

Suzy de Freitas Silva

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

ANÁLISE DA (IN) COMPATIBILIDADE DO
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
NO QUE TANGE A SELETIVIDADE NA
TRIBUTAÇÃO INDIRETA ■



Na antiguidade, diante do sofrimento com o confisco estatal e a imposição de tributos excessivos aos indivíduos menos abastados e, aplicações divergentes dos recursos arrecadados que excluía o bem comum, acen-tuaram como resposta, revoluções e manifestações dos contribuintes em massa, na busca da satisfação de suas necessidades básicas e o alcance da justiça distributiva. Nesse contexto, o presente livro busca estudar, por meio de pesquisa bibliográfica de autores clássicos e contemporâneos, sobre a (in) compatibilidade entre o princípio da capacidade contribu-tiva e o binômio seletividade e essencialidade, sob a perspectiva de análise dos limites da vedação ao confisco estatal; a garantia do mínimo existencial; a observância da pessoalidade; a contenção da regressividade, bem como da promoção da equidade com a limitação da intensidade na tributação indireta. A relevância social fundamenta o objeto de estudo, uma vez que o binômio se mostra insuficiente na concretização do mínimo existencial, com vistas a garantir o desenvolvimento econômico da população de baixa renda e, erradicar a desigualdade. Nessa temática, infere-se que o princípio constitucional da capacidade contributiva é in-compatível com o binômio seletividade e essencialidade, visto que a apli-cabilidade deste último, afasta a pessoalidade do contribuinte de fato, passando a confiscar parte do mínimo existencial dos menos abastados, limitando o direito à liberdade na aquisição destes bens e serviços de acordo com a subjetividade do indivíduo, além de interferir na concretiza-ção ao princípio da dignidade da pessoa humana, problemática esta, onde a doutrina cogita como possibilidade de solução, a restituição com base nos dados do sistema CádÚnico do governo federal na identificação da população de baixa renda, com o intuito de se aproximar das aspirações constitucionais não previstas na PEC 45 e 110, ambas de 2019.



Capacidade contributiva

Direção Editorial

Lucas Fontella Margoni

Comitê Científico

Prof^º. Ma. Lilia de Pieri

Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG)

Prof^º Ma. Vanessa Cristina Gavião Bastos

Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG)

Capacidade Contributiva

Análise da (in) compatibilidade do princípio da capacidade contributiva no que tange a seletividade na tributação indireta

Suzy de Freitas Silva



Diagramação: Marcelo A. S. Alves

Capa: Carole Kümmecke - <https://www.conceptualeditora.com/>

O padrão ortográfico e o sistema de citações e referências bibliográficas são prerrogativas de cada autor. Da mesma forma, o conteúdo de cada capítulo é de inteira e exclusiva responsabilidade de seu respectivo autor.



Todos os livros publicados pela Editora Fi estão sob os direitos da [Creative Commons 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR) https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

SILVA, Suzy de Freitas

Capacidade contributiva: análise da (in) compatibilidade do princípio da capacidade contributiva no que tange a seletividade na tributação indireta [recurso eletrônico] / Suzy de Freitas Silva -- Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.

87 p.

ISBN - 978-65-5917-226-9

DOI - 10.22350/9786559172269

Disponível em: <http://www.editorafi.org>

1. Tributação; 2. Igualdade; 3. Capacidade contributiva; 4. Mínimo existencial; I. Título.

CDD: 340

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito 340

*Dedico o presente trabalho,
primeiramente a **DEUS**,
meu criador, meu tudo,
ao Senhor **JESUS o CRISTO**
meu intercessor, minha condição,
á família que o criador tem me emprestado,
ao **Davi Henrique**, neto muito amado e,
aos **netos(as)** que ainda virão.*

Agradecimentos

*Primeiramente agradeço a **DEUS** pelo fôlego de vida, pela saúde e sabedoria que tem proporcionado, possibilitando o alcance de mais esta graduação.*

Agradeço a minha família, por todo apoio, conselhos e paciência neste meu período de ausência, devido a dedicação aos estudos.

Às chefiãs pelas liberações, de acordo com a necessidade de estudo e, às colegas de trabalho pelo apoio.

À aluna e amiga Priscila, pela paciência devido minhas incompreensões e, por toda troca de experiência, conselhos e apoio com as tecnologias.

*Ao aluno e amigo Rudson, assim como os demais alunos músicos, que tocaram comigo nos intervalos culturais, partituras que expressam louvores ao **DEUS** que servimos.*

A Paula da coordenação, bem como ao Renato e Ricardo do SAJ, pelo carinho e paciência.

Aos excelentes Mestres que fizeram e farão parte do meu aprendizado nessa trajetória e, em especial a Mestre, amiga e conselheira Lília de Pieri, excelente professora e orientadora, que tem despertado o tema do presente trabalho, com a ministração das aulas pertencentes a disciplina de Direito Tributário e, devido a relevância social que ele representa.

*Agradeço a todos que festejaram comigo, o título de destaque acadêmico, que **DEUS** tem me presenteado, ainda que sem merecimento.*

*“ENQUANTO, por efeito de leis e costumes, houver proscricção social,
forçando a existência, em plena civilização, de verdadeiros infernos,
e desvirtuando, por humana fatalidade, um destino por natureza divino;
enquanto os três problemas do século –
a degradação do homem pelo proletariado,
a prostituição da mulher pela fome,
e a atrofia da criança pela ignorância não forem resolvidos,
enquanto houver lugares onde seja possível a asfixia social;
em outras palavras, e de um ponto de vista mais amplo ainda,
enquanto sobre a terra houver ignorância e miséria,
livros como este não serão inúteis.”*

(Os Miseráveis - Victor de Hugo)

Lista de abreviaturas e siglas

a.C	Antes de Cristo
Art.	Artigo
CádÚnico	Cadastro Único do Governo Federal
Caput	cabeça
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
Ed.	Editor
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
ISS ou ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

Sumário

Prefácio **17**

Líliã de Pieri

Introdução **19**

1 **22**

A tributação, o princípio da igualdade e a capacidade contributiva

- 1.1 Origem do Fenômeno da Tributação..... 22
- 1.2 Breve Histórico do Princípio da Igualdade (Isonomia) e do Princípio da Capacidade Contributiva..... 24
- 1.3 O Princípio da Capacidade Contributiva..... 28

2 **32**

Os tributos indiretos, o princípio da capacidade contributiva e seus limites

- 2.1 A Capacidade Contributiva (Capacidade Econômica)..... 32
- 2.2 A Tributação Indireta e a Repercussão Econômica da Tributação sobre o Consumo...36
- 2.3 Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Indireta..... 39
- 2.4 O Princípio da Capacidade Contributiva e os Limites do Mínimo Existencial e a Vedação ao Confisco Estatal 45

3 **51**

O princípio da capacidade contributiva e o instituto da seletividade e essencialidade aplicado ao ICMS, instrumentos de aprimoramento e apontamentos sobre a PEC 45/2019 e PEC 110/2019

- 3.1 O Instituto da Seletividade e a Essencialidade 51
 - 3.1.1 A Essencialidade e o Direito de Liberdade 55
- 3.2 A (In) Compatibilidade do Princípio da Capacidade Contributiva, no que tange a Seletividade do inciso III do §2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 58
- 3.3 Instrumentos de Aprimoramento da Capacidade Contributiva e Apontamentos sobre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019 63
 - 3.3.1 Técnica de Simplificação Tributária e Restituição à População de Baixa Renda 64
 - 3.3.2 Apontamentos sobre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019..... 68

Conclusão **73**

Referências **78**

Prefácio

*Lília de Pieri*¹

Não raro as monografias ou dissertações da graduação ou pós-graduação costumam apresentar-se como escritos herméticos, muito técnicos e aprofundados, porém, despídos de praticidade e aplicabilidade. Tal fato deve-se ao próprio sentido acadêmico dos citados trabalhos.

A obra escrita por Suzy de Freitas Silva não padece da impropriedade acima assinalada, ou seja, apresenta-se como uma obra prática, clara e útil como subsídio para os estudiosos, advogados e juízes, bem como a favor de uma tributação justa.

Seletiva em suas observações, bastante crítica e perspicaz, a autora explorou o fenômeno da tributação brasileira com maestria, especificando seus meandros, mormente à problemática que envolve a tributação indireta e a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Percebe-se que não faltou audácia e coragem à autora, haja vista ser este tema incontestavelmente hercúleo.

A autora, abusando positivamente da exploração dos temas da atualidade, se atentou, ainda, ao fato de que no Brasil, a desigualdade social, a vulnerabilidade da população de baixa renda e a queda da arrecadação, foram potencializadas pela pandemia da COVID-19, que acabou por evidenciar a discussão de pontos do sistema tributário nacional, os quais desconsideram a carga axiológica de justiça do princípio da capacidade contributiva. Observou a autora, que limitar o poder estatal significa

¹ Mestre em Direito pela Universidade Metodista de Piracicaba/SP; Professora de direito da PUC Minas, campus Poços de Caldas.

equalizar a sustentabilidade da tributação para manutenção estatal, sem violar o pilar da dignidade da pessoa humana – importante fundamento do Estado Democrático de Direito, na promoção do desenvolvimento econômico do indivíduo e garantia de sua subsistência.

Na obra em comento, ainda, restou evidenciada a insuficiência do binômio seletividade e essencialidade aplicada à tributação indireta, culminando por afetar a liberdade do contribuinte de fato por afastar a pessoalidade do comando legal, gerando a regressividade na tributação, atingindo indiscriminadamente o contribuinte de baixa renda.

Pretendendo alicerçar sua teoria com a prática, a autora não descurou de trazer à baila a problemática das PECs 45/19 e 110/19, que tratam da reforma tributária, e que buscam unificar os impostos incidentes sobre o consumo, impossibilitando a aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva, visto que perpetuam a regressividade e desconsideram a pessoalidade do contribuinte de fato.

Enfim, o livro de Suzy de Freitas Silva apresenta, portanto, útil contribuição para o estudo da matéria. Como sua orientadora, posso afirmar que seus estudos foram desenvolvidos com a seriedade que sempre lhe foi peculiar e com o aprofundamento científico esperado, contribuindo para a construção de um caminho mais justo, viabilizando a aplicação do princípio da capacidade contributiva de forma ampla e imperativa em todo o sistema nacional pátrio.

Espero, pois, e assim desejo, que editorialmente seja bem sucedida esta obra, pois são contribuições como esta que dignificam a ciência do direito.

Introdução

O presente trabalho sugere a realização, de forma problematizada, de um estudo ao instituto da seletividade sob o ponto de vista da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva que decorre do aprimoramento do princípio da igualdade, especificamente no que tange a (in) compatibilidade entre o princípio da capacidade contributiva e o binômio seletividade e essencialidade, sendo que o primeiro é um importante limitador da tributação, com fulcro na vedação ao confisco estatal e garantir o mínimo existencial, e o segundo traz a igualdade, mas não a equidade, gera regressividade e limita o direito à liberdade do contribuinte de fato, além de agravar a desigualdade existente e não garantir o mínimo existencial.

A abordagem proposta se fundamenta pela relevância social do tema, em não impor ao indivíduo com pouca ou nenhuma capacidade econômica, que concorra com as despesas do Estado de modo a prejudicar o mínimo existencial seu e de sua família, como abordam os autores, a fim de corroborar para a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, visto que conforme dados divulgados pelo IBGE¹ em 2018, a tributação total paga por 10% da população mais pobre corresponde a 32% de seus rendimentos e, 43,1% dessa arrecadação, são provenientes de tributação indireta - aquisição de bens e serviços, problemática esta, que exige a observância ao princípio da capacidade contributiva como um

¹ IBGE, Instituto de Geografia e estatística. **PNAD Contínua 2018: 10% da população concentram 43,1% da massa de rendimentos do país**. 2019. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25700-pnad-continua-2018-10-da-populacao-concentram-43-1-da-massa-de-rendimentos-do-pais#:~:text=PNAD%20Cont%C3%ADnua%202018%3A%2010%25%20da.pa%C3%ADs%20%7C%20Ag%20%AAncia%20de%20Not%C3%ADcias%20%7C%20IBGE>> Acesso em: 13/11/2020.

importante limitador da intensidade da tributação incidente sobre a população de baixa renda.

Todavia, embora existam autores que defendam ser o binômio seletividade/essencialidade uma importante ferramenta na concretização ao princípio constitucional da capacidade contributiva, a pesquisa bibliográfica realizada demonstra ser a técnica insuficiente na garantia do mínimo existencial da população mais pobre e, propõe como alternativa mínima, a restituição ao contribuinte de fato, ainda que o STF tenha negado a este, a legitimidade ativa para reclamar em juízo.

A análise ao objeto do presente trabalho, se dará por meio do método de pesquisa dedutivo, a ser realizada preponderantemente por pesquisa bibliográfica com a utilização de obras jurídicas de autores clássicos, bem como contemporâneos, para abordagem do princípio da capacidade contributiva e o binômio seletividade/essencialidade.

De início, efetiva-se a análise sobre a origem da tributação que se desenvolveu ao longo da história e, gerando arbitrariedades confiscatórias contestadas pelos súditos da época, passou-se a exigir os reflexos do princípio da igualdade à tributação que, mediante aprimoramento, teve-se por decorrência, o princípio da capacidade contributiva. São abordagens basilares para construção de um raciocínio, visto que o princípio da capacidade contributiva, gravado no §1º do art. 145 da CF/88, é um dos pontos principais da problemática proposta no presente trabalho.

Em segundo plano, é imprescindível abordar pontos que emergem discussões doutrinárias, como a exigência legal da pessoalidade na observância da capacidade econômica do contribuinte, da inevitável repercussão econômica gerada com a aplicabilidade da tributação sobre o consumo, bem como entender a praticabilidade do princípio da capacidade contributiva com seus limites da vedação ao confisco e a garantia do mínimo

existencial na tributação indireta. Análises estas, que estrutura o segundo ponto principal problemática proposta no presente trabalho.

Antes de responder a pergunta proposta, faz-se substancial, a análise do binômio seletividade e essencialidade, bem como sua interferência negativa ao direito à liberdade do indivíduo e, convém, por fim, mencionar que o enfoque do presente trabalho recai sobre a (in) compatibilidade do princípio da capacidade contributiva com a seletividade prevista no inciso III do §2º do art. 155 da CF/88².

Por fim, o presente trabalho aborda de forma superficial, o entendimento de alguns autores sobre o aprimoramento das técnicas de praticabilidade que simplificam a tributação e, mencionam como aspiração para amenizar os efeitos da inevitável regressão, a restituição à população de baixa renda e em derradeiro, tramita na Câmara dos Deputados a PEC 45/2019 e no Senado Federal a PEC 110/2019, instrumentos que foram analisados de forma superficial, apenas para apurar se as aspirações constitucionais no que tange a desoneração da população de baixa renda, estão sendo cogitados na promoção da solidariedade constitucional do Estado Democrático de Direito.

² **Art. 155** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 22 nov. 2020.)

A tributação, o princípio da igualdade e a capacidade contributiva

1.1 Origem do Fenômeno da Tributação

Buscando analisar a compatibilidade do princípio da capacidade contributiva ao instituto da seletividade, é importante conhecermos a origem do fenômeno da tributação ao longo da história.

Segundo Leandro Paulsen¹, o Estado, independentemente ser totalitário ou democrático, é fundamental para existência da sociedade, assim como o processo de financiamento para sua manutenção, que operou de forma constante na história por meio de violência, constrangimentos e restrições a direitos, oferecendo méritos desiguais, que Kiyoshi Harada² afirma ser meios arbitrários universais de arrecadação considerada como tributo³, que se tornou permanente e sem contraprestação, devido a evolução das despesas públicas.

No que tange a compatibilidade entre as receitas e despesas na antiguidade, Paulsen⁴ relata que as arbitrariedades consideradas como confisco, desrespeitavam a liberdade e o patrimônio dos contribuintes, causando revoltas e exigências na participação das decisões públicas, devido aos excessos na cobrança e divergência na aplicação, ressaltado por

¹ PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário completo**: Origem da tributação e da sua limitação. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 22 p.

² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**: Evolução do Fenômeno da Tributação. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 226 p.

³ A definição de **tributo**, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional 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. (CTN)

⁴ PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário completo**: Origem da tributação e da sua limitação. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 22 e 23 p.

Harada⁵ como a cobrança exagerada e sem consentimento, que levou a movimentações do povo.

Neste diapasão, Harada⁶ cita: As Cortes de Leão, em 1188 na Espanha, principiou que impostos seriam votados por delegados dos contribuintes; as Cortes de Lamengo, em 1413 em Portugal, eram convocadas para arrecadação de impostos; a Nobreza, clero e povo da França, se reuniam desde século XVI na obtenção de tributos e na Inglaterra na luta entre barões e “João sem Terra”, surge a Carta Magna de 1215 principiando não cobrança de tributos sem consentimento, exceto resgate do rei, elevação do filho em cavaleiro e dote da filha.

Nesta senda, Paulsen⁷ menciona: Portugal e Espanha reconhecem a necessidade do consentimento e limitações tributárias; na Inglaterra, barões e religiosos exigiram a Magna Carta em 1215, prevendo a cobrança de tributos mediante autorização do concílio na contenção da arbitrariedade real, passando para representação em 1296 e, incorporado por *Petition of Rights* em 1628, uma petição de direito para proteção do contribuinte; a Constituição dos Estados Unidos da América de 1787 dando poder ao Congresso na positivação de tributos, assim como a Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 que estabeleceu a distribuição do encargo aos cidadãos mediante necessidade e possibilidade, por meio de seus representantes.

Ademais, Harada⁸ trata que o confisco do Estado causou grandes revoluções, assim como transformações sociais, como por exemplo a

⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**: Evolução do Fenômeno da Tributação. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 226 p.

⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**: Evolução do Fenômeno da Tributação. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 226 p.

⁷ PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário completo**: Origem da tributação e da sua limitação. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 23 e 24 p.

⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**: Evolução do Fenômeno da Tributação. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 227 p.

Inconfidência Mineira, motivada pelo aumento da derrama (dispositivo fiscal utilizado por Portugal à época do Brasil Colônia), que corroborou para que a tributação seja previamente aprovada por representantes do povo, até a positividade do princípio da legalidade tributária constante no §3º do art. 72 da primeira Constituição Republicana de 1891, bem como a judicialização da tributação.

Considerações estas que, Paulsen⁹ chama a atenção para o chamado “quinto dos infernos” que tratava da cobrança da derrama (quintos atrasados) pelo governador das Minas Gerais, Cunha Meneses, sendo o estopim para revoluções da época, denominada “Inconfidência Mineira”, contida pelo esquiteamento de Tiradentes, conflito este, que se repetiu na Revolução Farroupilha, devido a tributação exacerbada e ausência de contrapartida.

Por fim, verifica-se que embora a tributação – meio de atingir um fim, tenha sofrido grandes transformações no decorrer dos séculos, ainda há muito o que se aprimorar no campo tributário, com vistas a justiça distributiva e, tornar efetiva a aplicação da igualdade, frente as desigualdades existentes pela má distribuição de renda existente em nosso país.

1.2 Breve Histórico do Princípio da Igualdade (Isonomia) e do Princípio da Capacidade Contributiva

As conquistas históricas caracterizadas por Norberto Bobbio como a “lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes”¹⁰, ensejou em direitos inerentes ao ser humano, como igualdade essencial que, segundo André Ramos Tavares¹¹, iniciou no período axial (entre ano 800 a.C. e 200

⁹ PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário completo**: Origem da tributação e da sua limitação. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 24 e 25 p.

¹⁰ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992. 5 p.

¹¹ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**: Evolução e teoria geral dos direitos humanos – 1.1 remotos. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 242 p.

a.C.), passando a considerar o homem, como ser dotado de liberdade e razão.

Tavares¹² ressalta, que foi na Inglaterra por meio da *Magna Charta Libertatum*, assinada pelo rei “João sem Terra”, que se positivou direitos em 1215, direitos estes, a serem ampliados com a *Petition of Rights*, petição de direitos para proteção do contribuinte em 1628, evoluindo para o *Habeas Corpus Act* na proteção do direito de ir e vir em 1679, assim como *Bill of Rights*, sendo uma declaração de direito individuais, conhecida como Revolução Gloriosa de 1689.

Contudo, Tavares¹³ afirma que foi com o surgimento da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, fruto da Revolução Francesa de 1789, que se implantou a monarquia constitucional, importante influência para o constitucionalismo mundial e limitação de poder.

Neste diapasão, acrescenta Cláudio Carneiro¹⁴ que a isonomia genérica foi positivada no art. 1º¹⁵ da referida Declaração, objetivando eliminar as desigualdades sociais geradas por privilégios de natureza odiosa, destinados ao clero, à nobreza e a Burguesia. Ademais, a igualdade também foi positivada na Declaração Universal dos Direitos do Homem pela ONU em 1948.

A igualdade foi tema de apontamentos desde a antiguidade com Aristóteles, mas segundo Luis Felipe Ferreira Mendonça Cruz¹⁶, tornou-se

¹² TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**: Evolução e teoria geral dos direitos humanos – 1.2 próximos. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 242 e 243 p.

¹³ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**: Evolução e teoria geral dos direitos humanos – 1.2 próximos. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 243 p.

¹⁴ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 467 p.

¹⁵ **Art. 1º**. Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem fundamentar-se na utilidade comum. (FRANÇA. MINISTÈRE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. 2017. Disponível em: <<https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>>. Acesso em: 20 set. 2020.)

¹⁶ CRUZ, Luis Felipe Ferreira Mendonça. **Ações afirmativas e o princípio da igualdade**: A igualdade do direito. 2011. 127 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. 12 p.

politicizada desde a era do iluminismo com as revoluções, na busca da transformação da sociedade e limitação do poder, mediante sua positivação como direito fundamental.

Neste sentido, considerando a origem da tributação que desencadeou uma arrecadação confiscatória por parte dos monarcas, fazendo com que os súditos organizassem movimentos revolucionários como foi a Revolução Francesa de 1789, insurge o princípio da igualdade, que na contemporaneidade, encontra-se explicitado no *caput* do art. 5º da CF/88¹⁷, mediante a expressão que “todos são iguais perante a lei” como direito inviolável.

Para Eduardo Sabbag¹⁸, igualdade é regra que confere tratamento igualitário aos iguais e, em sua relativização, conferir tratamento desigualitário aos desiguais, na medida de suas desigualdades, conforme pensamento de Aristóteles reproduzido pelo jurista francês Léon Duguit. Acrescenta que, estudos históricos buscam atingir a igualdade uniforme – mediante atribuições igualitárias a todos, assim como o tratamento discriminatório – atribuindo condições igualitárias na medida de suas diferenças, vislumbrando um tratamento equitativo.

Outrossim, salienta Tavares¹⁹, que o fato da isonomia vedar a arbitrariedade, é importante observar que para aplicação de tratamento discriminatório, o motivo pessoal da diferenciação deverá estar intimamente relacionado com a desigualação sugerida, mediante relação de

¹⁷ 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: (...). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 18 set. 2020.)

¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário: A igualdade: considerações iniciais**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 140 e 141 p.

¹⁹ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional: A fórmula lógico-jurídica do respeito à igualdade**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 320 a 322 p.

pertinência, sob pena de haver violação constitucional, isto é, não se aplica a qualquer caso, mas quando a regra fizer sentido.

No que tange a ampliação da abrangência da isonomia, afirma Cláudio Carneiro²⁰ que a isonomia genérica foi ampliada para isonomia específica ao se estender à área tributária, quando difundida pelo filósofo e economista Britânico Adam Smith, por meio de sua obra “Uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações” em 1776, que denominou o tema da capacidade por princípio da justiça tributária. Em outros termos, considerando que a justiça tributária visava a contribuição mediante a capacidade do indivíduo, surge então o princípio da capacidade contributiva.

Nessa senda, Eduardo Sabbag²¹ afirma que a extensão da isonomia à tributação, denominado como “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, veda o tratamento desigual aos contribuintes equivalentes – que ocorriam na antiguidade e durante o período ditatorial brasileiro, permitindo a avaliação da condição dos envolvidos – igualdade relativa, na proteção do contribuinte menos abastados.

Segundo Elisângela Simon Caureo²² em seu artigo Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial, o expoente da área jurídica a difundir o princípio da capacidade contributiva, foi o economista italiano Benvenuto Griziotti, o precursor da teoria da capacidade contributiva na Escola de Paiva em 1929, na Itália, em sua obra “Derecho y Ciencia de la Hacienda” em 1958, teoria esta, que teve adaptação em 1961

²⁰ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 467 p.

²¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: A isonomia tributária. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 144 p.

²² CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: teoria da capacidade contributiva. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 105 p.

por Emilio Giardina, por meio de sua monografia intitulada “Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva”.

Caureo²³ afirma ainda, que no Brasil, o tema da capacidade contributiva foi apenas mencionado na carta constitucional de 1946, mas foi inicialmente desenvolvida pelo expoente e jurista brasileiro Aliomar Baleeiro em sua obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” em 1951.

Dito isso, embora muitos autores consideram o princípio da capacidade contributiva como um sub do princípio da igualdade, é importante enfatizar que analisando como surgiu e se desenvolveu o princípio da igualdade genérica ao longo da história, bem como o fato da justiça tributária difundida por Adam Smith visar a contribuição mediante a capacidade do indivíduo como sendo a primeira ideia de sua expansão como princípio específico à tributação, é observado que ambos não se separam, portanto, o princípio da capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade.

1.3 O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, surgindo com o aprimoramento do princípio da igualdade, estando, portanto, intimamente ligados, corresponde a aptidão do contribuinte em concorrer efetivamente com a manutenção estatal, no que exceder o seu mínimo vital.

Antecede o tema da capacidade contributiva, diferenciar regra e princípio como aduz Luis Felipe Ferreira Mendonça Cruz²⁴, que estas são espécies do gênero norma, prevalece no direito brasileiro em suas

²³ CAUREO, Elisangela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: teoria da capacidade contributiva. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 105 p.

²⁴ CRUZ, Luis Felipe Ferreira Mendonça. *Ações afirmativas e o princípio da igualdade*: Os princípios jurídicos. 2011. 127 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. 18 E 19 p.

palavras, “(...) os princípios são as normas mais importantes do ordenamento jurídico”, podendo ser diferenciados pelo “modo de aplicação da norma”, em sendo: regras – aplica a tudo ou nada e, princípios – aplicados como “fundamentos conjugados” por Ronald Dworkin ou, aplicados por “mandamentos de otimização” por Robert Alexy.

Embora desenvolvam teorias diferentes, em caso de conflito entre princípios, tanto Ronald Dworkin que defende a aplicação do princípio mais relevante ao caso afastando os demais, como Robert Alexy que os aplica concomitantemente mediante sopesamento, ressaltam o valor axiológico que detém os princípios.

O princípio da capacidade contributiva foi apenas mencionado na Constituição de 1946, mas seu efetivo desenvolvimento no Brasil, se deu por meio do jurista Aliomar Baleeiro com sua obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, escrita em 1951 e, hodiernamente encontra-se positivado no §1º do art. 145 da CF/88²⁵.

Segundo Érico Hack²⁶ em seu artigo A proteção da capacidade contributiva tributária pelos direitos humanos internacionais, a capacidade contributiva é a medida de aplicação na cobrança dos tributos, “(...) quem pode mais paga mais, e quem pode menos, paga menos ou não paga”, conforme critérios da legislação, deve ser resguardado o mínimo vital dos menos abastados, com fundamento no princípio da proibição ao confisco.

²⁵ Art. 145 (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 18 set. 2020.)

²⁶ HACK, Érico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos Direitos Humanos Internacionais. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 11, p. 19-37, 2007. Semestral. 21 p.

Neste sentido, Eduardo Sabbag²⁷ em sua obra, define o princípio da capacidade contributiva como “efetivo ideal de justiça”, além de coibir discriminações arbitrárias, na busca da equidade horizontal como tratamento aos indivíduos com condições equivalentes e equidade vertical como tratamento aos indivíduos com condições desiguais.

Para Elisangela Simon Caureo²⁸ em seu artigo Capacidade contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial, a capacidade contributiva trata-se tanto da imposição tributária, bem como da limitação quanto a sua exigibilidade, devendo ser analisada de forma global, sob pena de “desconsiderar o processo de formação do sistema tributário”, isto é, vedada a análise de sua aplicação de forma isolada, conforme alertado pela doutrina italiana e jurisprudência.

Nesse diapasão, Bárbara Josana Costa²⁹ afirma em seu artigo Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação seletiva sobre o consumo, que a tributação realizada em observância ao princípio da capacidade contributiva, deve ser mais expressiva aos mais abastados, além de manifestar pela impossibilidade em tributar o mínimo vital dos menos abastados.

Laura Stefenon Fachini³⁰ aduz em seu artigo Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação Necessária à Justiça Fiscal, que a positivação do princípio da capacidade contributiva é norma

²⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: A capacidade contributiva: A equidade e a tributação justa. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 163 p.

²⁸ CAUREO, Elisangela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: teoria da capacidade contributiva. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 106 p.

²⁹ COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – Mínimo Existencial no Brasil: como dialoga com o Direitos Sociais na Constituição. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016. 59 p.

³⁰ FACHINI, Laura Stefenon. Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação Necessária à Justiça Fiscal: Capacidade Contributiva como princípio constitucional. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Porto Alegre, v. 4, n. 2, p.43-64, 18 dez. 2018. Semestral. 45 p.

imperativa, devendo ser observada como impedimento a excessos, bem como incidência sem que haja riqueza, de modo a impor a justiça fiscal na concretização da isonomia tributária, ressaltando ainda, que a aplicação da personalidade em alguns casos, é impossibilitada por ausência de fatores como previsão, controle entre outros, pois partiriam para generalidade.

Em última análise, mas não menos importante, para que a tributação seja considerada legítima e não um ato confiscatório, é primordial que essa imposição não invada o mínimo existencial do contribuinte que tem o objetivo de garantir uma existência digna. Para isso, é preciso analisar o princípio da capacidade contributiva de forma global, não isoladamente por tributo, na apuração da capacidade econômica de cada contribuinte, na concorrência com a manutenção do Estado, respeitando sua aplicabilidade no alcance da equidade, seja ela horizontal ou vertical.

Os tributos indiretos, o princípio da capacidade contributiva e seus limites

2.1 A Capacidade Contributiva (Capacidade Econômica)

Para um melhor entendimento da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, é importante identificar o que se entende por capacidade econômica, se é elemento apartado ou intrínseco na efetivação da equidade a que se espera.

A análise da capacidade econômica, depende da aplicação da personalidade à renda de cada contribuinte, constante no §1º do art. 145 da CF¹, que segundo Elisângela Simon Caureo² em seu artigo Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial, visa graduar os tributos e apuração de possíveis isenções fiscais. Contudo, embora Caureo³ ressalte que a capacidade econômica seja um elemento intimamente ligado a capacidade contributiva, afirma que ambas as capacidades, contributiva e econômica, são distintas, pois é com a segunda que se identifica a personalidade do contribuinte.

¹ **Art. 145** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (...) (BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/civil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 22 nov. 2020.)

² CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: teoria da capacidade contributiva. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 109 p.

³ CAUREO, Elisângela Simon Caureo. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: Mecanismos de Aplicação da Capacidade Contributiva para Além da Seletividade** – Teoria da Capacidade Contributiva. 149 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013. 61 e 62 p.

Entendimento similar desenvolveu Aline Frimm Krieger⁴, quando afirmou que a capacidade contributiva se difere da capacidade econômica, por ser a primeira, relativo a uma imposição global vinculada e, a segunda, uma exteriorização de sua potencialidade econômica, vinculada ou não.

Neste sentido, Laura Stefenon Fachini⁵ em seu artigo Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação Necessária à Justiça Fiscal, infere que a capacidade econômica como “adequação subjetiva ao desembolso”, é tributação aplicável somente a parcela residual da renda, isto é, depois de garantido a manutenção da própria existência do contribuinte, critério a ser observado aos tributos no geral. Entendimento que demonstra ser a capacidade econômica, o mesmo instituto da capacidade contributiva, visto que ambas evidenciam o limite da garantia ao mínimo existencial.

Tratando do tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶ apoiado nos autores Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, classifica a capacidade econômica em subjetiva ou relativa – capacidade veraz do contribuinte em suprir seus gastos com suas necessidades básicas e, objetiva ou absoluta – permitindo que a tributação incida somente a receita líquida do contribuinte, isto é, parcela livre após dedução das necessidades básicas.

Érico Hack⁷ em seu artigo A proteção da Capacidade Contributiva Tributária pelos Direitos Humanos Internacionais, afirma que “A tributação deve ser graduada de acordo com a capacidade econômica do

⁴ KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: Evolução da tributação sobre o consumo no Brasil. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 82 p

⁵ FACHINI, Laura Stefenon. Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação Necessária à Justiça Fiscal: Capacidade Contributiva como princípio constitucional. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Porto Alegre, v. 4, n. 2, p.43-64, 18 dez. 2018. Semestral. 47 p.

⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**: 2.17 Os princípios da capacidade econômica e da personalidade dos impostos como princípios orientadores do exercício das competências tributárias. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. 116 e 117 p.

⁷ HACK, Érico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos Direitos Humanos Internacionais. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 11, p. 19-37, 2007. Semestral. 25 e 30 p.

contribuinte (...)", ou seja, paga mais quem tem mais capacidade. Ademais, o autor ressalta que a Declaração Universal dos Direitos Humanos em seu inciso III do art. 23, assim como a Convenção Americana Sobre Direitos Humanos – Pacto de San José em seu art. 11, preveem limitação a atuação estatal, na garantia do mínimo vital que decorre da capacidade contributiva e conseqüentemente a proteção da dignidade da pessoa humana⁸.

Noutro giro, salienta André Portella⁹ que devido abrangência da capacidade econômica em sendo considerada nos tributos como um todo, dá a entender que esta é gênero e, a capacidade contributiva é espécie. Contudo, explicita Eduardo Sabbag¹⁰ que além da capacidade contributiva ser o instrumento que traz efetividade ao princípio da igualdade no alcance a um ideal de justiça, para ele, capacidade econômica e contributiva são sinônimos, pois determinam a capacidade de pagar o tributo.

Em continuidade, Danielle Bertagnolli¹¹ leciona que se pretende com o princípio da capacidade contributiva, gravar economicamente o contribuinte mais abastados, bem como proteger os de capacidade financeiramente inferior, na garantia da isonomia. Nesse raciocínio, Kiyoshi Harada¹² alude que o texto do §1º do art. 145 da CF/88¹³, em suas

⁸ A dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos do Estado, constante do inciso III do art. 1º da Constituição Federal e, "pressupõe a autonomia vital da pessoa, a sua autodeterminação relativamente ao Estado, às demais entidades públicas e às outras pessoas".

⁹ PORTELLA, André. Conceito de Tributo no Direito Comparado – Brasil/Espanha: O Princípio de Capacidade Econômica e a definição de tributo. **Revista dos Tribunais. Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 101, p.141-168, 2011. Trimestral. 12 p.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário: A capacidade contributiva: A equidade e a tributação justa** – 3.4 A capacidade contributiva na Carta Magna de 1988. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 169 p.

¹¹ BERTAGNOLLI, Danielle. O Princípio da Capacidade Contributiva aplicado às obrigações tributárias acessórias. **Revista dos Tribunais. Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 119, p.15-30, 2014. Trimestral. 2 p.

¹² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário: 9.3.2.4 Princípio da capacidade contributiva**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 272 p.

¹³ **Art. 145** (...)

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

palavras, “(...) refere-se corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva”. Dessa forma, Henrique Andrade Fontes de Resende¹⁴ também alude que cabe ao princípio da capacidade contributiva, verificar a capacidade econômica do contribuinte, pela pessoalidade deste, ser um elemento intrínseco a aquele princípio, na promoção da justiça fiscal, mediante a distribuição da carga tributária.

Em suma, embora diversos autores entendam que a capacidade contributiva e a capacidade econômica são princípios distintos, é cristalino observar que a capacidade contributiva tem o mesmo significado da capacidade econômica, visto que ambas, remetem a possibilidade de contribuição, quando se observa o critério da pessoalidade do contribuinte.

Em outras palavras, o princípio da capacidade contributiva, detém em sua essência, tanto a imperatividade abstrata da norma (absoluta ou objetiva)¹⁵, como a sua relativização no momento da aplicação prática - subjetiva, que destaca como limites: a vedação ao confisco estatal e a garantia do mínimo existencial, onde se leva em conta a pessoalidade do §1º do art. 145 da CF/88, sendo a capacidade contributiva e a capacidade econômica sinônimas, pois ambas remetem a possibilidade de contribuição.

Dito isto, é importante ressaltar que a capacidade contributiva em sua forma objetiva, refere-se à aplicação do princípio ao fato gerador¹⁶

Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/civil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 18 set. 2020.)

¹⁴ RESENDE, Henrique Andrade Fontes de. Justiça Distributiva Fiscal e Capacidade Contributiva: Uma análise da regressividade do sistema tributário brasileiro - 4. Capacidade Contributiva e a justiça tributária. **Revista dos Tribunais. Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 128, p.149-181, 2016. Trimestral. 10 e 11 p.

¹⁵ A **Capacidade contributiva absoluta ou objetiva** é a determinação estabelecida pelo legislador na ocorrência do fato gerador que gera a prestação pecuniária, isto é, independente da avaliação econômica do contribuinte. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário: A Regra-Matriz de Incidência**. O conseqüente da norma e as relações jurídicas tributárias. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 422 p.)

¹⁶ O **fato gerador** é a materialização da hipótese de incidência descrita na lei, que faz nascer o liame jurídico obrigacional de pagar o tributo, isto é, fato econômico de relevância jurídica (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário: Relação Jurídico-Tributária**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. 841 e 842 p.)

praticado, na manifestação de riqueza em sua abstratidade e generalidade. Contudo, em sua classificação subjetiva, refere-se a sua aplicabilidade do princípio no caso em concreto, onde se observa a personalidade do contribuinte, isto é, a sua capacidade econômica, para o alcance da equidade vertical e permitir que o contribuinte garanta em primeiro plano, seu mínimo vital e de sua família.

2.2 A Tributação Indireta e a Repercussão Econômica da Tributação sobre o Consumo

Antecede o tema, que a tributação tem sido classificada como direta e indireta e, para abordarmos esta última, faz-se necessário diferenciá-las, apontando suas especificidades em primeiro plano.

Conforme leciona Eduardo Sabbag¹⁷, a classificação dos tributos se dão por direto, quando o ônus tributário é suportado pelo contribuinte de direito, praticante do fato gerador e, indireto, quando refere-se ao ônus tributário suportado por terceiro, embora não tenha praticado o fato gerador, isto é, ao contribuinte de fato, citando como exemplo, o ICMS e IPI.

De acordo com Laura Stefenon Fachini¹⁸, a classificação dos tributos, embora polêmica, tem por essência se o tributo será suportado ou não por um terceiro, ou seja, pelo contribuinte de fato. Nesta senda, Bárbara Josana Costa¹⁹ afirma que a diferença entre tributação direta e indireta, encontra-se na figura do contribuinte, sendo que na primeira classificação é, responsabilizada a pessoa que receberá o encargo do tributo e, por último, o contribuinte a ser responsabilizado é diferente do que irá receber o

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: Espécies de tributos e impostos: 1.1.3 Classificação dos impostos. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 488 p.

¹⁸ FACHINI, Laura Stefenon. Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação necessária à justiça fiscal – 3. Capacidade contributiva e tributação indireta. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Porto Alegre. v. 4, p.43-64, 2018. Semestral. 50 p.

¹⁹ COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 4.2.2 Tributos indiretos. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016. 129 e 130 p.

encargo do tributo, discriminando como tributos que recaem sobre o consumo, o ICMS, IPI, ISSQN, PIS, COFINS e a CIDE.

Nessa seara, Elisângela Simon Caureo²⁰ ressalta que a classificação dos tributos como direto, remete ao sujeito passivo ou contribuinte que suporta o ônus econômico, já o indireto, traduz que o ônus econômico é transferido ao contribuinte de fato, ressaltando que a classificação é útil, pois permite uma melhor análise do tributo. Afirma ainda, que na tributação indireta há uma maior repercussão econômica, exemplificando como ICMS, ISS e IPI.

Diante da essencialidade posta na diferenciação entre tributos diretos e indiretos, temos por especificidade a qual contribuinte recai a responsabilidade e, nesse passo, cabe abordar sobre o efeito da repercussão econômica da tributação indireta em segundo plano.

Nesta senda, Sabbag²¹ chama a atenção para um análise mais profunda quando afirma, que nos tributos diretos “não há repercussão econômica”, pois permite a graduação de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, diferentemente ocorre com os tributos indiretos que permite medir a capacidade econômica do contribuinte, isto é, repercussão denominada translação.

Laura Stefenon Fachini²² em ato contínuo, abordou o tema da repercussão econômica, quando adentrou a questão da classificação dos tributos, afirmando ter a doutrina diferenciado a repercussão financeira (econômica) como pré-jurídica e a repercussão jurídica como válida para

²⁰ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade** - 3.1 Capacidade contributiva e tributação indireta. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, 2013. 65 e 66 p.

²¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário: Espécies de tributos e impostos: 1.1.3 Classificação dos impostos**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 489 p.

²² FACHINI, Laura Stefenon. Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação necessária à justiça fiscal - 3. Capacidade contributiva e tributação indireta. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Porto Alegre. v. 4, p.43-64, 2018. Semestral. 50 e 51 p.

o direito, sendo a realidade econômica, presente nas duas hipóteses por se tratar de redução patrimonial com o pagamento do tributo. Ressalta ainda, que a repercussão jurídica tem valor diferenciado por normatizar a translação de ônus tributário a terceiro, conforme previsto no art. 166 do CTN²³ e, alude ser os tributos indiretos, os responsáveis por “gravar a capacidade econômica do consumidor final”.

Contrapondo, Bárbara Josana Costa²⁴ explicita que a tributação indireta é aplicada de igual forma a todos os contribuintes, não importando as condições financeiras, visto que são tributos que não individualizam o contribuinte, mas invadem a renda necessária ao mínimo existencial da grande maioria por possuir renda baixa, desrespeitando princípios e corroborando para a desigualdade social.

Nessa temática, Elisângela Simon Caureo²⁵ afirma que os tributos indiretos têm repercussão econômica intensa, e são medidos por índices indiretos de riqueza, estabelecidos pelo legislador pelo critério da normalidade - de ocorrência considerada como corriqueira, visto que é pelo consumo que se presume a condição econômica. Ademais, ressalta que embora a doutrina defenda a proteção do mínimo existencial, não abarcou os impactos da repercussão econômica da tributação indireta.

²³ **Art. 166** A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Federal nº. 9.636, de 15 de maio de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 set. 2020.)

²⁴ COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** - 4.2.2 Tributos indiretos. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016. 13, 128 a 130 p.

²⁵ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade** - 3.1 Capacidade contributiva e tributação indireta. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, 2013. 65 a 70 p.

Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁶ leciona que, por ser o tributo uma “constituição jurídica”, os tributos indiretos foram criados para sofrerem a repercussão jurídica e, na dinâmica, o ônus tributário passa pela translação ao consumidor final.

Por fim, em sendo a tributação indireta a que determina ser o consumidor final responsável pelo pagamento do tributo, ao transferir o ônus tributário no todo ou em parte, esta forma de tributação produz como efeito a repercussão econômica a todos sem distinção, mesmo que o indivíduo não tenha se apresentado ao Fisco para expor sua capacidade econômica.

Ademais, o contribuinte de fato sofre em sua maioria, os efeitos da repercussão econômica quando consome por necessidade de sobrevivência, não por consentimento, onerando significativamente o mínimo existencial. Importante salientar, que não é um simples ato de consumo que tem o condão de gravar a capacidade econômica do consumidor final, mas sim, o sistema tributário como um todo, visto que o pagamento dos tributos como um todo, partirão de uma única renda.

2.3 Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Indireta

A ausência de observância da pessoalidade na tributação indireta, que transmite o efeito da repercussão econômica sem distinção de contribuinte, desperta para análise do presente trabalho, a forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva nesta seara.

Antes de iniciar, é importante ressaltar que a referida aplicação, permeia sobre o ICMS, objeto central do presente trabalho, visto ser este, o tributo que compõe a maior parte dos recursos que são arrecadados pelos

²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*: 15.11 Restituição de tributos indiretos dotados de repercussão jurídica obrigatória. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. 913 e 914 p.

Estados-membros, assim como é o tributo que mais onera os menos abatidos.

De início, é relevante definir que o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, conforme leciona Eduardo Sabbag²⁷, tem previsão legal no inciso II do art. 155 da CF/88²⁸; é um tributo anteriormente denominado como imposto de vendas e consignação, instituído pela EC 18/1965 e potencializado pela LC 87/1996²⁹. Ademais, o tributo em questão, possui as seguintes classificações, sendo parte delas, objeto de análise do presente trabalho, disciplinadas pelo autor como: o ICMS ser um imposto indireto, visto que atinge indiretamente o consumidor final (terceiro), na aquisição um bem ou contratação de um serviço; ser um imposto real – desconsidera condições econômicas da pessoa; ser proporcional - ao valor do bem ou serviço, não admitindo a progressividade, assim como tem caráter fiscal – arrecadatário.

Sabbag³⁰ disciplina ainda, que o ICMS tem por fato gerador do imposto, a circulação de mercadoria – mudança de titularidade e sua destinação à comercialização ou prestação de serviços interestadual – entre Estados ou intermunicipal – entre municípios do mesmo Estado de transporte e de comunicação, ainda que iniciado no exterior segundo a CF/88. Assim, aos fatos mencionados acima, seja a arrecadação na

²⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: Impostos Estaduais. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 1402 e 1403 p.

²⁸ **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; (...). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 18 set. 2020.)

²⁹ Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 01 out. 2020.)

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: Impostos Estaduais. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 1404 a 1412 p.

circunstância de substituição tributária progressiva ou regressiva – com ou sem a ocorrência do fato gerador, ao final, a carga tributária é repassada ao contribuinte de fato – consumidor final.

Quanto ao ônus suportado pelo consumidor final, em breve introdução, Elisângela Simon Caureo³¹ onde aborda que até o século XIX, era relevante a teoria do benefício, onde a graduação dos tributos aos contribuintes, ocorriam de acordo com os serviços obtidos do Estado pelos cidadãos, na tentativa de concretizar um ideal de justiça. O mesmo ocorre com a capacidade contributiva, que possui como aspectos a capacidade como pressuposto de imperatividade ao pagamento e a capacidade contributiva como pressuposto ao limite de quem pode contribuir, princípio este, que tem a função de delimitar a intensidade da tributação.

A análise inicia com a explanação de Caureo³², afirmando que um sistema tributário deve alcançar como valores, a eficiência – para alavancar a economia e a justiça – para explicar adequações tributárias como sendo moralmente justas e, devido à complexidade da tributação pela variedade de manifestação de riqueza, a capacidade contributiva deve ser analisada de forma complexiva ou global, tendo como elemento lógico a capacidade econômica – valor econômico da tributação. Contudo, a dificuldade se faz na identificação da capacidade contributiva por índices indiretos, que são definidos pelo legislador ordinário, não pelos fatos da vida de cada contribuinte, por meio de graduação das alíquotas por meio do instituto da seletividade, que escalona as alíquotas de acordo com a essencialidade dos

³¹ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade** – 2. Justiça Fiscal e teorias da tributação e 3. Teoria da Capacidade Contributiva. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2013. 39 e 40, 53, 56 e 57 p.

³² CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade** – 2. Justiça fiscal e teorias da tributação e 3. Teoria da Capacidade Contributiva. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2013. 38, 58, 61, 64, 65, 70, 86 e 87 p.

bens e serviços consumidos, abarcados pela expressão “sempre que possível”, jurisprudencialmente estendido a tributação como um todo.

Nessa temática, Aline Frimm Krieger³³ alude que a CF de 1988 buscou cunhar a tributação como um instrumento de viabilização da solidariedade, mas que não se realiza no campo da excessiva tributação sobre o consumo, ônus este, pago pelo consumidor final de forma linear, gerando a regressividade e ampliando a desigualdade. Em outras palavras, tem se desconsiderado a capacidade contributiva do contribuinte de fato no imposto denominado ICMS.

Mantendo essa linha, Henrique Andrade Fontes de Rezende³⁴ afirma que, a expressão capacidade contributiva, significa aptidão do contribuinte em concorrer proporcionalmente nos pagamentos dos tributos, visando a justiça distributiva fiscal mediante a consideração da sua capacidade econômica, prezando pelo caráter pessoal mais precisamente da tributação direta, que segundo o autor, justifica a expressão “sempre que possível”, conforme alude o §1º do art. 145 da CF, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 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.

³³ KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: Evolução da tributação sobre o consumo no Brasil. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 49 a 51 p.

³⁴ RESENDE, Henrique Andrade Fontes de. Justiça Distributiva Fiscal e Capacidade Contributiva: Uma análise da regressividade do sistema tributário brasileiro - 4. Capacidade Contributiva e a justiça tributária. **Revista dos Tribunais. Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 128, p.149-181, 2016. Trimestral. 10 p.

O mesmo autor, Resende³⁵, chama a atenção de que um sistema tributário se torna legítimo e justo, quando observa a capacidade contributiva de cada contribuinte, isto é, aplica os critérios da equidade horizontal aos iguais e vertical aos desiguais, na medida de suas desigualdades, visto que a capacidade contributiva abarca como limites, a máxima da vedação ao confisco e no seu extremo, a garantia do mínimo existencial. Contudo, diferentemente da tributação direta, a tributação indireta não permite observar a capacidade contributiva pelo fato gerador, visto que o ônus recai indiscriminadamente sobre o contribuinte de fato.

Barbara Josana Costa³⁶, considera que a capacidade contributiva “orienta o legislador na aplicação das normas tributárias, influenciando a toda tributação”, de modo que a aplicação seja global ampliando os critérios de justiça fiscal e sem se restringir aos impostos como trata o texto da lei. Ademais, classifica a tributação indireta como invisível pelo ônus agregado a um simples ato de consumo, impactando contribuintes com capacidades distintas, tornando-se regressiva – ônus decresce quando renda aumenta, sendo esta, realizada pelo princípio da seletividade, considerada como ramificação da capacidade contributiva, a fim de não comprometer meios de subsistência, porém, atenta para a continuada elevação dos tributos sobre produtos essenciais à subsistência.

Em outros termos, Eduardo Sabbag³⁷ alude que a capacidade contributiva justifica-se por buscar um ideal de justiça, bem como coíbe discriminações e devendo ser realizado pelo legislador e aplicador da lei,

³⁵ RESENDE, Henrique Andrade Fontes de. *Justiça Distributiva Fiscal e Capacidade Contributiva: Uma análise da regressividade do sistema tributário brasileiro* – 4. Capacidade Contributiva e a justiça tributária. **Revista dos Tribunais. Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 128, p.149-181, 2016. Trimestral. 11 p.

³⁶ COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 4. A indevida tributação sobre o consumo no Brasil. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016. 116, 128, 129, 137 e 140 p.

³⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário: A capacidade contributiva: a equidade e a tributação justa**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 163, 165, 169 e 171 p.

avoca a equidade horizontal para os iguais e vertical para os desiguais, visando preservar o mínimo existencial e garantir da dignidade, instrumentalizando o princípio da igualdade. Ademais, sua aplicação não se restringe aos impostos, pois recebeu do STF a partir dos anos 2000 interpretação extensivas.

Contudo, Sabbag³⁸ ressalta que sua aplicabilidade, conforme objetiva o presente trabalho e, mediante a expressão “sempre que possível”, é considerada pelo STF como um comando imperativo, sua concretização depende da técnica da seletividade, com base na essencialidade do bem, no combate a regressividade tributária, substituindo o caráter pessoal do dispositivo.

Por derradeiro, considerando que o princípio da capacidade contributiva trata-se de aptidão em contribuir, tem-se por pressupostos a imperatividade do comando, bem como o limite da cobrança, inferindo que é função do aludido princípio, limitar o alcance da tributação levando em conta a condição econômica do contribuinte na busca do ideal de justiça, isso sem desassistir o mercado, mas operando a lei com justiça na irradicação da desigualdade.

Como se pode constatar, a expressão “sempre que possível” é considerada um comando imperativo e brilhantemente estendida às demais espécies tributárias, o que possibilita que a capacidade contributiva seja aplicada e analisada de forma global, permitindo auferir de forma mais exata a capacidade econômica do contribuinte, não afastando assim, o caráter pessoal do dispositivo legal em prol do instituto da seletividade enquanto instrumento apartado – não ramificação, mesmo no caso de incidência da tributação indireta sobre o consumo.

³⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: A capacidade contributiva: a equidade e a tributação justa. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 176 a 178 e 202 p.

2.4 O Princípio da Capacidade Contributiva e os Limites do Mínimo Existencial e a Vedação ao Confisco Estatal

Conforme explanado anteriormente, o princípio da capacidade contributiva tem por objetivo a busca de um ideal de justiça, visando o alcance da equidade horizontal aos iguais e vertical aos desiguais, isto é, garantir o mínimo existencial.

Nessa seara, é imprescindível abordar em primeiro momento, o que corresponde ao mínimo vital na concretização do mínimo existencial, onde a ausência dessa garantia, configura a violação aos princípios da vedação ao confisco estatal e a dignidade da pessoa humana, sendo este último, um importante fundamento do Estado Democrático de Direito³⁹.

Neste compasso, Eduardo Sabbag⁴⁰ preceitua que o juízo do mínimo vital surgiu no século XIX, na Alemanha, com a instituição de um “limite de isenção para o contribuinte”, como um mínimo para subsistência do indivíduo. Em ato contínuo, afirma o autor, que embora seja prerrogativa do legislador, hodiernamente tem se estudado a definição de um rol considerado como mínimo vital, estudo este, que tem se baseado nos direitos fundamentais estabelecidos no inciso IV do art. 7º da CF para o salário mínimo. In verbis:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender às suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia,

³⁹ O Estado Democrático de Direito segundo a teoria do discurso de Habermas, pode ser entendido como “a institucionalização de processos e pressupostos procedimentais necessários para uma formação discursiva da opinião e da vontade, a qual possibilita, por seu turno, o exercício da autonomia privada e pública na criação legítima do direito tanto no âmbito da legislação quanto na aplicação do direito. (PEREIRA, Gaspar Eduardo Paiva. **Apontamentos para uma iniciação ao Estudo do Direito Constitucional**: Constituição da República Federativa do Brasil. única ed. Poços de Caldas/MG: Sulminas, 2014. 44 p.)

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: A capacidade contributiva: a equidade e a tributação justa. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 165 e 166 p.

alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

Para Barbara Josana Costa⁴¹, observa-se a preocupação em reconhecer e positivar a dignidade humana desde a Magna Carta de 1215, passando pelas Declarações de independência dos Estados Unidos e dos Direitos do Homem e do Cidadão – fruto da Revolução Francesa, bem como da afirmação de Kant que “o homem existe como um fim em si mesmo” – considerando-o como objeto de respeito no século XVIII. Contudo, a autora afirma ser com as atrocidades do holocausto e brutalidades da 2ª guerra mundial, que a preocupação se tornou universal, mediante a adoção da Declaração Universal dos Direitos Humanos pela ONU em 1948, influenciando as Constituições.

Nesse diapasão, Costa⁴² ressalta que no ano de 1949, a Lei Fundamental da Alemanha destacou com status constitucional, o mínimo existencial, no cumprimento da dignidade da pessoa humana e, esta trouxe direitos fundamentais para a CF/88, com vistas a uma existência digna, que depende da satisfação tanto de necessidades básicas por prestações materiais - mínimo vital como pelo exercício autônomo de direitos e liberdades fundamentais para dignidade como sujeito de direito - mínimo social, na garantia do mínimo existencial e efetiva existência digna.

⁴¹ COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 2.3.1 A dignidade da Pessoa Humana como centro do Mínimo Existencial. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016. 31 a 34 p.

⁴² COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 2.3 E o que é Mínimo Existencial? 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016. 26 a 29 e 37 p.

Em continuidade, enfatiza Laura Stefenon Fachini⁴³ que o mínimo existencial é um limite protegido pelo princípio da capacidade contributiva e respaldado pela Constituição Federal de 1988, no que tange a dignidade da pessoa humana, erradicação da pobreza e marginalização – indivíduo excluído da sociedade. Ademais, autora adota como mínimo existencial, o salário mínimo para não tributação, assim como é o mínimo não tributável da Seguridade Social.

Para Elisângela Simon Caureo⁴⁴, embora o mínimo existencial não tenha conceito constitucional, compõe o princípio da dignidade da pessoa humana, importante fundamento do Estado Democrático de Direito, que realiza o poder limitador da capacidade contributiva. Ademais, acrescenta a autora, que a proteção do mínimo existencial tem sido afetada com a regressão da tributação, que comprova ser insuficiente a técnica da seletividade na tentativa governamental de suavização dos efeitos da tributação indireta, imposto como sacrifício árduo à base mais pobres da sociedade.

Érico Hack⁴⁵ em seu artigo Princípio da Capacidade Contributiva: Limites e critérios para o tributo, afirma que “a capacidade contributiva prepondera sobre a busca da finalidade do Estado”, explicitando que a tributação deve ser sustentável – existir no presente e no futuro, para manutenção estatal.

⁴³ FACHINI, Laura Stefenon. Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação necessária à justiça fiscal – 2.1 Princípio que protege o mínimo vital. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Porto Alegre. v. 4, p.43-64, 2018. Semestral. 47 e 48 p.

⁴⁴ CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: Capacidade contributiva e a tributação indireta e Mínimo vital, tributação indireta e o princípio da capacidade contributiva. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 116, 117, 119, 125 e 126 p.

⁴⁵ HACK, Érico. Princípio da Capacidade Contributiva: Limites e critérios para o tributo – 1. Capacidade contributiva e igualdade. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83 a 94, abril. 2014. Semestral. 86 p.

Contudo, Hack⁴⁶ ressalta, que a sustentabilidade tributária está subordinada aos limites da capacidade contributiva, a saber: a garantia do mínimo vital – considerada como faixa de renda em que inexiste disponibilidade financeira para contribuir, aplicável a todos os contribuintes, a fim de garantir a dignidade da pessoa humana e a implementação dos objetivos de redução da pobreza, assim como o bem comum, conforme prescreve o inciso III do art. 1º da CF/88⁴⁷ e incisos III e IV do art. 3º, também da CF/88⁴⁸ e, a vedação ao confisco – aplicável quando existe capacidade contributiva, sem incidência gravosa da tributação, prescrito no inciso IV do art. 150 do mesmo diploma legal⁴⁹.

Hack⁵⁰ alude ainda, que um Estado Democrático de Direito, se justifica pela existência de direitos e garantias fundamentais que neutraliza os “excessos do Estado” contra o contribuinte. Alude o autor, que essa neutralidade se dá pelo princípio da capacidade contributiva que tem como ideal a solidariedade e, sendo a incidência proporcional da tributação, que materializa o princípio da igualdade, distribuindo a carga tributária de

⁴⁶ HACK, Érico. Princípio da capacidade Contributiva: Limites e critérios para o tributo - 2. Limites da capacidade contributiva: preservação do mínimo existencial e vedação ao confisco. *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83 a 94, abril. 2014. Semestral. 86 e 87 p.

⁴⁷ **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; (...). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 16 out. 2020.)

⁴⁸ **Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...)

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 16 out. 2020.)

⁴⁹ **Art. 150** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco; (...). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 16 out. 2020.)

⁵⁰ HACK, Érico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos Direitos Humanos Internacionais. *Revista Scientia Iuris*, Londrina, v. 11, p. 19-37, 2007. Semestral. 20 a 22, 24 e 26 p.

acordo com a possibilidade de cada contribuinte, de onde derivam os limites do mínimo vital e vedação ao confisco, devendo a tributação incidir sobre o que excede o mínimo existencial, assim como ocorre com o imposto de renda que possui faixa de isenção, sob pena de invadir tais limites e prejudicar o desenvolvimento econômico.

Assim, Midyan Monticeli⁵¹ enfatiza, que a Constituição Federal de 1988 ao prescrever a irradicação da pobreza e da marginalização em seu inciso III do art. 3º, sinaliza a intensão estatal em garantir o mínimo existencial, devendo o Estado definir os itens mínimos comuns a todos os contribuintes e não tributa-los, na promoção da dignidade mínima do indivíduo, sob pena de depreciar o patrimônio do contribuinte.

Em outros termos, Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Sandra Regina da F. Paulino⁵², ressaltam a relação existente entre a capacidade contributiva e os limites da garantia ao mínimo existencial – considerados direitos constitucionais básicos para dignidade, não havendo incidência de capacidade contributiva e, a vedação ao confisco – que proíbe a tributação excessiva. Ademais, os autores defendem a garantia de um patrimônio mínimo, que possibilitaria a continuidade da tributação para manutenção estatal. Todavia, os autores afirmam que o impacto agressivo da carga tributária, tem adentrado ao mínimo existencial das famílias de baixa renda e, conseqüentemente “desrespeitado o princípio da capacidade contributiva”.

⁵¹ MONTICELI, Midyan. A regressividade tributária: uma comparação do mínimo existencial do homem contemporâneo e o ônus de manter o Estado através dos tributos, especificamente os de consumo - 3.2 O mínimo existencial. **Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, Porto Alegre, v. n. 9, p. 1 a 156, abril. 2019. Quadrimestral. 102 a 104 p.

⁵² GASSEN, Valcir, D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales e PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos - 3. A tributação sob o Ponto de Vista do Princípio da Capacidade Contributiva e 4. Cenário Atual: o peso da tributação sobre o consumo na renda da população e possíveis alternativas. **Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, Florianópolis, v. 34, n. 66, p. 213 a 234, julho de 2013. Quadrimestral. 221 a 224 p.

Como se pode constatar, o mínimo existencial é o elemento central do princípio da dignidade da pessoa humana, que não se resume na possibilidade do mínimo vital, mas da efetiva existência digna somando-se ao mínimo social, colocando o indivíduo como sujeito de direito e parte de uma sociedade, ao alcance dos direitos fundamentais que dão base a concretização do aludido princípio.

Importante ressaltar, que o mínimo existencial é garantia que se concretiza, por se estabelecer como um limite do princípio da capacidade contributiva, assim como o é a vedação ao confisco, se opondo aos excessos do arbítrio estatal.

Por último, conclui-se que garantir o mínimo existencial ao contribuinte é tornar a tributação sustentável, isto é, gera benefícios tanto ao contribuinte, como para o Estado, que possibilita a continuidade ao financiamento do bem comum e a efetivação e manutenção do Estado Democrático de Direito.

O princípio da capacidade contributiva e o instituto da seletividade e essencialidade aplicado ao ICMS, instrumentos de aprimoramento e apontamentos sobre a PEC 45/2019 e PEC 110/2019

3.1 O Instituto da Seletividade e a Essencialidade

Conforme abordado anteriormente, garantir o mínimo existencial compreende a satisfação do mínimo vital – garantia de vida, bem como a garantia do mínimo social – ser humano enquanto sujeito de direito, na concretização do princípio da dignidade da pessoa humana.

Para que isso ocorra, entra em cena o princípio da capacidade contributiva, como um importante limitador da intensidade da tributação, na vedação ao confisco estatal e garantir o mínimo existencial.

Visto que em tese, parte da doutrina tem considerado que o princípio da capacidade contributiva tem sido aplicado em conjunto com a seletividade na simplificação da tributação indireta, mais precisamente ao ICMS, se faz relevante para o presente trabalho, a análise de sua aplicabilidade, bem como de seus efeitos.

De início, Eduardo Sabbag¹ define o instituto da seletividade como uma “técnica de incidência de alíquotas”, na viabilização do princípio da capacidade contributiva de forma objetiva-genérica. Salienta ainda, ser a seletividade uma “forma de extrafiscalidade”², por ter a finalidade de

¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: 4. Princípio da isonomia tributária: 3.4.5 A capacidade contributiva e a seletividade. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 202 p.

² A extrafiscalidade é instrumento financeiro empregado pelo Estado, para estimular ou inibir condutas, com vistas ao equilíbrio de mercado, como o controle da inflação por exemplo, por meio dos impostos de importação; exportação; sobre produtos industrializados e operações financeiras. (SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário: A mitigação do princípio da legalidade tributária. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. 77 p.)

regular o mercado. Afirma ainda, que o referido instrumento inibe a regressividade – proporção inversa na renda, e torna a tributação praticável – torna simples o comando, por conta da expressão “sempre que possível”, substituindo o caráter pessoal do dispositivo.

Sabbag³ ressalta ainda, que a doutrina argumenta existir a seletividade obrigatória no âmbito do IPI, pela redação do inciso I do §3º do art. 153 da CF/88⁴ “será seletivo” e facultativa no âmbito do ICMS, pela redação do inciso III do §2º do art. 155 da CF/88⁵ “poderá ser seletivo”. Segundo ele, a doutrina segue a literalidade da lei. Contudo alude o autor, apoiado em Roque Antônio Carrazza que cita Celso Antônio Bandeira de Mello, ser a seletividade destinada ao ICMS uma norma cogente, um poder-dever constitucional de observância obrigatória. Assim, Sabbag defende a aplicação obrigatória da seletividade ao ICMS, como instrumento a possibilitar o alcance da justiça tributária, definindo a essencialidade dos bens e serviços consumidos.

Em se tratando do imposto indireto denominado ICMS, Kiyoshi Harada⁶ afirma não discordar que os entes políticos tenham o poder-dever, mas deixa claro que a não adere a posição doutrinária da obrigatoriedade

³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: 4. Princípio da isonomia tributária: 3.4.5 A capacidade contributiva e a seletividade. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 203 a 205 p.

⁴ **Art. 153** Compete à União instituir impostos sobre: (...)

§3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto; (...). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 30 out. 2020.)

⁵ **Art. 155** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 30 out. 2020.)

⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**: 9.5.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 308 p.

de aplicação da seletividade, mas adverte que, mesmo sendo de aplicação facultativa, não poderá o legislador agravar as alíquotas aos bens e serviços considerados essenciais. Segundo o autor, sendo o preceito constitucional de natureza programática, deverá o legislador se abster em editar normas contraditórias, mas caso edite, deve o Estado perseguir a implementação das aspirações constitucionais.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷ em suas palavras afirma, “A seletividade no ICMS é facultativa.”, e considera-a como instrumento a tributar com alíquotas diferentes para bens denominados como populares de primeira necessidade e supérfluas/suntuárias, esta última não definida com exclusividade pelo legislador, mas poderá o judiciário ser invocado para tal. Contudo, o autor entende que não é da essência dos tributos indiretos a seletividade, por visar a essencialidade dos produtos, bem como o consumidor final.

Em contraponto, a obra de Aliomar Baleeiro atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi⁸ alude que, como não se apura a capacidade econômica do contribuinte, ao consumidor final, a seletividade em suas palavras “(...) impõe-se a redução (ou exoneração) do imposto sobre as operações com mercadorias e serviços, essenciais a uma vida digna.”, isto é, ambos os autores entendem ser obrigatória a aplicabilidade da seletividade ao ICMS.

Por fim, segundo Caureo⁹, embora o binômio seletividade/essencialidade objetive a redução de alíquotas sobre bens consumidos pela

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**: 9.11 As alíquotas seletivas ou a seletividade do ICMS. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. 388, 410, 568 e 569 p.

⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**: 2. Não cumulatividade, neutralidade, seletividade e livre concorrência. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 735 p.

⁹ CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: Capacidade contributiva e a tributação indireta; Mínimo vital, tributação indireta e o princípio da capacidade contributiva. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 117, 125 e 126 p.

população de baixa renda e, seja considerado pela doutrina como um facilitador na proteção do mínimo existencial, sua aplicabilidade se mostra insuficiente pelo efeito regressivo da tributação.

Neste sentido, Aline Frimm Krieger¹⁰ aponta ser falha a política fiscal brasileira e, uma vez executada sem tomar providencias que impeçam os efeitos regressivos do tributo, pratica injustiça tributária, pois fomenta a desigualdade. A autora aponta que, dados empíricos apurados em 2017 pelo IBPT, o ICMS lidera a arrecadação, correspondendo a 20% da arrecadação total do país e 73% da arrecadação total dos Estados-membros, sendo esta, a principal fonte estatal. Aborda ainda, que dados divulgados pelo IBGE em 2018, onde a tributação total paga por 10% da população mais pobre corresponde a 32% de seus rendimentos e, 43,1% dessa arrecadação, são provenientes de tributação indireta - aquisição de bens e serviços.

Mediante os apontamentos da doutrina é possível observar que a seletividade aplicada ao ICMS é facultativa ou, ainda que fosse aplicada de forma obrigatória, a técnica se mostra insatisfatória na proteção do mínimo existencial, não somente pela alíquota da circulação interna dos bens serem altas, como pela regressividade desenfreada da tributação indireta.

Por fim, a seletividade das alíquotas quando da aplicação ao ICMS, são viabilizadas de acordo com o estabelecimento da essencialidade dos bens e serviços adquiridos, cabendo então, verificar se há restrições em sua aplicabilidade.

¹⁰ KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: 3. Política fiscal, sistema tributário e justiça redistributiva; 4. Regressividade tributária inerente ao ICMS e seus reflexos na desigualdade. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 58, 59, 100 e 111 p.

3.1.1 A Essencialidade e o Direito de Liberdade

A aplicação do binômio seletividade/essencialidade ao ICMS, visa a praticabilidade simplificada da tributação indireta, onde são estabelecidas alíquotas de acordo com a essencialidade dos bens e serviços adquiridos, em sua maior parte, pela população de baixa renda.

Contudo, ao estabelecer quais bens e serviços são essenciais para graduar as alíquotas pela técnica da seletividade, o legislador pratica uma avaliação subjetiva e, embora esses sejam representantes do povo, vivem uma realidade financeira diferente da grande maioria da população, o que remete a uma análise se é adequado definir qual produto é essencial.

Neste sentido, Eduardo Sabbag¹¹ ressalta que, considerando a essencialidade de determinados bens e serviços, a seletividade das alíquotas visa nas palavras do autor, “(...) a utilidade social do bem (...)”. Entendimento também adotado por Aliomar Baleeiro¹² que em suas palavras “(...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.”

Segundo Elisângela Simon Caureo¹³, a doutrina majoritária alude ser a isenção seletiva existente, suficiente na garantia do mínimo vital, como sendo legítimo o tratamento isonômico ofertado ao contribuinte que adquire produtos supérfluos, pressupondo para autora, ser o legislador apto

¹¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: 4. Princípio da isonomia tributária: 3.4-5 A capacidade contributiva e a seletividade. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 202 p.

¹² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro CTN comentado**: 5. Base de cálculo do IPI e ICM. o IPI, o PIS e a COFINS. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. 757 e 758 p.

¹³ CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: 4.1 A Violação ao Direito de Liberdade. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 137 a 139 p.

para definir o que é essencial ao indivíduo e isentar efetivamente os produtos essenciais seguindo a modernidade. Mas contrapondo, Caureo ressalta que o binômio seletividade/essencialidade não prioriza a liberdade dos menos favorecidos, mas impõe um comportamento a fim de restringir a autonomia da vontade do indivíduo na aquisição de determinados produtos, interferindo na autodeterminação econômica e consequentemente, restringindo a liberdade social.

Caureo¹⁴ explicita ainda, que a presunção de capacidade ao contribuinte de baixa renda que adquire um produto essencial na contemporaneidade, mas que faz parte da lista dos supérfluos, deveria ser relativa, não absoluta como estabelecida pelo legislador “*quod plerumque accidit*” como “aquilo que geralmente acontece”. Ademais, esse comportamento do indivíduo, não significa renunciar ao princípio da capacidade contributiva, mas efetivar seu direito à liberdade, em suas palavras, seguindo o raciocínio de Adam Smith, “e a liberdade de participar das trocas econômicas tem um papel fundamental na vida Social”.

Nessa temática, Caureo¹⁵ cita o autor Paul Kirchhof que alude ser o direito de propriedade na modernidade voltado à moeda, onde reside a liberdade do proprietário em atuar no mercado. Ademais, visando a concretização dessa liberdade de atuação, faz se necessário que a análise da tributação seja realizada de forma global. Ademais, Caureo ressalta que, há o contra argumento da doutrina de que a compensação realizada pelo Estado, por meio de prestações e subvenções sejam, em suas palavras, “(...) mecanismos necessários e mais eficientes de correção da violação da

¹⁴ CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: 4.1 A Violação ao Direito de Liberdade. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 135 a 137 p.

¹⁵ CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: 4.1 A Violação ao Direito de Liberdade. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 140 a 142 p.

capacidade contributiva”. Contudo, alude a autora, que tanto a doutrina como o judiciário, devem confessar a existência dessas violações, e cita a constatação de Inazio Manzoni de que a possibilidade de compensação existe às demais modalidades de tributos, exceto quando se atinge a população de baixa renda.

Bárbara Josana Costa¹⁶ afirma que desde a Revolução Francesa – importante evento que evidenciou direitos fundamentais, investir contra a propriedade, era prejudicar a liberdade. Nessa seara, argumenta a autora, que ausente a garantia do mínimo existencial, elimina-se os requisitos de liberdade, que se compõe pela liberdade social – segurança econômica e participação como cidadão sujeito de direito e, pela liberdade básica – para sobrevivência com direito a alimentação, saúde, educação entre outros, sendo esta última, instável e pode tornar “vulnerável” um indivíduo.

Em ato contínuo, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁷ complementa em suas palavras que, “(...) o legislador e o administrador não são livres para dizer que produto é ou não essencial.”, isto é, cada indivíduo tem uma necessidade vital. Em outras palavras, mas levando ao mesmo entendimento, Harada¹⁸ ao exemplificar as alíquotas estabelecidas pelo Estado de São Paulo à energia elétrica, evidencia que a facultativa seletividade aplicada, somente visa a essencialidade dos bens a depender do enquadramento do contribuinte aos requisitos estabelecidos, desconsiderando a capacidade contributiva e violando o princípio da razoabilidade.

¹⁶ COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 2.3.3 Papel da Liberdade na Garantia do Mínimo Existencial. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016. 42, 43 e 79 p.

¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**: 9.11 As alíquotas seletivas ou a seletividade do ICMS. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. 569 p.

¹⁸HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**: 9.5.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 309 p.

Ciente que técnica da seletividade é insuficiente na garantia do mínimo existencial e, estabelecer a essencialidade de determinados bens e serviços para fins de tributação, é no mínimo conduzir esse indivíduo a um comportamento pré-determinado, bem como limita a sua autonomia da vontade – importante requisito de validade, visto que cada indivíduo tem uma necessidade de consumo na concretização de seu mínimo vital.

Nessa temática, cabe a análise da (in)compatibilidade entre o instituto da seletividade e o princípio da capacidade contributiva.

3.2 A (In) Compatibilidade do Princípio da Capacidade Contributiva, no que tange a Seletividade do inciso III do §2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988

O princípio da Capacidade Contributiva é um importante limitador da intensidade da tributação, vedando o confisco estatal e garantindo o mínimo existencial, de aplicação jurisprudencialmente estendida a todos os tributos visando um ideal de justiça.

Ocorre que, segundo doutrinadores, o princípio da capacidade contributiva se concretiza por meio da aplicação do binômio seletividade/essencialidade, técnica esta que já se mostrou insuficiente nos itens anteriores, fazendo da tributação indireta, mais precisamente ao ICMS, um instrumento de desigualdade, não de justiça social.

Para prender o entendimento sobre a compatibilidade ou incompatibilidade do princípio da capacidade contributiva ao instituto da seletividade previsto no inciso III do §2º do art. 155 da CF/88¹⁹, segue a abordagem.

¹⁹ Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 22 nov. 2020.)

Considerando o impasse da compatibilidade, Clóvis José Ceretta²⁰ aponta os entendimentos: alega o autor José Maurício Conti ser a seletividade, um mecanismo apto a onerar o contribuinte que detém maior capacidade contributiva, mesmo desconsiderando o caráter pessoal da tributação; ressalta o autor Abel Henrique Ferreira que o princípio da capacidade contributiva é incompatível com os tributos indiretos, sendo aplicável a seletividade enquanto sub princípio da igualdade, visto que todos serão onerados pela mesma carga tributária, bem como afirma o autor Alcides Jorge Costa ser o princípio da capacidade contributiva, incompatível com a tributação indireta, mas aplicável a seletividade, ajustando a tributação em oposição aos efeitos da regressividade.

Diante disso, Ceretta²¹ afirma que impossibilitada a apuração da capacidade econômica dos contribuintes, não se aplica a capacidade contributiva e sim a seletividade, que possibilita um tratamento diferenciado a depender do poder aquisitivo, proporcionando igualdade, visto que desonera produtos destinados ao mínimo existencial, bem como onera os mais abastados, tributando produtos considerados supérfluos, gravame que segundo ele, não atinge os menos abastados por que não os consomem, com vistas a atingir a igualdade.

Nesse diapasão, Elizangela Simon Caureo²² ressalta que autores Inazio Mazzone e Abel Henrique Ferreira, possuem como entendimento, ser a técnica da seletividade suficiente na proteção do mínimo existencial na

²⁰ CERETTA, Clóvis José. **Princípio da Capacidade Contributiva: Sua aplicação nas diversas espécies tributárias** - 1.1.1.1.4.2.1. A expressão "sempre que possível" do art. 145, §1º da CF/88. e 2.1.2. Seção II - Da não aplicação do princípio aos impostos indiretos. 2017. 305 f. Dissertação (Mestrado) - Direito Público, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. 33, 167 e 168 p.-

²¹ CERETTA, Clóvis José. **Princípio da Capacidade Contributiva: Sua aplicação nas diversas espécies tributárias** - 2.1.2. Seção II - Da não aplicação do princípio aos impostos indiretos. 2017. 305 f. Dissertação (Mestrado) - Direito Público, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. 168 p.

²² CAUREO, Elisangela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: 4. Seletividade e o autoengano no direito tributário. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 129, 131 a 133 p.

tributação indireta, com a graduação de alíquotas das mercadorias e serviços pela essencialidade, desconsiderando o princípio da capacidade contributiva.

Em contraponto, Caureo²³ afirma que a seletividade – juízo subjetivo, não se compatibiliza com a eficácia do princípio da capacidade contributiva que possui ampla funcionalidade, devido sua carga axiológica de justiça que choca-se com os dados empíricos da aplicação efetiva da seletividade na tributação sobre o consumo, demonstrando que a técnica promove um alcance indiscriminado, onde nas palavras da autora, “qualquer pessoa adquirente de uma determinada mercadoria pagará o mesmíssimo valor de tributo”. Ademais, Caureo ressalta que as pesquisas econômicas apontam ser a técnica da seletividade insuficiente, uma vez que a tributação indireta é intensificada sobre a população de baixa renda, ainda que isenta do imposto de renda, impondo sacrifício maior, além de minar o desenvolvimento econômico.

Os autores, Rafael Santos de Barros e Silva e Valcir Gassen²⁴, em primeiro ponto diferencia a tributação sobre o consumo como geral – com incidência abrangente e afirmação legal e, especial - por incidir sobre despesas individualizadas dos contribuintes. Esta última, segundo os autores, tem o objetivo fiscal de arrecadar e extrafiscal de regulação, visando desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde, escolha esta, possibilitada pela seletividade. Ademais, os autores Silva e Gassen afirmam que a seletividade não assegura o caráter pessoal da tributação, mas atingindo a todos indistintamente, se opondo a justiça social – diferenciação

²³ CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: 2. Capacidade contributiva e tributação indireta; 3. Mínimo vital, tributação indireta e o princípio da capacidade contributiva. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 118, 119, 126 a 128 p.

²⁴ SILVA, Rafael Santos de Barros e; GASSEN, Valcir. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e Democracia; 2. Tributos Especiais Sobre o Consumo. *Revista Brasileira de Direito - IMED*, Passo Fundo, v. 7, n. 2, p. 103-152, 2011. Semestral. 172, 173, 191 a 193 p.

de alíquotas, gerando por efeito a “inevitável” regressividade, onerando de forma linear e prejudicando quem tem renda menor, dificultando a materialização do Princípio da Capacidade Contributiva e agravando a desigualdade social.

Nesse sentido, Érico Hack²⁵ ressalta que o princípio da capacidade contributiva confere aos mais abastados um “ônus tributário maior”, mas também reivindica o respeito a um “limite mínimo”, isto é, para o autor, a tributação deve incidir ao que “excede o mínimo indispensável”, primordial para a promoção da dignidade da pessoa humana. Tal afirmação, somada a fala de Aline Frimm Krieger quando aponta dados empíricos e afirma ser falha a política fiscal brasileira quando onera mais os menos abastados, bem como a afirmação de Elizangela Simon Caureo sobre o choque existente entre dados empíricos referente a aplicação da tributação indireta, com a carga axiológica de justiça que detém o princípio da capacidade contributiva, desperta para a reflexão de que a aplicação do ICMS realizada com exclusividade pelo binômio seletividade/essencialidade, torna-se incompatível com o princípio da capacidade contributiva, visto que desrespeita seus limites.

Por fim, nas palavras de Barbara Jesana Costa²⁶, “o Estado se colocou como responsável em garantir o bem-estar do indivíduo”, devendo implementar o fundamento precípua da República, a dignidade da pessoa humana. Para autora, como a hipótese de incidência tributária não evidencia a capacidade contributiva do contribuinte na tributação indireta, o

²⁵ HACK, Érico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos Direitos Humanos Internacionais. *Revista Scientia Iuris*, Londrina, v. 11, p. 19-37, 2007. Semestral. 24 e 25 p.

²⁶ COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** - 4. A indevida tributação sobre o consumo no Brasil. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016. 114 a 118 p.

princípio da capacidade contributiva não é eficaz, por não concretizar direitos.

Como se pode constatar, ainda que autores como Eduardo Sabbag; Clóvis José Ceretta; José Maurício Conti; Abel Henrique Ferreira; Alcides Jorge Costa e Inázio Mazzone, declarem em contra sensu ser o princípio da capacidade contributiva realizado pelo binômio seletividade/essencialidade ou ser o aludido princípio incompatível com a tributação indireta, embora o STF já tenha declarado que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos, os autores Elizangela Simon Caureo; Rafael Santos de Barros e Silva; Valcir Gassen; Barbará Jesana Costa e Érico Hack afirmam, que o referido binômio é além de insuficiente para concretização do princípio da capacidade contributiva, é incompatível.

Com isso, mediante a análise realizada no presente trabalho, infere-se que o binômio seletividade/essencialidade, embora tenha se mostrado apto como uma técnica a promover a simplificação da aplicação do ICMS, também demonstra ser insuficiente para apuração da pessoalidade do contribuinte; conter a repercussão econômica, ainda que gradue de acordo com a essencialidade; selecionar bens e serviços de acordo com a particularidade de cada contribuinte, que viola o direito à liberdade e limita a autonomia da vontade, além de confiscar o mínimo existencial quando incide no consumo da população de baixa renda.

Cabe ressaltar, que a carga axiológica de justiça que detém o princípio da capacidade contributiva, exige para produção de sua eficácia, o respeito aos limites da vedação ao confisco, bem como da garantia ao mínimo existencial, que se concretizam pela observância da relevante pessoalidade de cada contribuinte. Todavia, o caráter pessoal da tributação é afastado com a aplicação do binômio seletividade e essencialidade prevista no inciso III

do §2º do art. 155 da CF²⁷, permitindo assim, a violação ao direito à liberdade, agravamento da desigualdade, desestimula o desenvolvimento econômico da população de baixa renda, bem como vai de encontro às aspirações constitucionais prescritas em seus incisos I ao IV do art. 3º da CF/88²⁸.

Tal constatação caminha contra sensu ao entendimento de parte da doutrina, que julgam ser o princípio da capacidade contributiva incompatível com a tributação indireta, argumento este, incoerente com o entendimento do STF que declarou ser o referido princípio, aplicável a todos os tributos, visto ser cristalino perceber que, em sendo o referido binômio insuficiente na produção de efeitos positivos que condizem com as aspirações constitucionais e, responsável por afastar a personalidade na aplicação do ICMS, o torna incompatível com o princípio da capacidade contributiva.

3.3 Instrumentos de Aprimoramento da Capacidade Contributiva e Apontamentos sobre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019

Com base nos argumentos anteriores que levam o leitor do presente trabalho a considerar que o binômio seletividade/essencialidade é insuficiente na concretização do princípio da capacidade contributiva, mediante

²⁷ **Art. 155** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...). (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 30 out. 2020.)

²⁸ **Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir ao 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. (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 30 out. 2020.)

a inobservância dos limites da vedação ao confisco estatal e a garantia do mínimo existencial por afastar o caráter pessoal do dispositivo legal, evidenciam ainda que a prática do referido binômio, o torna incompatível com o princípio acima citado, visto a carga axiológica deste último clamar por justiça social.

Todavia, diante dessas considerações, é relevante abordar de forma superficial, o entendimento de alguns autores sobre o aprimoramento das técnicas de praticabilidade que simplificam a tributação e, mencionam como aspiração para amenizar os efeitos da inevitável regressão, a restituição à população de baixa renda.

Em derradeiro, tramita na Câmara dos Deputados a PEC 45/2019 e no Senado Federal a PEC 110/2019, instrumentos que foram analisados de forma superficial, apenas para apurar se as aspirações constitucionais no que tange a desoneração da população de baixa renda, estão sendo cogitados na promoção da solidariedade constitucional do Estado Democrático de Direito.

3.3.1 Técnica de Simplificação Tributária e Restituição à População de Baixa Renda

Ciente da complexidade e desafio em considerar a personalidade na tributação indireta, convém, abordar ainda que de forma superficial que, há autores que tratam do tema quanto a praticabilidade ou simplificação da tributação indireta, assim como da possibilidade de restituição à população de baixa renda.

De início, Elizangela Simon Caureo²⁹ admite em suas palavras que, “A simplificação e a praticabilidade são importantes mecanismos de

²⁹ CAUREO, Elisangela Simon. *Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade* - 3. Teoria da capacidade contributiva e 4. Simplificação tributária e praticabilidade. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, 2013. 109, 116, 117 e 119 a 121 p.

realização da capacidade contributiva”. No entanto, analisando os significados da expressão “simplificação tributária”, a autora aponta como “redução de complexidade” para Paul Kirchhof; “cumprimento de condições para um ideal de justiça, proporcionar clareza, legislação estável e norma simplificadora” para Klaus Tipke e “sinônimo de praticabilidade” para Andrei Velloso, mas para ela, tal prática corresponde a “aplicabilidade da norma de forma ampla” e no direito brasileiro, relaciona a praticabilidade com a eficiência, com vistas a simplificação da tributação, ainda que desconsidere a individualização.

Caureo³⁰ acrescenta que, para doutrina majoritária, a praticabilidade é um princípio que não só gradua a competência da norma para permissão, mas em suas palavras, deve permitir “(...) calibrar a execução da tributação em conformidade com a capacidade contributiva”. Contudo, Caureo ilustra que a tributação de alimentos e medicamentos em alguns países geram créditos para compensação, outros prevê a restituição, diferente do Brasil que transfere renda pela assistência social, segundo a autora, desvinculado do sistema fiscal e, salienta que, cabe ao legislador elaborar mecanismos que aplaque o potencial oneroso da tributação.

Em contraponto, ainda que aceito pela doutrina e jurisprudência, o autor Sacha Calmon Navarro Coêlho³¹ desconsidera ser a praticabilidade um princípio, visto que autorizar em suas palavras “(...) presunções, tetos e somatórios no campo tributário (...) é simples tendência para igualar e simplificar sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva.” e, assim sendo, não é presunção absoluta “*uris et*

³⁰ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade** – 2. Justiça Fiscal e teorias da tributação e 3. Teoria da Capacidade Contributiva. 2013, 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2013, 122 e 123 p.

³¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**: 6.26. O princípio do não confisco e as presunções legais e 11.23. A recepção do Direito Privado e a dação de efeitos fiscais próprios – O abuso das formas de Direito Privado. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, 294 e 731 p.

de iure” (de direito e por direito), sendo cabível prova em contrário. Ademais, nas palavras do autor, “A simplificação para propiciar a aplicação massiva das normas deve ser, sempre, opcional, salvo se benéfica.”, concorda com esse entendimento, Clóvis José Ceretta³² de que as presunções devem ser relativas, isto é, devem admitir prova em contrário.

Em complementação, Caureo³³ afirma, que as técnicas para simplificação da tributação quando agem em consonância com a capacidade contributiva, visam tutelar a “baixa renda”. Contudo, a autora ressalta que foi superada a alegação de não poder identificar o contribuinte de fato, e vê na a criação do sistema CadÚnico, disciplinado pelo Decreto nº 6.135/2007 e regulamentado pela Portaria nº 376/2008, que permite o cadastro de famílias de baixa renda, configura assim, uma possibilidade do Poder público identificar o contribuinte de fato e apurar a capacidade econômica para um eventual reembolso da tributação que invade o mínimo existencial.

Nessa temática, Aline Frimm Krieger³⁴ comenta que embora seja reconhecido que o ICMS é efetivamente pago pelo contribuinte de fato e, esteja pacificado no STF e STJ que a norma relativa ao ICMS seja comando que considera a capacidade contributiva do contribuinte de direito, sendo este o legítimo sujeito ativo para reclamar em juízo por restituição. Ademais, a autora ressalta o entendimento contra sensu do autor Marciano Seabra de Godoi, quando este afirma que a aplicabilidade da seletividade/essencialidade para graduação das alíquotas, está considerando a

³² CERETTA, Clóvis José. **Princípio da Capacidade Contributiva: Sua aplicação nas diversas espécies tributárias** – 2.4.1. Seção I – O controle da discricção legislativa. 2017. 305 f. Dissertação (Mestrado) - Direito Público, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. 264 p.

³³ CAUREO, Elisangela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: 5. Mecanismos de otimização da capacidade contributiva. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral. 144 p.

³⁴ KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: 2.2.4. O peso da carga do ICMS no Sistema Tributário Nacional. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 62 e 64 p.

capacidade contributiva do contribuinte de fato, quando visa onerar bens e serviços de forma escalonada.

Conforme entendimento de Rafael Santos de Barros e Silva e Valcir Gassen³⁵ de que, a seletividade é insuficiente para conter a desigualdade, assim como não convém excluir a tributação sobre o consumo na busca de eliminar a regressividade, afirma os autores que a tributação não deveria ser cravada no consumo, mas na renda e no patrimônio.

Nessa temática, José Anijar Fragoso Rei³⁶ concorda com a concessão de benefícios fiscais que promovam a justiça social, tributando de forma majorada os mais abastados e desonerando os menos abastados, denominado pelo autor de “discriminação positiva” ou “tratamento compensatório”. O autor ressalta ainda, que benefícios fiscais são “fomentadores do desenvolvimento econômico”, visando a ampliação dos direitos fundamentais dos mais carentes e redução das “desigualdades sociais e regionais”, assim como as políticas públicas – decisões coletivas e vinculantes, na remoção de obstáculos. Contudo, Rei ressalta que eventuais benefícios concedidos, devem ser destinados a beneficiar o contribuinte de fato, mas em suas palavras, “não podem afetar o equilíbrio federativo fiscal.

Em derradeiro, no que tange a faixa de isenção a ser aplicada, Érico Hack³⁷ ressalta que a tributação deve exceder sobre a riqueza que em suas palavras, “excede o mínimo indispensável”. O autor cita como exemplo, a faixa de isenção estabelecida para o IR, que para ele, corresponde ao

³⁵ SILVA, Rafael Santos de Barros e; GASSEN, Valcir. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e Democracia; 8. A tributação do consumo no Brasil: forte regressividade concentração de renda = déficit democrático. *Revista Brasileira de Direito - IMED*, Passo Fundo, v. 7, n. 2, p. 103-152, 2011. Semestral. 193 p.

³⁶ REI, José Anijar Fragoso. *Benefícios Fiscais de ICMS para a efetivação de Direitos Fundamentais*: 4. Relações da Tributação com os Direitos Fundamentais. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. 118, 130, 131, 133, 148, 157 e 178 p.

³⁷ HACK, Érico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos Direitos Humanos Internacionais. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 11, p. 19-37, 2007. Semestral. 24 e 25 p.

mínimo existencial, visto que a dignidade do contribuinte, não pode restar prejudicada, ainda que seja pela supremacia do interesse público.

Convém, por fim, mencionar que, diante da breve análise acima realizada que demonstrou ser a seletividade insuficiente na garantia do mínimo existencial e, que a pessoalidade do indivíduo é desconsiderada na tributação indireta, o sistema CádÚnico demonstra ser uma importante ferramenta na apuração de quais são os contribuintes de fato que possuem baixa renda e estão inseridos na faixa de isenção do IR, com vistas a restituição do tributo pago na aquisição de bens e serviços e viabilizar o desenvolvimento econômico dessas famílias, sem que haja renúncia de receita, podendo o legislador compensar tal exoneração em outros tributos, como o da renda e patrimônio, conforme constatou este breve estudo.

3.3.2 Apontamentos sobre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019

Diante do inevitável efeito da regressividade tributária, que paira sobre a população de baixa renda no que tange o ICMS, que até o momento conta somente com o binômio da seletividade/essencialidade na promoção de correções, mas que já se demonstrou insuficiente para tanto, surgem projetos de emenda à constituição como instrumentos que possibilitarão a concretização de aspirações constitucionais, a serem brevemente analisados se têm o cunho de aprimorar a aplicação do princípio da capacidade contributiva com a concessão de isenções fiscais. Assim, mantendo o foco do presente trabalho, será abordado somente a questão das isenções, que tanto a população de baixa renda aspira receber no que tange a incidência do ICMS.

Com o intuito de promover uma reforma tributária, a PEC 45/2019³⁸ de autoria do deputado Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi e outros, advém de

³⁸ Projeto de Emenda Constitucional nº 45 de 2019, altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:

um estudo encomendado ao economista Bernard Appy, foi protocolada em 03 de abril de 2019 na Câmara dos Deputados, visando substituir cinco impostos incidentes sobre o consumo, a saber: IPI, ICMS, ISS, Contribuição para o PIS e COFINS e Contribuições incidentes na Importação, com a criação do IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, a ser instituído pela emenda constitucional a ser regulamentado por meio de lei complementar.

Quanto a competência, a proposta prescreve que será comum entre a União – que instituirá o imposto que incidirá sobre todo o território nacional e, Estado, DF e Município – exclusiva na definição das alíquotas, assim como a veda a concessão de benefícios fiscais e, a possibilidade de instituir imposto seletivo com finalidade extrafiscal pela União, visando desestimular somente o consumo cigarros e bebidas alcoólicas, conforme prescreve o inciso IV e caput do art. 152-A na CF e inciso III ao art. 154 do mesmo diploma legal. In verbis:

Art. 152-A Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Município exercer sal competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1º O imposto sobre bens e serviços:

(...)

IV - não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

Art. 154 (...)

III - impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.” (NR)

A proposta propõe a simplificação tributária e, que o produto da arrecadação, deverá ser administrado por um comitê gestor, que repartirá este, entre os entes federados considerados como destino desses bens ou serviços.

A referida proposta, extinguiu a seletividade tanto do IPI, como do ICMS, que já era insuficiente para conter a regressividade da tributação sobre os impostos incidentes sobre os bens e serviços considerados essenciais, isto é, a PEC retira com a transição, a isenção tributária da cesta básica hoje existente.

Além da aludida proposta citada acima, o Senado Federal apresentou a PEC 110/2019³⁹, de autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros, texto reproduzido de um projeto de 2017 de autoria de Luiz Carlos Rauli que ainda tramita. Esta PEC foi protocolada em 2019, visando simplificar a tributação sobre o consumo e reduzir a regressividade da tributação, com a proposta de extinguir oito tributos a saber: IPI, IOF, PIS, COFINS, CIDE-Combustíveis, Salário Educação, ICMS e ISS, com a criação do IBS – Imposto sobre Bens e Serviços no âmbito estatal e o IBS específico e seletivo no âmbito federal, este último, mediante a inserção deste último como inciso VIII no art. 153 da CF. In verbis:

Art. 153 (...)

VIII – operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

(...)

³⁹ Projeto de Emenda Constitucional nº 110 de 2019, Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências – quadro comparativo. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/diretorias/diretoria-legislativa/estrutura-1/conle/arquivos/quadro-comparativo-cf-x-pec-110-2019>>. Acesso em: 14 nov. 2020.

Embora a PEC 110/2019 prevê a instituição de benefícios fiscais sobre os bens e serviços considerados essenciais por lei complementar, a princípio é vedado, conforme alude o art. 155 da CF/88 da proposta. In verbis:

Art. 155 (...)

IV - terá alíquotas máximas e mínimas fixadas por lei complementar, que regulará a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

(...)

§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

(...)

VIII - não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d) bens do ativo imobilizado;
- e) saneamento básico;
- f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

(...)

A proposta propõe que os impostos a serem instituídos pela emenda constitucional a ser regulamentado por lei complementar, incidiriam sobre todo o território nacional, com alíquota unificada e instituída pela União e, os recursos serão destinados aos entes federados considerados como destino desses bens ou serviços.

Por fim, diante da breve análise acima realizada sobre as PECs 45 e 110, ambas de 2019 que preveem a alteração do Sistema Tributário Nacional, se encontram em tramitação no Congresso Nacional e, as referidas propostas demonstram, com a exclusão do binômio seletividade e essencialidade, não propõe outro instrumento que permita a aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, bem como, mais uma vez, desconsidera a pessoalidade do contribuinte de fato. Contudo, embora as propostas justifiquem que a unificação dos tributos em um único tributo ser viável na melhor distribuição da alíquota sobre a divisão: bens ou serviços, estas, tendem a possibilitar uma regressão mais acentuada da tributação, afastando as aspirações constitucionais previstas em seu art. 3º da CF/88, além de não possibilitarem a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Conclusão

A concorrência com a manutenção estatal é primordial para o alcance da finalidade do bem comum. No entanto, desde a antiguidade, os súditos sofriam com o confisco estatal que desrespeitava a liberdade e o patrimônio, passando posteriormente, a imposição de tributos excessivos e aplicações divergentes dos recursos arrecadados, onde promoviam benefícios desiguais e, conseqüentemente ausência de contrapartida aos mais necessitados, fatos estes, que acentuaram como resposta, revoluções e manifestações dos contribuintes em massa, na busca da satisfação de suas necessidades básicas e o alcance da justiça distributiva.

Neste contexto, surge a necessidade de aplicar o princípio da igualdade na tributação que, manifestou-se como o “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, visando limitar o poder estatal e transformar a sociedade e, ao evoluir a título de isonomia específica, surge o “princípio da justiça tributária” com a finalidade de medir a capacidade do indivíduo, até emergir por decorrência com o aprimoramento da igualdade, o “princípio constitucional da capacidade contributiva” positivado na CF/1988 e, considerado como importante limitador da intensidade da tributação, mediante a vedação ao confisco estatal e garantir o mínimo existencial do contribuinte de fato, assegurando direitos fundamentais, o que torna a exigência legítima.

Mediante a abordagem desenvolvida no presente trabalho, infere-se que muito embora, o legislador tenha disciplinado como técnica de praticabilidade para simplificação da tributação indireta, o binômio seletividade e essencialidade ao ICMS com o propósito de escalonar as alíquotas e demonstrando preocupação, ainda que facultativa, à capacidade contributiva

do contribuinte de fato, esta, se mostra insuficiente para dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva, que detém em sua essência, tanto a imperatividade abstrata da norma, como a sua relativização no momento da aplicação prática, que destaca como limites: a vedação ao confisco estatal e a garantia do mínimo existencial, onde se leva em conta a pessoalidade do §1º do art. 145 da CF/88, sendo a capacidade contributiva e econômica sinônimas, pois ambas remetem a possibilidade de contribuição.

A não observância da pessoalidade que prevê o aludido dispositivo, tem gerado como efeito à população pela necessidade de sobrevivência, a repercussão econômica como efeito reverso da progressividade da tributação, que acaba por onerar o mínimo existencial do indivíduo, devido a não realização de uma análise global do sistema tributário na apuração do montante a ser exigido, que levaria em conta a condição econômica do contribuinte na busca da erradicação da desigualdade e o desenvolvimento econômico da população mais carente.

Nessa temática, as aspirações constitucionais não devem permanecer a mercê da interpretação de uma expressão “sempre que possível”, como limitação ao alcance de um ideal de justiça social e tributária, visto não ser o binômio seletividade e essencialidade decorrente do princípio da capacidade contributiva que visa a equidade horizontal aos iguais e vertical aos desiguais, pois este primeiro (binômio), confisca parte dos recursos que deveriam ser destinados ao atendimento do mínimo existencial do contribuinte de baixa renda, além de interferir na concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, importante fundamento do Estado Democrático de Direito.

Importante esclarecer, que garantir o mínimo existencial, não é somente promover a concretização dos princípios da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana, mas também permitir que

o indivíduo contribuinte possa alcançar o mínimo vital para atendimento de necessidades básicas para sobrevivência sua e de sua família, bem como coloca o indivíduo na posição de sujeito de direito e parte de uma sociedade, capaz de se desenvolver como cidadão. Tal conquista, somente se fará possível, se o Estado promover em ações que respeitem os limites estabelecidos pelo princípio da capacidade contributiva, o que conseqüentemente desaguará no alcance da sustentabilidade da tributação, isto é, corroborar com o desenvolvimento do contribuinte de baixa renda, fazendo com que a tributação exista no presente e no futuro para manutenção Estatal, viabilizando a promoção da finalidade do bem comum, ao invés de aniquilar com o indivíduo.

A avaliação subjetiva do legislador quando define a essencialidade dos bens e serviços, não assegura direitos fundamentais de acordo com a necessidade de cada contribuinte em particular, mas conduz o indivíduo a um comportamento pré-determinado, limitando a autonomia da vontade no alcance de seu mínimo existencial e, contra sensu de parte da doutrina, o binômio seletividade e essencialidade não concretiza o princípio da capacidade contributiva para promoção da justiça social, mas tem-se demonstrado um instrumento de desigualdade.

Por derradeiro, constata-se que o binômio seletividade e essencialidade embora seja considerado uma técnica apta de praticabilidade para simplificar a aplicação do ICMS – complexo imposto indireto, é insuficiente na apuração da pessoalidade do contribuinte; conter a repercussão econômica, ainda que gradue as alíquotas de acordo com a essencialidade; selecionar bens e serviços de acordo com a particularidade de cada contribuinte, que viola o direito à liberdade e limita a autonomia da vontade, além de confiscar parte do mínimo existencial da população de baixa renda.

Com isso, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva possui em sua essência, a carga axiológica da justiça social e, exige para produção de sua eficácia, o respeito aos limites da vedação ao confisco e garantia ao mínimo existencial, que se concretizam pela observância da relevante pessoalidade de cada contribuinte. Todavia, o caráter pessoal da tributação é afastado com a aplicação do binômio seletividade e essencialidade, permitindo assim, a violação ao direito à liberdade, agravamento da desigualdade, desestimula o desenvolvimento econômico da população de baixa renda, bem como vai de encontro às aspirações constitucionais prescritas em seu art. 3º da CF/88.

Tal constatação caminha contra sensu ao entendimento de parte da doutrina, que julgam ser o princípio da capacidade contributiva incompatível com a tributação indireta, argumento este, incoerente com o entendimento do STF que declarou ser o referido princípio, aplicável a todos os tributos, visto ser cristalino perceber que, em sendo o referido binômio insuficiente na produção de efeitos positivos que condizem com as aspirações constitucionais e, responsável por afastar a pessoalidade na aplicação do ICMS, o torna incompatível com o princípio da capacidade contributiva.

Diante da breve análise acima realizada quanto aos instrumentos de aprimoramento para possibilitar a aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, o sistema CádÚnico demonstra ser uma importante ferramenta na apuração de quais são os contribuintes de fato que possuem baixa renda e estão inseridos na faixa de isenção do IR, com vistas a restituição do tributo pago na aquisição de bens e serviços, legitimando o contribuinte de fato a demandar se preciso e, viabilizar o desenvolvimento econômico das famílias de baixa renda, sem que haja renúncia de receita, com a possibilidade do legislador compensar tal exoneração em outros tributos, como o da renda e patrimônio.

Por fim, diante da breve análise acima realizada sobre as PECs n^{os} 45 e 110 de 2019, que preveem a alteração do Sistema Tributário Nacional, que se encontram em tramitação no Congresso Nacional, demonstram que a unificação dos tributos em um único tributo será viável na melhor distribuição da alíquota sobre a divisão: bens ou serviços, mas é preocupante a exclusão do binômio seletividade e essencialidade que já era insuficiente e, que poderá gerar uma regressividade mais intensa da tributação, visto que as propostas não disciplinam sobre outro instrumento que permita a aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo e, persistem em desconsiderar a pessoalidade do contribuinte de fato, afastando as aspirações constitucionais previstas em seu art. 3^o da CF/88.

Referências

- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**: 2. Não cumulatividade, neutralidade, seletividade e livre concorrência. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro CTN comentado**: 5. Base de cálculo do IPI e ICM. o IPI, o PIS e a COFINS. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BERTAGNOLLI, Danielle. O Princípio da Capacidade Contributiva aplicado às obrigações tributárias acessórias. **Revista dos Tribunais. Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 119, p.15-30, 2014. Trimestral.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 22 nov. 2020.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 01 out. 2020.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Federal nº. 9.636, de 15 de maio de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172/compilado.htm>. Acesso em 18 set. 2020.
- CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário: A Regra-Matriz de Incidência.** O conseqüente da norma e as relações jurídicas tributárias. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade** – 2. Justiça Fiscal e teorias da tributação e 3. Teoria da Capacidade Contributiva. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2013.

CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade** – 2. Justiça fiscal e teorias da tributação e 3. Teoria da Capacidade Contributiva. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2013.

CAUREO, Elisângela Simon Caureo. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: Mecanismos de Aplicação da Capacidade Contributiva para Além da Seletividade** – 3. Teoria da Capacidade Contributiva. 149 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade** – 3.1 Capacidade contributiva e tributação indireta. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2013.

CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva e Tributação Indireta: mecanismos de aplicação da capacidade contributiva para além da seletividade** – 3. Teoria da capacidade contributiva e 4. Simplificação tributária e praticabilidade. 2013. 149 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2013.

CAUREO, Elisangela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: Capacidade contributiva e a tributação indireta e Mínimo vital, tributação indireta e o princípio da capacidade contributiva. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral.

CAUREO, Elisangela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: teoria da capacidade contributiva. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral.

CAUREO, Elisangela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: 2. Capacidade contributiva e tributação indireta; 3. Mínimo vital, tributação indireta e o princípio da capacidade contributiva. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral.

CAUREO, Elisangela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: 4. Seletividade e o autoengano no direito tributário. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral.

CAUREO, Elisangela Simon. Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial: 4.1 A Violação ao Direito de Liberdade. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 13 jun. 2020. Semestral.

CERETTA, Clóvis José. **Princípio da Capacidade Contributiva: Sua aplicação nas diversas espécies tributárias** – 1.1.1.1.4.2.1. A expressão “sempre que possível” do art. 145, §1º da CF/88. e 2.1.2. Seção II – Da não aplicação do princípio aos impostos indiretos. 2017. 305 f. Dissertação (Mestrado) - Direito Público, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

CERETTA, Clóvis José. **Princípio da Capacidade Contributiva: Sua aplicação nas diversas espécies tributárias** – 2.1.2. Seção II – Da não aplicação do princípio aos

impostos indiretos. 2017. 305 f. Dissertação (Mestrado) - Direito Público, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

CERETTA, Clóvis José. **Princípio da Capacidade Contributiva: Sua aplicação nas diversas espécies tributárias** – 2.4.1. Seção I – O controle da discricção legislativa. 2017. 305 f. Dissertação (Mestrado) - Direito Público, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**: 2.17 Os princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos como princípios orientadores do exercício das competências tributárias. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**: 6.26. O princípio do não confisco e as presunções legais e 11.23. A recepção do Direito Privado e a dação de efeitos fiscais próprios – O abuso das formas de Direito Privado. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**: 9.11 As alíquotas seletivas ou a seletividade do ICMS. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**: 15.11 Restituição de tributos indiretos dotados de repercussão jurídica obrigatória. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 2.3.1 A dignidade da Pessoa Humana como centro do Mínimo Existencial. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016.

COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – Mínimo Existencial no Brasil: como dialoga com o Direitos Sociais na Constituição. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016.

COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 2.3 E o que é Mínimo Existencial? 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016.

COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 2.3.3 Papel da Liberdade na Garantia do Mínimo Existencial. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016.

COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 4. A indevida tributação sobre o consumo no Brasil. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016.

COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo Existencial e Tributação Indireta: A preservação do mínimo existencial pelo Estado por meio da tributação** – 4.2.2 Tributos indiretos. 2016. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Público, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2016.

CRUZ, Luis Felipe Ferreira Mendonça. **Ações afirmativas e o princípio da igualdade: Os princípios jurídicos.** 2011. 127 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. 18 E 19 p.

CRUZ, Luis Felipe Ferreira Mendonça. **Ações afirmativas e o princípio da igualdade: A igualdade do direito.** 2011. 127 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

FACHINI, Laura Stefenon. Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação necessária à justiça fiscal – 2.1 Princípio que protege o mínimo vital. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Porto Alegre. v. 4, p.43-64, 2018. Semestral.

FACHINI, Laura Stefenon. Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação Necessária à Justiça Fiscal: Capacidade Contributiva como princípio constitucional. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Porto Alegre, v. 4, n. 2, p.43-64, 18 dez. 2018. Semestral.

FACHINI, Laura Stefenon. Capacidade Contributiva Subjetiva e Tributação Indireta: Conciliação necessária à justiça fiscal – 3. Capacidade contributiva e tributação indireta. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Porto Alegre. v. 4, p.43-64, 2018. Semestral.

FRANÇA. MINISTÈRE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. 2017. Disponível em: <<https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>>. Acesso em: 20 set. 2020.

GASSEN, Valcir, D'RAÚJO, Pedro Júlio Sales e PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos – 3. A tributação sob o Ponto de Vista do Princípio da Capacidade Contributiva e 4. Cenário Atual: o peso da tributação sobre o consumo na renda da população e possíveis alternativas. **Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, Florianópolis, v. 34, n. 66, p. 213 a 234, julho de 2013. Quadrimestral.

HACK, Érico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos Direitos Humanos Internacionais. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 11, p. 19-37, 2007. Semestral.

HACK, Érico. Princípio da Capacidade Contributiva: Limites e critérios para o tributo – 1. Capacidade contributiva e igualdade. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83 a 94, abril. 2014. Semestral.

HACK, Érico. Princípio da capacidade Contributiva: Limites e critérios para o tributo - 2. Limites da capacidade contributiva: preservação do mínimo existencial e vedação ao confisco. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83 a 94, abril. 2014. Semestral.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**: Evolução do Fenômeno da Tributação. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**: 9.3.2.4 Princípio da capacidade contributiva. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**: 9.5.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HUGO, Victor. **Os Miseráveis**: Prefácio. especial ed. São Paulo: Martin Claret, 2014.

IBGE, Instituto de Geografia e estatística. **PNAD Contínua 2018: 10% da população concentram 43,1% da massa de rendimentos do país**. 2019. Disponível em: <
<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25700-pnad-continua-2018-10-da-populacao-concentram-43-1-da-massa-de-rendimentos-do-pais#:~:text=PNAD%20Cont%C3%ADua%202018%3A%2010%25%20da.pa%C3%ADs%20%7C%20Ag%C3%Aancia%20de%20Not%C3%ADcias%20%7C%20IBGE>> Acesso em: 13/11/2020.

KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: Evolução da tributação sobre o consumo no Brasil. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: 2.2.4. O peso da carga do ICMS no Sistema Tributário Nacional. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: 3. Política fiscal, sistema tributário e justiça redistributiva; 4. Regressividade tributária inerente ao ICMS e seus reflexos na desigualdade. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

Monticeli, Midyan. A regressividade tributária: uma comparação do mínimo existencial do homem contemporâneo e o ônus de manter o Estado através dos tributos, especificamente os de consumo - 3.2 O mínimo existencial. **Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, Porto Alegre, v. n. 9, p. 1 a 156, abril. 2019. Quadrimestral

Paulsen, Leandro, **Curso de Direito Tributário completo**: Origem da tributação e da sua limitação. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Gaspar Eduardo Paiva. **Apontamentos para uma iniciação ao Estudo do Direito Constitucional**: Constituição da República Federativa do Brasil. única ed. Poços de Caldas/MG: Sulminas, 2014.

PIERI, Lilia. **Currículo do sistema Lattes** (Brasília), 02 mai 2020. Disponível em <<http://lattes.cnpq.br/4479424872310885>> Acesso em: 21 nov. 2020.

PORTELLA, André. Conceito de Tributo no Direito Comparado – Brasil/Espanha: O Princípio de Capacidade Econômica e a definição de tributo. **Revista dos Tribunais. Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 101, p.141-168, 2011. Trimestral.

Projeto de **Emenda Constitucional nº 45 de 2019**, altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoes/Web/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 14 nov. 2020.

Projeto de **Emenda Constitucional nº 110 de 2019**, Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências – quadro comparativo. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/diretorias/diretoria-legislativa/estrutura-1/conle/arquivos/quadro-comparativo-cf-x-pec-110-2019>>. Acesso em: 14 nov. 2020.

REI, José Anijar Fragoso. **Benefícios Fiscais de ICMS para a efetivação de Direitos Fundamentais**: 4. Relações da Tributação com os Direitos Fundamentais. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

RESENDE, Henrique Andrade Fontes de. Justiça Distributiva Fiscal e Capacidade Contributiva: Uma análise da regressividade do sistema tributário brasileiro – 4. Capacidade Contributiva e a justiça tributária. **Revista dos Tribunais. Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 128, p.149-181, 2016. Trimestral.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: A igualdade: considerações iniciais. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: A isonomia tributária. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**: A mitigação do princípio da legalidade tributária. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: A capacidade contributiva: A equidade e a tributação justa. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: A capacidade contributiva: A equidade e a tributação justa – 3.4 A capacidade contributiva na Carta Magna de 1988. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**: Relação Jurídico-Tributária. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: Espécies de tributos e impostos: 1.1.3 Classificação dos impostos. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: Impostos Estaduais. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**: 4. Princípio da isonomia tributária: 3.4.5 A capacidade contributiva e a seletividade. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SILVA, Rafael Santos de Barros e; GASSEN, Valcir. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e Democracia; 2. Tributos Especiais Sobre o Consumo. **Revista Brasileira de Direito - IMED**, Passo Fundo, v. 7, n. 2, p. 103-152, 2011. Semestral.

SILVA, Rafael Santos de Barros e; GASSEN, Valcir. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e Democracia; 8. A tributação do consumo no Brasil: forte regressividade concentração de renda = déficit democrático. **Revista Brasileira de Direito - IMED**, Passo Fundo, v. 7, n. 2, p. 103-152, 2011. Semestral.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**: A fórmula lógico-jurídica do respeito à igualdade. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**: Evolução e teoria geral dos direitos humanos – 1.1 remotos. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

A Editora Fi é especializada na editoração, publicação e divulgação de pesquisa acadêmica/científica das humanidades, sob acesso aberto, produzida em parceria das mais diversas instituições de ensino superior no Brasil. Conheça nosso catálogo e siga as páginas oficiais nas principais redes sociais para acompanhar novos lançamentos e eventos.



www.editorafi.org
contato@editorafi.org