposta ao Estado fiscal, o qual não pode invadir a liberdade mínima de cada indivíduo, nesse caso, assistida pelo direito à subsistência.

O nobre doutrinador Alfredo Augusto Becker explica que esse mínimo vital indispensável à concretização da dignidade humana seria uma das deformações que o Princípio da Capacidade Contributiva precisa passar para fazer parte do âmbito jurídico, podendo, para tanto, apenas incidir a partir da renda ou capital que não sejam essenciais a sobrevivência (BECKER, 1998).

O dever de contribuição a manutenção dos gastos da máquina pública não pode superar a possibilidade advinda de cada indivíduo. O Estado não pode arrecadar aquela parcela, qual seja necessária à satisfação dos seus recursos e fundamental a existência de forma digna.

Doravante, a relação existente entre o Princípio da Capacidade Contributiva e o consagrado mínimo existencial caracteriza-se na medida em que um protege e assegura o outro, havendo para tanto forte ligação entre os dois e a busca por um fim comum, qual seja, as limitações ao poder de tributar do Estado.

O doutrinador José Mauricio Conti explica a relação existente entre o mínimo vital e o Princípio da Capacidade Contributiva. Segundo ele é:

Inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação da capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria as suas necessidades básicas, imprescindíveis a garantia de sua sobrevivência. Os recursos destinados a atender estas finalidades, se somente para isso são suficientes, não relevam capacidade econômica mínima, não permitindo que dela sejam extraídos quaisquer valores destinados a compor a arrecadação do Estado, pois estar-se-ia atingindo alguém

sem capacidade contributiva alguma – violando, pois, o princípio constitucional. (CONTI, 1997, p. 53-55)

Torna-se essencial reconhecer os indivíduos não tributáveis perante a sociedade, levando-se em consideração o contexto cultural, social e econômico aos quais fazem parte, não esquecendo-se de que, embora possam demonstrar capacidade econômica, não são detentoras da capacidade contributiva.

Para tanto, a premissa de um sistema tributário em conjunto com o Estado democrático de Direito só será concebida a partir do momento que a ideia de conservação do mínimo existencial seja condição inseparável do Princípio da Capacidade Contributiva. Sendo certo de que há pela frente um longo caminho a ser percorrido para a concretização e eficiência do mínimo vital necessário a condição humana.

VEDAÇÃO AO CONFISCO

O ato da tributação em si deve vincular-se a duas variáveis imprescindíveis para se estabelecer o patamar mínimo e máximo de arrecadação, respeitando-se, para isso, o mínimo existencial e a não configuração ao confisco.

A Constituição federal assegura em seu artigo 150, inciso IV, a vedação imposta a União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, *in verbis*:

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

IV-Utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL, 1988)

O doutrinador Ricardo Lobo Torres observa essa vedação trazida pela Constituição aos entes tributantes como sendo uma espécie de imunidade fiscal. Nas suas palavras “é a imunidade de uma parcela mínima necessária a sobrevivência da propriedade privada”, mantendo estrita ligação com o direito de liberdade (TORRES, 2006, p. 64). Nesse sentido, Isabela Bonfá de Jesus entende ser o princípio da proibição ao confisco, um

“desafio constante ao cientista do direito, devido ao seu caráter impreciso, genérico e de difícil definição” (JESUS, 2014, p. 62).

No entendimento de Sérgio Pinto Martins, a proibição ao confisco faz parte das limitações constitucionais ao poder de tributar e, segundo ele, a expressão que proíbe os entes públicos de fazerem uso dos tributos mediante efeito de confisco, quer dizer que:

A tributação não pode exigir exação em porcentual superior a 50% do patrimônio da pessoa, pois importaria a absorção pelo Estado da maior parte de seu patrimônio. Não há necessidade de que o poder tributário do Estado demonstre uma contraprestação, um benefício, para o contribuinte, com o pagamento do tributo. Poderá não haver benefício e o tributo não ser confiscatório, desde que não implique a absorção da propriedade do contribuinte sem pagamento de uma justa indenização. (MARTINS, 2013, p. 77)

O confisco está configurado no momento em que o Estado, por meio de seus entes tributantes, exige uma prestação pecuniária elevada que supera as condições financeiras dos indivíduos e, em consequência disso, acaba “absorvendo parcela considerável de sua propriedade, ou praticamente sua totalidade, sem justa indenização” (MARTINS, 2013, p. 77).

Nas palavras de Eduardo Sabbag, a identificação do momento, pelo qual o tributo passa a ter efeito confiscatório, deve ser feita em razão da sua totalidade de carga fiscal, isto é, no confronto existente “entre a capacidade tributária do destinatário do tributo e o grau de suportabilidade econômico-financeira da incidência de todos os tributos que podem sobre ele incidir, em dado período, destinados a uma mesma entidade tributante” (SABBAG, 2020, p. 251).

No entanto, torna-se complicado precisar o momento em que o tributo passa a ter efeito confiscatório, visto que o ordenamento jurídico vigente não estabelece um limite ou parâmetro que possa ser utilizado para reconhecer o momento que um tributo deixa de ser considerado legal e passa a se tornar excessivo e abusivo. Mesmo não havendo claras delimitações ou parâmetros aos limites do que venha a se configurar o confisco, a doutrinadora Isabela Bonfá de Jesus acrescenta:

É nítido que o tributo de um lado, deve servir para abastecer o erário para que cada ente federado possa cumprir suas obrigações para com a sociedade; por outro, não se admite que possa tomar do contribuinte os valores necessários à sua subsistência, manutenção e expansão de seu patrimônio e atividades, eis que a propriedade privada e o direito à vida também são princípios fundantes em nosso ordenamento. (JESUS, 2014, p. 62)

Ainda sobre a vedação expressa, contida na Constituição Federal de 1998, o Supremo Tribunal Federal manifestou entendimento acerca do referido dispositivo.

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). (BRASIL, 2006)

Frente à imprecisão imposta pela Constituição, o poder Judiciário é o órgão incumbido de avaliar e mensurar o momento em que um tributo deixa de ser correto e passível de arrecadação e passa a ser utilizado com efeito confiscatório, considerando, entretanto, para sua decisão todo o sistema no qual o tributo cobrado está embutido.

Destaca-se que a proibição ao confisco pode ser observada como um componente básico da tão sonhada justiça fiscal, visto ser um importante instrumento para se alcançar uma tributação justa e adequada, em que os contribuintes somente participarão das arrecadações destinadas aos gastos públicos quando suas possibilidades estiverem de acordo com as cobranças, sob risco da tributação aferida pelos entes públicos caracterizarem efeito confiscatório.

Considera-se, para tanto, que a vedação ao efeito confiscatório traz como objetivo essencial a proteção a capacidade econômica de cada contribuinte e, além disso, a proteção ao direito de propriedade que já é assegurado e positivado nos direitos fundamentais, estando indispensável

que o princípio da vedação ao confisco seja bem avaliado e aplicado aos casos que demandarem soluções.

JUSTIÇA FISCAL

A busca por um sistema tributário justo e adequado não se resume apenas a uma tributação que demonstre eficiência ou que resulte em um crescimento econômico superior. Ela é mais que isso, envolve a forma como o Estado arrecada os tributos e, também, a maneira como o destinam, verificando se as ações dos entes tributantes condizem com o Princípio da Capacidade Contributiva, aplicando-o a cada indivíduo.

Notório no cenário nacional, a presença de doutrinadores que defendem a capacidade contributiva como sendo importante instrumento apto a se alcançar a justiça fiscal. Destacando-se, para isso, os nomes de Ricardo Lobo Torres e Roque Antonio Carrazza, doutrinadores brasileiros e, também, no meio internacional, o ilustre Fernando Sainz de Bujanda, que justificam essa linha de pensamento.

Para os doutrinadores supramencionados, a capacidade contributiva justifica-se como sendo um dos critérios essenciais na busca e concretização da justiça fiscal. Para o doutrinador Roque Antonio Carrazza, o legislador só alcança a justiça fiscal quando absorve e coloca em ações práticas o Princípio da Capacidade Contributiva. Segundo ele, o Princípio da Capacidade Contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao Princípio da Igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal (CARRAZZA, 2001).

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres entende que cada contribuinte do sistema deve “contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira” (TORRES, 1999, p. 82), logo, os contribuintes dotados de capacidade contributiva superior devem, conseqüentemente, na mesma proporção, ajudar a arcar com as despesas públicas para que estas sejam revertidas e aplicadas na redução das desigualdades sociais existentes.

Continuando, o doutrinador Ricardo Lobo Torres esclarece acerca da ideia de justiça distributiva e o Princípio da Capacidade Contributiva:

A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. (TORRES, 1999, p. 83)

Sob os olhares da justiça fiscal, o Princípio da Capacidade Contributiva apresenta-se como nada mais, nada menos, que um desdobramento acerca da justiça fiscal, a qual prioriza a inexistência de desigualdades entre os contribuintes do sistema. Para tanto, este é o objetivo do tributo: custear os entes públicos para que eles possam tornar a sociedade um lugar mais equânime e justo.

Todavia, recai sobre o Estado, ente de força maior, a responsabilidade e o dever de assegurar aos indivíduos participantes do sistema condições para que eles superem possíveis adversidades decorrentes do mercado ou situações alheias a sua vontade. Fundamenta-se a justiça fiscal, no equilíbrio das arrecadações de tributos, que recaiam preferencialmente sobre a renda e o patrimônio e que levem em consideração a capacidade contributiva de cada indivíduo.

DA CONCRETIZAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE AO MÍNIMO VITAL

Avançando com todas as informações dispostas ao longo deste trabalho, pergunta-se: a presente carga tributária imposta ao contribuinte brasileiro é justa? Concretiza-se realmente o Princípio da Capacidade Contributiva elencada na Constituição Federal de 1988? A resposta é apenas uma: não.

Primeiramente é necessário explicar que dentro da expressão “tributo”, a qual se caracteriza como um vínculo existente entre contribuinte e Estado decorrente de um fato previsto em lei e lícito, onde se tem por consequência uma contribuição pecuniária, encontra-se a espécie denominada “imposto”. Os impostos são compreendidos como “sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (ALEXANDRE, 2010, p. 52).

O pagamento dessa prestação pecuniária é classificado como uma obrigação individual, tendo em vista ser o contribuinte o sujeito passivo da relação e, em decorrência desse dever, está sujeito de forma impositiva ao pagamento desse ônus, sendo que a não arrecadação sujeita-o a sanções penais e civis.

Os chamados impostos subdividem-se em diretos e indiretos. Os impostos diretos são aqueles auferidos apenas aos contribuintes de direito, não podendo, para tanto, serem repassados a outrem, uma vez que são pagos diretamente aos entes tributantes, sem intermediários. Já nos impostos indiretos, o ônus fiscal recai sobre o contribuinte de direito, no entanto, se transfere ao contribuinte de fato. São cobrados dos comerciantes e produtores e embutidos indiretamente no valor final dos serviços e produtos.

A título de exemplo de impostos diretos tem-se o Imposto de Renda da Pessoa Física (IR), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).

Caracterizam-se como exemplos de impostos indiretos, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (SABBAG, 2020). Em relação aos impostos indiretos (ICMS, ISS, IPI), considera-se que a forma de cobrança imposta a estes não leva em consideração as condições sociais do indivíduo, visto que o valor é calculado e embutido em relação ao valor total do produto consumido.

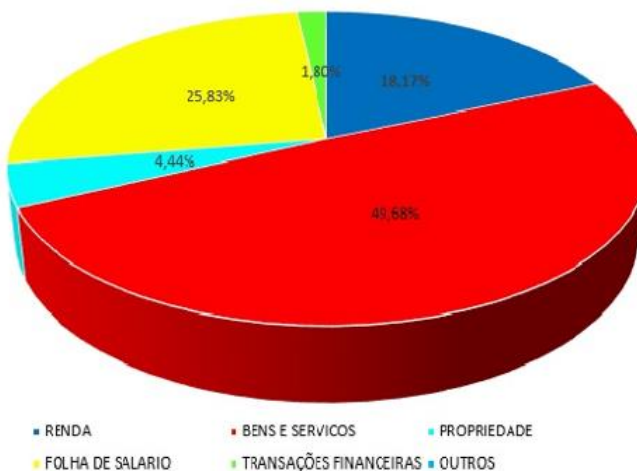
Para tanto, quanto mais elevado o imposto recaído sobre determinado produto, maior será aquele valor apresentado ao consumidor. Justamente por incidirem sobre o consumo, não avaliando a capacidade contributiva e a renda pessoal de cada indivíduo, diz-se que os impostos indiretos causam certas injustiças e desigualdades na tributação, não respeitando, para tanto, a capacidade contributiva, nem mesmo o Princípio da Igualdade tributária.

Corroborando, observa-se que os tributos indiretos na sua forma prática prejudicam os pertencentes da camada social menos favorecida, os quais acabam arcando com a maior parte da tributação indireta justamente por não considerar o que se ganha, mas sim sobre aquele determinado produto final que se consome.

De acordo com dados colhidos na Receita Federal do Brasil (RFB), comprova-se que mais da metade dos impostos arrecadados são providos dos impostos advindos do consumo. O mesmo relatório concluiu que no ano de 2015 um total de 49,68% do que foi arrecadado derivava-se dos tributos inclusos nos bens e serviços onerados no ato da compra, denominados impostos indiretos (gráfico 1) (BRASIL, 2015).

Denota-se que quase metade do ônus arrecadado por meio dos tributos no Brasil são derivados da majoritária população, a qual inclui-se os trabalhadores, as famílias de classe média e as de baixa renda. Observa-se, para tanto, que o grande fator prejudicial está presente na alíquota que envolve o imposto indireto, anexado nos bens e serviços ao indivíduo que recebe um salário-mínimo mensal, alcançando até aquele que recebe 20 salários-mínimos.

Gráfico 1. Distribuição da Arrecadação de Impostos Brasil-2015



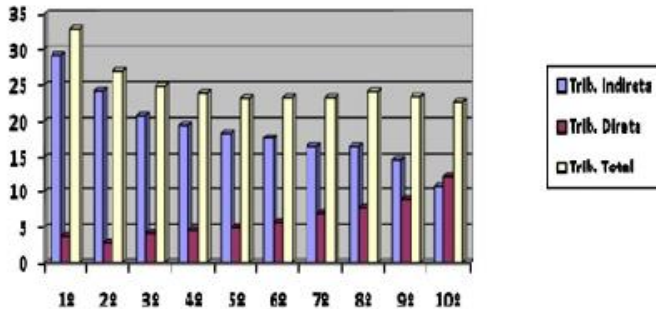
Fonte: Receita Federal do Brasil (2015).

Em confronto aos números expressivos advindos dos bens e serviços, depara-se com pouco mais de 22% da soma total arrecadada relativa aos impostos que recaem sobre a propriedade, ou seja, os indivíduos detentores de uma melhor condição econômica pouco contribuem ao sistema.

De acordo com o estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada-órgão do Governo Federal IPEA, (gráfico 2) indicouse em termos percentuais que quanto mais elevada é a renda do indivíduo, inferior será a sua carga tributária. Segundo o mesmo estudo, verificou-se também que o décimo da população mais pobre e necessitada compromete um total de 32,8% da sua renda, ao passo que 29,1% são de tributos indiretos e 3,7% de tributos diretos. Já em relação à população rica, detentora de melhores condições, esse percentual diminui e recai sobre apenas 22,7% de sua renda na forma total, sendo distribuídas em 10,7% de tributos indiretos e 12,0% de indiretos.

Conforme se faz perceptível no gráfico a seguir, a tributação indireta sobressai à direta em nove das dez faixas de renda observadas no ano de 2002-2003.

Gráfico 2. Tributação Direta X Indireta. (2002-2003).



Fonte: POF/IBGE (2020)

Visualiza-se que a atual distribuição da carga tributária no Brasil dá-se de forma desequilibrada, sem haver uma igualdade de esforços fiscais por parte da população como um todo.

De acordo com os dados emitidos pelo comunicado da Presidência nº22, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), relativos ao ano de 2008, as pessoas com renda mensal familiar de até dois salários-mínimos têm 53,9% de sua renda comprometida com o pagamento de tributos e gastam 197 dias de trabalho para o pagamento dessas obrigações. As pessoas que ganham mais de 30 salários-mínimos têm 29% de sua renda total comprometida com impostos e destinam 116 dias de trabalho, em média, para pagá-los.

E quando se diz que o Brasil apresenta um modelo de tributação regressiva, aduz-se que há uma arrecadação relativamente maior dos indivíduos com menor capacidade contributiva, seja por meio da cobrança dos tributos diretos ou indiretos.

No atual sistema tributário brasileiro verifica-se que, aos alimentos e outros produtos considerados básicos à existência com dignidade da pessoa humana, não são coroados com a isenção de tributos. No entanto, aquelas pessoas consideradas de baixa renda e que ao mesmo tempo estão isentas da tributação sobre o imposto de renda acabam por suportar carga tributária indireta superior aos indivíduos de renda elevada (JORGE, 2020).

Importante destacar que diferentemente dos impostos sobre patrimônio e renda, considerados diretos por serem conquistados de forma objetiva e clara pelo contribuinte, aqueles impostos que recaem sobre o consumo são designados impostos indiretos, uma vez que já estão embutidos no valor final dos produtos e serviços. Dessa forma, a tributação sobre o consumo qualifica-se como sendo invisível aos olhos do consumidor, ao passo que produz um efeito “anestesiante” sobre o indivíduo que contribui (GASSEN, 2013).

Conforme já abordado, a Constituição de 1988 preocupou-se em estabelecer e positivar alguns princípios tributários voltados à redução de desigualdades sociais, tais como a progressividade e a seletividade. É necessário salientar que o princípio da progressividade se configura como exigência do postulado do Princípio da Capacidade Contributiva. Destacando-se que, segundo o Princípio da Capacidade Contributiva, a tributação deve abranger o contexto geral em relação ao maior número de indivíduos, de forma uniforme, porém, na medida da capacidade de cada contribuinte (SEVEGNANI, 2020).

O princípio da progressividade, segundo a linha de entendimento de alguns doutrinadores como José Mauricio Conti, dá-se na medida em que a capacidade econômica do indivíduo se eleva. Assim, quanto mais elevada a capacidade de contribuição, maior será o nível de cobrança dos impostos (AZEVEDO, 2013). A título de exemplo, tem-se que o imposto de renda, o qual tem a sua alíquota ajustada de acordo com os rendimentos do contribuinte para que se promova o equilíbrio na arrecadação, assim, onera-se de forma elevada quem ganha mais e, de forma inferior, aqueles que recebem rendas menores.

Já o princípio da seletividade encontra-se destinado ao legislador, o qual deve pautar-se pela essencialidade dos produtos, elevando alíquotas de produtos ou serviços considerados luxuosos ou supérfluos, tais como: cigarros e bebidas, diminuindo as alíquotas destinadas aos bens e serviços essenciais à vida da pessoa humana, como a cesta básica e serviços de abastecimento de água.

Para isso, a progressividade e a seletividade são, na medida de suas orientações, compatíveis ao conceito de busca pela justiça fiscal e posterior

diminuição das desigualdades. No entanto, tomando por base o salário-mínimo, apresenta-se mais um dado para comprovar a regressividade existente no sistema e a pouca efetividade da seletividade:

Tomando o salário-mínimo como base para classificar os níveis de renda, números ainda mais contundentes confirmam a regressividade da tributação no Brasil: famílias com renda de até dois salários-mínimos pagam 48,8% da sua renda em tributos; famílias com renda acima de 30 salários-mínimos, cerca de 26,3%.”. (SANTOS, 2020)

Nota-se, para tanto, que o Brasil é financiado basicamente pelo grupo de classes sociais mais baixas, o qual suporta uma maior carga de impostos indiretos, favorecendo o crescimento das desigualdades sociais já existentes. Desta forma, o problema maior não está na superioridade da carga tributária, mas sim sobre quem está se recaindo essa tributação excessiva e como está sendo distribuída.

Em relação ao imposto de renda utilizado na progressividade, o presidente do IPEA, Marcio Pochmann, aduz que embora haja o imposto e as alíquotas medidas de acordo com os rendimentos de cada indivíduo, o correto seria que existisse uma maior diversidade de faixas, assim como em outros países desenvolvidos.

Ele afirmou que os países desenvolvidos (que oferecem serviços públicos de melhor qualidade que o Brasil) têm até 12 faixas diferentes de IR, com alíquotas que chegam a 60%. Citou exemplos como a Alemanha, que tem três alíquotas entre 22,9% e 53% do rendimento anual. Ou a França, com 12 alíquotas entre 5% e 57%. (ROCHA, 2008)

Por conseguinte, perante todo o exposto, tem-se que o sistema tributário brasileiro mesmo traçando metas e objetivos positivados posteriormente na Constituição Federal de 1988, ainda não consegue efetivá-los de maneira condizente para que contribuam de forma significativa na redistribuição da renda, bem como na redução das desigualdades, levando-se em conta a diferença exorbitante da composição do ônus tributário que os impostos regressivos sobre o consumo exercem sobre os impostos progressivos relativos à renda.

Em virtude disso, o sistema tributário apresenta grandes distorções, visto que alguns indivíduos têm suportado um ônus fiscal extremamente superior a outros contribuintes, gerando, assim, um sistema onde poucos pagam muito e muitos pagam pouco. Com isso, faz-se necessário observar que a maior parcela de arrecadação dos tributos no Brasil é constituída por meio dos tributos indiretos.

Tendo em vista os requisitos necessários para a existência de uma justiça fiscal, quais sejam, arrecadação de receitas incidentes sobre renda e patrimônio, de forma imperativa, baseadas na capacidade contributiva de cada indivíduo e, por conseguinte, a destinação dos valores arrecadados entende-se pela ausência de justiça fiscal no Brasil.

Considera-se, que o aumento da elevada carga tributária se dá de maneira inclemente, afetando a parcela considerada mais pobre, sem respeito algum ao Princípio da Capacidade Contributiva. Ferindo conjuntamente os princípios fundamentais do indivíduo, uma vez que, aquela parte da população mais simples é tributada sob o consumo final da mesma forma que os considerados afortunados, vez que, a tributação sobre o consumo não faz distinção as diferentes camadas populacionais, onerando-se de maneira idêntica, ricos e pobres. Estando, desse modo, comprovado que no que pese o sistema tributário instituir mecanismos que viabilizem a concretização do postulado da capacidade contributiva juntamente ao Princípio da Igualdade, o legislador não permite a eficiência e aplicabilidade destes por meio dos tributos indiretos e da consequente regressividade do sistema.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Seguido da evolução da teoria da tributação, a relação jurídica tributária excluiu aquela primeira ideia relacionada ao poder, para chegar hoje ao status de pacto fundamental. Para que se possa realizar a manutenção de um Estado Democrático de Direito, faz-se necessário que o ente público tenha recursos e condições de forma a subsidiar a sua atuação, ao passo que, por outro lado, o indivíduo como integrante da sociedade detém o dever de contribuir à manutenção deste Estado.

Consolidando-se assim a obrigação tributária como principal meio de recurso voltado a manutenção e equilíbrio da atividade estatal, devendo ser cumprida pelos indivíduos contribuintes como uma forma de pagamento, simplesmente pelo fato de pertencerem a uma sociedade politicamente organizada.

A questão da tributação está disposta na Constituição Federal de 1988, especialmente no capítulo denominado “Do Sistema Tributário Nacional”. Por se tratar de um sistema, as normas estão postas de forma hierarquizada, porém convergindo para um mesmo fim. Para tanto, a atuação do ente estatal preza sempre pela garantia da busca ao interesse público e ao atendimento às necessidades sociais, pautando-se sempre naqueles objetivos positivados na Constituição Federal de 1988, quais sejam, uma sociedade livre, justa e solidária, tendo como fundamento o princípio da dignidade da pessoa humana.

Dessa forma, observa-se que a lei suprema teve a intenção de proteger os indivíduos, positivando a estes diversas garantias e direitos aos quais pudessem lhes proteger, além de criar mecanismos para que se pudesse limitar a atividade dos entes tributantes. A tributação moderna apresenta-se como sendo um instituto que mantém vínculo direto aos preceitos constitucionais, devendo para tanto respeitá-los sob pena de serem considerados inconstitucionais.

Porém, muito embora haja complexidade e harmonia presentes no sistema tributário nacional e essa preocupação em se fixar limites aos entes tributantes e a sua atuação, a realidade que apresenta-se no contexto geral

brasileiro é a de uma alta carga tributária que acaba por ultrapassar os parâmetros considerados razoáveis, ofendendo a dignidade do indivíduo que contribui ao sistema.

Denota-se que tal ofensa se dá em virtude de o sistema tributário nacional configurar-se como injusto e desigual, onde a faixa da população mais pobre compromete uma parte superior do seu patrimônio com tributos, se comparada à faixa mais rica. Constata-se que o atual sistema tributário nacional vem acompanhado de distorções, tendo em vista a superioridade de contribuição das classes inferiores aos cofres dos entes estatais, configurando-se, assim, uma carga fiscal excessiva, em que os limites de tributação ainda não são respeitados, tornando-se, em decorrência disso, um país predominantemente injusto e desproporcional, onde as desigualdades sociais aumentam relativamente, depreendendo-se um empecilho ao real desenvolvimento econômico do país.

Surge, para tanto, como instrumento hábil a garantir os direitos fundamentais bem como estabelecer uma tributação justa e adequada, de forma a equalizar o impacto da carga tributária a seus contribuintes individuais, o Princípio da Capacidade Contributiva. O Princípio da Capacidade Contributiva encontra-se previsto no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988 e constitui-se como preceito essencial a concretização do Princípio da Igualdade, no que tange a área do direito tributário constitucional.

Desta forma, o referido Princípio da Capacidade Contributiva caracteriza-se como um importante instrumento utilizado na limitação da atividade tributária, referente aos entes públicos. Sendo por meio deste que os tributos são graduados segundo a capacidade de cada indivíduo contribuinte.

Não obstante, o Princípio da Capacidade Contributiva delimita a área de atuação dos entes arrecadadores e impõe limites à tributação para que aquele montante considerado essencial ao mínimo vital do indivíduo não seja infringido a ponto de a carga fiscal ser considerada de efeito confiscatório. Assim sendo, os entes tributantes somente poderão incidir tributos se antes considerarem a parcela mínima qual seja necessária a garantia de uma vida com dignidade ao indivíduo.

Considera-se que a tributação no contexto geral deve primeiramente observar os limites mínimos, bem como os máximos, na hora da arrecadação. Sobretudo, deve ser essencial à atividade tributária, a razoabilidade para que se possa de forma justa diferenciar e arrecadar de quem verdadeiramente possui condições para contribuir ao sistema. A atual carga tributária brasileira se mostra muito distante da considerada carga fiscal razoável, sendo, para tanto, considerada uma das mais elevadas no mundo.

Diante do cenário, considera-se que a tributação no Brasil ainda é injusta e desigual. Considerando os expressivos números apresentados por meio dos gráficos confeccionados segundo dados provenientes da Receita Federal do Brasil no decorrer do trabalho, comprova-se que metade dos tributos instituídos e arrecadados em território brasileiro são incidentes sobre bens e consumo e, portanto, não levam em conta a capacidade contributiva individual da sociedade, pelo contrário, ricos e pobres contribuem da mesma maneira, no entanto, a parcela populacional considerada pobre acaba por comprometer de forma superior os seus ganhos.

Para tanto, embora haja a necessidade de uma ampla reforma no âmbito tributário, à medida que melhor se apresenta no presente momento é o respeito e a efetiva aplicação dos direitos e garantias já existentes na legislação brasileira, sob o enfoque do preceito de justiça fiscal e de proteção dos direitos consagrados aos contribuintes do sistema. Demonstrado o descompasso em que se caminha o Princípio da Capacidade Contributiva frente à atual carga fiscal brasileira, espera-se que este estudo contribua com a ideia de um sistema tributário nacional mais justo e adequado, bem como melhore o conhecimento de todos que o lerem.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito esquematizado*. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ANDRADE, Maria Margarida de. *Introdução a metodologia do trabalho científico*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- AZEVEDO, Naiara Oliveira. *O princípio da capacidade contributiva e seus mecanismos para efetividade da justiça fiscal*. Disponível em: http://www.unifieo.br/pdfs/marketing/dissertacoes_mestrado_2013/NAIARA%20SILVEIRA%20AZEVEDO.pdf. Acesso em: 16 mai. 2020.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª. ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*, Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/> p.32. Acesso em: 16 mai. 2020.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Art. 145 parágrafo 1º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 15 de maio de 2020.
- BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de tributação e contencioso. Coordenação-geral de estudos econômico tributário e de previsão e análise de arrecadação da carga tributária no Brasil 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em 23 de mai. 2020.

BRASIL. Supremo tribunal Federal. *Re. 227.033/SP*, publicado no DJ de 17/09/99, p.59. Consulta no site do STF, disponível em:< [http:// www.stf.gov.br/jurisprud.html](http://www.stf.gov.br/jurisprud.html).> Acesso em: 16 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. *Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1/Minas Gerais*. Rel. Min. Celso Melo; julgado em 02.04.03. Diário de Justiça, 20 abr. 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 Mai. 2020.

CARRAZZA, Roque, Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*.23.ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007.

CARRAZZA, Roque, Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*.22 .ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

RECEITA Federal do Brasil. *Carga Tributária no Brasil*. Disponível em: <http://dg.receitafazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios/aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em 23 de mai. 2020.

CASALINO, Vinicius. *Teoria geral e direito constitucional tributário; Curso de direito tributário e processo tributário*, volume I. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2012.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia Científica*. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

CESAR, Renato. *O sistema tributário brasileiro e suas perspectivas face a iminente reforma tributária*, 2002. Disponível em:<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf?sequence=1/>>. Acesso em: 02 de mai. 2020.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. PIERRI, Andréa de Toledo. *Teoria e prática de direito tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*.9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

- CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade* São Paulo: Dialética, 1997.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1 edição /2 tiragem- São Paulo. Saraiva, 2009.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo. Malheiros. 2003.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GODOI, Marciano de Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GOUVEA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- HACK, Érico. *Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo*. Disponível em:
http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/74816/principio_capacidade_contributiv_a_hack.pdf. Acesso em: 19 mai. 2020.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Reforma Tributária Reflexões Sobre o Tema e Análise do Projeto de Emenda Constitucional em Trâmite no Congresso Nacional*. Disponível em:
http://www.mackenzie.br/fileadmin/Graduacao/FDir/Artigos_2008/eduardojardim2.pdf. Acesso: 08 de mar. de 2020.
- JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. 12. Ed. São Paulo: Atlas. 2013.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MEIRELLES, Hely, Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.

MOREIRA, Rachel Benedetti. GOES Ana Carolina Marques. *A capacidade contributiva e os impostos indiretos*. Disponível em <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/5094/4719>. Acesso em 22 de mai. 2020.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre, S.A. Fabris, 2001.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva-conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAULSEN, Leandro, *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

ROCHA, Juliana. *Tributos tiram mais dos pobres diz IPEA. Folha de São Paulo*, São Paulo. 16 de maio de 2008. Disponível em: <www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1605200807.htm> Acesso em: 20 de mai. 2020.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SANTOS, Êlvio Gusmão. *Desigualdade Social e Justiça Tributária*. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012. Acesso em 22 de mai. 2020.

SILVA, Edna Lúcia da. MENEZES, Estera Muszkat. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3ª ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. *Breve passeio pela história do direito brasileiro, passando pelos tributos*. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>. Acesso em: 15 mai. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. V. III: *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405/>. Acesso em 15 mai., 2020.

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Progressividade, justiça social e capacidade contributiva*. Revista dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n° 76 Janeiro / 2002.

SOBRE AS AUTORAS E AUTOR

AMANDA EDUARDA DA SILVA NAIDOO TERROSO



Atualmente é mestranda do Programa de Mestrado Interdisciplinar em Estudos Latino-Americanos – UNILA. Possui graduação em Direito, pela Faculdade Educacional de Medianeira - UDC Medianeira (2017), pós-graduação a nível de Especialização em Métodos e Técnicas de Ensino, pela UTFPR (2020), e graduação em andamento em Licenciatura em Filosofia. É advogada e consultora jurídica, inscrita na OAB/PR 93.011. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, Direitos Humanos e área Cível.

FLÁVIA PICCININ PAZ GUBERT



Formou-se em Direito na Universidade Paranaense – UNIPAR, é mestra em Direito Processual e Cidadania, pela Universidade Paranaense - UNIPAR, pós-graduada (Latu Sensu), pela Escola da Magistratura do Estado do Paraná, pós-graduada em Direito Tributário, pela CERS; pós-graduada em docência do Ensino Superior, pela Faculdade São Braz, e Doutoranda em Desenvolvimento, pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE. É advogada e professora de Direito Tributário da Faculdade de Ensino Superior de Marechal Cândido Rondon e Professora de Direito Tributário e Prática Processual Administrativa e Tributária na Faculdade Educacional de Medianeira - UDC Medianeira.

WILLIAM ARTHUR PHILIP LOUIS NAIDOO TERROSO DE MENDONÇA
BRANDÃO



Professor adjunto da Universidade Tecnológica Federal do Paraná- UTFPR – Campus Medianeira. Possui Licenciatura em Ciências Biológicas, Licenciatura em Química, Curso Superior de Tecnologia em Alimentos, todos pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná. É especialista em Metodologia para o Ensino da Química, pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Campus Medianeira, mestre em Ciência dos Alimentos, pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC e doutor em Engenharia Agrícola (Sistemas biológicos e Agroindustriais), pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Campus Cascavel.

