
A INJUSTIÇA FISCAL NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Injustice in fiscal taxes on consumption in brazil

Karoline de Oliveira Silva¹

Professora da UNIFAAHF – Luis Eduardo Magalhães/Bahia
karoline_osilva@hotmail.com.

 <http://lattes.cnpq.br/7489331357239631>

RESUMO: O presente artigo tem o escopo de demonstrar, por meio da análise da legislação e da doutrina, como a tributação sobre o consumo no Brasil, viola o princípio da capacidade contributiva expresso em nossa Carta Magna de 1988, que estabelece que o contribuinte pagará os impostos de acordo com a capacidade econômica, respeitando os direitos individuais nos termos da lei. Abordaremos, portanto, a força normativa dos princípios, visto que na prática estes acabam por serem violados, especialmente, a definição e as múltiplas relações e inferências do princípio da capacidade contributiva. O tema é relevante, visto que a maior porcentagem dos tributos no Brasil incide sobre o consumo e são pagos automaticamente quando se compra uma mercadoria, independentemente, da capacidade do contribuinte. Diante disso, serão analisados os tipos de tributos que incidem sobre o consumo e suas características, trataremos também da relação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade. Enfim, o trabalho procura apontar a injustiça fiscal na tributação sobre o consumo no país.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva; Consumo; Impostos; Injustiça Fiscal.

ABSTRACT: This article aims to demonstrate, through the analysis of legislation and doctrine, how the taxation on consumption in Brazil violates the principle of contributory capacity expressed in our 1988 Magna Carta, which establishes that the taxpayer will pay taxes according to economic capacity, respecting individual rights under the law. We will therefore address the normative force of the principles, since in practice they end up being violated, especially, the definition and the multiple relations and inferences of the principle of contributory capacity. The topic is relevant, since the largest percentage of taxes in Brazil is levied on consumption and is paid automatically when a good is purchased, regardless of the taxpayer's capacity. Therefore, the types of taxes that affect consumption and its characteristics will be analyzed, we will also deal with the relationship between the principle of contributory capacity and the principle of equality. Finally, the work seeks to point out the fiscal injustice in taxation on consumption in the country.

Keywords: Contributive Capacity; Consumption; Taxes; Injustice Tax.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO

* **Editora Responsável:** Suellem Aparecida Urnauer. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2628458988920263>.

¹ Mestra em Direito pelo Centro Universitário- UNIFG. Graduada em Direito pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB). Pós- graduada em Direito Tributário pelo Instituto Pedagógico Brasileiro. Professora e Advogada.

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL; 1.1 A força normativa dos princípios no neoconstitucionalismo; 1.2 O princípio da capacidade contributiva como a regra de ouro na tributação; 2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL; 2.1 Tributos sobre o consumo: definição e regressividade; 2.2 Os impostos sobre o consumo no Brasil: IPI, ICMS E ISS; 3 A INJUSTIÇA FISCAL NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO; CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO

O neoconstitucionalismo promoveu uma modificação na percepção dos princípios jurídicos constitucionais, esses passaram a ser considerados valores superiores e fundantes de nosso ordenamento jurídico. Desse modo, eles estabelecem as diretrizes e interpretações da legislação nacional, pois sua qualificação essencial garante que as demais normas devam estar em perfeita harmonia e conformidade com seus preceitos, o que, conseqüentemente, promove a coesão e a unidade interna de todo o sistema jurídico.

Nesse diapasão, os princípios constitucionais, aqui incluídos os tributários, são, indubitavelmente, vigas mestras, alicerces sobre os quais se constrói o sistema jurídico. Diante disso, os princípios constitucionais-tributários estão relacionados à necessidade de limitar o poder de tributar dos entes públicos e, por conseguinte, evitar o efeito confiscatório de tributos.

Dentre tais princípios, a capacidade contributiva visa não só assegurar o respeito ao cidadão contribuinte, fazendo com que o Estado não extrapole na sua função de exigir e arrecadar tributos, evitando arbitrariedades, abusos e desrespeitos, como também objetiva uma ordem jurídico-tributária justa. Porquanto, cada cidadão deve contribuir para o cumprimento dos fins do Estado na medida de sua capacidade contributiva.

Essa será a base teórica para o desenvolvimento do presente trabalho, que busca responder a seguinte questão: em que medida a não aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre os impostos sobre o consumo revelam a injustiça fiscal no país?

Para responder a tal questionamento, foi desenvolvida pesquisa bibliográfica e exploratória, por meio da revisão bibliográfica, concretizada na verificação de textos legislativos e obras e artigos sobre a temática, bem como, na análise de precedentes. Assim, utilizando-se de método dedutivo, passa-se de aspectos gerais a mais específicos, que se concretizam no exame crítico das decisões judiciais sobre a temática.

Para tanto, inicialmente será analisado o histórico, a definição e aplicação do princípio da capacidade contributiva no sistema tributário nacional. Em seguida, será verificada a tributação sobre o consumo no Brasil. Por fim, passa-se à discussão da injustiça fiscal e vulnerabilidade econômica promovidas diante da inaplicabilidade do princípio nos

casos dos impostos sobre o consumo.

1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 A força normativa dos princípios no neoconstitucionalismo

As brutais violações a direitos perpetradas durante a Segunda Guerra Mundial e a mudança paradigmática na compreensão da importância das Constituições, mudaram as concepções de Estado e de Direito. Haja vista que as severas restrições de direitos amparadas pela legalidade exigiram um rompimento com o cenário político e fez emergir uma nova fundamentação para o Direito, que não poderia ser mais pensando sob a perspectiva positivista.

Nesse contexto histórico, inaugura-se o Estado Constitucional de Direito, que faz emergir uma nova teoria normativo-principiológica: o neoconstitucionalismo. Esse novo modelo de constitucionalismo apresenta-se como as seguintes características: o reconhecimento de amplo rol de direitos fundamentais; a força normativa da Constituição; a consolidação de uma jurisdição constitucional com a consequente ampliação do poder jurisdicional sobre o poder legislativo; a afirmação do direito em uma dimensão principiológica; e, a utilização de técnicas ponderativas voltadas para a interpretação e aplicação do direito. De acordo com Lenio Streck (2009, p. 2-3):

Considero esse novo constitucionalismo, portanto, como proporcionador de uma verdadeira revolução copernicana no plano da teoria do direito e do Estado. O novo constitucionalismo – que aqui será denominado de neoconstitucionalismo – representa a real possibilidade de ruptura com o velho modelo de direito e de Estado (liberal-individualista, formal-burguês), a partir de uma perspectiva normativa e, por vezes, fortemente diretiva (especialmente em terrae brasilis) (...).

Diante desse novo paradigma, o pós-positivismo, marco filosófico do novo modelo de Estado, purgou pelo restabelecimento da relação entre o direito positivo e os valores de justiça material na aplicação do direito. Além disso, admitiu os preceitos de ordem moral e a normatividade dos princípios. Nas palavras de Luis Roberto Barroso (2015, p. 283-284):

A doutrina pós-positivista se inspira na revalorização da razão prática, na teoria da justiça e na legitimação da democracia. Nesse contexto, busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral da Constituição e das leis, mas sem, recorrer as categorias metafísicas. No conjunto de ideias ricas e heterogêneas que procuram abrigo nesse paradigma em construção, incluem-se a reentronização dos valores na

interpretação jurídica com o reconhecimento de normatividade aos princípios e de sua diferença qualitativa em relação às regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre a dignidade da pessoa humana.

Os princípios jurídicos são normas que orientam e norteiam a interpretação e aplicação das demais no campo do direito, com grande relevância após o chamado pós-positivismo, que está entre um dos marcos fundamentais e filosóficos do neoconstitucionalismo que surgiu a partir do século XXI (LENZA, p. 69). Regina Helena Costa (2020, p. 38) nos traz a definição do conceito de princípio: “Princípio, do latim *principium, principii*, significa ‘começo’, ‘origem’, ‘base’, ‘raiz’. Cientificamente, é o alicerce sobre o qual se constrói um sistema, o que conduz à conclusão de que uma ofensa a um princípio representa uma agressão ao próprio sistema”.

Na concepção de Robert Alexy (2011, p. 90), os princípios são mandados de otimização, já que ordenam que sua aplicação seja realizada “na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Nesse sentido, os princípios configuram verdadeiros mandamentos nucleares do sistema jurídico, são normas fundamentais que acabam por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, dando coesão e harmonizando o sistema. Desse modo, a compreensão do conteúdo e do alcance dos princípios, mostra-se imprescindível para o entendimento de todo ordenamento jurídico.

Portanto, os textos constitucionais pós regimes totalitários, como é o caso da Constituição brasileira de 1988, não só trouxeram um conteúdo principiológico, como afirmaram a força normativa dos princípios tornando-os norma jurídica, e, portanto, imperativos. Assim, os comandos principiológicos são capazes de regular as mais diversas situações fáticas existentes, representando, inclusive, “a efetiva possibilidade de resgate do mundo prático (faticidade) até então negado pelo positivismo” (STRECK, 2009, p. 4), possuindo, por conseguinte, imperatividade e normatividade.

1.2 O princípio da capacidade contributiva como a regra de ouro na tributação

A força normativa dos princípios também alcança a esfera tributária, de modo que os princípios constitucionais são responsáveis pela regulação tributária no país, sendo considerados como verdadeiros limites ao poder de tributar dos entes federativos. Dentre os

princípios tributários, um tem sido considerado como uma verdadeira regra de ouro na tributação, um garantidor da justiça fiscal: o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva é antigo, pois no Antigo Egito já se tinha a preocupação de que o pagamento dos tributos deveria ser de acordo com a riqueza de cada indivíduo, assim como na Antiga Grécia cada indivíduo contribuía de acordo com sua capacidade financeira para financiar a civilização grega (AZEVEDO, 2013).

Já na Idade Média introduziu-se a ideia de que a cobrança dos tributos somente seria lícita se este se voltasse para a bem comum de todos, para evitar uma injustiça fiscal cada pessoa pagaria de forma igualitária, mas conforme sua capacidade, e também para evitar o não pagamento do mesmo (AZEVEDO, 2013).

Portanto, a expressão capacidade contributiva surge junto com a ciência das finanças. Desde a antiguidade clássica com a concepção filosófica grega de justiça distributiva já é possível perceber a ideia fundamental de os cidadãos apenas deveriam custear as necessidades coletivas na medida de suas forças econômicas. Ademais, São Tomás de Aquino, na Idade Média, já preconizava que o dever de pagar tributos deveria ser tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitem* (MEIRELLES, 1997).

Ademais, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, ficou expresso em seu artigo 13º que: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

Historicamente, o princípio da capacidade contributiva surge, no Brasil, com a Constituição Imperial de 1824, conforme o seu art. 179, XV: “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres”. No entanto, foi suprimido na Constituição de 1891.

Já na Carta Constitucional de 1934 tal princípio retomou a sua estatura constitucional, através de diversos dispositivos espalhados pelo texto constitucional. De acordo com Eduardo Sabbag (2017, p. 198), os três comandos constitucionais que versaram sobre o postulado abordaram os seguintes pontos:

(I) a progressividade dos impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado (art. 128); (II) a proibição de que nenhum imposto poderia ser elevado além de 20% de seu valor no instante do aumento (art. 185); e (III) a proibição de que as multas de mora impusessem ônus exorbitante ao contribuinte, que não poderia superar 10% do valor do imposto ou taxa devidos (art. 184, parágrafo único).

A Constituição de 1937 não tratou do princípio. Diferentemente, a Constituição de 1946 trouxe tal postulado no art. 202: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Todavia, a reforma constitucional tributária promovida pela EC n. 18, de 1965 revogou o mencionado art. 202, sendo seguida, na mesma linha de abstenção de tratamento da matéria, pela Constituição de 1967 e pela EC n. 1, de 1969 (SABBAG, 2017).

Finalmente, findo o período ditatorial, o Princípio da Capacidade Contributiva ressurgiu na Constituição Federal de 1988, esta trata do princípio no art. 145, § 1.º, nos seguintes termos:

Art. 145. (...) § 1.º 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.

O princípio da capacidade contributiva tem seu conteúdo determinável pela possibilidade do contribuinte custear as atividades estatais em razão de sua renda disponível, de modo que ajuste-se às suas condições individuais. Diante disso, tal princípio protege o mínimo existencial, de sorte que enquanto a renda não ultrapassar tal valor mínimo não há que se falar em capacidade contributiva (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Esse princípio é “o principal parâmetro de desigualdade a ser levado em consideração para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas” (ALEXANDRE, 2015, p. 124), pois através dele busca-se a aplicação da equidade horizontal, em que deve haver o tratamento igual dos indivíduos considerados iguais, e da equidade vertical, com o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais. De acordo com José Ricardo Meirelles (1997, 334):

Na realidade, a expressão capacidade contributiva em sua origem foi genericamente considerada como sinônimo de riqueza ou de patrimônio, indicando as forças econômicas individuais que propiciavam o pagamento diferenciado dos tributos. A carga tributária seria então proporcional à riqueza ou ao patrimônio acumulado.

Isso significa que cada um deve contribuir na medida de seu patrimônio, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira (TORRES, 2005). Sendo assim, o princípio supramencionado possui um alto cunho social, cujo o escopo é o estabelecimento

de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto. De acordo com Harada (2017, p. 272):

O princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Note-se que o texto refere-se corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva. A gradação só se refere a impostos e não a tributos, mesmo porque são a espécie responsável pela maior parte da arrecadação tributária, consistente na retirada da parcela de riquezas dos particulares. Personalizar pressupõe graduar impostos segundo a capacidade contributiva de cada um.

A capacidade contributiva pode ser de duas espécies: I) Capacidade Contributiva Absoluta (ou Objetiva) e II) Capacidade Contributiva Relativa (ou Subjetiva). A primeira é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o fato gerador e a destinação dos recursos. Já na segunda o legislador “elege o sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário”. É capacidade contributiva subjetiva que é considerada a gradação dos impostos, à luz da progressividade, além da consideração ao mínimo vital e à não confiscabilidade (COSTA, 2003, p. 27).

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva está sujeita à técnica da progressividade, segundo a qual é possível estabelecer valores diferenciados de alíquotas de acordo com a majoração da base de cálculo do imposto, ou seja, o “quanto mais se ganha, mais se paga”. Ademais, tal princípio também resguarda o mínimo vital ou existencial² na medida em a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo, de modo que abaixo da “situação minimamente vital haverá uma espécie de isenção, para fins de capacidade contributiva aferível” (SABBAG, 2017, p. 195).

De mais a mais, o princípio tem íntima relação com a seletividade. “A seletividade tributária é uma técnica de gradação da incidência dos impostos indiretos, de modo que o gravame seja tanto menor quanto mais essencial for o consumo de determinado bem ou serviço” (ESAF, 2015, p. 312). Isso quer dizer que aos produtos essenciais, devem ter alíquotas menores, posto que seu consumo esgota o rendimento das pessoas de baixa renda, justamente, as camadas desprovidas de capacidade contributiva. De acordo com Humberto Ávila (2006, p. 388) “a capacidade contributiva do sujeito passivo inicia depois que ele já gastou com a satisfação da sua existência mínima e da sua família”.

² Se traduz na quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pela tributação por via de impostos, é de todo natural que vital.

Sobre a não confiscalidade, as lições de Baleeiro (2005, p. 574) são claras:

A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato \pm signo presuntivo de riqueza \pm (na feliz expressão de A. A. Becker) posto na hipótese legal. A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.

Enfim, apesar do cidadão ter o dever de contribuir para a manutenção da máquina estatal e da sociedade, a Carta Magna de 1988 garante que este deve manter o mínimo existencial, de modo a possibilitar uma existência digna para o contribuinte e sua família. Assim, o princípio da capacidade contributiva revela não só a igualdade material na tributação como é verdadeiro instrumento de justiça tributária.

2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

2.1 Tributos sobre o consumo: definição e regressividade

A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) define que os tributos sobre o consumo são “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”. Nesse sentido, a definição apresentada pela entidade revela que pode a “utilização” de bens e serviços gerar a presunção de riqueza, de modo que o valor do tributo já integre o valor dos bens e serviços ou ocorrer posteriormente, no decorrer do uso destes. Ademais, “a utilização de bens e serviços ‘finais’, isto é, evidencia-se, por um lado, que a incidência ocorre no final da cadeia produtiva, e por outro, que é o consumidor final quem pagará o tributo já repercutido no preço dos bens e serviços” (SILVA; GASSEN, 2011, p. 170).

Por conseguinte, os tributos sobre o consumo, também conhecidos como tributos indiretos, são encargos tributários que têm como característica a repercussão econômica na cadeia de consumo, de maneira que se opera a translação do seu encargo econômico-financeiro ao consumidor final por meio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional (ALEXANDRE, 2015).

Desse modo, são evidentes as presenças do contribuinte de direito (o comerciante), previsto no ordenamento como o responsável pelo fato imponible e que ocupa, conseqüentemente, o polo passivo da obrigação tributária, e o de fato (o consumidor), aquele que arca economicamente com o encargo em si. Ocorrendo a substituição tributária para trás, regressiva ou antecedente, pois “as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias” (ALEXANDRE, 2015, p. 307).

Isso significa que os tributos gerais sobre o consumo incidem sobre os consumidores finais, transbordando para o terreno da regressividade, já que que “os consumidores, ricos ou pobres, realizando transações de bens e serviços, pagam na mesma proporção, em relação ao valor do bem ou serviço adquirido, independentemente de suas capacidades de contribuição” (SABBAG, 2017, p. 232).

Ademais, devido a estrutura tributária brasileira constituir-se, predominantemente, de tributos indiretos, estes gravames sobressaem, de modo expressivo provocando uma regressividade³, e onerando mais gravosamente os mais pobres. Mas, é imperioso ressaltar que o princípio da capacidade contributiva vale para todos os tributos, independentemente da técnica de tributação, isto é, “vale tanto para os impostos diretos quanto para os indiretos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 32).

Segundo dados da Receita Federal do Brasil a carga tributária bruta no país foi de 31,64% no ano de 2020, sendo a maior parte do incremento da carga proveniente da tributação sobre bens e serviços. Do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 1,58%, sobre a renda 7,06% e sobre o consumo 13,42%. Do total da porcentagem de arrecadação os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 4,64%, sobre a renda 21,62% e sobre o consumo 44,64% (BRASIL, 2020).

Como pode se inferir da análise do percentual de arrecadação e do PIB, os tributos incidentes sobre o consumo representam o percentual mais significativo da carga tributária, sendo a principal fonte de arrecadação do país. Enfim, os estudos publicados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2020) evidenciam que os impostos indiretos representam mais de 51% da carga tributária bruta total.

³ A substituição tributária para trás, regressiva ou antecedente ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias.

2.2 Os impostos sobre o consumo no Brasil: IPI, ICMS E ISS

No país, são três os impostos sobre o consumo: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Tais impostos são de competência de entidades políticas diferentes e incide, de alguma forma, sobre o consumo de bens e serviços em nosso país.

O IPI, nos termos do art. 153, IV, da CF, é de competência da União: “A União, na forma do art. 153, IV, da CF, poderá instituir: IV – imposto sobre produtos industrializados”. Portanto, tal imposto é real e seletivo, já que recai sobre uma determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria e a incidência de alíquotas é variável, tendo como critério a essencialidade do produto. “A tendência do IPI é restringir-se à tributação de produtos considerados suntuários ou de luxo, com o que o imposto passará, efetivamente, a ter caráter seletivo, contribuindo para a consecução da justiça social, já que indiscutível sua natureza de imposto de consumo” (HARADA, 2017, p. 293).

O contribuinte do IPI será: a) o importador ou quem a lei a ele equiparar; b) o industrial ou quem a lei a ele equiparar; c) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça a industriais ou a estes equiparados; d) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão (art. 51 do CTN).

O fato gerador poderá ocorrer nas seguintes situações adiante delineadas: a) importação (o início do desembaraço aduaneiro); b) saída do estabelecimento industrial ou equiparado de produto industrializado; c) aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido; d) outras hipóteses específicas da lei, como no caso de saída de produtos de estabelecimentos equiparados a industrial ou a primeira saída por revenda de produtos importados etc (art. 46 do CTN).

O ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal, como estabelecido no art. 155 da CF: “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 Eduardo Sabbag (2017, p. 1539):

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da EC n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não

cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.

O sujeito passivo do ICMS poderá ser: a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; b) importadores de bens de qualquer natureza; c) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; d) prestadores de serviços de comunicação (art. 4º da LC n. 87/96). O fato gerador do imposto tem como base nuclear a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, CF).

O ISS é um imposto de competência municipal, conforme o art. 156, III, da Carta Magna de 1988: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (...)”. Urge salientar que caberá a cada Município⁴ a edição de uma lei ordinária para a instituição do ISS, no entanto a estrutura normativa do imposto está disciplinada em legislação complementar federal de âmbito nacional, a atual LC n. 116/2003.

Conforme o art. 5º da LC n. 116/2003, é sujeito passivo do ISS o prestador de serviço, na condição de empresa ou de profissional autônomo com ou sem estabelecimento fixo. O fato gerador do é a prestação de serviços constantes da Lista anexa à LC n. 116/2003, ainda que tais serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador (art. 1º, parte final, LC n.116/2003). Segundo Sabbag (2017, p. 1479), “a mencionada Lista enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens. Em tempo, frise-se que o imposto incide independentemente da denominação dada ao serviço prestado (art. 1º, § 4º, da LC n. 116/2003 c/c art. 4º, I, CTN)”.

Finalmente, o IPI, o ICMS e o ISS, de competência respectiva da União, dos Estados e do Distrito Federal, e dos Municípios, são considerados “típicos” tributos sobre o consumo, tendo tais impostos representado, em 2018, o percentual de 2,36% (IPI), 20,92% (ICMS) e 2,71% (ISS) do total de arrecadação no país. Em que pese existam outros tributos⁵ e outras espécies tributárias que incidem sobre o consumo, a exemplo do Programa de Integração

⁴ Ademais, é bom lembrar que, na condição de imposto municipal, o ISS poderá ser instituído igualmente pelo Distrito Federal, no exercício da competência tributária cumulativa ou múltipla (art. 147, parte final, CF).

⁵ Nesse sentido, no Agravo regimental do Recurso Extraordinário nº 406.955 decidido pelo Supremo Tribunal Federal é sustentado que “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”.

Social (PIS) e a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), nos interessa apenas discorrer sobre tais tributos em razão da incidência do princípio da capacidade contributiva recair apenas sobre impostos.

3 A INJUSTIÇA FISCAL NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

A justiça é um conceito chave para o Direito. O valor do que é justo pressupõe princípios, especialmente, quando se trata de cargas e reivindicações compartilhadas ente os membros da sociedade. Dois pesos ou duas medidas para casos iguais mostra-se, claramente, injusto e para isso estabelecemos a igualdade formal. Todavia, a justiça material, também orientada por princípios, exige o tratamento desigual para os desiguais na medida de sua desigualdade.

Quando falamos de um direito tributário justo, estamos também falando em justiça social, na medida em que se faz necessária uma tributação cujo critério de repartição das cargas de impostos seja conforme a capacidade contributiva de cada indivíduo. A realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, oportunista e ilimitada (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

“Se os limites da carga tributária devem ser determinados, não se pode deixar de considerar o ônus do consumidor com o imposto sobre vendas e outros impostos sobre o consumo” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 47). No entanto, de acordo com os pesquisadores, a cobrança dos impostos sobre os bens e serviços em detrimento dos impostos sobre a renda e a propriedade “sabota a aplicação real do princípio de capacidade contributiva, resultando em um sistema regressivo no qual famílias de renda proporcionalmente menor financiam uma maior fatia do Estado” (IPEA, 2019, p. 7).

(...) o Brasil apresenta uma matriz tributária altamente regressiva, na qual as pessoas com menor capacidade contributiva arcam com a maior parte dos tributos arrecadados em nosso país. Isso se dá, em boa parte, devido à importância dada à incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços. Em geral, esse tipo de tributação não considera a capacidade contributiva do indivíduo para efeitos de tributação, o que acaba por ser responsável pela maior parte do ônus atribuído às camadas menos abastadas de nossa população (GASSEN, et.al., 2013, p. 224).

O modo como o sistema tributário usa os instrumentos de arrecadação em relação a cada contribuinte influencia a distribuição de renda no país, sendo assim a capacidade

econômica de cada agente sofre forte impacto em razão da organização do sistema tributário feito pelo Estado que pode reverberar inúmeras injustiças sociais. Nesse sentido:

Combater as distorções causadas pela atual estrutura fiscal deve ser prioridade na agenda de nossa nação, uma vez que a busca pela justiça social passa, necessariamente, pela realização da justiça tributária. No entanto, tal objetivo só pode ser atingido hoje por intermédio de uma profunda mudança na estrutura da tributação, que proporcione uma melhor distribuição dos tributos existentes, principalmente aqueles incidentes sobre o consumo (GASSEN, et.al., 2013, p. 225).

Enfim, o princípio da capacidade contributiva tem aplicação imediata, já que se trata de uma garantia fundamental à igualdade na esfera tributária. Desse modo, a expressão “sempre que possível” contida no §1º do art. 145, da Constituição de 1988 só pode significar que os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se, por sua natureza isso for impossível.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na realização de suas funções, o Estado necessita de vultosos - “ilimitados” – recursos. Para promover o ingresso de verbas nos cofres públicos, o Estado faz uso do direito de tributar, este decorre do seu poder de império, através do qual ele pode fazer ‘derivar’ para seus cofres parte do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição.

Tendo em vista que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, o legislador constituinte criou proteções aos contribuintes, por meio de princípios constitucionais-tributários. Portanto, o princípio da capacidade contributiva prevê que o Estado deve tributar, de acordo com as possibilidades de cada contribuinte (capacidade econômica), procurando atingir a justiça fiscal.

Sendo assim, a legislação tributária não pode desconsiderar as desigualdades existentes, prescrevendo tratamento jurídico idêntico a todos os contribuintes, sob pena de violar o princípio da capacidade contributiva, o que resulta, conseqüentemente, no respeito ao princípio da isonomia material.

Todavia, a tributação sobre o consumo encontra grande dificuldade em concretizar o princípio da Capacidade Contributiva, pois ela é regressiva, ou seja, incide independentemente da capacidade econômica daqueles que consomem, o que

faz com que os contribuintes que têm menor renda tenham retirado um maior percentual da sua riqueza por tais tributos em relação aos de maior poder aquisitivo.

Ademais, estrutura tributária brasileira constituir-se, majoritariamente, de tributos indiretos, o que promove regressividade, e onera mais gravosamente os mais pobres. Nesse sentido, uma possível solução, é necessária modificação na ênfase dos tributos indiretos para os diretos, que permitem a possibilidade de se aferir a capacidade contributiva de cada contribuinte, o que favorece uma maior equidade na arrecadação do Estado.

Por fim, é imperioso discutir modos de se reformular a matriz tributária, para que haja melhor distribuição do ônus fiscal em nosso país, devendo se buscar alternativas para minimizar a regressividade do sistema tributário. É importante que se promova a conscientização dos contribuintes sobre o papel da tributação, havendo mais transparência no uso dos recursos públicos. Enfim, são imperiosas mudanças para tornar o Brasil uma nação menos desigual, por meio da busca de uma maior justiça social, que passa, obrigatoriamente, pela remodelação da estrutura fiscal para uma maior justiça tributária.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AZEVEDO, Naiara Silveira. *O princípio da capacidade contributiva e seus mecanismos para efetividade da justiça fiscal*. Osasco: UNIFIEO, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. Escola de Administração Fazendária. *Cadernos de finanças públicas* – n. 15 (dez. 2015). Brasília : Esaf, 2000-2016.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Texto para discussão*. Brasília; Rio de Janeiro: Ipea, 1990-2019. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2449.pdf. Acesso em: 18. Jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo regimental do Recurso Extraordinário nº 406.955*. Segunda Turma. Min. Relator: Joaquim Barbosa. Agravante: Fábio Couto de Araújo Cançado e outros. Agravado: Estado de Minas Gerais. Data de julgamento: 04/10/2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>. Acesso em: 18. Jan. 2021.

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

GASSEN, Valcir. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Revista Sequência* (Florianópolis), n. 66, p. 213-234, jul. 2013.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

ILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. Quem Pode Mais Paga Mais: Tributação Sobre o Consumo no Brasil e Democracia. *Revista Brasileira de Direito*, IEMD, Vol. 7, nº 2, jul-dez 2011,

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional esquematizado*. -21. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MEIRELES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília a. 34 n. 136 out./dez. 1997, p. 333-340.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, neoconstitucionalismo e “o problema da discricionariedade dos juízes”. *Revista Eletrônica do Curso de Direito Opet*. N. 1. 2009. Disponível em: https://www.opet.com.br/faculdade/revistaanima/pdf/anima1/artigo_Lenio_Luiz_Streck_hermeneutica.pdf. Acesso em: 07. jun. 2021.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
