

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

ALINE REIS TRAJANO

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:
uma análise sobre a violação ao princípio constitucional pelo ICMS

Rio de Janeiro

2021

ALINE REIS TRAJANO

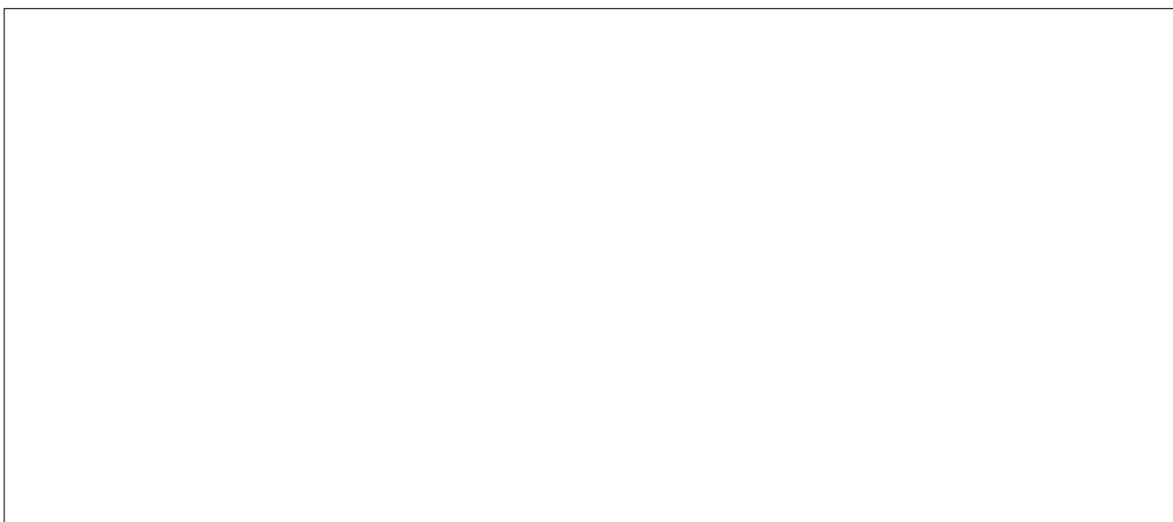
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:
uma análise sobre a violação ao princípio constitucional pelo ICMS

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

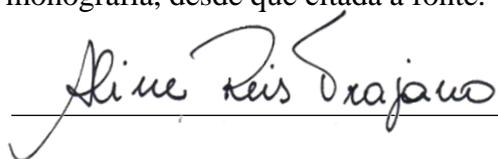
Rio de Janeiro

2021

CIP – Catalogação na Publicação



Autorizo, apenas para fins acadêmico e científicos, a reprodução total ou parcial desta monografia, desde que citada a fonte.



Assinatura

18 de outubro de 2021

Data

ALINE REIS TRAJANO

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:

uma análise sobre a violação ao princípio constitucional pelo ICMS

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da aprovação: __/__/____

Banca examinadora:

Orientador

Membro da banca

Membro da banca

Rio de Janeiro

2021

Dedico este trabalho, primeiramente, a Deus, a minha família e ao grande amor da minha vida que me apoiaram e ajudaram nesta realização. Dedico também a todos aqueles que acreditam na força da educação como instrumento transformador e impulsionador do desenvolvimento social.

AGRADECIMENTOS

Nelson Mandela disse uma vez “Ao chegar ao topo da montanha, pare por um momento, olhe para trás e contemple a sua conquista. Mas lembre-se: não chegamos ao topo sozinhos”. Algumas pessoas foram fundamentais para que fosse possível este fim. Primeiramente, quero agradecer àquele que me confortou, me protegeu, me aguardou e deu forças não somente nos últimos cinco anos, mas em todos os momentos da minha trajetória. À Ele toda honra e glória. Posteriormente, agradeço aos meus Pais pelo incentivo, pelas palavras de carinho, pelos ensinamentos e, principalmente, pelo sacrifício em nome dos sonhos das suas filhas. Com eles aprendi a força da educação e do estudo.

Agradeço, também, ao homem que esteve ao meu lado em quase toda trajetória dos últimos cinco anos. Meu eterno namorado, a você todo meu agradecimento pelo amor mais puro e verdadeiro, pelo carinho, cuidado e preocupação pelas horas em que precisei sair da Central tarde da noite. Em você encontrei todo amor e apoio de uma vida.

À minha irmã, agradeço pela inspiração, pois ao contrário da ordem natural, você foi uma das minhas maiores inspirações no sentido de ser inteligente, determinada e esforçada.

Aos meus colegas de turma do Noturno 2016.1, sem vocês e as transcrições, os estudos seriam impossíveis.

Por fim, mas não menos importante, ao meu amado filho de quatro patas, Fred, por estar comigo em mais uma graduação. Obrigada pelos passeios e por estar sentadinho ao meu lado enquanto escrevia este texto.

EPÍGRAFE

“Seria uma atitude ingênua esperar que as classes dominantes desenvolvessem uma forma de educação que proporcionasse às classes dominadas perceber as injustiças sociais de maneira crítica.”

Paulo Freire

RESUMO

O presente estudo visa analisar como se dá o princípio da capacidade contributiva no âmbito do direito tributário brasileiro e se há violação a este instituto por parte do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, buscando apresentar e compreender os elementos formativos do sistema fiscal nacional e como a instituição do referido imposto compromete a efetividade da aplicabilidade do princípio constitucional da capacidade contributiva. Paralelamente também serão analisados os demais fatores que influenciam no questionamento central desta pesquisa, investigando as classificações de espécies tributárias, mis especificamente o imposto indireto, em contraponto ao instituto da progressividade para o atendimento à capacidade contributiva e a justiça fiscal. Da mesma forma, buscam fornecer embasamento para averiguar se, de fato, ocorre a violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Capacidade contributiva; ICMS; princípios constitucionais; progressividade; violação e seletividade.

ABSTRACT

This study aims to analyze how the principle of ability to pay occurs in the Brazilian tax law and whether there is violation of this institute by the Tax on Circulation of Goods and Services, seeking to present and understand the formative elements of the national tax system and how the institution of such tax compromises the effectiveness of the applicability of the constitutional principle of ability to pay. In parallel, the other factors that influence the central questioning of this research will also be analyzed, investigating the classifications of tax species, but specifically the indirect tax, in contrast to the institute of progressivity to meet the contributive capacity and tax justice. Likewise, they seek to provide grounds for determining whether, in fact, there is a violation of the constitutional principle of ability to pay.

Key-words: Contributive capacity; ICMS; constitutional principles; progressivity; violation; selectivity.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO 1 – A FORMAÇÃO DO ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR	14
1.1. LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	16
1.2. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	18
1.2.1. Princípio da legalidade	20
1.2.2. Princípio da Isonomia	21
1.2.3. Princípio da capacidade contributiva	25
1.2.4. Princípio da progressividade	28
1.2.5. Princípio da seletividade	29
1.2.6. Ponderação entre princípios	30
CAPÍTULO 2 – TRIBUTOS	33
2.1. CONCEITO	34
2.2. ESPÉCIES	37
2.2.1 Impostos.....	43
2.2.1.1 Impostos diretos e indiretos	44
2.3 IMPOSTOS EM ESPÉCIES	45
2.3.1 Impostos estaduais.....	46
2.3.1.1 ICMS	47
CAPÍTULO 3 – O CONFLITO ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O IMPOSTO INDIRETO DO ICMS	56
3.1 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL LIMITADO PELA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO	58
3.2 A SELETIVIDADE COMO MERA ILUSÃO AO ATENDIMENTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	63
CONCLUSÃO.....	66

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
---	-----------

INTRODUÇÃO

As nuances do ordenamento tributário brasileiro revelam a alta complexidade e organização de um sistema que demonstra ser implacável e avassalador, de forma que pode ser caracterizado como sistema que permeia as injustiças sociais pela forma de sua aplicabilidade.

A materialização desta característica aprofunda e enraíza as condições precárias que impulsionam um cenário impactante de ordem financeira em que há um distanciamento cada vez mais contrastante entre as diversas classes sociais em decorrência da perpetuação de um pesado encargo tributário nos serviços essenciais e bens de consumo que oneram excessivamente aos que menos possuem capacidade contributiva.

A carga tributária brasileira é concentrada nos impostos indiretos, que consistem em taxas sobre o consumo inseridas nos preços de toda e qualquer mercadoria. Com o intuito de não tributar diretamente a renda ou o patrimônio, o peso da carga tributária acaba por recair de forma indireta no consumo da população, tornando o sistema tributário brasileiro injusto e de caráter regressivo.

A política tributária aplicada, apesar de demonstrar uma falsa vertente igualitária, visto que é demonstrado que indivíduos com rendas diferentes pagam pelo mesmo imposto embutido nos produtos consumidos de forma igualitária, sem distinção de capacidade contributiva, denuncia o claro desnível da contribuição que revela o peso muito maior da carga tributária frente ao que possui menor renda do que aquele que possui maior capacidade contributiva.

A alta carga tributária onera muito mais aos pobres do que aos ricos, tendo em vista que o comprometimento percentual da renda para um é muito superior do que para outro.

Evidencia-se que a injustiça fiscal auxilia ativamente para esse espaçamento entre classes, demonstrando um completo desprezo por um dos princípios basilares do direito brasileiro no que tange a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial.

Revela-se de suma importância a análise e compreensão aprofundadas desse sistema com o intuito de discutir, repensar e reaplicar a ordem tributária de modo que possa auxiliar no

retardamento da evidente amplitude e se torne instrumento eficaz para auxiliar na redução das desigualdades sociais.

O presente estudo tem por intuito a exposição do tema, de forma pedagógica, de modo que possa auxiliar na reflexão sobre a aplicabilidade do sistema tributário vigente e embasar o pensamento crítico sobre a utilização desta forma de tributação como mecanismo que propicia as injustiças fiscais, bem como a verificação de meios alternativos que podem converter o atual ordenamento tributário para emanar a justiça social e auxiliar no processo de redução das desigualdades socioeconômicas.

Nesse sentido, propõe-se o seguinte problema de pesquisa: há violação ao princípio da capacidade contributiva na instituição do Imposto sobre Circulação Mercadorias e Serviços?

Como objetivo geral, analisar-se-á a relação entre como o sistema tributário brasileiro vigente contribui para a ampliação das desigualdades sociais. Enquanto para os objetivos específicos, pretende-se identificar os princípios basilares do ordenamento tributário brasileiro; especificar a distribuição dos principais tributos que recaem sobre a população brasileira; analisar como a onerosidade excessiva sobre bens e serviços essenciais tornam-se instrumentos de ampliação de desigualdades para contribuintes de menor capacidade contributiva e correlacionar a carga tributária regressiva nos serviços e bens de consumo com o nível de desigualdade entre as classes sociais.

A metodologia de pesquisa utilizada para desenvolvimento da pesquisa, quanto a forma de estudo, é a pesquisa qualitativa. Quanto ao objeto, a pesquisa será de cunho bibliográfico, entendendo que a pesquisa bibliográfica limita sua ação à busca de informações em livros e outros meios de publicação. Está vinculado ao tipo de pesquisa *ex-post-facto*, pois trata-se de fatos consumados registrados em referenciais publicados posteriormente ao acontecimento. Este tipo de pesquisa dispensou a busca de fontes primárias não sendo necessária elaboração e/ou utilização de instrumentos de coletas de dados. Tenho por justificativa quanto a forma de pesquisa a ideia de que, como o projeto não teve a necessidade de análise e confronto de dados – sendo puramente expositiva – não havia outra forma de pesquisa a não ser a bibliográfica, pois esta deu todas as informações necessárias para chegar aos objetivos do projeto que aqui foram estabelecidos.

Inicialmente, introduz-se o leitor, de forma sucinta, ao sistema tributário brasileiro, perpassando suas finalidades e justificativas, bem como os princípios basilares para seu funcionamento. Posteriormente, o sentido do substantivo tributo é explorado para que, de forma clara e concisa, sejam compreendidas a finalidade e as peculiaridades, sendo esmiuçadas as suas nuances até que seja alcançado o subtópico que define o imposto de circulação de mercadorias e serviços. Por fim, toda a construção de conceitos é sintetizada e conflitada a fim de que seja possível analisar de forma crítica o embate e as divergências existentes entre o princípio da capacidade contributiva e a aplicabilidade do ICMS na prática.

Pretende-se com o presente trabalho, além de trazer reflexões que possam contribuir para a pesquisa acadêmica do direito tributário, apresentar uma nova percepção sobre a forma de tributação no Brasil e elucidar para a população como um todo, de forma concisa, didática e norteadora sobre as implicações da atuação direta da tributação sobre a economia e a relação com a disparidade entre as classes.

CAPÍTULO 1 – A FORMAÇÃO DO ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

Richard Feynman formou-se em física no *Massachusetts Institute of Technology (MIT)* no ano de 1939 e obteve doutorado em 1942 na Universidade de Princeton. Professor da Universidade Cornell, Feynman gerou diversas contribuições para os estudos da física, principalmente no campo da eletrodinâmica quântica, o que lhe rendeu o Prêmio Nobel de física em 1965.

Aqui apresenta-se o questionamento: qual a relação dos feitos do Professor Feynman com o sistema tributário brasileiro? A resposta é taxativa: nenhuma. Ocorre que toda análise crítica de um tema proposto demanda uma exposição conceitual muito bem estruturada, organizada e de uma didática inclusiva, a fim de que seja proporcionado ao leitor uma experiência construtiva e que possibilite desenvolver sua opinião crítica. Nesse sentido, o Professor Feynman proporcionou grandes contribuições à construção do aprendizado ao desenvolver uma metodologia de ensino/aprendizagem que permite a desconstrução e a construção de novas ideias.

A proposta de Feynman é dividida em etapas. Na primeira etapa propõe-se, na medida do possível, esgotar todo o conhecimento acerca do tema apresentado, de forma coerente, simplificando e construindo analogias para facilitar a aprendizagem. Na etapa seguinte, apresenta-se o tema de forma sucinta, para tornar fácil a compreensão e ampliar o alcance do que se deseja expor. Por fim, ao dominar o conteúdo, a intenção é que se possa simplificar ainda mais, de forma a analisar dentro de um contexto o conhecimento construído, agregando sentido ao que foi aprendido e construindo o conhecimento definitivo.

Na linha dos pressupostos traçados por Feynman, inicialmente é necessário que se tenha uma compreensão geral do sistema sociopolítico em que estamos inseridos. A evolução humana demonstrou uma característica muito peculiar quanto a sua superioridade frente aos demais seres da natureza: a capacidade humana para coexistir em sociedade. Contudo, a vida em sociedade exigiu do homem muito mais do que o senso de comunidade e união. O homem necessitou de algo que se fizesse superior a seus interesses para que os interesses do coletivo prevalecessem, corroborando com o surgimento da entidade Estado, conforme preceitua Hugo

de Brito Machado (2013, p. 23) “Dessa necessidade, nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe com força superior, bastante para fazer regras de conduta, para construir o direito positivo.”

O Estado não possui essência, sendo fruto de interesse de um indivíduo, mas coaduna suas ações com os interesses coletivos de seus governados. É designado a garantir sua segurança e de todos para permitir suas potencialidades. A partir desse objetivo é que verifica a necessidade do Estado de Direito. “O Direito é um conjunto de normas que regulam coercitivamente a conduta humana. É a mais eficaz técnica de organização social e de planificação de comportamentos humanos.” (COELHO, 2012, p. 27).

O Estado existe para consecução do bem comum, de modo que atenda aos interesses coletivos e promova a justiça social. Este entendimento é unânime em toda doutrina jurídica. Não é incomum abrir um livro de doutrina tributária e encontrar, logo após seu prefácio, todo esse contexto histórico, que tenta ilustrar ao leitor a legitimidade do poder do Estado perante a comunidade.

No Brasil, a finalidade do Estado é apresentada tão logo em um dos primeiros artigos da Carta Magna, que instituiu o novo Estado democrático de direito (BRASIL, 1988):

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Há de se observar que para atender a todos os preceitos elencados pelo poder constituinte, o Estado necessita de meios financeiros para promover os direitos dispostos aos seus governados. Tal custeio não foi negligenciado pelo constituinte, que institui por quais meios o Estado poderia conseguir os subsídios para suas ações. Nesse aspecto, Hugo de Brito ensina:

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando o patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos

em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado no exercício de sua soberania. (MACHADO, 2013, p. 27)

Por este ângulo, a doutrina de direito financeiro define que o Estado possui duas modalidades para aferir o custeio de suas ações, sendo elas por meio das chamadas receitas originárias ou por meio das receitas derivadas.

Em suma, as receitas originárias são auferidas por meio da exploração do patrimônio do Estado, enquanto as receitas derivadas têm origem no patrimônio do privado e entram nos cofres públicos por meio de coação, legitimada e lícita, ao indivíduo. Ou seja, é a transferência de patrimônio do particular para o Estado. Nas palavras de Bartine (2016, p. 45):

Assim quando o Estado obtém tais recursos financeiros mediante a exploração de seu próprio patrimônio, não se utiliza de imposição, de seu poder de império. (...) As receitas originárias podem ser patrimoniais ou industriais. Patrimoniais são as receitas decorrentes da efetiva exploração do patrimônio mobiliário ou imobiliário da Administração Pública. Industriais são as receitas obtidas pela exploração de atividade empresarial da Administração Pública, que o faz mediante as empresas públicas e sociedade de economia mista.

No entanto, o Estado pode obter recursos mediante a exploração do patrimônio de terceiros. Para tanto, o Estado se utilizará de seu poder de império, impondo ao particular de maneira coercitiva, mecanismos para que se faça a transferência de recursos e bens para aos cofres públicos. Dentre as formas de obtenção de recursos mediante a imposição ao particular de mecanismos coercitivos para essa transferência de parcela da própria riqueza, damos o nome de Receita Derivada.

Nesse sentido, surge a concepção de tributo, encarado como uma forma de receita derivada, onde o particular é compelido a pagar, por meio de seu dever legal as incidências que lhe compete, sob pena de sanção imposta pelo próprio Estado.

1.1.LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição da República Federativa do Brasil outorga competência tributária à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para a criação de tributos por meio de leis, em respeito ao preceito da estrita legalidade.

Não obstante à esta competência, a Carta Magna certificou que o poder do Estado não seria ilimitado, visando a inviolabilidade dos direitos individuais, de modo que estabeleceu

parâmetros que tutelam os direitos e garantias fundamentais e disciplinam os balizamentos das competências tributárias. Conforme prescreve Duarte (2019, p. 9):

A parte da atividade financeira do Estado identificada com a instituição de tributos realiza-se sob a envergadura e tensão dos valores da supremacia do interesse público em composição com a pauta axiológica da liberdade, do direito de propriedade, da solidariedade e dos direitos e garantias fundamentais, daí que devem ser considerados, também, os Direitos sociais, arrolados no art. 6.º da Constituição da República, que, a depender de cada caso em particular, pode ter influência decisiva na interpretação e aplicação das normas tributárias infraconstitucionais, bem como no processo legislativo de sua produção.

Corroborando com esta premissa, vale transcrever o entendimento da Ministra Carmen Lúcia, do Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.649¹:

Vale, assim, uma palavra, ainda que brevíssima, ao Preâmbulo da Constituição, no qual se contém a explicitação dos valores que dominam a obra constitucional de 1988 (...). Não apenas o Estado haverá de ser convocado para formular as políticas públicas que podem conduzir ao bem-estar, à igualdade e à justiça, mas a sociedade haverá de se organizar segundo aqueles valores, a fim de que se firme como uma comunidade fraterna, pluralista e sem preconceitos (...). E, referindo-se, expressamente, ao Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988, escolia José Afonso da Silva que ‘O Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar o exercício de determinados valores supremos. ‘Assegurar’ tem, no contexto, função de garantia dogmático-constitucional; não, porém, de garantia dos valores abstratamente considerados, mas do seu ‘exercício’. Este signo desempenha, aí, função pragmática, porque, com o objetivo de ‘assegurar’, tem o efeito imediato de prescrever ao Estado uma ação em favor da efetiva realização dos ditos valores em direção (função diretiva) de destinatários das normas constitucionais que dão a esses valores conteúdo específico’ (...).

A capacidade do Estado quanto ao poder de tributar possui limites pelos quais se asseguram os direitos e garantias fundamentais individuais. Como indica Amaro (2012), os limites impostos à invasão patrimonial do particular são previstos constitucionalmente e derivam dos princípios e das imunidades tributárias, encontrados nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal².

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.649. Requerente: ABRATI- Associação Brasileira das Empresas de Transporte Interestadual, Intermunicipal e Internacional de Passageiros. Interessados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Cármen Lúcia. 08 de maio de 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2018332>. Acesso em 11 jul. 2021.

² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; 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; III - cobrar tributos(...)

Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida

É de se entender que quando a competência tributária é atribuída a um ente federativo, em sua atribuição já está estabelecido seu limite. Isso porque, segundo Duarte (2019), o poder estatal de tributar emana do legítimo poder do povo, que o transfere ao Estado de forma limitada para que sejam respeitados os direitos e garantias que antecedem ao próprio Estado, pois em um Estado Democrático de Direito não se pode impor sob o sujeito passivo sem que aja uma obediência à estrita legalidade.

1.2. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

No seguimento da linha de raciocínio de que entre o sujeito passivo e o Estado há uma relação jurídica e não uma relação de poder, Hugo de Brito Machado (2013) sustenta que essa relação é, indiscutivelmente, regida pelos princípios que, por terem força de cláusula pétrea, não podem ser relativizados, muito menos sofrer restrições por emendas constitucionais, conforme dispõe o artigo 60, §4º inciso IV da Constituição Federal.

De forma simplificada, pode-se concluir que ao mesmo passo que a Constituição Federal atribui competência ao ente federativo para instituir os tributos, ela também estabelece limitações a esse poder, ou seja, toda atribuição de competência implica, necessariamente, em limitação. Essa limitação é consubstanciada nos princípios jurídicos e nas imunidades tributárias.

Baseado no entendimento de Roque Antonio Carrazza (2013), podemos dizer que em qualquer ciência, o princípio mostra-se como o começo, o alicerce, o ponto de partida. Nesse entendimento, Carrazza explica que “Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema” (2013, p. 43).

a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

O autor traça, de forma pedagógica, uma analogia entre o sistema jurídico tributário a um edifício, onde equipara os princípios aos alicerces, de modo que são responsáveis pelo suporte de todo sistema jurídico. Na definição do autor:

princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (CARRAZZA, 2013. p. 45)

Para muito além de serem alicerces, os princípios constitucionais também possuem função protetiva da população, visto que têm por missão a defesa das garantias fundamentais de modo a emanar a justiça social face às desigualdades do sistema. Hugo de Brito afirma que (MACHADO, 2013, p. 32):

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. Aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão. (MACHADO, 2013, p. 32)

Assim, os princípios funcionam como “vetores interpretativos” (CARRAZZA, 2013, p. 49) por onde deverão ser norteadas as interpretações das normas jurídicas, sem que venham a confrontar, direta ou indiretamente, um princípio constitucional.

Nesse sentido, Carrazza conclui que (2013, p. 56):

Todos os artigos da Lei Maior que tratam, direta ou indiretamente, da ação estatal de tributar só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios magnos de nosso sistema constitucional. As normas infraconstitucionais, maiormente as tributárias, para terem validade, devem passar pelo crivo dos princípios constitucionais. Assim, o contribuinte somente estará sujeito à lei tributária quando esta for coerente com o conteúdo material dos grandes princípios que encontram morada na Constituição.

Portanto, toda construção ou interpretação de normas tributárias devem ser compatíveis com os princípios constitucionais da tributação, que são regras dotadas de extensa generalidade, ou seja, enunciados gerais de concretização de valores que a sociedade elegeu, por meio de seus representantes, como de maior importância e que interferem na interpretação do direito.

Ademais, os princípios constitucionais podem ser divididos em Princípios Gerais e Princípios Específicos, isso porque os princípios gerais são aplicáveis a todos os tributos, enquanto os específicos são aplicados a determinados impostos, em virtude de possuírem características constitucionais que necessitam de complementação de princípios mais peculiares para sua aplicação.

1.2.1. Princípio da legalidade

A legalidade é um princípio geral do Direito, consubstanciado no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º (...)

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

O artigo *per se* já seria eficaz o suficiente para regradar e dispor acerca das obrigações de natureza tributária, contudo o constituinte optou por reforçar e reafirmar categoricamente que os tributos devem ser instituídos por lei, por meio do inciso I do artigo 150 da Carta Magna:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Outrossim, para além do fundamento constitucional, o princípio da legalidade também encontra respaldo no artigo 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

De acordo com Bartini (2016, p. 137), “pela regra geral o tributo deve ser instituído e majorado por meio de lei ordinária, sendo exigida a lei complementar apenas quando a

Constituição Federal expressamente determinar.” Isso porque a lei é a manifestação da vontade do povo, o que nos leva a conclusão de que a instituição de um tributo ou sua majoração por meio de lei foi consentido pela sociedade, tendo em vista o bem comum.

Em síntese, o princípio da legalidade tem por objetivo garantir a segurança jurídica do contribuinte e os ideais de justiça na relação com o Estado (Fisco). Conforme Luciano Amaro (2009, p. 134):

(...) a legalidade tributária não se conforma com mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Seguindo o mesmo pensamento, Bartini (2016, p.138) complementa:

Trata-se de uma garantia essencial para o cidadão contribuinte que a estrita legalidade, como inerente à obrigação tributária, implica que todos os elementos que integram a relação jurídica tributária devem estar, necessariamente, previstos em lei. Repita-se, é imprescindível que a lei (discutida e aprovada pelo legislador e sancionada pelo chefe do Poder Executivo dentro do trâmite do processo legislativo) tenha todos esses elementos indispensáveis a caracterizar a relação jurídica tributária.

De fato, o princípio da legalidade disciplina a necessidade de se estabelecer, por meio de lei, todos os elementos necessários à instituição dos tributos, sejam eles a situação fática a ensejar a cobrança do tributo, o valor a ser cobrado, quem é o sujeito passivo da obrigação e quem é a pessoa jurídica de direito público titular da competência de exigir tal tributo.

1.2.2. Princípio da Isonomia

Um dos desígnios pilares da Revolução Francesa, a isonomia, advém de um ideal secular que visa a garantia de igualdade entre pessoas perante a lei. Para os que se afiliaram ao movimento revolucionário, pautados nos ideais iluministas, a busca por uma sociedade mais progressista, liberal e justa encontraria raízes quando governos autoritários e tiranos fossem substituídos por regimes democráticos onde os interesses da coletividade fossem pautados como prioridade.

Não obstante, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, datada de agosto de 1789, fosse tão expressiva quanto a tal finalidade, que tinha por base a defesa dos direitos

naturais, sendo estes inalienáveis e inegociáveis de qualquer homem. Por tal razão, em seu primeiro artigo, definiu que todos eram livres e iguais em direito, sendo seguido pelo artigo 4º onde define que a liberdade de cada um encontra limites nos direitos dos demais.

Muito embora os princípios franceses tenham inspirado diversos outros movimentos de busca democrática ao redor do mundo, sua origem sofreu forte inspiração da revolução americana, sendo fortalecidos os pensamentos de igualdade, liberdade e fraternidade já pautados pelos ideais iluministas que circulavam pela sociedade francesa do período.

No Brasil, a influência das diretrizes iluministas permeia no campo do Direito, tendo encontrado legitimidade constitucional no âmbito do artigo 5º da Lei Maior de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...);

Contudo, a previsão da igualdade não se limita constitucionalmente ao *caput* do artigo supramencionado. Ela transpassa pela igualdade racial em seu artigo 4º, inciso VIII; reforça a igualdade de gêneros no artigo 5º, inciso I; iguala a liberdade de crença religiosa no artigo 5º, inciso VIII; trata da igualdade jurisdicional no artigo 5º, inciso XXXVIII; reforça as igualdades trabalhistas no artigo 7º, inciso XXXII; dispõe sobre a igualdade política em seu artigo 14 e ainda promove o tratamento uniforme na área tributária em seu artigo 150, inciso II.

De certo, antes de adentrarmos nas nuances tributárias do referido princípio geral, é necessário que sejam tecidos alguns conceitos inerentes e essenciais para o direcionamento ilibado do real significado de igualdade para a área tributária e, conseqüentemente, fundamentais para a compreensão da tese apresentada neste estudo.

As igualdades tratadas acima concernem ao que se entende por igualdade formal, igualdade esta que se delimita, em síntese, pela percepção de tratamento igualitário na forma da lei. Carolina Silva (2017) explica que:

A igualdade em seu sentido puramente formal, também denominada igualdade perante a lei ou igualdade jurídica, consiste no tratamento equânime conferido pela lei aos indivíduos, visando subordinar todos ao crivo da legislação, independentemente de raça, cor, sexo, credo ou etnia.

Outrossim, a concepção de igualdade material perpassa o engessamento da formal e possibilita oportunidades que permeiem os diferentes aspectos entre os indivíduos e proporcionem a almejada igualdade plena, como nas palavras de Carolina (2017):

Sabe-se que as pessoas possuem diversidades que muitas vezes não são superadas quando submetidas ao império de uma mesma lei, o que aumenta ainda mais a desigualdade existente no plano fático. Nesse sentido, faz-se necessário que o legislador, atentando para esta realidade, leve em consideração os aspectos diferenciadores existentes na sociedade, adequando o direito às peculiaridades dos indivíduos. (...) Nessa esteira, a lei pode e deve estabelecer distinções, uma vez que os indivíduos são diferentes em sua essência, devendo os iguais serem tratados igualmente e os desiguais tratados desigualmente, de acordo com suas diferenças.

Nessa perspectiva, é de se compreender que a isonomia material visa assegurar direitos de forma mais assertiva do que a formal. Isso porque são analisadas as peculiaridades dos casos concretos a fim de que sejam consideradas como determinantes para assegurar tratamento adequado para que o fim possa ser igual aos dos demais que não possuem a mesma condição impeditiva, ou seja, sintetizando na mais famosa frase aristotélica “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades.”³

Pedro Lenza (2019) ilustra que a Constituição Federal de 1988 trata de assegurar a isonomia material em diversos artigos (dentre eles o artigo 150, inciso II), todavia o próprio constituinte também é o responsável por definir algumas desigualdades, visto que compreendeu que certos grupos careciam de tratamento diverso, conforme o entendimento de Araújo e Nunes Júnior (2002, p. 93):

(...) o constituinte tratou de proteger certos grupos que, a seu entender, mereciam tratamento diverso. Enfocando-os a partir de uma realidade histórica de marginalização social ou de hipossuficiência decorrente de outros fatores, cuidou de estabelecer medidas de compensação, buscando concretizar, ao menos em parte, uma igualdade de oportunidades com os demais indivíduos, que não sofreram as mesmas espécies de restrições.

À vista disso, no contexto tributário, o princípio da isonomia tem por intuito estabelecer o tratamento uniforme pelo ente tributante a todos os contribuintes que se encontrem em situação proporcional. Segundo Carrazza (2013), a República propicia o desaparecimento dos privilégios tributários dos indivíduos, devendo todos, obrigatoriamente, serem alcançados pela tributação.

³ Frase célebre atribuída a Aristóteles, cultura geral.

Evidencia-se, no entanto, que o alcance não se destina a todos. Conforme Bartine conclui (2016, p. 148):

Não significa que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser gravados com todos os tributos, mas sim, que todos aqueles que realizam a situação de fato que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo. (...) Assim, a isonomia impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente.

Contudo, é neste item que a legislação esbarra em situação fática que dificulta a equiparação entre sujeitos, pois há complexidade para se determinar a equivalência de situações dos inúmeros contribuintes.

Nesse sentido, Luciano Amaro (2009, p. 159) ensina que a percepção de isonomia deve ser analisada à luz da capacidade contributiva: “Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.”

Dessa forma, a aplicação do princípio da isonomia só encontra efetividade quando observadas as nuances da capacidade contributiva do sujeito passivo, isto porque, segundo Carvalho (2015, p. 307):

(...) o emprego do princípio do da igualdade somente se viabiliza na medida em que é considerada a capacidade de contribuir daquele que irá arcar com a exação fiscal. Portanto, o legislador deve ater-se à procura de fatos que demonstrem signos presuntivos de riqueza, uma vez que apenas desta maneira a carga tributária poderá ser distribuída de maneira uniforme.

Aqui, ressalva-se apenas que a isonomia é uma garantia do contribuinte, ou seja, não pode o Estado valer-se desse princípio para exigir tributo em relação a hipóteses de incidência não previstas em lei, utilizando a analogia como meio para esta exigência. Assim está definido no §1º do artigo 108 do Código Nacional Tributário:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia;
II - os princípios gerais de direito tributário;
III - os princípios gerais de direito público;
IV - a equidade.
§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Assim, encontra-se limite para aplicação do princípio da isonomia por parte do Estado, visto que sem expressa previsão legal não pode haver incidência de tributos e que a analogia não pode, sob hipótese alguma, ser utilizada sob o argumento de que os contribuintes se equivalem e devem ser tributados de forma igualitária.

1.2.3. Princípio da capacidade contributiva

No ramo do Direito Civil tem-se como conceito de capacidade a aptidão que o indivíduo possui para adquirir e exercer direitos. Utilizando esta noção e trazendo para o Direito Tributário, o que se tem por conceito de capacidade contributiva o limite econômico ao qual cada indivíduo é submetido, dentro de suas peculiaridades, a participar da contribuição para as despesas coletivas.

Este princípio geral do direito tributário, contudo, considerado como subprincípio do princípio da isonomia por alguns doutrinadores, como Alexandre Mazza (2015), tem por intuito estabelecer limite ao legislador, preceituando que os tributos devem observar e serem graduados conforme a capacidade econômica do sujeito passivo.

De acordo com Bartine (2016, p. 152), “Entende-se por capacidade contributiva a aptidão do contribuinte em pagar mais ou menos impostos, em razão de uma situação em que a lei irá individualizar.” Amaro (2014, p. 167) sintetiza este entendimento concluindo que “Com efeito, as atividades do contribuinte e, mais ainda, seu patrimônio e rendimento são aspectos essenciais para mensuração de sua capacidade econômica.”

O princípio da capacidade contributiva foi instituído com a Constituição Federal de 1946, muito embora tenha sucumbido com a Constituição Federal de 1967, reapareceu com o advento da Constituição Federal de 1988. De acordo com o artigo 145, § 1º:

Art. 145 (...)

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

Pela inquirição do referido artigo, devemos analisar mais a fundo algumas questões atinentes por ele apresentadas. Primeiramente, conforme preceitua Luciano Amaro (2014) o texto de 1988 expressa a aplicação do histórico princípio do *suum cuique tribuere*, isto é, dar a cada um o que lhe é devido. Em vista disso, Carrazza (2013, p. 98) conclui:

(...) é jurídico e altamente louvável que as cargas impositivas sejam repartidas entre as pessoas de acordo com as possibilidades econômicas de cada uma. Realmente, seria anti-isonômico, além de irrazoável e atentatório ao direito de propriedade e à própria garantia do mínimo existencial, que os pobres e os milionários suportassem o mesmo peso econômico dos impostos, até porque aqueles não têm capacidade contributiva. Ademais, a repartição equitativa, entre os contribuintes, da carga econômica dos impostos decorre logicamente do dever que o Estado tem de ‘erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais’ (cf. art. 3º, III, da CF), tudo em ordem a ‘construir uma sociedade livre, justa e solidária’ (cf. art. 3º, I, da CF).

Cumprir fazer importante observação quanto ao princípio em questão. Em razão de sua complexidade, a capacidade contributiva pode ser desmembrada em dois preceitos: capacidade contributiva objetiva e capacidade contributiva subjetiva. A primeira, também chamada de absoluta, revela-se como os eventos fáticos que constituem por si manifestação de riqueza. São aqueles elencados pelo legislador relativos à probabilidade de contribuir para o custeio do Estado, ou seja, “retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucional previsto” (CARVALHO, 2019, p. 225).

Por outro lado, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa, que analisa a capacidade sob a perspectiva do sujeito passivo, com o intuito de verificar o grau de aptidão para inferir sua contribuição para com as despesas públicas, servindo também como instrumento de limitação. Nesse sentido, Paulo Carvalho (2019, p. 225) explica:

(...) a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada neste sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.

Prosseguindo com a análise do dispositivo constitucional em questão, observa-se também que tem suscitado algumas questões de cunho interpretativo. A primeira diz respeito

ao alcance do princípio da capacidade contributiva, posto que a normativa exprime o termo “impostos” como condicionante para indicar sua aplicação. Posteriormente, questiona-se a abrangência da expressão “sempre que possível”, pois conforme demonstra Hugo Machado (2013, p. 40) “essa expressão pode parecer uma forma de atribuir ao legislador a liberdade para decidir quando considera a observância do princípio.”

Em resposta ao primeiro questionamento, pode-se compreender que o legislador quis transmitir a ideia de impostos como conceito geral e não em sentido estrito. Corroborando com esta justificativa, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento que a capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos no Recurso Extraordinário nº 406.955:

Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 406955 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe-203 DIVULG 20-10-2011 PUBLIC 21-10-2011 EMENT VOL-02612-01 PP-00043 RDDT n. 196, 2012, p. 208-210 RTFP v. 19, n. 101, 2011, p. 413-417 REVJMG v. 62, n. 199, 2011, 331-332)

No que concerne ao segundo ponto, o princípio da capacidade contributiva segue diretrizes que permeiam a eficácia do tributo, de modo que a lei possua aplicabilidade efetiva, além de evitar que a incidência exorbitante de tributos comprometa o mínimo existencial do indivíduo. Em suma, tem-se que (MACHADO, 2013, p. 40):

(...) nos parece que se trata de um princípio constitucional que deve ser encarado com os princípios jurídicos em geral. Não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se a obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia.

Em discordância, Luciano Amaro (2014, p. 167) prescreve que:

“Por isso, ‘sempre que possível’ – como diz a Constituição -, o imposto deve levar em consideração capacidade econômica do contribuinte. A expressão ‘sempre que possível’ cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva. Dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados.”

Assim, parece mais coeso o entendimento de que não é razoável esse “rebaixamento” (MACHADO, 2013, p. 40) do princípio à aplicação facultativa do legislador, admitindo-se que sua inobservância estaria sujeita a Ação Direta de Inconstitucionalidade.

1.2.4. Princípio da progressividade

Como um dos princípios específicos do Direito Tributário, a progressividade é considerada complemento do princípio da capacidade contributiva. De acordo com este preceito, determinados impostos devem onerar mais aqueles que apresentem fato-signo presuntivo de riqueza, ou seja, (BARTINE, 2016, p. 154):

(...) a progressividade é vista como um instrumento de implementação da capacidade contributiva, aumentando a alíquota de impostos quando do aumento da sua base de cálculo. A finalidade é fazer com o sujeito passivo que tenha mais condições econômicas de pagar o tributo seja mais tributado do que aquele que não possui tal condição.

Portanto, entende-se que a progressividade é aplicada à alíquota conforme sua base de cálculo, ou seja, quanto maior for a base de cálculo para o tributo, maior será a alíquota aplicada. Importa ressaltar, quanto a terminologia, que embora fale em ‘impostos’, o princípio pode ser aplicado às demais espécies tributárias, desde que haja previsão constitucional para tanto ou possuam caráter de extrafiscalidade. Luciano Amaro explica que, apesar da progressividade se tratar de um complemento do princípio da capacidade contributiva, sua aplicabilidade não será imperiosa:

A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado. A proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior. (2014, p. 169)

Dessa forma, verifica-se que a progressividade é aplicada nos casos em que o imposto for pessoal. Quando a progressividade for atribuída em impostos considerados como reais, ela será considerada como progressividade extrafiscal. Importa esclarecer que os impostos reais se diferenciam dos impostos pessoais em razão de seu direcionamento. Enquanto o primeiro é auferido em razão das posses, o segundo incide sobre a renda do indivíduo. Alexandra Mazza (2015, p. 285) elucida que:

Chama-se progressividade fiscal a técnica que utiliza as alíquotas progressivas voltadas para o cumprimento do princípio da capacidade contributiva, graduando a cobrança dos tributos de acordo com a riqueza revelada pelo sujeito passivo. Exemplo: Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I, da CF).

Já a progressividade extrafiscal é aquela aplicada visando objetivo alheio à tributação segundo a capacidade econômica. Exemplo: Imposto Territorial Rural progressivo para desestimular propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, I, da CF).

Assim, ao mesmo tempo que delimita o poder o ente tributante, a progressividade age como regulador da instituição do princípio da capacidade contributiva, progredindo as alíquotas de acordo com o fato-signo presuntivo de riqueza do contribuinte.

1.2.5. Princípio da seletividade

O princípio da seletividade, como seu nome prevê, tem por função variar a alíquota do imposto de acordo com a essencialidade do bem. De acordo com esse princípio, terão alíquotas maiores aqueles produtos cujo consumo seja considerado como supérfluo, por exemplo, perfumes, cosméticos, bebidas alcoólicas e afins, ao passo que tende a afastar ou atenuar gradativamente a tributação sobre produtos considerados essenciais.

Carraza (2013, p. 111) reforça que “Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária, já que em relação a eles o adquirente, em rigor, não tem liberdade de escolha.”

Quanto à definição de essencialidade, a Constituição definiu que será o legislador infraconstitucional o responsável deliberar acerca do critério do que é essencial, contudo, deverá atentar-se quanto a compreensão de tudo aquilo que atenda às necessidades básicas e indispensáveis a sobrevivência do indivíduo, no que tange à alimentação, saúde, educação, lazer, moradia e afins. Para Danilevycz (2009), bem essencial não só aquele que atende necessidades biológicas básicas, mas também o exigível para assegurar a adequada integração social do cidadão, com mínimo à dignidade humana.

Isso demonstra uma ligação direta entre o princípio em questão e o mínimo existencial, visto que tudo que é essencial é capaz de proporcionar o mínimo existencial do indivíduo, respeitando, assim, a dignidade da pessoa humana.

Na legislação tributária brasileira, podemos observar que a aplicação do princípio é obrigatória para uns e facultativa para outros. No caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, a aplicação é obrigatória (BRASIL, 1988):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 (...)

IV - produtos industrializados;
 (...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:
 I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Contudo, conforme disposto no inciso III do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, para o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços é facultativo:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior:
 (...)

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

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Cumpramos ressaltar que a incidência do princípio é considerada apenas para os tributos indiretos, visto que tem por objetivo promover a inibição dos efeitos negativos provocados por tais impostos. Efeitos estes conhecidos como “regressividade”, uma vez que os que possuem mais pagam menos e quem possui menos paga mais. Em vista disso, Luciano Amaro (2014, p. 142) ensina que:

No campo dos impostos indiretos, que se caracterizam por sua regressividade, esta pode ser atenuada pela aplicação da seletividade em função da essencialidade dos bens, que referimos linhas acima. A seletividade apresenta-se aí como uma técnica de implementação de justiça fiscal. A medida da capacidade contributiva se apresenta sob diferentes aspectos, de acordo com o tipo de imposto: ora se afere a capacidade contributiva por meio da renda, ora do patrimônio, ora do consumo de bens ou serviços.

Nessa perspectiva, nota-se que a seletividade é utilizada como mecanismo para impedir a regressividade no sistema tributário atual.

1.2.6. Ponderação entre princípios

No ordenamento jurídico brasileiro, tem-se os princípios como alicerces de todo um sistema, do qual se faz necessário para implementação e segurança de aplicabilidade dos direitos básicos de todo cidadão. Os princípios são fontes do Direito, suprem lacunas normativas e protegem os indivíduos dentro de suas garantias mínimas existenciais.

A doutrina majoritária, inclusive, defende a violação de um princípio é de gravame superior à violação da própria norma em si, como preceitua Celso de Mello (2000, p. 748):

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustêm e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.

De certo que os princípios possuem força normativa constitucional, verifica-se que eles coexistem dentro do mesmo sistema e são concomitantes quanto sua aplicação. Isso significa que podem ocorrer possíveis colisões entre estes.

Primeiramente, cumpre esclarecer quanto a terminologia utilizada para revelar o choque entre os princípios constitucionais como “colisão” e não “conflito”. No ordenamento jurídico há normas e princípios. Normas, segundo Robert Alexy (2011), são regras que possuem a condição de serem cumpridas ou não, mas que possuem “mandamentos definitivos”, ao passo que o termo “conflito” deve ser utilizado quando ocorrer o choque entre normas, visto que podem se valer de outras normas para superar o conflito. A forma de aplicação se configura pela subsunção, que é o enquadramento do caso concreto à legislação, sendo revelada a invalidade de uma das regras.

Em contraponto, ainda de acordo com Alexy (2011), os princípios possuem “mandamentos de otimização” e, neste sentido, tendo em vista que não há hierarquia entre eles, ocorre a colisão, ao passo que devemos utilizar esta terminologia ao invés de “conflito”. Desta forma, quando dois princípios colidem em uma situação objetiva o procedimento para tal solução é a ponderação, que se configura face a uma situação objetiva em que se opta a dar maior peso a um princípio em detrimento a outro quando estes colidem entre si.

Corroborando com esta premissa, Gilmar Mendes (2012, p. 111-112) prescreve que:

A distinção se torna crucial para se compreender que um caso de colisão de regras é diferente, na sua estrutura, de uma hipótese de colisão de princípios.

A colisão de princípios, da mesma forma que o conflito entre regras, refere-se a situação em que a aplicação de duas ou mais normas ao caso concreto engendra consequências contraditórias entre si. A solução para o conflito entre regras, porém, não é a mesma para o caso de colisão entre princípios. Um conflito entre regras é solucionado tomando-se uma das regras como cláusula de exceção da outra ou declarando-se que uma delas não é válida.

Dessa forma, ocorre uma cessão de um princípio em relação ao outro na situação fática em que se evidencia a colisão. Isso significa que há um afastamento momentâneo da aplicação de um princípio ao caso concreto, que chamamos de ponderação. Caldas (2011) explica que:

Diferentemente da subsunção, visualizada a partir do conflito entre regras, ocasionando a exclusão de uma regra no caso concreto, reputada como inválida, a ponderação possui a singularidade de equilibrar os entendimentos acerca dos sentidos e cargas axiológicas, determinando-se graus de dimensões valorativas, para a resolução de colisões entre princípios.

O juízo de ponderação é construído a partir da própria concretização do entendimento extraído de um determinado princípio, ocasionando, portanto, a densificação da referida norma in concreto. Desta forma, a prática da ponderação não gera a desqualificação e não nega a validade de um princípio preterido, mas, tão-somente, em virtude do peso menor apresentado em determinado caso, terá a sua aplicação afastada, não impedindo, portanto, a sua preferência pelo jurista em outra lide.

Diante disso, verifica-se que a ponderação consiste na aplicabilidade de cada caso concreto, devendo ser observadas as peculiaridades de cada contexto e analisadas suas nuances para que sejam ponderados a aplicabilidade de cada princípio em detrimento aos demais.

CAPÍTULO 2 – TRIBUTOS

Certamente a tributação não é fenômeno recente na instituição da sociedade. É possível traçar uma linha cronológica desde os primeiros registros de sua aparição na organização social até os dias atuais, demonstrando sua evolução e modificações ao longo do tempo.

O tributo, por assim dizer, era uma forma de contribuição para a sociedade em que o indivíduo estava inserido, que auxiliava com o coletivo de modo a alcançar um bem comum. Com o desenvolvimento das comunidades, a evolução das formas de contribuições também passou por reformas, revelando que o desenvolvimento e o progresso dependiam de uma organização social mais elaborada.

Assim, as sociedades passaram a ter governantes e governados, com o intuito de estabelecer progresso e segurança para todos. Contudo, a relação de colaboração com a sociedade também foi modificada, sendo necessários recursos para que os governantes pudessem obter meios necessários para o objetivo comum. Nesse conceito, Ives Martins (2005, p. 85) explica que:

Neste momento criou-se uma teoria do poder, que veio a prevalecer até os dias atuais, deixando o povo de ter uma relevância maior na definição dos destinos da comunidade. Essa função foi usurpada pelos detentores do poder, que se identificaram com ela, como se direito natural fosse o seu domínio sobre a comunidade mais servil, menos conhecedora de todas as realidades, e cuja função maior passou a ser produzir recursos para os dirigentes para que eles fizessem o que lhes aprouvesse, inclusive se dedicar ao ser esporte predileto, que era a guerra.

Evidentemente que as civilizações ao redor do mundo possuem fartos sistemas político-organizacionais que influenciam diretamente no sistema tributário local, mas em todas elas observa-se uma necessidade de aplicação da obrigação para o sustento do Estado.

Os romanos, por exemplo, constataram que para expandir seu império não era necessário que os demais povos conquistados fossem submetidos a sua cultura, mas era preciso apenas utilizar a cobrança de impostos dos povos dominados para financiar seus exércitos e promover a manutenção do império.

Na idade média, os senhores feudais exigiam os tributos dos servos em razão da utilização das terras de suas terras, chamadas de feudos. A falta de pagamento implicava em penas que iam desde a escravidão à morte.

A título de informação, na Rússia imperial, alguns impostos possuíam função extrafiscal, revelando-se como um dítame para induzir comportamentos:

Apenas a título de curiosidade histórica, não atendia ao princípio da capacidade contributiva o imposto sobre a barba, que Pedro, o Grande, instituiu na Rússia Imperial. Querendo abolir o uso de barbas, para que o País se ocidentalizasse também na maneira de vestir, e percebendo que as proibições legais eram insuficientes para extirpar hábitos centenários, criou um imposto altíssimo, que alcançava quem as quisesse conservar. Atingidos em seu bolso, os russos, em sua grande maioria, cederam. Conta-se, porém, que muitos homens mandaram fazer barbas postiças (com os fios das barbas naturais que haviam raspado), usando-as em determinadas ocasiões (si nonê vera ...). (CARRAZZA, 2013, p. 105)

Desta forma, ao longo dos anos, os tributos foram formando diretrizes e valores com os quais estudamos e analisamos atualmente.

2.1. CONCEITO

Não há como iniciar qualquer pesquisa no ramo do Direito Tributário sem mencionar o seu ponto central: o tributo. Conforme preceituado nos ensinamentos iniciais, o Estado auferir valores para o custeio de suas atividades por meio de dois tipos de receitas: as originárias e as derivadas. O tributo é uma forma de receita derivada. Para Amaro (2014, p. 40):

No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regrada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).

Muitos doutrinadores defendem que não é função do legislador elencar conceitos pré-definidos. Entretanto, a definição de tributo encontra-se positivada no artigo 3º do Código Tributário Nacional de 1966:

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

Por se tratar de conceito legalmente previsto, qualquer espécie de tributo que venha a ser criada, necessariamente, deve se enquadrar na definição prevista no Código Tributário Nacional. Dessa forma, há de se analisar o conceito de acordo com os elementos apresentados no texto legislativo.

O primeiro deles se refere quanto ao caráter pecuniário da obrigação. Hugo de Brito Machado (2013, p. 57) aponta que:

Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros que necessita para consecução dos seus objetivos, por isto é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.

Ou seja, acaso o contribuinte pratique o fato gerador da obrigação tributária, a lei exigirá que ele entregue dinheiro ao Estado e não bens materiais (ou imateriais) para arcar com o pagamento.

No que tange à compulsoriedade, Luciano Amaro (2014, p. 43) explica:

(...) ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias;

Nesse preceito, uma vez que o contribuinte pratique o fato gerador do tributo, o pagamento se torna obrigatório. O que significa que não há voluntariedade nas obrigações tributárias. A voluntariedade está na escolha de praticar ou não o fato gerador. Da mesma forma, não há congruência com a definição legal de tributo norma que institui a facultatividade quanto a obrigação de pagar tributo.

A despeito da origem legal de sua instituição, o tributo deverá ser, em regra, instituído por meio de lei. Frisa-se que, de modo geral, os tributos são criados por meio de lei ordinária, conforme prescreve o artigo 146, inciso III da Carta Magna Brasileira de 1988, em observação ao princípio da legalidade, consubstanciado no inciso I do artigo 150 da mencionada Constituição. Inclusive, a compulsoriedade vista anteriormente, decorre da instituição legal do tributo, visto que não existiria acaso não houvesse determinação normativa instituindo o dever de pagar.

A esse respeito, Carvalho (2019, p. 67) reforça que:

O primado da legalidade, que se irradia por todos os segmentos da ordem jurídica brasileira, alcança qualquer comportamento obrigatório, comissivo ou omissivo. E, se por acaso não fosse suficiente, haveria ainda o princípio específico, dirigido diretamente ao campo dos tributos. Sendo assim, não se há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam ex lege. Algumas requerem, de fato, a presença do elemento 'vontade' na configuração típica do acontecimento, enquanto outras não. Entre as derradeiras estão os liames jurídico-tributários.

Aqui há de se fazer ressalva quanto às hipóteses complementares previstas de modo excepcional. Não se admite instituição de tributo senão, em regra, por meio de lei ou, excepcionalmente, por meio de Medida Provisória, hipóteses estas previstas constitucionalmente.

Acerca da natureza não sancionatória de ilicitude, Bartine (2016, p. 210) explica que:

(...) trata-se o tributo de uma prestação compulsória que não decorre da imposição de uma sanção de ato ilícito que pode ser dito com as seguintes palavras: o evento (fato gerador) que faz deflagrar a obrigação compulsória do particular entregar dinheiro ao Estado é sempre lícito e decorrente de lei, implicando no pagamento do tributo. Se esse evento fosse ilícito a obrigação não seria de pagamento de tributo, mas a aplicação de uma sanção. Verifica-se, pois, que tributo não se confunde com penalidade pecuniária, ou seja, multa não é tributo.

Desta forma, importa salientar que os fatos geradores da obrigação tributária exprimem ações que constituem fatos lícitos. Portanto, toda e qualquer forma de exigência pecuniária imposta a alguém pela prática de um ato ilícito não poderá ser considerada um tributo.

Por fim, quanto à natureza vinculada e não discricionária da atividade administrativa da cobrança, temos que o Fisco, em meio a sua atuação junto ao contribuinte, age sob a égide do regime jurídico administrativo, estando sujeito a prerrogativas. Assim, a Administração Pública, na figura da autoridade fiscal, não pode agir discricionariamente, sendo obrigatória a ação de exigir tributos em todas as vezes, não podendo se eximir de tal ato.

2.2. ESPÉCIES

Tributo, no sentido geral da palavra, é considerado como gênero em sua definição. Todo gênero comporta sua subdivisão em espécies. Sendo assim, passa-se a identificar as espécies de tributos existente no sistema brasileiro.

Por ser a principal fonte do Direito Tributário, a Constituição Federal de 1988 é quem indica as espécies tributárias a serem instituídas. Nesse viés, o artigo 145 da Carta Constitucional prevê que:

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

De acordo com o dispositivo constitucional em questão, pode-se identificar três espécies tributárias: (i) impostos, (ii) taxas e (iii) contribuição de melhoria. Corroborando com essa previsão, o artigo 5º do Código Tributário Nacional prescreve “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

Outrossim, a Constituição Federal prenuncia outros dispositivos que revelam outras espécies tributárias, com nomenclaturas diversas das espécies já mencionadas, como consta no artigo 148: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir **empréstimos compulsórios**”. Já no artigo 149, a Carta Magna prevê que:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, **contribuições para custeio de regime próprio de previdência social**, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

No artigo 149-A:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir **contribuição**, na forma das respectivas leis, **para o custeio do serviço de iluminação pública**, observado o disposto no art. 150, I e III.

Já no artigo 154:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, **impostos não previstos no artigo anterior**, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, **impostos extraordinários**, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Enquanto no artigo 195:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**:

(...)

As nomenclaturas grifadas nos dispositivos constitucionais supramencionados somam-se às demais constantes no artigo 145 e totalizam, ao menos, dez espécies de tributos. Contudo, é preciso considerar que não se pode, apenas, averiguar a nomenclatura para classificar uma espécie tributária, ou seja, a nomenclatura é irrelevante perante a classificação da espécie tributária. Tal concepção encontra reforço no artigo 4º do Código Tributário Nacional, quando prescreve:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, **sendo irrelevantes para qualificá-la**:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Dessa forma, a análise a ser feita, conforme o dispositivo legal mencionado, deve considerar o fato gerador da respectiva obrigação tributária para que seja classificada sua espécie de forma correta. Ademais, importa salientar que, muito embora o inciso II do referido artigo mencione que não tem relevância “a destinação legal do produto de sua arrecadação” para sua classificação, à luz da Constituição Federal de 1988 há sim relevância enquanto a identificação da espécie tributária. Nesse viés, Marques (2000, p.138) afirma:

Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada.

Ou seja, nem pode ignorar a destinação (como se se tratasse, sem e apenas de uma questão meramente financeira), nem pode cercar o direito tributário com fronteiras tão estreitas que não permitam indagar do destino do tributo mesmo nos casos em que esse destino condiciona o próprio exercício da competência tributária.

De acordo com o autor, há três aspectos que precisam ser analisados para identificar a espécie tributária. São eles: vinculação, destinação específica e devolução.

No que concerne à classificação dos tributos quanto a sua vinculação com a atividade Estatal, verifica-se que a todo fenômeno tributário é possível relacionar à uma hipótese de incidência e à um fato gerador. De acordo com essa classificação, os tributos podem ser vinculados ou não.

Os tributos vinculados são aqueles caracterizados por sua hipótese de incidência consistir em atividade Estatal referível ao contribuinte em que lei permite tributar. Nesta concepção, a “atividade Estatal” significa algo que o Estado fez em prol do contribuinte de forma individual, ou seja, a prestação de um serviço público em benefício à um indivíduo. Todas as taxas, mas não somente elas, possuem essa característica. Por esta razão diz-se que estas são uma contraprestação à uma atividade do Estado.

Já na concepção de tributos não vinculados, são caracterizados por sua hipótese de incidência ser totalmente desvinculada de uma atividade Estatal referível ao contribuinte. Nesse sentido, o comportamento do contribuinte (o fato ou uma ação) é quem irá definir essa incidência fora de uma vinculação da atividade Estatal que se refere ao sujeito passivo. Todos os impostos têm como característica a desvinculação de uma atividade Estatal referível ao contribuinte.

Em suma, Bartine (2016, p. 213) conclui:

Temos uma arrecadação vinculada quando o produto da arrecadação tributária tem uma destinação estatal específica, para o custeio de serviços específicos do Estado. É o que ocorre com as taxas e contribuições de melhoria, em regra.

Já a arrecadação vinculada ocorre quando o produto da arrecadação tributária não possui uma destinação estatal específica, sendo utilizado para o custeio de serviços gerais da Administração Pública. É o que vemos na figura jurídica dos impostos.

Seguindo para a classificação dos tributos segundo a destinação, verificamos que a destinação jurídica do produto da arrecadação ocorre quando o texto normativo prevê um destino específico para o valor arrecadado. Geralmente, a Constituição Federal de 1988 não fixa a destinação do produto da arrecadação da maioria dos tributos. Dessa forma, quando não há uma fixação ou uma vedação a essa destinação, classificamos o tributo como sem destinação específica.

Com efeito, em relação aos impostos, na Carta Magna de 1988, há vedação expressa quanto à destinação do produto de sua arrecadação, salvo exceções previstas no próprio inciso IV do artigo 167, por exemplo, onde se pode afirmar que os impostos são tributos sem destinação específica:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, **ressalvadas** a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Conforme mencionado, em algumas hipóteses, o texto constitucional prevê a destinação do produto da arrecadação de tributos:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir **empréstimos compulsórios**:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Assim, quando há previsão expressa de destinação dos recursos provenientes dos tributos, está-se diante de um tributo com destinação específica.

Por fim, quanto à classificação segundo a possibilidade de restituição, de modo geral, os tributos são recolhidos em favor do Estado para que seja possível cumprir suas funções em benefício do interesse público. Desta forma, os tributos podem ser restituíveis ou não. Normalmente, o recolhimento do tributo não prevê sua restituição ao sujeito passivo.

Entretanto, há um único tributo em todo sistema que, por sua natureza constitucionalmente prevista, pode ser restituído ao contribuinte após seu recolhimento.

Muito embora a restituição não esteja expressamente descrita no texto constitucional, os empréstimos compulsórios, conforme o dispositivo anteriormente mencionado, possuem essa natureza de restituição em razão de sua própria nomenclatura, visto que não há outra possibilidade que não seja a devolução, previsão esta já pacificada na doutrina e na jurisprudência brasileira:

Trata-se de um tributo restituível: é um tributo cujo o valor deve ser restituído ao particular quando do final de sua cobrança, nos termos estabelecidos pela própria lei complementar que o instituiu. Convém notar, entretanto, que, conforme decisão do STF, a restituição do empréstimo compulsório somente poderá ser feita em dinheiro, uma vez que, possuindo caráter mútuo (empréstimo) deverá ser devolvido ao particular na mesma quantidade, espécie e qualidade. Assim, se o tributo é arrecadado em dinheiro, sua devolução também deverá ser realizada em dinheiro.” (BARTINE, 2016, p. 230)

"Empréstimo compulsório". (DI. 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis de passeio, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade. 1. "Empréstimo compulsório, ainda que compulsório, continua empréstimo" (Victor Nunes Leal): utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo, posto que compulsório - obrigação "ex lege" e não contratual-, a Constituição vinculou o legislador a essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 Código Tributário Nacional, seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas e indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado. Portanto, não é empréstimo compulsório, mas tributo, a imposição de prestação pecuniária para receber, no futuro, quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: conclusão unânime a respeito. 2. Entendimento da minoria, incluído o relator segundo o qual - admitindo-se em tese que a exação questionada, não sendo empréstimo, poderia legitimar-se, quando se caracterizasse imposto restituível de competência da União - , no caso, a reputou inválida, porque ora configura tributo reservado ao Estado (ICM), ora imposto inconstitucional, porque discriminatório. 3. Entendimento majoritário, segundo o qual, no caso, não pode, sequer em tese, cogitar de dar validade, como imposto federal restituível, ao que a lei pretendeu instituir como empréstimo compulsório, porque "não se pode, a título de se interpretar uma lei conforme a Constituição, dar-lhe sentido que falseie ou vicie o objetivo legislativo em ponto essencial"; dúvidas, ademais, quanto a subsistência, no sistema constitucional vigente, da possibilidade do imposto restituível. 4. Recurso extraordinário da União, conhecido pela letra "b", mas, desprovido: decisão unânime. (RE 121336, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/1990, DJ 26-06-1992 PP-10108 EMENT VOL-01667-03 PP-00482 RTJ VOL-00139-02 PP-00624)

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESTIMO COMPULSORIO. INCIDENCIA NA AQUISIÇÃO DE VEICULOS AUTOMOTORES. DECRETO-LEI N. 2.288/86. INCONSTITUCIONALIDADE. REPETIÇÃO DO INDEBITO. Declarada a inconstitucionalidade das normas instituidoras do empréstimo compulsório incidente na aquisição de automóveis (RE 121.336), surge para o contribuinte o direito a repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indévido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 136805, Relator(a): FRANCISCO

REZEK, Segunda Turma, julgado em 29/03/1994, DJ 26-08-1994 PP-21891 EMENT VOL-01755-01 PP-00182)

Com efeito, a partir das características apresentadas, de acordo com os ensinamentos de Márcio Severo Marques (2000, p. 223-225), é possível sistematizar e elencar as espécies tributárias para que se possa chegar à conclusão que estas são divididas em cinco espécies: (i) impostos, (ii) taxas, (iii) contribuições de melhoria, (iv) empréstimos compulsórios e (v) demais contribuições:

Tributos identificados	1º critério: exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte	2º critério: exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação	3º critério: exigência constitucional de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período
Impostos	não	não	não
Taxas	sim	sim	não
Contribuições de melhoria	sim	não	não
Empréstimos compulsórios	não	sim	sim
Demais contribuições	não	sim	não

Fonte: MARQUES, 2000, p. 225.

Importa salientar, apenas, que a adoção dos três critérios acima mencionados não é unanimidade na doutrina. Alguns autores optam pela utilização de um critério ou dois, o que remete a conclusões diversas da apresentada. Contudo, a adoção desta corrente é majoritária na doutrina brasileira e, também, é recepcionada pelo Supremo Tribunal Federal:

De feito, a par das três modalidade de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidade tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições de sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (RE 146733, Relator(a): MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, DJ 06-11-1992 PP-20110 EMENT VOL-01683-03 PP-00384 RTJ VOL-00143-02 PP-00684)

Desta forma, há de se passar a desenvolver um dos tributos mais significativos para este estudo: os impostos.

2.2.1 Impostos

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 145, inciso I que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos. Para auxiliar, o artigo 16 do Código Nacional Tributário apresenta uma definição para o referido tributo “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Isso significa, nas palavras de Machado (2013, p. 65) que “o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte”. Nesse viés, no entendimento de Marques (200, p. 224) “o imposto é (i) um tributo não vinculado, cujo (ii) o produto da arrecadação não possui destinação específica e (iii) não está sujeito a posterior devolução ao sujeito passivo.”

Desta forma, têm-se que a incidência de impostos previstos na Constituição Federal evidencia que em nenhum deles está presente a atuação estatal. Todas as hipóteses estão ligadas a um agir intimamente ligado ao sujeito passivo e não ao Estado, conforme preceitua Amaro (2014, p. 54):

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte.

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o contribuinte se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado.

Como visto, há vedação expressa quanto à destinação do produto da arrecadação do imposto. É bem verdade que o Estado utiliza os recursos captados para o custeio de despesas gerais com a sociedade, como por exemplo saúde, educação, segurança e afins, por isso não há que se falar em destinação específica, visto que os recursos arrecadados são direcionados para um “caixa geral” para patrocinar os serviços públicos difusos da população. Mazza (2015, p. 156-157) explica que:

Ao contrário das taxas e contribuições de melhoria, que remuneram atuações do Estado, os impostos não têm caráter retributivo, e sim contributiva, sendo utilizados para obter recursos voltados ao custeio de serviços públicos *uti universi* e outras despesas estatais gerais. Mas o fato de a prestação dos serviços indivisíveis ser custeada indiretamente pelas receitas provenientes de impostos não significa que eles, sendo tributos desvinculados, possam ser cobrados para remunerar diretamente serviços públicos indivisíveis.

De acordo com os ensinamentos de Paulo Carvalho (2015, p. 77), a Carta Magna reparte as competências para instituição dos impostos com as pessoas políticas de direito público. Nesse sentido, é possível classificar os impostos de acordo com suas matérias normativas, sendo eles: (i) impostos que gravam o comércio exterior – atribuídos à União; (ii) impostos sobre o patrimônio e a renda; (iii) impostos sobre a transmissão, circulação e produção; (iv) impostos extraordinários e (v) impostos previamente indeterminados.

Com relação à sua incidência, é possível também classificar os impostos em diretos e indiretos, visto que podem incidir sobre o produto ou sobre a renda.

2.2.1.1 Impostos diretos e indiretos

Chamam-se impostos indiretos aqueles que incidem sobre bens e serviços. Recebem esta nomenclatura, pois não consideram a capacidade financeira do contribuinte, mas sim o quantitativo consumido por ele.

Em outros termos, a intenção do imposto é tributar as transações de mercadorias e serviços. Neste viés, Bartine (2016, p. 216-217) conclui:

“São aqueles em que o encargo econômico acaba sendo suportado por terceira pessoa que não praticou a conduta típica. Tal fato poderá ocorrer por expressa determinação legal ou pelo modo de cobrança do referido imposto. Neste caso, o contribuinte de direito e o contribuinte de fato são pessoas distintas. É o que acontece com o IPI e o ICMS, nos quais o maior encargo tributário acaba sendo suportado pelo consumidor final.”

Já os impostos diretos são assim chamados pois incidem diretamente sobre a renda do contribuinte. Inclusive, há relação diretamente proporcional entre a renda auferida e o imposto aplicado.

Bartine (2016, p. 216) explica que:

São aqueles cujo contribuinte que praticou a conduta típica tributável (o fato gerador), tem o dever de suportar o encargo econômico, mesmo que haja algum contrato ou convenção particular que diga o contrário. Neste caso, o contribuinte de direito (aquele que realizou o fato gerador) e o contribuinte de fato (aquele que assume o referido encargo tributário) são a mesma pessoa.

Assim, tem-se que os impostos diretos são aqueles em que a obrigação tributária é suportada pelo contribuinte, sem transferência do ônus para terceiros e, em contrapartida, os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito é autorizado por lei a transferir os encargos fiscais, enquanto contribuinte de fato é quem suporta o ônus do imposto.

2.3 IMPOSTOS EM ESPÉCIES

A Constituição Federal de 1988 traz a previsão de cada impostos autorizados a ser instituído pelas pessoas jurídicas de direito público. Os impostos previstos no texto constitucional podem ser classificados como (i) ordinários, (ii) extraordinários e (iii) residuais.

Os impostos ordinários são aqueles em que as hipóteses de incidência estão expressamente previstas na Magna Carta, bem como possui a definição de competência direcionada à uma das entidades federativas. São classificados assim em razão da possibilidade de serem instituídos em uma situação de normalidade, sem pressupostos extraordinários que o justifiquem. Para sua instituição é necessária, em regra, a edição de lei ordinária. Contudo, em alguns casos, é prevista sua instituição por meio de Medida Provisória.

Os impostos extraordinários são aqueles de competência exclusiva da União. São conhecidos, também, como “impostos de guerra”. São chamados assim visto que a sua instituição pressupõe a iminência ou a ocorrência de guerra externa. Neste caso, em razão dessa excepcionalidade, poderão ter como hipótese de incidência o mesmo fato gerador de imposto já instituído no sistema tributário nacional, em suma, excepcionalmente nesta situação será autorizada a bitributação⁴.

⁴ No pertinente ao art. 154, II, da Carta Fundamental, realmente há a possibilidade de bitributação - damo-nos pressa em explicar – constitucionalmente autorizada. O contribuinte poderá ser compelido a pagar duas vezes, pela ocorrência de um único fato, o mesmo imposto (uma vez, para a União, que criou o imposto extraordinário, e,

Outrossim, também foi direcionada à União a competência privativa para instituir os impostos residuais. Em razão de sua competência residual, estes impostos possuem limitações que diz respeito a impossibilidade cumulatividade, isto é, não poderá incidir imposto sobre imposto, bem como não poderá ter fato gerador ou base de cálculo de hipóteses já previstas na Constituição. Importa destacar que sua instituição deverá ser precedida por meio de lei complementar.

No tocante da classificação explanada, chamamos a atenção para os impostos ordinários de competência estadual.

2.3.1 Impostos estaduais

Os impostos ordinários de competência dos Estados e, conseqüentemente, do Distrito Federal que cumula competência, estão previstos nos incisos do artigo 155 da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores.

Estes são destinados à manutenção da administração do Governo Estadual, bem como para utilização de financiamento de serviços públicos e investimentos em infraestrutura a nível estadual, embora deva-se lembrar que os impostos não possuem destinação específica.

De acordo com o artigo constitucional supramencionado, os impostos de competência estadual são: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), Imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Destes, destacara-se com maior profundidade o ICMS.

outra, para a pessoa política que, de ordinário, isto é, em época de paz, tem competência para instituir este mesmo tributo) (CARRAZZA, 2013, p. 591)

2.3.1.1 ICMS

O Impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro, em virtude de seu amplo tratamento constitucional no que tange aos seus princípios, competências e materialidades diversificadas. Melo (1998) afirma que também é um dos tributos mais intrigantes, pois não há um consenso doutrinário sobre seus aspectos.

Apesar de estar previsto no texto constitucional de 1988, o ICMS já havia sido renunciado na Constituição de 1967, sob a denominação de ICM (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias). Segundo Machado (2013), desde que foi criado, o ICMS é de competência dos estados e do Distrito Federal, tendo sofrido significativas reformulações, dentre as quais a mais expressiva tenha vindo com a Emenda Constitucional 18/1965, quando determinou a não-cumulatividade do imposto. Neste viés, Machado (2013, p. 371) destaca que:

Competente para cobrança do ICMS é o Estado em que se verifica sua hipótese de incidência. Em regra, todavia, não possui os efeitos práticos desejados em virtude da não cumulatividade do imposto, técnica da qual em muitos casos decorrem sérias distorções, com favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimento daqueles predominantemente consumidores.

Atualmente, sua abrangência foi ampliada e passou a incidir, também, sobre as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação. Possui previsão expressa no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Conforme prescrito no dispositivo supramencionado, é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e que possui função fiscal, ou seja, tem por objetivo apenas a arrecadação e não o propósito de induzir comportamentos. Contudo, verifica-se que também utiliza, de forma secundária, a função extrafiscal, quando por meio da alteração das alíquotas pode estimular ou desestimular o consumo. Mazza (2016) afirma que também é possível fazer essa identificação do caráter extrafiscal quando o ICMS adota a seletividade de alíquotas em razão da essencialidade do produto ou do serviço tributado, conforme dispõe o §2º, inciso III do artigo 155 da Constituição Federal.

Ainda de acordo com Alexandre Mazza (2015), embora seja de competência estadual, a Constituição definiu temas que serão disciplinados pela União, sendo determinado pelo §2º, inciso XII do artigo 155 que as matérias destacadas no dispositivo deverão ser reguladas por meio de Lei Complementar, dentre os quais podemos citar a Lei Complementar nº 24/65 e a Lei nº 87/96, mais conhecida como Lei Kandir. Tal determinação visa uniformizar o tributo em todo país, vez que possui caráter nacional.

Quanto ao seu fato gerador, verifica-se que o ICMS possui três materialidades distintas de hipóteses de incidência. A primeira diz respeito à circulação de mercadorias, a segunda sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e a última sobre a prestação de serviços de comunicação. Todas essas hipóteses de incidência são descritas nos artigos 2º e, por exclusão, 3º da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza

definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

No que tange à materialidade da hipótese de incidência quanto à circulação de mercadorias, a melhor forma de compreender a incidência é analisar morfológicamente os termos que descrevem sua materialidade.

Iniciando pelo termo “operação”, temos: faculdade ou ação de um poder que produz certo efeito ou determinados objetivos, qual seja um ato ou negócio jurídico. Já em “circulação” tem-se a movimentação contínua ou fluxo de algo, para fins jurídicos, tem-se a transferência de titularidade. Por fim, o sentido de “mercadoria” trata de qualquer produto (bem móvel) suscetível de compra ou venda.

Aqui importa fazer um parêntese quanto a definição do termo “circulação”. O inciso I do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/1996 prescreve que o fato gerador da do imposto ocorre no momento “da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.”

Ocorre que o conceito jurídico de circulação exige que ocorra a transferência de titularidade, conforme afirma José de Melo (1998, p. 22):

O fato físico ‘saída’ de mercadorias do estabelecimento por si só, é irrelevante para tipificar a hipótese de incidência de ICMS.

As transferências de quaisquer espécies de coisas corpóreas, inclusive mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, não podem constituir fatos geradores de ICMS, apesar de haver sido, de longa data, consagrada a autonomia dos estabelecimentos, nos termos do DL-406/68 (art. 6º, § 2º).

Contudo, o referido dispositivo informa que o imposto deve incidir quando ocorrer a mera circulação física da mercadoria, visto que foi transferida de um estabelecimento para o outro de titularidade da mesma pessoa jurídica. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entendeu que:

EMENTA: - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - DESLOCAMENTO DE COISAS - INCIDÊNCIA - ARTIGO 23, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão "operações", bem como a designação do imposto, no que consagra o vocábulo "mercadoria", são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem. (AI 131941 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 09/04/1991, DJ 19-04-1991 PP-00932 EMENT VOL-01616-04 PP-00682)

Por oportuno, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 166:

“Súmula 166 - Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (SÚMULA 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996, p. 29382)”

Portanto, conforme o entendimento pacificado pela jurisprudência, não incide ICMS no simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte.

Neste mesmo sentido, a doutrina e a jurisprudência também concordam que a mera reserva não pode ser considerada como fato gerador de incidência de ICMS, pois não há a transferência de titularidade do bem. Assim, a Súmula 391 editada pelo Superior Tribunal de Justiça consubstancia o entendimento de que o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada e não sobre a simples reserva da demanda contratada:

Súmula 391 - O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada. (SÚMULA 391, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009)

Ainda sobre a análise dos conceitos morfológicos, também é necessário fazer uma importante observação quanto ao conceito de mercadoria. Para fins de incidência do imposto, temos que mercadorias são (MELO, 1998, p. 16) “bens corpóreos da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objetivo a sua distribuição para o consumo”. Nasrallah (2020) destaca que “Com o advento da Constituição Federal de 1988, a energia

elétrica passou a ser considerada mercadoria para fins de tributação pelo ICMS”, isso porque entende-se que a incidência do imposto está na correspondência da efetiva transferência de energia elétrica da concessionária ao consumidor.

Avançando para a incidência do imposto sobre os serviços de transportes, disposto no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, analisaremos também as descrições dos termos para facilitar a compreensão. Como especificado anteriormente, temos o termo “operação” quanto ao negócio jurídico. No termo “serviço”, de acordo com o dicionário Aurélio (2011, p. 808), compreende-se como a atividade econômica em que se comercializa o trabalho profissional viabilizando algo a alguém, em contraste com a produção de mercadorias. Quanto ao termo “interestadual”, temos o deslocamento de um Estado a outro. E, por fim, o termo “intermunicipal”, como o deslocamento de um município ao outro.

Assim, o ICMS incidirá somente quando houver um negócio jurídico que implique em prestar um serviço de transporte de pessoas ou coisas de um Estado a outro ou de um Município a outro. Portanto, se o serviço de transporte for intermunicipal ou interestadual, somente os Estados poderão tributá-lo pelo ICMS. Em contrapartida, se os serviços forem prestados nos limites do mesmo município (intramunicipal), somente o Município responsável poderá tributar pelo ISS. Isso ocorre em razão da competência privativa da tributação.

No que corresponde à incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação, considerando os termos já analisados, temos que o imposto incide sobre a prestação de um serviço de comunicação, que disponibilize meios para que a o interlocutor e o receptor possam estabelecer uma comunicação. Dessa forma, Carrazza (2013, p. 141) aponta que:

A regra matriz é prestar serviço sobre o regime de direito privado e não simplesmente realizar a comunicação. Incide sobre a ‘relação comunicativa’, atividade de caráter negocial em que alguém fornece a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra, mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, rádios-transmissores etc.

Quanto à importação de produtos ou serviços, verifica-se que também há incidência de ICMS, além do IPI e das taxas aduaneiras. Com a Emenda Constitucional nº 33/2001, o artigo 155 da Constituição Federal passou a prescrever que a incidência do imposto na importação de bens e serviços:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

Corroborando com o dispositivo, o Supremo Tribunal Federal afirmou seu entendimento na Súmula nº 661 e, posteriormente, convertida na Súmula Vinculante nº 48:

Súmula 661 - Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Súmula vinculante 48 - Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Partindo para o aspecto espacial de incidência do imposto, o artigo 11 da Lei Complementar nº 87/1996 dispõe, resumidamente, que no que tange à circulação de mercadoria, a incidência do imposto se dará, em regra, onde está o estabelecimento que transfere a titularidade, ou seja, no Estado onde se deu a saída jurídica. No tocante da prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, a incidência será onde tem início a prestação do serviço. Sobre o serviço de comunicação, será considerado o local da prestação do serviço, ou seja, o Estado para o qual os meios de comunicação são disponibilizados.

Há de se fazer uma ressalva quanto a incidência de ICMS nos produtos e/ou serviços oriundos de importação, visto que o destinatário do imposto será o Estado do estabelecimento ou indivíduo que receberá a mercadoria ou a prestação de serviço, mesmo que o bem tenha ingressado em território nacional por Unidade Federativa diversa da do destinatário final.

Prosseguindo, no que se refere ao aspecto temporal da hipótese de incidência, observa-se que há três regras quanto a sua definição, quais sejam: (i) sobre a circulação de mercadorias, deverá ser no momento da saída do estabelecimento ou no ato da prestação de serviço; (ii) sobre a prestação de serviços de transporte, deverá ser no momento do início da prestação de serviço ou ao final, caso se inicie no exterior; (iii) sobre o serviço de comunicação deverá ser no momento da prestação do serviço.

As bases de cálculo que incidem sobre o imposto também variam de acordo com o serviço ou produto. Para circulação de mercadorias, o valor considerado será o da operação, contudo é necessário considerar o disposto no inciso XI do artigo 155 da Constituição Federal:

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

(...)

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

(...)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

Portanto, quando o sujeito passivo for contribuinte dos dois impostos – IPI e ICMS – o valor do IPI não deverá ser incluído na base de cálculo do ICMS.

Quanto à base de cálculo dos serviços de transporte e comunicação, o valor será o preço cobrado pelo serviço, conforme descreve Melo (1998, p. 133): “No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na ‘operação mercantil’, na ‘prestação de serviços de transporte e de comunicação’, ou seja, o valor das mercadorias e o preço dos serviços respectivamente.” No caso de importação, a base de cálculo será o valor da mercadoria ou bem importado, constante no documento de importação, convertido para o real pela mesma taxa de câmbio utilizada para o cálculo do imposto de importação, acrescida, além do próprio imposto de importação, do IPI, IOF e das demais despesas aduaneiras.

No que tange às alíquotas do ICMS, o artigo 155 da Constituição prescreve que:

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

(...)

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

(...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;”

As alíquotas são um percentual ou um valor fixo aplicado sobre uma quantia ao calcular o imposto. Melo (1998, p. 159) explica que:

(...) a nítida desassociação entre a base de cálculo e alíquota, pois, enquanto a primeira constitui o elemento básico, a efetiva grandeza da materialidade tributária, a alíquota representa parte, quota ou fração desse determinado montante.

Obedecendo a prescrição constitucional, os Estados e o Distrito Federal podem estipular as alíquotas do ICMS. Da mesma forma, o referido dispositivo determina em seu inciso III que a alíquota do imposto poderá ser seletiva em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Contudo, há de se fazer importante ressalva quanto a seletividade no ICMS, pois a norma constitucional determinou que será facultada à atribuição do Estado, ou seja, a seletividade do ICMS não é obrigatória. Nesse sentido, Bartine (2016, p. 487) conclui que:

As alíquotas ainda poderão ser seletivas, visando a essencialidade da mercadoria para o consumo, buscando estimular o consumo de produtos essenciais e desestimular o consumo de produtos supérfluos.

A respeito do aspecto pessoal do imposto, o sujeito ativo da obrigação será o Estado ou o Distrito Federal onde ocorrer a efetiva operação ou a prestação de serviço. O inciso XII do artigo 155 da Constituição Federal define que caberá à lei complementar definir quem serão os sujeitos passivos dessa obrigação. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 87/1996 definiu em seu artigo 4º os contribuintes do ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse sentido, Bartine (2016, p. 483) explica que:

Além da fixação do contribuinte, o ICMS admitirá a responsabilidade tributária pelo seu adimplemento, sempre observando a determinação imposta a cada um dos Estados, através de sua legislação estadual.

A LC87/1996 não determina quais pessoas que serão consideradas responsáveis, apenas indicando em quais situações pertencem ao âmbito de competência de cada um dos Estados da federação.

Muito embora tenha sido objetificado a ampla discussão acerca do referido imposto, seu tema não foi exaurido, visto que ainda há ampla base para estudo no que se refere ao ICMS, principalmente no que tange a substituição tributária, bem como a famigerada ‘guerra fiscal’. Contudo, para fins desta pesquisa, os conceitos demonstrados neste capítulo já se revelam suficientemente norteadores para a compreensão e análise central da pesquisa.

CAPÍTULO 3 – O CONFLITO ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O IMPOSTO INDIRETO DO ICMS

O Brasil possui 27 unidades federativas, das quais 26 são Estados e um Distrito Federal. Estudos da Associação Comercial de São Paulo – ACSP apontam que dentre os tributos arrecadados no país, o ICMS é um dos que mais se destacam. Em 2017, a média anual de arrecadação oriunda do ICMS no Rio de Janeiro, por pessoa, chegou a R\$ 1.945,71. O somatório de arrecadação de todas as unidades federativas de ICMS representa 20% da arrecadação total de tributos do país no ano. Só no Rio de Janeiro, o percentual arrecadado chegou a 73% do valor total acumulado pelo Estado em 2017.

Importa ressaltar que em 2017 o valor do salário-mínimo no Brasil era de R\$ 937,00, ou seja, o morador do Estado do Rio de Janeiro foi onerado em pouco mais de dois salários-mínimos para arcar com os custos da arrecadação do imposto no ano. Isso representa uma média mensal de R\$ 162,00 no custo de vida do cidadão carioca.

Também é necessário destacar que, segundo o IBGE, no segundo trimestre de 2018 a taxa de desempregados no país chegou a 12,40%. Neste mesmo ano, o Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Sociais – DIEESE estimou que o valor da cesta básica aumentou em 18 capitais, sendo São Paulo e Rio de Janeiro as capitais em que ocorreu o maior custo do conjunto de bens alimentícios básicos, R\$ 471,44 e R\$ 466,75 respectivamente.

Ainda de acordo com o DIEESE, o salário-mínimo estipulado em 2018 (R\$ 954,00) precisaria ser quadruplicado para atender as necessidades básicas de um trabalhador e sua família:

Com base na cesta mais cara, que, em dezembro, foi a de São Paulo, e levando em consideração a determinação constitucional que estabelece que o salário mínimo deve ser suficiente para suprir as despesas de um trabalhador e da família dele com alimentação, moradia, saúde, educação, vestuário, higiene, transporte, lazer e previdência, o DIEESE estima mensalmente o valor do salário mínimo necessário. Em dezembro de 2018, o salário mínimo necessário para a manutenção de uma família de quatro pessoas deveria equivaler a R\$ 3.960,57, ou 4,15 vezes o mínimo de R\$ 954,00. Em novembro, o mínimo necessário correspondeu a R\$ 3.959,98, ou 4,15 vezes o piso vigente. Em dezembro de 2017, o salário mínimo necessário foi de R\$ 3.585,05, ou 3,83 vezes o piso em vigor, que equivalia a R\$ 937,00. (DIEESE, 2020, online)

Nesse aspecto, o Convênio ICMS nº 128/1994, autorizou as unidades federativas a estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica. No Rio de Janeiro, por exemplo, o Decreto nº 32.161 de 2002 determinou a redução da base de cálculo do ICMS nas operações internas com mercadorias que compõem a cesta básica, de modo que resulte no percentual de 7% de incidência do imposto. Contudo, revogou em 2019, por meio do Decreto nº 46.543/2018, a isenção do ICMS nas operações de saída dos produtos promovidas por estabelecimentos varejistas diretamente ao consumidor.

Outro dado a ser destacado é que o índice de pessoas em situação de extrema pobreza aumentou com a crise causada pelo Coronavírus em 2020. Segundo o Boletim divulgado pelo DIEESE em julho/2021, em março de 2020, os brasileiros que se encontravam em situação de extrema pobreza somatizavam 13,5 milhões da população total. Em março de 2021, o número de cidadãos nestas condições aumentou para mais de 14,2 milhões, o que representa um crescimento de 5,8%, segundo dados apresentados pelo Cadastro único para programas sociais (CadÚnico).

Ainda de acordo com o levantamento feito pelo DIEESE, em pesquisa realizada pela Rede Brasileira de Pesquisa em Soberania Alimentar, no fim de 2020 cerca de 116,8 milhões de brasileiros conviviam com algum grau de insegurança alimentar, destes, 19 milhões de estavam passando fome. Ironicamente, a pesquisa ainda revela que o número de bilionários brasileiros aumentou com a pandemia:

Segundo a revista Forbes (DOLAN, 2021), 22 brasileiros entraram ou retornaram à lista de pessoas com pelo menos 1 bilhão de dólares em patrimônio, em 2021. No total, são 65 brasileiros na lista e 2.755 em todo o mundo (660 a mais que no início de 2020). (DIEESE, 2020, online)

Com a alta da inflação acentuada pela crise da pandemia, as famílias de baixa renda têm suportado com extrema dificuldade o peso da tributação sobre os produtos e serviços para manterem o mínimo para subsistência de seus membros. Nesse contexto, se apresenta o questionamento: as cargas tributárias impostas pelos Estados, por meio do ICMS, respeitam os princípios da isonomia e da capacidade contributiva de todos os brasileiros?

3.1 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL LIMITADO PELA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO

Conforme já exposto, o Brasil optou por consagrar os direitos e garantias fundamentais de seus cidadãos por meio de sua Constituição Federal de 1988, que foi elaborada em alinhamento com “Declaração de Direitos Humanos Universais”, esculpindo em seu texto os objetivos de se construir uma sociedade mais justa, livre, igualitária e com o compromisso em reduzir as desigualdades sociais, inclusive as regionais, conforme exposto no artigo 3º da Carta Magna⁵.

Com este objetivo em foco, ao organizar a arrecadação de receitas, o Estado deverá observar os preceitos necessários a este fim sem deixar de seguir os princípios gerais para que haja a garantia de que os direitos fundamentais serão assegurados. Desta forma, preveu-se que ao determinar a arrecadação pelo Fisco, o Estado se atentaria a aplicabilidade de uma tributação que atendesse às necessidades para seu funcionamento pleno sem que o contribuinte fosse onerado excessivamente, resultando em um cenário de regressão, pois haveria cautela em onerar de modo proporcional aos rendimentos do indivíduo.

Contudo, de acordo com os dados revelados pela Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE (2017, online), a população que recebe até dois salários-mínimos necessita dispor de porcentagem absurdamente superior para o pagamento de impostos em comparação às famílias que dispõem de receitas acima de trinta salários-mínimos. Isso representa claramente que o sistema tributário brasileiro é regressivo, visto que onera em maior proporção os contribuintes que dispõem de menor fonte de renda.

Como evidenciado anteriormente, a maior despesa tributária no orçamento das famílias mais pobres está relacionada ao tributo que incide sobre bens e serviços. Isto porque ainda há um acovardamento pelo Estado de tributar efetivamente as riquezas da parcela populacional mais rica, direcionando sua principal fonte de arrecadação para os impostos que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços.

⁵ Cujo teor ora se reproduz: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Ressalta-se que a Constituição Federal de 1988 é uma das fontes principais do Direito Tributário sendo esta regimento fundamental para delinear todo o sistema tributário nacional. Isto significa que, ao mesmo passo que concede poder de instituir tributos, a Carta Magna também resguarda o contribuinte, limitando o poder de tributar por meio dos princípios fundamentais. Dentre eles, destaca-se para o presente estudo o princípio da capacidade contributiva que, conforme já apresentado, consiste na consideração do peso do tributo suportado pelo contribuinte em relação a sua capacidade econômica, devendo considerar o caráter pessoal do contribuinte, estabelecendo uma graduação baseada na capacidade contributiva do sujeito passivo.

Nesse sentido, Baleeiro (BALEIRO, 2005, p. 689) afirma que “a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento a concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”.

Aqui adentramos no que se pode considerar o primeiro entrave ao alcance deste fim. Transcrevendo o artigo 145, §1º da Constituição Federal tem-se:

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

Ao dispor do termo “sempre que possível”, o legislador constitucional facultou ao legislador ordinário a determinar as hipóteses em que pode ser ou não aplicado o princípio da capacidade contributiva. Contudo, segundo Baleeiro, há uma má interpretação por parte do ente tributante quanto essa facultatividade, pois “o advérbio sempre acentua o grau da imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a impessoalidade para graduar o imposto de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte” (BALEIRO, 2005, p. 694).

Ocorre que a instituição dos impostos está subdividida em duas classificações, conforme já demonstrado anteriormente, o que também contribui para impasse do alcance da aplicação do referido princípio. O primeiro trata do imposto direto, quando o contribuinte participa do processo e é responsável pelo fato gerador, suportando o peso do tributo. Enquanto no imposto

indireto, o contribuinte não é o responsável pelo fato gerador do tributo, entretanto suporta todo o ônus gerado, em razão da possibilidade de transferência dos custos para o consumidor final.

É neste ponto em que a doutrina majoritária encrava seu principal argumento quanto a impossibilidade de observância ao princípio da capacidade contributiva em relação ao imposto indireto, pois entende-se que diferentemente do imposto direto, onde é possível aplicar a graduação de alíquotas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, no imposto indireto não há mecanismos que possibilitem ao Estado afirmar as condições econômicas do sujeito que suporta o ônus do encargo tributário final.

Por ser a progressividade aplicável em casos nos quais ocorre a apresentação de fato-signo presuntivo de riqueza, previsto constitucionalmente por meio do inciso II do artigo 156, torna-se evidente um dos obstáculos mais penosos para o alcance da aplicação ao princípio da capacidade contributiva, pois não é admitido o uso da técnica progressiva em outros impostos que não os já determinados constitucionalmente. Assim, conforme preceitua Carrazza, “com exceção daqueles poucos impostos (como o ICMS e o IPI) cujas regras-matrizes constitucionais os incompatibilizam com a progressividade, todos os demais devem ser progressivos” (CARRAZZA, 2013, p. 99).

Tal justificativa se pauta no fato de que o consumidor final não está compreendido na norma que prevê o imposto como parte da relação tributária. Isto porque, considera-se sujeito passivo da obrigação da arrecadação de imposto sobre bens e serviços o vendedor/prestador de serviços, visto que este é o responsável por praticar o fato gerador e pelo recolhimento dos tributos, mas que, na prática, não é quem suporta o peso da obrigação tributária.

Assim, revela-se uma prática muito comum de mercado: os contribuintes de direito, legitimados pela norma tributária, repassam os valores a título de encargos tributários aos preços pagos pelos contribuintes de fato, neste caso o consumidor, a fim de preservarem o lucro do empresário, que é quem pratica a atividade que acarreta o fato gerador tributário.

Dessa forma, o sujeito passivo de direito que não possui os instrumentos de verificação da capacidade econômica dos consumidores, que são os sujeitos passivos de fato, repassa de maneira equivalente o valor do tributo ao mais rico e ao mais pobre. Entretanto, sabemos que este valor onera de forma mais significativa a parte mais vulnerável do sistema econômico, que

são os consumidores de menor poder aquisitivo, visto que o percentual de sua renda tem maior comprometimento em comparação ao de um consumidor com poder aquisitivo mais elevado.

Assim preceitua Carrazza (2013, p. 97):

É conveniente e razoável que os contribuintes suportem cargas tributárias proporcionais aos seus padrões de riqueza.
Nos Estados modernos o pagamento dos impostos deve ser feito com igualdade de sacrifícios entre os contribuintes. Os ricos devem proporcionalmente pagar mais impostos que os pobres, porque os efeitos da tributação são mais gravosos para estes últimos, que detém – como ensinam os economistas – *maior utilidade de excedente* (quanto mais pobre for o indivíduo, maior será o impacto econômico da retirada de parcela dos seus haveres).

Aqui jaz o item central da temática acerca da violação ao princípio da capacidade contributiva: quando há uma determinação legislativa que exige o pagamento igualitário de imposto por todos os indivíduos, obedecendo os mesmos preceitos e sendo-lhes aplicável a mesma alíquota, há um pressuposto equivocado de que esses contribuintes possuem as mesmas condições econômicas e que são de classes sociais equivalentes. Carrazza corrobora afirmando que “impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porque tratam de maneira idêntica contribuintes que, sob o ângulo da capacidade contributiva, não são iguais” (CARRAZZA, 2013, p. 101).

Em vista disso, há a aplicação da mais pura e, diga-se de passagem falsa, alusão ao princípio da isonomia, onde acredita-se que a igualdade é o tratamento igualitário entre os contribuintes. De fato, tal princípio está positivado em nossa Carta Magna, emanando em todos os ramos do direito os resplendores de seu desígnio. Porém incorre em sério erro hermenêutico quem se limita a esta definição, visto que a Constituição não permitiu limitar-se a simples igualdade formal, mas elevou-se ao patamar da isonomia material com o objetivo de asseverar o tratamento igual aos iguais e desigualmente aos desiguais na medida de suas desigualdades:

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada:
a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente;
b) discrimine, *na medida de suas desigualdades*, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente (CARRAZZA, 2013, p. 101).

A progressividade revela-se como o meio mais eficaz para plena aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, vez que é capaz de aferir as condições financeiras individuais e aplicar a tributação de maneira a respeitar a capacidade econômica do

contribuinte. E aqui, importa ressaltar que não se pode confundir progressividade com proporcionalidade. A proporcionalidade não atende ao referido princípio e, na realidade, acaba por conflitar diretamente com o ideal proposto. Isto porque pessoas com diferentes graus de riquezas arcam, na mesma proporção, com os impostos. O Professor Roque Carrazza utilizou um exemplo muito didático para ilustrar essa diferenciação:

se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontestavelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25. (CARRAZZA, 2013, p. 100)

Prosseguindo, verifica-se que a própria constituição se tornou obstáculo para realização deste fim, uma vez que admite a aplicação da progressividade apenas para duas espécies tributárias: o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)⁶ e o Imposto de Renda (IR)⁷. Todavia, muito embora a aplicação plena do princípio seja efetiva nos referidos impostos, não se faz suficiente para atender os preceitos fundamentais esculpidos na Carta Magna⁸.

Ao optar por tributar mais incisivamente o consumo de bens e serviços, enquanto proporciona uma tributação mais branda o patrimônio, o Estado demonstra ser conivente com a ampliação das desigualdades sociais, visto que escolha resulta na promoção de um sistema desigual, onde os contribuintes pagam nominalmente o mesmo impostos sobre o consumo, sujeitando ao contribuinte com menor poder aquisitivo a dispor de maior parte de sua renda, em comparação ao contribuinte com maior poder aquisitivo, para arcar com os custos fiscais.

Corroborando com esse entendimento, Poroca (2018) prescreve:

⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (...) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Porém, apesar de todo arcabouço normativo, presente tanto na Constituição Federal de 1988 quanto na vasta legislação tributária, destinado à repartição dos encargos oriundos das despesas públicas conforme a capacidade contributiva dos indivíduos, o sistema tributário nacional preservar, ou pior, eleva as desigualdades econômicas e sociais entre as diferentes classes de contribuintes, privilegiando as camadas mais ricas da sociedade e onerando excessivamente as mais carentes, gerando um panorama de injustiça fiscal. (POROCA. 2018, p. 23)

A doutrina majoritária dissemina que o respeito ao princípio da capacidade contributiva não se restringe à aplicabilidade da progressividade, mas que existem outros mecanismos, previstos constitucionalmente e que também atendem a este fim.

3.2 A SELETIVIDADE COMO MERA ILUSÃO AO ATENDIMENTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme já exposto no presente trabalho, o princípio da seletividade, constitucionalmente previsto no rol dos princípios tributários, tem por intuito a preservação do patrimônio do sujeito passivo em detrimento ao poder de tributar do Estado. Em suma, é o preceito que resguarda a possibilidade de reduzir as alíquotas tendo em vista a essencialidade do bem/serviço adquirido.

Dispõe de ligação direta com o fundamento da garantia do mínimo existencial, visto que intenta para assegurar tudo aquilo que é indispensável e necessário para atender a sobrevivência digna do contribuinte. Este, por sua vez, decorre diretamente do princípio da dignidade da pessoa humana resguardado constitucionalmente⁹ e integra o rol de itens limitadores ao poder de tributar do Estado. Faz-se imperioso observar o mínimo existencial com relação íntima ao princípio da capacidade contributiva:

(...) em qualquer modelo estatal – e no Estado Social principalmente – é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para prover o seu próprio sustento seja compelido a contribuir para o Estado, especialmente quando este lhe sonega aquilo de mais básico que prometeu prover (saúde, educação, segurança, habitação, salário digno, etc.). (BUFFON, 2009, p. 181)

Possui vinculação ao preceito constitucional que visa a construção de uma sociedade mais justa e solidária, garantido a erradicação da pobreza e reduzindo as desigualdades

⁹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana;

sociais¹⁰, assegurando uma sociedade em que os que possuem capacidade contributiva possam amparar aqueles que não a possui ou que a possui em menor grau.

Retornando ao conceito de seletividade, especificamente em se tratando à aplicação do princípio aos impostos, verifica-se que a seletividade está atribuída a dois impostos distintos: IPI¹¹ e ICMS¹². Por meio de breve leitura, é possível observar que, quanto a aplicação da seletividade, há uma distinção entre o IPI e o ICMS. Enquanto para um o legislador utilizou-se do termo “será seletivo”, no outro o termo utilizado foi “poderá ser”.

Por uma análise meramente gramatical, pode-se conjecturar que ao determinar que o imposto “será seletivo”, o constituinte impôs uma obrigatoriedade para que o imposto atendesse aos preceitos da seletividade. Ao passo que ao dispor do termo “poderá ser”, facultou ao ente tributante a adoção ou não do preceito constitucional da seletividade. Contudo, Baleeiro afirma:

O art. 155, § 2º, III, em sua literalidade, parece estabelecer a seletividade no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e serviços como uma faculdade, diferentemente da imperatividade, do mesmo princípio, em relação ao imposto sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I).

Entretanto, uma interpretação sistemática da Constituição Federal, que consagra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, evidencia que o verbo ‘poderá’, utilizado na redação do art. 150, § 2º, III, como sói acontecer com muitas expressões legislativas, tem conotação de dever, ou de imperatividade. (BALEIRO, 2005, p. 436)

Não obstante, a utilização desta interpretação, não se pode afastar simplesmente a facultatividade permitida pelo legislador constitucional. Desta forma, Hugo de Brito Machado ensina:

Questão importante envolvendo as alíquotas do ICMS diz respeito à seletividade. Nos termos da vigente Constituição Federal, esse imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias. A seletividade é, assim, facultativa. Entretanto, se o legislador estadual resolver adotar a seletividade, terá esta de ser sempre em função da essencialidade da mercadoria. O critério da seletividade não pode ser outro. Há de ser sempre o da essencialidade, de sorte que a mercadoria considerada essencial, cuja

¹⁰ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

¹² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

a gradação vai até aquela que se pode, mesmo, considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas. Sempre, evidentemente, observados os limites fixados pelo Senado Federal. (MACHADO, 2013, p. 384 -385)

Desta forma, pode-se preceituar que a aplicação das alíquotas do ICMS deve seguir de acordo com a relevância dos bens e serviços, incorporado às necessidades do indivíduo e com respeito aos princípios da dignidade da pessoa humana. Contudo, o presente estudo questiona se o referido princípio atende os preceitos da capacidade contributiva almejada pela constituição.

Viu-se que o princípio da capacidade contributiva se coaduna pela dedução de pagamento do imposto pelo contribuinte de acordo com a sua condição financeira. Quanto a aplicação do princípio da seletividade, temos que é a redução das alíquotas em relação a essencialidade do bem ou serviço. Voltando aos ensinamentos do Professor Roque Carraza, tem-se que ao reduzir alíquotas de forma geral de um determinado imposto, não se está atendendo ao princípio da capacidade contributiva, pois:

faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, *o quantum debeat* do primeiro será maior. Mas isto desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto. (CARRAZZA, 2013, p. 100)

Complementando o entendimento, Hugo de Brito Machado revela:

“Observa-se, porém, que a norma constitucional pertinente à seletividade do ICMS tem sido violada pelos Estados, que, interessados mais na arrecadação que no respeito ao Direito, preferem elevar as alíquotas sem considerar a essencialidade dos produtos e serviços, tendo em vista simplesmente a comodidade da arrecadação, como acontece com os combustíveis, a energia elétrica e os serviços de comunicação.” (MACHADO, 2013, p. 385)

Destarte, o fundamento do princípio não é atendido dentro de sua essência, pois a tributação de forma isonômica (material) e solidária não é alcançada pela seletividade. A gradação das alíquotas do imposto permanece impessoal e não considerará as características individuais do contribuinte, revelando que a seletividade auxilia, mas não promove a redução das desigualdades sociais, além de evidenciar a clara violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 celebrou em seu texto a perpetuação aos direitos e garantias fundamentais, consagrados mundialmente pelos direitos humanos. Ao estabelecer finalidades que preceituam a construção de uma sociedade mais justa e igualitária, que visam mitigar as desigualdades sociais e promover a justiça fiscal, a Carta Magna inovou ao instituir seus objetivos por meio de garantias fundamentais pautadas em princípios.

Não obstante, ao mesmo passo que promoveu aos entes federativos da nação o poder da instituição tributária, também limitou o alcance desse poder, por meio da aplicabilidade dos princípios fundamentais, em clara consonância com o sistema de freios e contrapesos do direito brasileiro. De fato, os princípios visam resguardar o contribuinte dos abusos cometidos pelo Estado no exercício de seu poder, de modo que os direitos e garantias fundamentais do sujeito passivo não fossem violados pelo ente tributante, limitando a invasão patrimonial do particular.

Contudo, muito embora esteja expressa sua previsão, é inquestionável que alguns princípios sofrem violações diárias no âmbito de sua aplicabilidade. Pasmem, algumas violações, inclusive, legitimadas pela própria Constituição, porém não se trata do instituto constitucional da ponderação dos princípios, mas sim de clara violação apenas para facilitar a função arrecadatória do Estado.

No que tange ao princípio da capacidade contributiva, observou-se que possui em seu escopo a nobre finalidade de promover a isonomia e garantir a justiça tributária, por meio do tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, dentro de suas desigualdades.

Apesar disto, encontra obstáculos constitucionais para sua aplicabilidade de modo que resta clara sua violação, visto que o método mais adequado à concretização do referido princípio disposto no artigo 145, §1º da Lei Maior é a progressividade, caracterizada pelo aumento crescente de todos os elementos que servem de base à verificação do imposto diante do aumento do signo presuntivo de riqueza, e essa se encontra inalcançável aos impostos indiretos, de acordo com o próprio texto constitucional.

Outrossim, quando se iguala contribuintes, fazendo-os satisfazer o custeio estatal na mesma proporção, de modo que suas peculiaridades financeiras não sejam relevadas, pressupomos um cenário de falsa igualdade, onerando muito mais aquele que possui capacidade econômica limitada em contrapartida aos que possuem situação financeira mais confortável. Isso promove um panorama de uma sociedade que perpetua as desigualdades sociais e afasta a justiça fiscal, revelando um severo quadro de regressividade tributária.

Neste liame, a seletividade apresenta-se como um mecanismo que propõe amenizar as mazelas causadas pelo impacto da tributação nos serviços de bens e consumo por meio da aplicação de alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade do bem. Entretanto, sua aplicabilidade também se encontra comprometida pela facultatividade do princípio em relação ao ICMS e pela falsa ilusão que o abatimento de alíquotas atenderá ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, pretendeu-se com este trabalho apresentar à comunidade, de forma geral, pressupostos que auxiliassem na construção crítica de opinião acerca do atual modelo tributário brasileiro que viola preceitos fundamentais do cidadão e que promove as desigualdades sociais perpetuadas ao longo dos anos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, L. D.; JÚNIOR, V. S. **Curso de direito constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BRASIL, Senado Federal do. **Constituição da república federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei Complementar n. 87**, de 13/09/1996. Brasília: Diário Oficial da União, de 16 set. 1996.

BRASIL. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALDAS, Igor Lúcio Dantas Araújo. *A ponderação de princípios e a supremacia do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana*. **Revista 94**. 2011. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/a-ponderacao-de-principios-e-a-supremacia-do-principio-constitucional-da-dignidade-da-pessoa-humana/>.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. *O princípio da essencialidade na tributação. Direito tributário em questão*. **Revista da FESDT/Fundação Escola Superior de Direito Tributário** n. 3. Porto Alegre: FESDT, 2009.

DIEESE. Custo da cesta básica aumenta em 10 capitais. Nota à Imprensa. 2020. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/2020/202002cestabasica.pdf>

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. PNAD Contínua – Rendimento de todas as fontes 2017. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/acfb1a9112a9eceedc4ea612d5aaf848.pdf.

LENZA, Pedro. **Curso constitucional esquematizado**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do Tributo**. São Paulo: Quarter Latin, 2005

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998.

MENDES, G.; BRANCO, P. G. **Curso de direito constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NASRALLAH, Amal. *STF define em repercussão geral que não incide ICMS sobre a demanda contratada*. **Revista eletrônica: Tributário nos bastidores**. 2020. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2020/04/stf-define-em-repercussao-geral-que-nao-incide-icms-sobre-a-demanda-contratada/>.

SÃO PAULO, Associação Comercial de. *SP e RJ são responsáveis por metade da arrecadação de tributos no País*. **Impostômetro**, 2017. Disponível em <https://impostometro.com.br/Estudos/Interna?idEstudo=2>.

SILVA, Carolina Dias Martins da Rosa. *Igualdade formal x igualdade material: a busca pela efetivação da isonomia*. **Conteúdo Jurídico**. 2017. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/48550/igualdade-formal-x-igualdade-material-a-busca-pela-efetivacao-da-isonomia>.

WOMMER, Fernanda Gabriela Bitencourt. **Utilizando a história e a natureza da ciência por meio de uma atividade colaborativa como mecanismo motivador de aprendizagem**. Tese de Mestrado em Estudos em Ciência. Centro de Ciências Naturais e Exatas. Universidade Federal de Santa Maria. Santa Maria, 2017. Disponível em: https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/12803/DIS_PPGEC_2017_WOMMER_FERNANDA.pdf?sequence=1&isAllowed=y