



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE - FDR

A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS INDIRETOS

Aluno: VICTOR LÚCIO CAVALCANTI POROCA

Orientadora: LUCIANA GRASSANO DE GOUVÊA MÉLO

Trabalho de conclusão de curso.

RECIFE/2018

Victor Lúcio Cavalcanti Poroca

**A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS INDIRETOS**

**Projeto de Monografia Final de Curso
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharelado em Direito pelo CCJ/UFPE.**

**Direito Tributário – Direito Financeiro – Direito
Constitucional Tributário**

RECIFE/2018

Victor Lúcio Cavalcanti Poroca

**A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS INDIRETOS**

Relatório final, apresentado a Universidade
Federal de Pernambuco como parte das
exigências para a obtenção do título de
Bacharel.

Data de aprovação:

BANCA EXAMINADORA:

Prof.^a Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo

Dedicatória

Dedico este trabalho à minha mãe e à minha irmã, que acompanharam toda minha jornada acadêmica de altos e baixos, derrotas e vitórias, e me sempre me apoiaram, com carinho, amor e dedicação; e ao meu pai, que faleceu antes colher os frutos do trabalho e perseverança na criação de seus filhos.

Agradecimentos

5 anos, 10 períodos e 3300 horas de aula. Pode soar muito, mas passou num piscar de olhos. Parece até que foi ontem que comecei o curso de Direito, cheio de dúvidas e incertezas. Com apenas 18 anos, comecei uma jornada sem saber se tinha feito a escolha correta. Agora, encerro mais uma etapa da minha vida e tenho pelo menos duas certezas: que tomei a decisão correta, pois acredito no Direito como instrumento de construção de uma sociedade melhor, justa e solidária; e que serei eternamente grato por todos que me acompanharam e me ajudaram durante cada passo, nos momentos de alegria e de tristeza, nos erros e nos acertos, nas derrotas e nas vitórias.

Por isto, reservo este pequeno espaço para fazer os devidos agradecimentos a todos aqueles que de alguma forma fizeram parte da minha vida nesse período de graduação.

À minha Família, especialmente minha mãe Lúcia e minha irmã Pollyanne, que estiveram comigo durante este tempo, apoiando-me em todas as decisões que tomei e me ensinando a ser um verdadeiro cidadão.

A todos os docentes da Faculdade de Direito de Recife, a Casa de Tobias, por abrirem as portas do Direito, me ensinando não só conceitos, normas, princípios, institutos ou atos processuais, mas o que é ser um jurista, em especial as professoras Ingrid Zanella Andrade Campos e Bruna Estima Borba, por me darem a oportunidade de experimentar a docência na monitoria das disciplinas de Direito Civil I e Direito Financeiro.

À professora Luciana Grassano de Gouvêa Mélo, por me introduzir ao estudo do Direito Tributário, me ensinar que o tributo é um dos mais poderosos instrumentos de mudança social e redução das desigualdades sociais, e por ter me ajudado e orientado durante a elaboração de todo este trabalho de conclusão de curso.

A todos defensores, servidores e estagiários da Defensoria Pública do Estado de Pernambuco, por terem me permitido dar o primeiro passo na carreira de operador do direito, ensinando desde a ler um processo e redigir uma petição até como tratar e ajudar as pessoas que mais necessitam de apoio jurídico.

A todos os procuradores, servidores e estagiários do Ministério Público Federal, em especial Dr. Cláudio Henrique, Patrícia, Camila e Caroline, por terem me dado a melhor experiência profissional que tive durante todos estes anos.

A todos os procuradores, servidores e estagiários da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco, por despertarem novamente a minha paixão pelo Direito Tributário e terem me

permitido adquirir conhecimentos indispensáveis tanto para a minha aprovação no exame da Ordem dos Advogados do Brasil, para a elaboração do presente trabalho de conclusão de curso e para minha carreira como profissional do Direito.

A todos os advogados da Almeida e Barros Advogados, André, Danilo, Pedro e Beatriz, pela oportunidade de conhecer o cotidiano e as práticas da advocacia, demonstrando o valioso papel desta profissão para a promoção da justiça.

A Ana Sofia, Maíra, Juliana, Deivisson, João Carlos, Sofia, Átila, Julia, Carlos Tito, Suzanny, Emanuele e Alessandra pela amizade e companheirismo que nos acompanhou do início do curso até o final. E a Juliana, que mesmo entrando em nosso grupo apenas no terceiro período, integrou-o de modo que sinto conhece-la desde o primeiro dia do curso. Vida longa ao Exército Vermelho!

A Luana, Flávia, Marcus, Alice, Felissa, Clara, Victor Hugo, Leonardo, Francisco, Thaís, Lucas, Gabriela, Alexandre e Jenyffer, porque as vezes a melhor forma de formar conhecer pessoas e adquirir amigos que desejo levar por toda a vida é por meio de uma cisão.

A Bruno, André, Marcio Felipe, Thiago, Luis Fernando, Robert, Marco, Carlos Augusto, Vinicius, Kelly, Marcelo, Tiago, Luis Vinicius e Reynaldo por me ensinarem que o poder da amizade pode juntar pessoas mesmo com milhares de quilômetros de distância entre todos nós.

Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) pela importantíssima possibilidade de desenvolver uma pesquisa de iniciação científica no âmbito do Direito Tributário.

E, por fim, agradeço a todos os cidadãos brasileiros que financiaram a minha educação superior durante estes cinco anos por meio dos tributos pagos. Espero que este trabalho colabore com a mudança de pensamento da sociedade no que tange à justa distribuição dos encargos tributários entre todos os contribuintes.

Resumo

O presente trabalho de conclusão do curso de Direito tem como objeto de estudo do impacto do princípio da capacidade contributiva na tributação indireta, em especial o ICMS do Estado de Pernambuco. Partindo do conceito de igualdade tributária e dos objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira, a análise da eficácia do princípio visa verificar se o modelo de tributação esculpido no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, que prevê que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados de acordo como a capacidade econômica do contribuinte, encontra-se em consonância com a realidade do sistema tributário nacional. Para compor o conteúdo deste trabalho, foi realizado o exame crítico da doutrina e da jurisprudência acerca da concretização da justiça fiscal por meio dos tributos incidentes sobre as relações de consumo. Diversos temas são abordados ao longo do texto, tais como os conceitos de isonomia tributária e justiça fiscal, a classificação jurídica dos tributos em diretos e indiretos, a previsão constitucional de progressividade do sistema tributário nacional, e a regra matriz de incidência tributária; contudo, são analisados, com maior abrangência, o fenômeno da tributação regressiva e os mecanismos constitucionalmente previstos de aplicação indireta do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, em especial a seletividade de alíquotas em função da essencialidade dos bens ou serviços consumidos pelos contribuintes. Ao final, o autor conclui que a seletividade deve ser obrigatoriamente observada na fixação de alíquotas para todos os tributos indiretos do ordenamento jurídico-tributário brasileiro, mesmo sem expressa previsão constitucional, pois se trata de um instrumento de concretização da capacidade contributiva e dos ideais de redução das desigualdades sociais e construção de uma sociedade justa e solidária.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; igualdade tributária; capacidade contributiva; progressividade; justiça fiscal; regressividade; regra matriz de incidência tributária; tributação indireta; seletividade; essencialidade; ICMS.

Sumário

Introdução	1
1. Os objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira vis a vis o sistema tributário nacional: injustiça fiscal e regressividade	3
2. Princípio da capacidade contributiva	12
2.1. Justiça fiscal e isonomia	12
2.2. A capacidade contributiva na perspectiva da Constituição Federal de 1988.....	16
2.3. Progressividade	21
3. Aplicabilidade da capacidade contributiva nos impostos indiretos	24
3.1. Obstáculos à efetividade do princípio da capacidade contributiva	24
3.2. A norma matriz de incidência tributária dos impostos indiretos	26
3.2. Essencialidade e seletividade	30
3.3. Extrafiscalidade e justiça tributária.....	34
4. Seletividade na legislação do ICMS do Estado de Pernambuco e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	37
4.1. Previsão constitucional	37
4.2. Seletividade na legislação do ICMS do Estado de Pernambuco	40
4.3. Entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC	47
Conclusões	53
Referências Bibliográficas	57

Introdução

De acordo com relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento publicado em 2016, o Brasil possui a maior carga tributária em toda América Latina e Caribe, com 33,4% (trinta e três vírgula quatro por cento) do Produto Interno Bruto voltado ao pagamento de tributos, sejam eles impostos, taxas ou contribuições de melhorias, dentre outros (OCDE, 2016).

Apesar disto, é o segundo país que menos obtém arrecadação com a renda e o lucro, com 20,7% (vinte vírgula sete por cento), na frente apenas da Argentina. O consumo de mercadorias e serviços, por sua vez, equivale a aproximadamente o dobro, sendo responsável por 41,7% (quarenta e um vírgula sete por cento) dos impostos obtidos pelo país.

Para a cobrança de tributos sobre renda e lucro, como o Imposto de Renda, a Administração Tributária estabelece alíquotas de acordo com os rendimentos anuais dos contribuintes, assim cobrando mais dos indivíduos com maior capacidade econômica, isto é, a arrecadação dos tributos é realizada de acordo com as condições pessoais de cada contribuinte.

Já os tributos sobre o consumo, como ICMS, ISS e IPI, são cobrados sobre o valor das mercadorias e serviços, fazendo com que a arrecadação seja igualitária no sentido meramente formal, isto é, independente da capacidade contributiva do contribuinte.

Os valores dos tributos incidentes sobre consumo são repassados para os preços dos produtos e serviços, alcançando o consumidor e, conseqüentemente, onerando excessivamente o polo mais fraco da relação de compra e venda. Em razão disto, são denominados tributos indiretos.

No entanto, a Constituição Federal de 1988, ao esculpir os objetivos fundamentais do Direito Tributário, elencou dentre eles a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária e a redução das desigualdades sociais e regionais.

O princípio da isonomia, basilar do sistema democrático, manifesta-se no Direito Tributário através do princípio da capacidade contributiva, consagrado na Constituição Federal Brasileira de 1988 em seu artigo 145, §4º, estabelece que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Em face disto, conclui-se que todos os tributos devem ser regidos pelo princípio da capacidade contributiva, isto é, os tributos devem ser cobrados de acordo com as condições econômicas individuais de cada contribuinte.

Este princípio aplica-se aos impostos sobre a renda e os lucros através, por exemplo, de alíquotas reduzidas ou isenções para contribuintes que não podem arcar com o pagamento dos tributos. Contudo, sua aplicabilidade para os impostos sobre consumo de mercadorias e serviços encontra o obstáculo pela transmissão do valor do tributo para o consumidor através do preço do produto.

Deste modo, o contribuinte de fato torna-se o consumidor final, que arca com o ônus tributário de todo o ciclo de industrialização e circulação dos bens. Não tendo como identificar previamente o consumidor final, os impostos indiretos não levam em consideração as condições pessoais do contribuinte de fato, resultando, portanto, em uma mitigação ou até mesmo uma exceção ao princípio da capacidade contributiva.

O objeto de estudo do presente trabalho de conclusão de curso, destarte, é examinar a incidência e a consequente eficácia do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos no sistema tributário brasileiro contemporâneo, tendo enfoque na legislação do ICMS do Estado de Pernambuco, com intuito de avaliar se a Administração Tributária está efetivamente cumprindo as diretrizes constitucionalmente asseguradas, como a igualdade material entre os contribuintes através do princípio da capacidade contributiva.

1. Os objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira *vis a vis* o sistema tributário nacional: injustiça fiscal e regressividade

O artigo 3º da Constituição Federal de 1988 definiu como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (a) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (b) a garantia do desenvolvimento nacional; (c) a erradicação da pobreza; (d) a redução das desigualdades sociais e regionais; e (e) promoção do bem-estar social, sem qualquer forma de discriminação entre os cidadãos.

Ao comprometer-se com a efetivação de uma ordem social justa e isonômica, o Estado vincula a sua atividade financeira – conjunto de ações que visam obter e gerir as receitas indispensáveis à realização de gastos públicos – à consecução desses objetivos, por meio da função redistributiva do tributo (BEREJO, 1998, p. 593-594).

O efeito de redistribuição de riqueza típico do tributo no Estado Social permite ao Fisco apropriar maiores recursos econômicos dos setores privados mais abastados e menos (ou até mesmo nenhum) dos menos favorecidos. Assim, a função redistributiva do tributo representa um meio de redução de desigualdades através da gradação do *quantum* do tributo a ser pago por cada contribuinte de acordo com sua possibilidade financeira de contribuir para o Estado.

A redistribuição de renda moderna feita pelo Estado Social não funciona transferindo a riqueza dos ricos para os pobres de forma direta, mas na realidade consistente em financiar os serviços públicos de acordo com as possibilidades financeiras dos contribuintes, fornecendo de forma mais equânime educação, saúde e previdência para todos (MÉLO; CAMPOS, 2016).

Portanto, o texto constitucional de 1988 previu uma tributação progressiva, de forma que quanto maior a capacidade financeira do indivíduo, maior também deveria ser a parcela de sua riqueza correspondente ao pagamento de tributos.

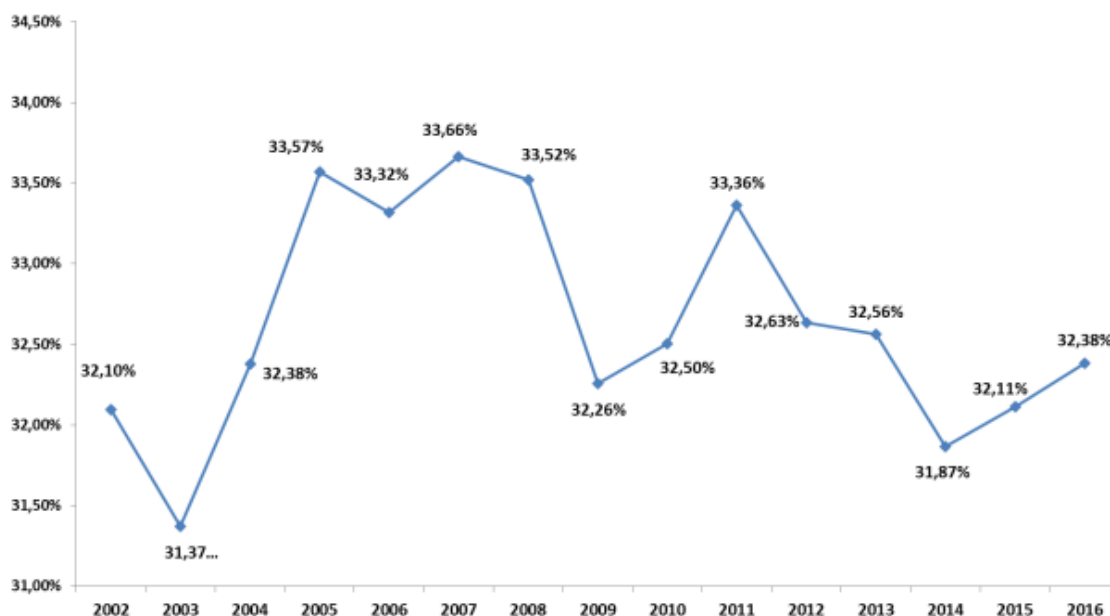
Caso o valor do tributo tenha relação inversa com o nível de renda do contribuinte, de modo que a proporção da renda devida a título de imposto reduza-se conforme o aumento dos rendimentos do indivíduo, a tributação será considerada regressiva. A regressão ocorre porque onera excessivamente os cidadãos de menor poder aquisitivo e, ao mesmo tempo, privilegia as camadas mais ricas da sociedade.

O presente trabalho busca identificar se há correspondência entre os artigos da Constituição Federal de 1988 que estabelecem os objetivos fundamentais do Estado e prevê uma tributação evidentemente progressiva em razão dos rendimentos, e a realidade do sistema tributário nacional, a partir da análise da distribuição da carga tributária entre os diversos contribuintes.

A carga tributária bruta de um país é calculada por meio da relação, em percentual, da arrecadação tributária anual, isto é, do fluxo de recursos financeiros na forma de impostos, taxas e contribuições que o setor privado – pessoas físicas ou jurídicas – destina compulsoriamente ao Estado, diante da soma em valores monetários de todos os bens e serviços finais produzidos no território nacional do período temporal (Receita Federal do Brasil, 2017). Sendo assim, o total é dado pelo montante dos tributos recolhidos dividido pelo Produto Interno Bruto.

No Brasil, entre os anos de 2002 e 2016, a carga tributária variou entre 31% e 33% do PIB, atingindo o patamar de 32,38% no exercício financeiro de 2016. A relativa baixa variação de percentual demonstra a estabilidade do índice de tributação durante os últimos quinze anos.

Gráfico 01 – Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2016 (% PIB)



FONTE: RECEITA FEDERAL DO BRASIL – MINISTÉRIO DA FAZENDA (2017).

Entretanto, a carga tributária bruta de um Estado não pode ser utilizada como um índice absoluto de análise para verificar se o sistema tributário vigente é desigual ou não, uma vez que países como Dinamarca e Suécia, detentores de altos índices de desenvolvimento humano, apresentam cargas tributárias superiores à brasileira, que chegam até mesmo a representar 50% do PIB (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2017).

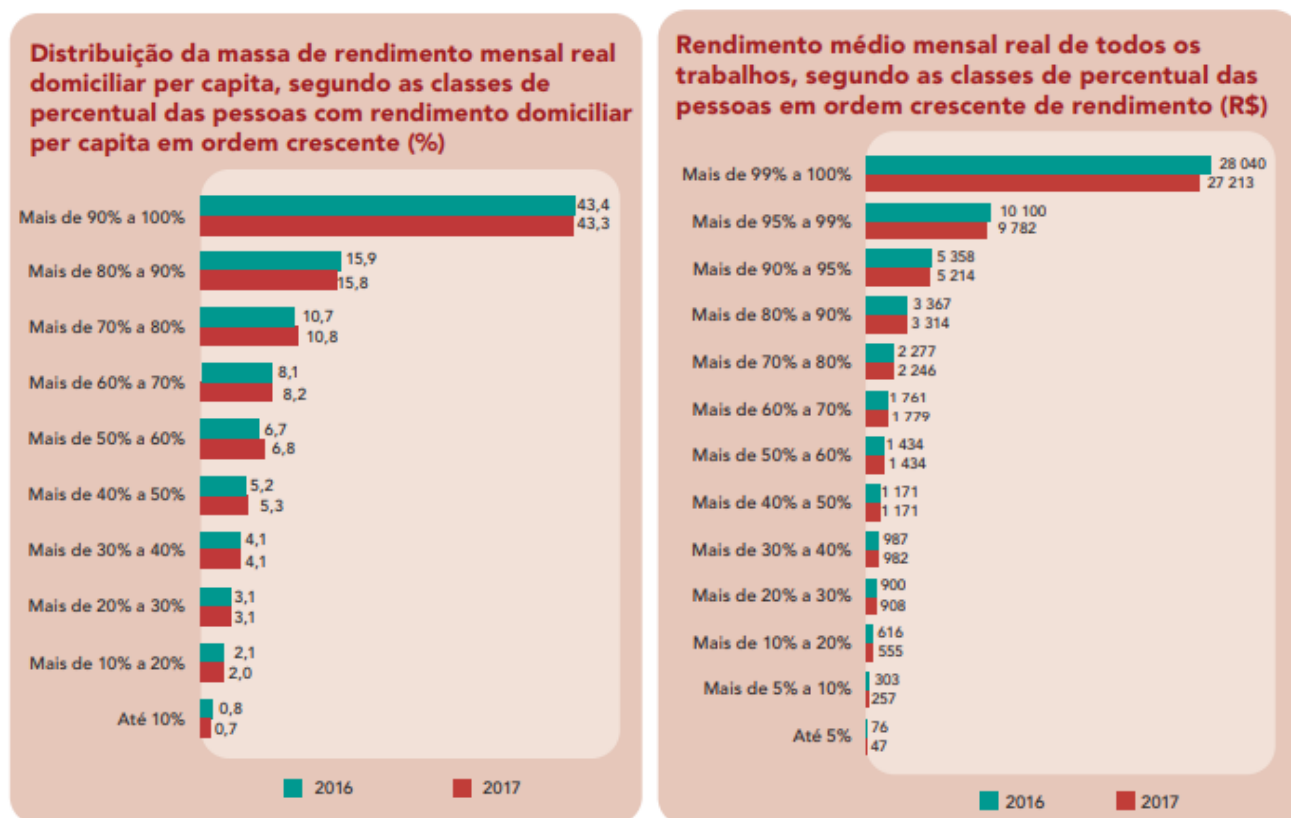
Isto se dá porque a carga tributária bruta baseia-se no montante necessário de arrecadação para a realização dos gastos públicos. Em razão do Estado Social e Democrático de Direito esculpido pela Constituição de 1988, a Administração Públicas torna-se responsável pelo desempenho de inúmeras políticas prestacionais que se viabilizam por meio de despesas públicas, logo, devem ser financiadas pelos impostos recolhidos pelos cidadãos.

De fato, o impacto do sistema tributário no crescimento ou na diminuição das desigualdades sociais e econômicas não resta nítida pela simples verificação da carga tributária ou do montante total de arrecadação de receitas públicas, mas na análise da influência do princípio da capacidade contributiva no desenho do sistema tributário, através das definições dos contribuintes, dos modos pelos quais os tributos serão arrecadados e dos fatos geradores, ou seja, das atividades humanas sob as quais irão incidir as normas tributárias.

O relatório da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) Contínua referente ao exercício de 2017, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2018), constatou que uma minoria mais rica formada por 10% dos brasileiros detinha 43,3% da massa total de rendimentos do país. Inclusive, esta camada da população brasileira possui uma parcela do montante superior à dos 80% da população com menor renda média, que representa apenas 41,0% do total de rendimento. Por outro lado, o grupo de 10% da sociedade brasileira com menor renda média mensal domiciliar *per capita* representava 0,7% do total de rendimentos do país.

A concentração da renda também é evidenciada pela comparação entre os rendimentos médios mensais reais da população composta pelo 1% com os maiores rendimentos da população composta pelos 50% com os menores rendimentos. Enquanto o último percentil de rendimento, o 1% mais rico, apresenta uma média mensal de R\$ 27.213,00, a metade mais pobre da população detém uma renda mensal de R\$ 754,00. Portanto, no ano de 2017, o grupo de 1% com maiores rendimentos recebia 36,1 vezes mais que a média do rendimento da metade da população brasileira com menores rendimentos.

Gráfico 02

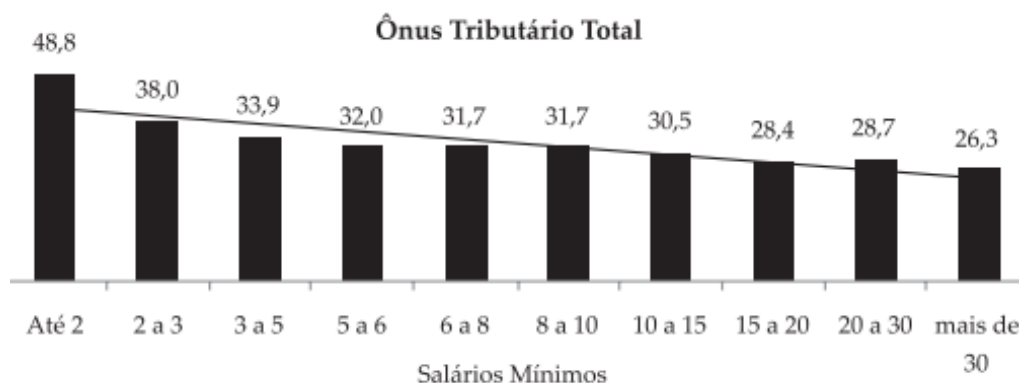


FONTE: INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE, 2018

Segundo a noção da capacidade contributiva assegurada pela Constituição Federal de 1988, a distribuição dos encargos tributários deveria ser realizada de modo que a camada de 10% mais rica da população, que acumulou 43,3% do montante total de rendimentos em 2017, deveria progressivamente ser mais onerada do que os contribuintes de menor renda, destacadamente os 10% mais pobres da população, que representaram apenas 0,7% da renda total brasileira.

Contudo, os dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE revelam que, em 2004, a parcela da população que ganhava até dois salários-mínimos gastava 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, ao mesmo tempo em que o peso da carga tributária para as unidades familiares com receitas superiores a 30 salários mínimos correspondia somente a 26,3% (ZUCKON, 2007). Em síntese, o ônus tributário de cada contribuinte é inversamente proporcional à renda média mensal dos contribuintes, configurando um sistema fiscal regressivo.

Gráfico 03 – Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias em % da Renda Mensal Familiar - 2004



FONTE: ZOCKUN, Maria Helena, 2007.

Por meio da decomposição do ônus fiscal total em tributos diretos e indiretos, constata-se que o impacto dos impostos diretos, como o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), por exemplo, eleva-se de acordo com a renda familiar mensal. A fração destinada ao pagamento desses tributos em famílias com rendimentos superiores a 30 salários mínimos é três vezes maior do que a porção daquelas que recebem mensalmente até 2 salários mínimos.

Logo, os tributos diretos efetivam um regime de progressividade na medida em que permitem a graduação da carga tributária conforme as características sociais e econômicas das unidades familiares. A tributação é progressiva ao tributar mais quem possui maiores possibilidades financeiras de arcar com o ônus fiscal, e menos aqueles com rendimentos inferiores.

O cenário, todavia, é inverso na comparação entre a renda média familiar mensal e a carga tributária dos tributos indiretos, sobre o consumo, dentre os quais se enquadram os impostos sobre a produção e comercialização de bens e serviços, como o ICMS, o IPI e o ISS.

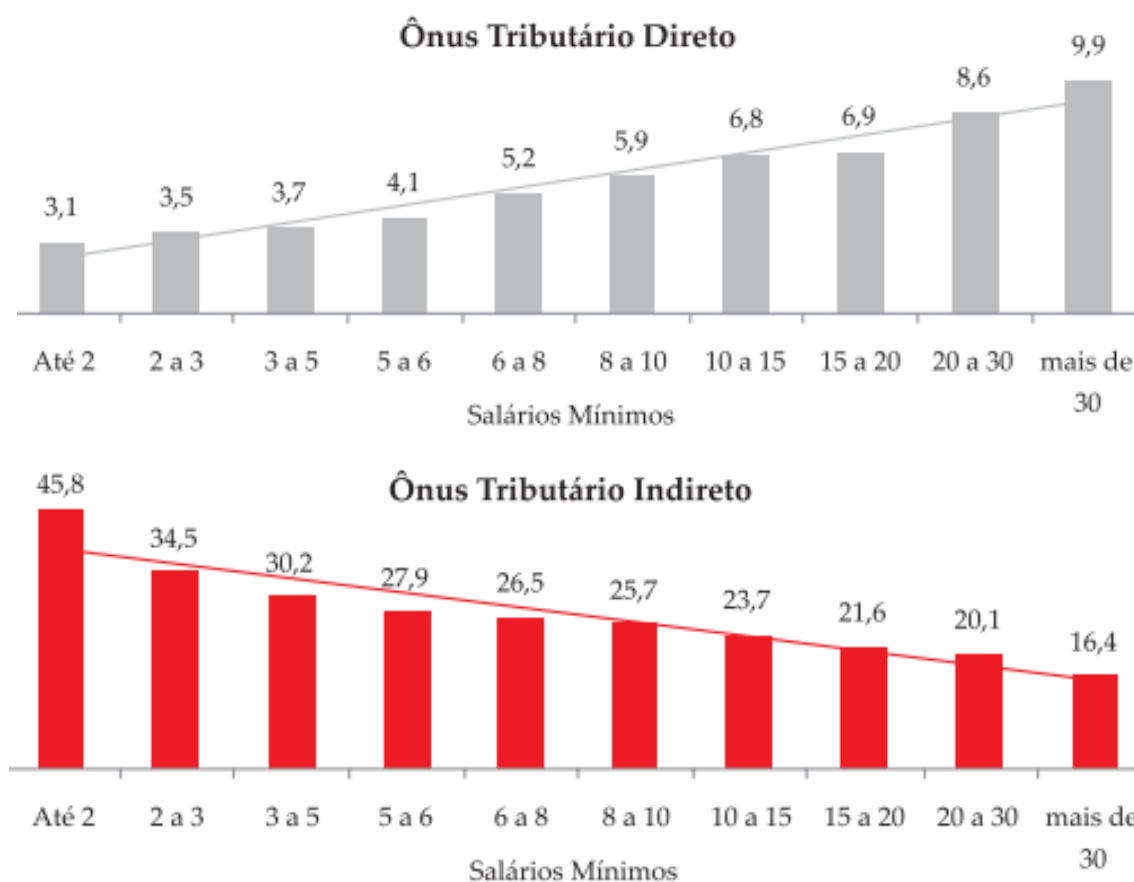
O ônus tributário indireto assemelha-se ao ônus tributário total, de modo que quanto maior for o rendimento mensal da família, menor será a proporção destinada mensalmente ao pagamento de impostos indiretos. Em 2004, as famílias que recebiam menos do que 2 salários mínimos destinavam 45,8%, enquanto os contribuintes com renda superior a 30 salários mínimos mensais recolham apenas 16,4%, ou seja, três vezes menos.

A disparidade entre o texto constitucional, que prevê a progressividade na distribuição dos encargos tributários, e a realidade fática do sistema tributário nacional resta evidenciada através da constatação de que a camada menos favorecida financeiramente da população

contribui com praticamente metade de sua renda mensal, ao mesmo tempo em que a tributação indireta sobre a parcela mais abastada é de apenas 16,4%.

Portanto, a parcela proporcionalmente mais onerada é a mais pobre, aquela que mais necessita de políticas públicas de erradicação da pobreza e de combate às desigualdades sociais e regionais.

Gráfico 04 – Carga Tributária Direta e Indireta a Renda Total das Famílias em % da Renda Mensal Familiar - 2004



FONTE: ZOCKUN, Maria Helena, 2007.

Assim, apesar dos tributos diretos serem progressivos, ao aumentarem de valor na proporção da elevação da renda familiar, o efeito não é suficiente para compensar o alto peso da influência dos tributos indiretos nos orçamentos das unidades familiares com menor rendimento (Observatório da Equidade, 2009).

O impacto dos tributos diretos no Brasil foi reduzida em razão da isenção de Imposto de Renda à distribuição de lucros a pessoas físicas, ocorrida a partir da Lei n.º 9.249/1991, que eliminou a incidência do imposto sobre lucros e dividendos.

Para a massa da população, a fonte de renda predominante é o trabalho, contudo, para os mais ricos, destaca-se o peso dado às rendas de capital, como justamente os dividendos. A participação dos rendimentos de capital na renda total aumenta na medida em que se sobe aos estratos com índices de riqueza mais altos da população, indo de 3% (entre os 10% aos 5% mais ricos) a 24% da renda mensal familiar (no 1% mais rico da sociedade brasileira) (MEDEIROS; CASTRO, 2016).

Consequentemente, os declarantes das maiores rendas são exatamente aqueles que se beneficiaram das mudanças realizadas na legislação tributária brasileira trazida pela Lei n.º 9.249/1995¹, uma vez que quanto mais elevada for a renda, maior será a proporção de rendimentos isentos e não-tributáveis.

Em 2013, enquanto os contribuintes com renda de 2 a 3 salários mínimos tinham 90,26% de sua renda considerada tributável, apenas 12,55% dos rendimentos dos indivíduos com mensal superior a 160 salários mínimos advinham de fontes de renda tributáveis.

Gráfico 05 – Distribuição (%) dos rendimentos tributáveis por faixa dos anos-calendários de 2012 a 2013

FAIXA DE BC ANUAL	2012			2013		
	Rendimentos tributáveis	Exclusiv. na fonte	Isentos	Rendimentos tributáveis	Exclusiv. na fonte	Isentos
Até ½ salário mín.	68,71%	10,78%	20,51%	67,77%	11,29%	20,93%
½–1 salário mín.	92,92%	1,69%	5,39%	92,60%	1,83%	5,57%
1–2 salários mín.	85,65%	3,22%	11,13%	84,81%	3,41%	11,78%
2–3 salários mín.	89,72%	2,73%	7,55%	90,26%	2,75%	6,99%
3–5 salários mín.	87,67%	4,51%	7,82%	86,07%	5,48%	8,45%
5–10 salários mín.	80,88%	5,75%	13,36%	79,21%	7,02%	13,77%
10–20 salários mín.	73,32%	6,32%	20,36%	71,54%	7,71%	20,75%
20–40 salários mín.	64,49%	7,40%	28,10%	62,17%	8,58%	29,24%
40–80 salários mín.	50,52%	9,29%	40,20%	47,69%	9,98%	42,33%
80–160 salários mín.	31,42%	11,61%	56,97%	28,43%	12,15%	59,42%
>160 salários mín.	12,89%	24,02%	63,10%	12,55%	21,65%	65,80%
TOTAL	61,54%	9,33%	29,13%	60,64%	9,72%	29,64%

FONTE: INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – INESC, 2016.

¹ Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Diante desse cenário, evidencia-se que a isenção do Imposto de Renda sobre renda os rendimentos oriundos da distribuição de lucros e dividendos configura uma inversão da lógica da isonomia tributária, ao se conferir tratamento privilegiado àqueles que, em regra, detêm uma maior capacidade econômica. Não se trata, portanto, de um fator de discrimen ou medida de comparação que visa lograr uma distribuição mais justa e equânime da carga tributária. Pelo contrário, tal medida tende a agravar a concentração de renda e a desigualdade através da imposição de um sistema fiscal regressivo (VIEIRA; MÉLO, 2017).

O enfraquecimento da tributação sobre a riqueza – patrimônio e renda – implica na majoração da tributação indireta sobre o consumo, que é reconhecidamente regressiva e, dessa forma, grava mais fortemente as classes menos favorecidas, sendo claro instrumento de injustiça fiscal.

Por outro lado, a influência dos tributos indiretos na carga tributária decorre do fato de que as principais fontes de arrecadação fiscal para os cofres públicos são os impostos que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços, destacadamente o IPI, o ICMS e o ISS.

Gráfico 06 – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência 2016 x 2015

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2015	2016	Variação	2015	2016	Var (p.p. do PIB)	2015	2016	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	1.925.451,14	2.027.014,48	101.563,35	32,11%	32,38%	0,27	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	352.368,74	404.817,40	52.448,66	5,88%	6,47%	0,59	18,30%	19,97%	1,67
2000	Folha de Salários	502.676,82	533.235,87	30.559,05	8,38%	8,52%	0,14	26,11%	26,31%	0,20
3000	Propriedade	85.572,80	94.602,37	9.029,57	1,43%	1,51%	0,08	4,44%	4,67%	0,22
4000	Bens e Serviços	950.610,78	960.556,63	9.945,85	15,85%	15,35%	-0,51	49,37%	47,39%	-1,98
5000	Transações Financeiras	34.686,30	33.644,91	-1.041,38	0,58%	0,54%	-0,04	1,80%	1,66%	-0,14
9000	Outros	-464,30	157,30	621,59	-0,01%	0,00%	0,01	-0,02%	0,01%	0,03

FONTE: RECEITA FEDERAL DO BRASIL – MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017.

No exercício de 2016, os encargos fiscais decorrentes da tributação sobre bens e serviços representaram 49,37% do total da arrecadação e 15,35% dos 32,38% da carga tributária total. Por sua vez, os impostos diretos, que primordialmente incidem sobre a renda, o lucro e a propriedade, representaram apenas 19,97% da arrecadação no mesmo período.

Em comparação, nos demais países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), os tributos diretos representam uma fatia do recolhimento que se aproxima a 40%, e os indiretos variam de 15% a 30%. Canadá, Suíça e

os Estados Unidos destacam-se pelo alto peso da tributação sobre renda, lucro e propriedade, enquanto restringem a tributação indireta no patamar de 15% (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2017).

Destarte, não só o peso da tributação indireta é muito maior do que o da tributação direta, mas o grau de progressividade da tributação direta ainda é muito baixo (POCHMANN, 2008). Assim, o efeito final do sistema tributário brasileiro é regressivo.

A escolha política realizada pelo Estado brasileiro de tributar com mais ênfase o consumo de bens e serviços e mais discretamente patrimônio e a renda resulta na promoção de um sistema fiscal desigual, pois como todas as pessoas pagam nominalmente o mesmo imposto sobre o consumo, os contribuintes com menor poder aquisitivo entregam uma proporção maior da sua renda ao Fisco comparativamente aos mais ricos.

O resultado é uma carga tributária regressiva, inversamente proporcional à renda, que desconsidera a justiça fiscal ao onerar excessivamente a população de baixa renda, ao ponto de agravar as desigualdades sociais existentes na sociedade e distanciar a realidade do sistema tributário nacional dos objetivos fundamentais da República estabelecidos no artigo 3º da Carta Magna.

Em face da regressividade da tributação indireta, o Estado deve buscar mecanismos para materializar o princípio da capacidade contributiva nos impostos incidentes sobre as relações de consumo de bens e serviços, com a finalidade de distribuir os encargos fiscais de acordo com as possibilidades financeiras reais de cada contribuinte.

2. Princípio da capacidade contributiva

2.1. Justiça fiscal e isonomia

O princípio da igualdade encontra-se constitucionalmente assegurado no *caput* do artigo 5º, o qual descreve que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Trata-se de previsão de igualdade em seu sentido formal, isto é, igualdade perante a lei, que consiste em tratar todos os indivíduos de forma equânime, com a finalidade de subordiná-los ao crivo da lei independentemente de qualquer distinção socioeconômica, seja de cor, sexo, credo, etnia ou classe social, dentre outras.

O alcance do princípio não é restringido apenas à nivelção dos cidadãos diante da norma jurídica, mas na obrigação de que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia.

Assim, a igualdade pode atuar na aplicação da lei, impondo ao Estado a obrigação de não discriminar diante da legislação os indivíduos com base em suas características individuais; ou na própria lei, que como instrumento de regulação e intervenção social, necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Desta forma, o artigo 5º é um preceito fundamental voltado tanto para o aplicador da lei quanto para o próprio legislador (BANDEIRA DE MELLO, 2005, fl. 9).

Apesar do dispositivo constitucional prescrever uma relação de paridade entre todos os indivíduos, não especifica o critério ou dado fático utilizado para a comparação, de modo que não há como verificar a igualdade entre dois ou mais cidadãos utilizando a isonomia em sentido estritamente formal. O princípio, por si só, nada diz quanto aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar pessoas (ÁVILA, 2004, p. 101).

A constatação de que duas pessoas são iguais perante a lei, sem qualquer outro parâmetro, não apresenta um significado material, tratando-se de uma relação que pode ser preenchida pelos mais diversos conteúdos. A expressão “indivíduo X é livre”, por exemplo, é uma proposição dotada de sentido, mas “indivíduo Y é igual” é uma proposição que por si só não apresenta um substrato material (BOBBIO, 2000, p. 12).

O objeto de estudo do presente trabalho, contudo, não é a análise da igualdade na aplicação da lei, mas sim no desenho do sistema tributário prescrito na própria lei, motivo

pelo qual busca-se identificar se a legislação fiscal é de fato isonômica, estabelecendo regras que não imponham discriminações desproporcionais e desarrazoadas entre os contribuintes.

No âmbito do Direito Tributário, a concepção formal da isonomia conduz a uma política tributária fundada na noção de que todos os cidadãos devem contribuir para os gastos públicos com igual valor, independente da variação de seus patrimônio e renda (TIPKE, 2002, p. 32-33).

Contudo, o constituinte originário, ao eleger a redução das desigualdades sociais, a promoção do bem de todos e a construção de uma sociedade justa e solidária como fundamentos da República no artigo 3º da Constituição Federal, relacionou a isonomia ao ideal de justiça, de forma que é inconcebível no Brasil um modelo fiscal em que todos os indivíduos contribuam com a mesma quantia para os cofres públicos, sem qualquer distinção. Logo, a defesa da igualdade em seu sentido meramente formal não se legitima para o sistema tributário esculpido pelo Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

Isto porque a redução das desigualdades não é obtida pela simples aplicação da lei uniformemente entre todos os indivíduos, mas quando o próprio instrumento normativo observa, na escolha dos critérios de discriminação, elementos que encontrem fundamento em valores pertinentes aos objetivos da norma e compatíveis com aqueles acolhidos pela Constituição (WEICHERT, 2000, p. 242).

A partir do momento em que foi vinculado à noção de justiça e tido como um meio de alcançá-la, o princípio da isonomia deve ser entendido de forma material, consistindo em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, dando a cada um o que é seu, sendo vedada somente a diferenciação arbitrária. Assim, a igualdade deixa de ter uma concepção absoluta, precisa e matemática para ser entendida como equânime à edição de leis prescritivas de tratamentos diferenciados aplicáveis a grupos distintos de pessoas, desde que os critérios de diferenciação sejam razoáveis, proporcionais e atendam os objetivos fundamentais da República elencados no artigo 3º da Constituição de 1988.

O princípio isonômico, logo, visa garantir uma tributação justa, o que não necessariamente significa que as leis tributárias deverão tratar todas as pessoas da mesma maneira, mas que precisam garantir o mesmo tratamento para as pessoas que se encontram em situações idênticas. A universalidade e abstração da lei típicas da igualdade formal devem ser substituídas pela adoção de medidas especiais para contemplar as diferenças de rendimentos entre os contribuintes.

O conteúdo material do princípio da isonomia deve ser preenchido por todas as normas que compõem o ordenamento constitucional, as quais podem ser invocadas como finalidades idôneas para justificar tratamento desigual entre os sujeitos, de acordo com critérios que efetivamente promovam o fim buscado (VIEIRA; MÉLO, 2017).

Logo, para concretização de uma tributação justa e igualitária no sentido material, torna-se indispensável a distinção dos contribuintes e a distribuição dos encargos tributários em função de suas condições econômicas.

A justiça tributária, ou justiça fiscal, é alcançada através da avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os membros de uma determinada sociedade, sejam pessoas físicas ou jurídicas, ou como J. L. Saldanha Sanches (2010, p. 13) prefere denominar, entre as várias categorias de contribuintes. A concretização do princípio da isonomia material em âmbito tributário impõe a distinção entre os contribuintes na realização dos dever de todos contribuírem para os gastos públicos, uma vez que os indivíduos são desiguais em sua capacidade econômica e, conseqüentemente, desiguais em sua capacidade para contribuir.

O grau de justiça fiscal de um sistema tributário é analisado pelo modo como uma dada carga fiscal é partilhada entre todos, especialmente na perspectiva entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos. Destarte, em matéria tributária, o princípio da igualdade visa concretizar a justiça distributiva por meio da repartição do ônus fiscal.

A distribuição dos encargos tributários entre os diferentes contribuintes pode ser regida de duas formas: impondo cada membro da sociedade que pague tributos de acordo com aquilo que cada um vai receber do Estado como contraprestação, ou conforme o que cada um pode contribuir para os gastos públicos, na proporção de suas possibilidades financeiras (VASQUES, 2008).

A primeira alternativa, apresentada pela teoria da equivalência ou do benefício, formula que os encargos financeiros dos gastos públicos devem ser repartidos na razão dos benefícios que desfrutam da atividade governamental, conduzindo à exigência da tributação proporcional à propriedade ou à renda.

Neste método de tributação, sempre que o Estado incorre em gastos em favor de indivíduos particulares, esses custos devem ser suportados por eles. Entretanto, nem todas as classes sociais se beneficiam igualmente das atividades governamentais, de modo que a tributação conforme o benefício caracteriza, em verdade, uma injustiça, na medida em que

mantém ou agrava as desigualdades sociais e econômicas já existentes, pois onera excessivamente os mais pobres, que necessitam de uma maior quantidade de políticas públicas prestacionais (SILVA, 2017, 221-222).

Logo, a teoria da equivalência, como regra de divisão dos encargos fiscais de acordo com o benefício efetivo que o Estado atribui a cada contribuinte, conduz à conclusão de que as camadas mais pobres da população deveriam pagar mais impostos que os mais abastados, uma vez que recebem mais prestações diretas e identificações do Estado (SALDANHA SANCHES, 2010, p. 22), não apenas inviabilizando, mas também contrariando frontalmente, os objetivos fundamentais do República Federativa do Brasil.

Por outro lado, a distribuição dos encargos tributários mediante a contribuição dos indivíduos na proporção de suas possibilidades financeiras, isto é, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, fixa como elemento principal de discrimen para a isonomia tributária a capacidade econômica dos cidadãos, de modo a permitir o agrupamento dos contribuintes em classes e possibilitar o tratamento tributário diversificado entre elas.

A noção de que cada cidadão deve contribuir com uma porção de sua própria riqueza para o custeio das despesas públicas de maneira igualitária, segundo sua capacidade econômica, significa que a tributação de cada indivíduo deveria ser conforme sua “*ability to pay*”, ou seja, de acordo com o que cada um pode pagar, configurando assim o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva tem como inspiração do artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (*Déclaration des Droits l’Homme et du Citoyen*, originalmente em francês), de 1789, que prescreve que para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.²

A capacidade contributiva é capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas (MOSCHETTI, 1980, p. 279).

Portanto, a capacidade contributiva do contribuinte representa a relação entre a sua capacidade econômica e a imposição estatal de um ônus tributário, da qual pressupõe-se uma

² Art. 13. - Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. (tradução: OLIVIERI, 2006).

relação jurídica-tributária entre o indivíduo e a Fazenda Pública. Esta relação, à luz das exigências econômicas e sociais fundamentais, deve respeitar o mínimo vital para uma existência pessoal e familiar digna e livre, vedando a tributação com efeito de confisco, isto é, que impossibilite o livre exercício dos direitos individuais do contribuinte em razão do valor excessivo do tributo.

Este princípio tem como escopo a construção de uma sociedade mais igualitária e menos injusta a partir da imposição de tributação mais pesada sobre aqueles que detêm maior riqueza, a fim de que o sacrifício dispendido com o custeio da máquina estatal seja igualmente dividido por todos os contribuintes de acordo com as suas possibilidades financeiras.

Para que os contribuintes sejam tributados de forma justa e igualitária, aqueles com maior capacidade econômica de contribuir com os encargos tributários da sociedade devem pagar imposto maior, isto é, a justiça fiscal seria materializada na progressividade da incidência da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, então, é a manifestação do princípio da isonomia material no Direito Tributário, haja vista que estabelece que a função do tributo não é meramente arrecadatória, mas também deve obedecer à finalidade de redistribuição de renda de forma equitativa entre os cidadãos. O tributo, portanto, torna-se um instrumento essencial para a efetivação de uma sociedade justa e solidária e para a redução das desigualdades sociais e regionais.

2.2. A capacidade contributiva na perspectiva da Constituição Federal de 1988

Com o advento do processo de redemocratização e a promulgação da Carta Política de 1988, a capacidade contributiva foi assegurada constitucionalmente, como corolário do princípio da isonomia, basilar do sistema democrático e do Estado Social de Direito, em seu artigo 145, §4º³, que possui a seguinte redação:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária,

³ O princípio da capacidade contributiva já esteve expressamente previsto no texto constitucional em duas outras ocasiões. Na Constituição Imperial Brasileira de 1824, ao determinar, no inciso XV do artigo 179, que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres”. E no artigo 202 da Constituição de 1946, ao prever que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

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.

A isonomia tributária esculpida pela Constituição de 1988, assim sendo, vincula o legislador ordinário à obrigação de prestar atenção às possibilidades econômicas dos contribuintes, para que haja a discriminação adequada entre os desiguais e para que não haja a distinção entre os iguais, que devem receber tratamento equânime. Em suma, as leis tributárias não devem tratar todos os contribuintes igualmente, mas devem dispor da mesma maneira para os indivíduos que se encontrem em situações econômicas equivalentes.

O artigo 145, §1º, deve ser analisado em conjunto com o inciso II do artigo 150⁴, em uma relação de complementariedade. Os dois dispositivos são normas de fundamental importância para o sistema tributário, não podendo ser interpretados isoladamente, mas de modo que a capacidade contributiva seja o critério geral para a aplicação da igualdade (ROCHA, 1990, p. 93-94).

A isonomia buscada pelo princípio da capacidade contributiva não seria a formal, em que todos seriam iguais perante a lei, mas de fato a isonomia real, concreta, na qual os iguais devem ser tratados da mesma forma, portanto, tributados da mesma maneira, e os desiguais, de modos diferentes. Se o particular possui maior rendimento que os demais, deverá sofrer uma maior tributação, para contribuir de modo justo para a construção de uma sociedade solidária. Logo, a repartição do financiamento das despesas públicas deve ser realizada em consonância com a capacidade que cada contribuinte possui de suportar os ônus tributários de acordo com seu próprio patrimônio e rendimentos.

Visando a solidariedade social, a capacidade contributiva possui um caráter dúplice, impondo deveres tanto aos contribuintes, que devem entregar ao Estado partes proporcionais de suas riquezas, quanto ao Poder Público, que apenas poderá tributar os particulares na medida de suas possibilidades financeiras.

Ao positivar a distribuição dos encargos tributários em função da justiça fiscal no texto constitucional, o artigo 145, §1º, estabeleceu o desenho do modo de atuação do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, prescrevendo que, sempre que

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Por meio de uma análise meramente gramatical, literal, extrai-se do dispositivo que a capacidade contributiva apenas pode ser aplicada à espécie tributária do imposto, uma vez que seu fato gerador trata-se de uma situação relativa ao contribuinte independentemente de qualquer atividade estatal específica.

A noção originária de capacidade contributiva excluiria de seu âmbito de aplicação os tributos contraprestacionais, que se operam pelos critérios do custo e do benefício prestado ao contribuinte. A referibilidade entre o Estado e o contribuinte, em razão de uma atuação concreta na prestação de um serviço, é característica típica das taxas – com referibilidade direta – e das contribuições – referibilidade indireta ou mediata.

Hugo de Brito Machado (1993, p. 16) sustenta que a tributação na proporção das possibilidades financeiras dos contribuintes existe como princípio jurídico constitucional apenas para os impostos, vinculando o legislador infraconstitucional apenas no que se refere a esta espécie tributária. Quanto aos demais tributos, destacadamente as taxas e as contribuições, o legislador poderia exercer um juízo de discricionariedade, de acordo com a conveniência e a oportunidade, observar ou não o princípio.

No entanto, do mesmo modo que um sistema tributário progressivo não exige que todos os tributos tenham estrutura progressiva, mas que o resultado seja uma tributação de acordo com a “*ability to pay*” dos indivíduos, o princípio da capacidade contributiva deve inspirar todas as figuras tributárias componentes do sistema tributário, mesmo que não possa ser utilizada diretamente (LEJEUNE VALCÁRCEL, 1980).

Portanto, nos tributos vinculados a uma contraprestação estatal, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado, ainda que restritivamente, respeitando os limites e características de cada espécie tributária, por meio da vedação de tributação confiscatória e da observância do mínimo vital de cada contribuinte.

Em relação às taxas, por exemplo, a capacidade contributiva é aplicada mediante a autorização do legislador a conferir isenções ou medidas de exoneração para determinados serviços públicos aos indivíduos sem quaisquer condições de arcar com tributos.

Por sua vez, no que se refere às contribuições, o artigo 195, §9º, estabelece uma regra de progressividade ao determinar que as contribuições sociais dos empregadores ou empresas incidentes sobre folha de salários, receita, faturamento ou lucro poderão ter alíquotas ou bases

de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 573.675-0/SC⁵, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, em 25 de março de 2009, firmou o entendimento de que, a despeito do artigo 145, §1º, da Carta Magna fazer referência meramente aos impostos, não se pode negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário, mesmo não sendo inteiramente aplicável a todos os tributos.

A decisão da Corte Suprema privilegiou a noção de que o sistema tributário brasileiro não pode apenas ser parcialmente adequado à capacidade contributiva, pois a limitação do campo da atuação do princípio geraria a redução da incidência do primado da igualdade no campo do Direito Tributário.

A incidência do princípio da capacidade contributiva, nos termos do artigo 145, §1º, ainda esbarra em outro obstáculo para sua efetividade: a má redação legislativa da expressão “sempre que possível”.

Pela sua localização topográfica no dispositivo da Constituição vigente, a cláusula pode conduzir à afirmação equivocada de que a observância do princípio da capacidade contributiva poderá ficar à discrição do legislador infraconstitucional.

A partir da análise histórica do instituto jurídico, resta evidenciado que a expressão está relacionada com a graduação pessoal da imposição tributária, haja vista nem todos os tributos terem caráter pessoal. A Constituição de 1946, ao tratar da questão no artigo 202⁶, trazia uma redação mais clara, inserindo “sempre que possível” imediatamente após a menção feita ao caráter pessoal dos impostos.

O termo “sempre que possível”, assim, representava uma ressalva à imperatividade do caráter pessoal dos tributos. Porém, a exceção constitucionalmente prevista deve ser entendida

⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF. Recurso Extraordinário: RE 573.675-0 SC. Relator: Ministro Ricardo Lewan. Data de Publicação: 22/05/2009. EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. (...) PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. (...) I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva.

⁶ Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

no sentido de que apenas não estão submetidos aos referidos comandos os impostos cuja natureza e estrutura com eles sejam incompatíveis (XAVIER, 1991, p. 119).

Em sentido contrário, Kiyoshi Harada (2007, p. 170-171) defende que a ressalva da possibilidade aplica-se tanto à personalização dos impostos quanto à gradação conforme a capacidade econômica dos contribuintes. Para o autor, assim como nem todos os impostos têm caráter pessoal, não se pode sustentar a obrigatoriedade da graduação se isso não for possível nem exequível diante do quadro jurídico positivo.

De fato, há impostos que, por sua própria natureza, não permitem o atendimento imediato ao princípio da capacidade contributiva. Os impostos podem ser distintos em duas categorias: diretos e indiretos. Os impostos diretos incidem sobre renda e patrimônio, de modo que tributam as manifestações de riqueza diretamente expressas, enquanto os impostos indiretos referem-se à tributação das atividades econômicas de consumo de bens e serviços.

Nos impostos diretos, o contribuinte legal do imposto é aquele definido pela legislação, cabendo a ele arcar com todos os encargos econômicos do tributo. Como é possível ao Estado aferir a riqueza do indivíduo diretamente, o princípio da capacidade contributiva será aplicado nos exatos moldes prescritos no artigo 145, §1º, de forma que o imposto será pessoal e de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

O regime tributário dos impostos diretos é a progressividade, de modo que o impacto do tributo será em função da elevação de sua renda ou patrimônio do contribuinte, efetivando a noção de justiça fiscal por meio de uma maior imposição de tributos para as classes sociais mais abastadas e da desoneração dos mais pobres.

Por outro lado, nos impostos indiretos, por incidirem sobre o consumo, tributam expressões mediatas de riqueza, isto é, sobre os produtos ou serviços usufruídos pelos consumidores. O contribuinte expresso na lei é o vendedor, que repassa o valor do imposto no preço da operação mercantil, de forma que não é possível identificar as características pessoais do indivíduo que de fato suporta o ônus financeiro da imposição tributária.

Entretanto, mesmo nesses impostos em que a tributação pessoal é inviável, o princípio da capacidade contributiva é dotado de mecanismos que tornam possível onerar os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada, como a seletividade em função da essencialidade dos produtos. Segundo esta técnica, os produtos indispensáveis à sobrevivência humana digna devem ser tributados de forma reduzida ou nula, enquanto os

supérfluos ou fúteis devem ser onerados expressivamente, por serem costumeiramente utilizados apenas por consumidores com capacidade econômica elevada.

Pelo exposto, o condicionamento (“sempre que possível”) não se trata de uma recomendação ao legislador ordinário. A norma não o autoriza a graduar os impostos conforme um juízo de possibilidade, mas o vincula à índole constitucional de distribuição equitativa dos encargos tributários.

Destarte, se a regra matriz do imposto permitir o seu caráter pessoal e sua graduação conforme a possibilidade econômica do contribuinte, não caberá juízo pessoal de discricionariedade, uma vez que ele deve obrigatoriamente obedecer à disposição do artigo 145, §1º, da Carta Magna.

2.3. Progressividade

Em regra, os impostos são proporcionais, consistindo a imposição fiscal na aplicação de uma alíquota – um percentual – uniforme sobre uma base de cálculo variável, de modo que quanto maior for a base de cálculo, maior será o valor devido ao Fisco, de forma diretamente proporcional.

Desta forma, contribuintes com possibilidades financeiras distintas arcam com o ônus tributário de acordo exclusivamente com a variação da base de cálculo, uma vez que a alíquota permanece a mesma. Por exemplo, numa situação hipotética em que a alíquota do IPTU é 10% do valor venal do imóvel, o contribuinte X possui um bem no valor de R\$ 100.00,00 e o contribuinte Y é proprietário de um imóvel que custa R\$ 500.000,0. Assim, contribuinte X recolheria R\$ 10.000,00 ao Fisco e o contribuinte Y, R\$ 50.000,00.

A proporcionalidade, contudo, não se enquadra plenamente ao modelo de capacidade contributiva estabelecido na Constituição, pois não há qualquer graduação das alíquotas conforme as especificidades econômicas individuais de cada contribuinte.

O método de tributação mais compatível com o artigo 145, §1º, é a progressividade, caracterizada pelo aumento crescente de todos os elementos que servem de base à verificação do imposto diante do aumento da quota ou da riqueza. A progressividade tributária implica que a tributação será mais do que meramente proporcional à riqueza de cada indivíduo. Um imposto é progressivo quando a alíquota – percentual aplicado sobre a base de cálculo – se eleva à medida em que aumenta a quantidade gravada (COSTA, 2003, p. 73).

Por meio da progressividade, o percentual correspondente ao imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva, de modo que o aumento do *quantum* imposto pela Fazenda Pública será mais do que proporcional. O aumento do tributo, logo, será progressivo.

Utilizando-se da mesma situação hipotética acima descrita, a alíquota do IPTU poderia ser de 10% para imóveis com valor venal entre R\$ 100.000,00 e R\$ 300.000,00, e de 18% para aqueles acima de R\$ 300.000,00. Neste caso, o contribuinte X permaneceria recolhendo R\$ 10.000,00, mas o contribuinte Y teria que pagar um montante superior, R\$ 90.000,00, pois a alíquota também seria graduada de acordo com sua capacidade econômica, não apenas a base de cálculo.

O método da progressividade pode ser instrumentalizado nos mais diversos tipos de tributação, sejam eles sobre consumo, renda ou patrimônio. Nos impostos que incidem sobre o consumo de bens e serviços, manifesta-se na variação da alíquota em virtude do grau de essencialidade do produto ou mercadoria. No imposto sobre a renda, a progressividade exterioriza-se pela aplicação de alíquotas mais elevadas às faixas mais elevadas da renda tributável. Nos impostos sobre o patrimônio, as alíquotas serão mais elevadas sobre bens de maior valor (LACOMBE, 1996, p. 32).

No entanto, a Constituição de 1988 apenas prevê expressamente a progressividade para duas espécies tributárias: o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)⁷ e o Imposto de Renda (IR)⁸.

Além da progressividade extrafiscal prevista no artigo 182 da Carta Magna⁹ com a finalidade de promover a função social da propriedade o aproveitamento adequado do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, desde a Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, o IPTU pode ter alíquotas progressivas por duas hipóteses: em razão do valor do imóvel; ou conforme a localização e o uso do bem.

⁷ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (...) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁹ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Por sua vez, o Imposto de Renda apresenta alíquotas progressivas de acordo com as faixas de renda tributáveis. Quanto maior for a base de cálculo, também maior será a alíquota aplicável. Conforme a Instrução Normativa n.º 1794 da Receita Federal do Brasil, em 2018, os contribuintes com rendimentos mensais inferiores a R\$ 1.903,98 são isentos do pagamento do tributo. Para os indivíduos com renda mensal superior a este montante, as alíquotas são de 7,5% (de R\$ 1.903,99 a R\$ 2.826,65), 15% (de R\$ 2.826,66 a R\$ 3.751,05), 22,5% (de R\$ 3.751,06 a R\$ 4.664,68) e 27,5% (todos acima de R\$ 4.664,68).

Diante do exposto, a progressividade de alíquotas destaca-se como o método mais apropriado de tributação conforme o princípio da capacidade contributiva esculpido pelo artigo 145, §1º.

Contudo, sua eficácia plena restringe-se aos impostos que incidem sobre a renda e o patrimônio, isto é, os impostos diretos, em que há uma correspondência entre o contribuinte de direito, estabelecido pela legislação fiscal, e o sujeito que arca com o ônus econômico do pagamento do tributo, pois neles a progressividade atua de modo a identificar as características financeiras individuais e tributar os indivíduos de acordo com elas, tratando os iguais de forma igual e os desiguais, de maneira desigual.

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

O objeto de estudo do presente trabalho, portanto, é identificar quais as razões para o cenário de regressividade do sistema tributário brasileiro, que se opõem ao texto constitucional, e posteriormente verificar a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos, não o restringindo ao modelo de progressividade típico dos impostos diretos que incidem sobre a renda e o patrimônio.

3. Aplicabilidade da capacidade contributiva nos impostos indiretos

3.1. Obstáculos à efetividade do princípio da capacidade contributiva

A incidência tributária dos impostos indiretos, incidentes sobre industrialização e consumo de bens e serviços, é regressiva, de forma que as parcelas mais pobres da sociedade suportam um ônus tributário proporcionalmente superior às mais ricas. A regressividade resulta, dentre outros motivos, da praticidade da tributar as atividades econômicas de circulação e venda de mercadorias e serviços, e da lógica de mercado, referente à oferta e a demanda de bens e serviços.

A legislação tributária obedece ao princípio da praticabilidade, segundo o qual as soluções tributárias têm como limite a possibilidade administrativa de sua aplicação. Assim, a capacidade da Fazenda Pública, como órgão de aplicação da lei fiscal, de dispor de poderes suficientes para concretizar a justiça fiscal configura uma condição para a efetividade dos princípios tributários (SALDANHA SANCHES, 2010, p. 53).

Os tributos diretos incidem diretamente sobre a riqueza dos contribuintes, possibilitando que a Administração Tributária identifique a capacidade econômica de cada um e possa graduar a tributação progressivamente. Ocorre que a expressão da riqueza nos impostos incidente sobre bens e serviços é indireta, evidenciando-se pelo consumo dos contribuintes.

Como o sujeito passivo é o vendedor, e não o consumidor final que arca com o preço do produto, a demonstração concreta da capacidade econômica do contribuinte de fato é pelo uso e consumo de mercadorias e serviços supérfluos, como automóveis de luxo, aparelhos eletrônicos e joias, que não integram o rol de bens indispensáveis a um mínimo existencial. Nada impede que um indivíduo desprovido de capacidade financeira elevada eventualmente adquira ou consuma um produto de luxo, mas este fato constitui uma exceção à regra de que a compra de bens supérfluos demonstra a elevada capacidade contributiva do consumidor.

Com efeito, o fato do sujeito passivo da obrigação tributária não estar submetido ao ônus econômico da imposição fiscal trata-se, na realidade, de uma escolha legislativa política, com a finalidade arrecadatória ajustada à praticabilidade, visando o correto cumprimento da obrigação perante o Fisco e a diminuir evasão fiscal, ante o obstáculo caracterizado pela inviabilidade de determinação das peculiaridades financeiras do contribuinte de fato.

A influência da lógica de mercado na regressividade da repartição dos encargos tributários decorre da constatação de que, em toda relação jurídico-tributária, subjaz uma relação econômica entre dois sujeitos, em que um oferece o produto e o outro, a demanda. Independente das previsões de transferência do ônus econômico relevantes perante a legislação tributária, de fato há um repasse do encargo de acordo com a diferença entre a oferta e a demanda. (GOUVEIA, 2008, p. 158-159).

A falta de controle quanto à mensuração do êxito da justiça fiscal decorre da relação econômica subjacente à relação tributária, pois há um incentivo econômico para o Estado aumentar a arrecadação por meio da ampliação das alíquotas incidentes sobre os bens essenciais (combustíveis, energia elétrica, alimentos, medicamentos etc.), uma vez que, como são produtos indispensáveis a um mínimo existencial, serão consumidos por toda a população, das camadas mais pobres até as mais ricas da sociedade.

Quando a preocupação do sistema tributário é meramente arrecadatória, com fito de promover a eficiência da economia, numa perspectiva liberal e, portanto, dissociada de qualquer consideração sobre isonomia ou justiça fiscal, a tendência é considerar os tributos indiretos como “*growth-friendly*”, na medida em que os impostos devem ser eficientes, para que não distorçam as sinalizações supostamente ideais dos mercados (MÉLO, 2015).

Nessa concepção de política fiscal, tributos eficientes são aqueles que não geram distorções no comportamento dos agentes econômicos quanto à alocação de recursos. Então, ser eficiente é ser neutro em relação à decisão de alocação de recursos, de modo que um tributo que incida sobre todos os bens e serviços, proporcionalmente e em alíquota uniforme, não altera os preços relativos e, portanto, configuraria um tributo neutro e eficiente.

Entretanto, os obstáculos à materialização do princípio da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo não se restringem aos âmbitos políticos e econômicos, pois as próprias definições de fatos geradores, de contribuintes e de alíquotas presentes na legislação tributária também influenciam diretamente a natureza regressiva do sistema. Portanto, as dificuldades não se apresentam meramente na aplicação da lei, estando presentes na própria estrutura da norma tributária.

O presente trabalho não tem como objeto de estudo a análise das influências extrajurídicas na tributação indireta, mas como a própria norma jurídica inviabiliza a distribuição isonômica dos encargos fiscais entre os contribuintes dos impostos indiretos nos mesmos moldes estabelecidos no artigo 145, §1, da Constituição Federal, bem como verificar

se o constituinte originário desenvolveu mecanismos tributários que possibilitem, de alguma forma, a redução das desigualdades sociais provocadas pelo efeito regressivo dos impostos indiretos.

3.2. A norma matriz de incidência tributária dos impostos indiretos

O impeditivo legal para efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos reside na inviabilidade prática do legislador ordinário infraconstitucional identificar o indivíduo sob o qual irá verdadeiramente recair a tributação, bem como verificar a sua possibilidade financeira de pagar tributos.

Nos impostos indiretos, o ônus econômico é repassado para o preço da mercadoria, de modo que quem o suporta não é o contribuinte, mas o consumidor final do produto. O vendedor recolhe o tributo na realização da operação mercantil e, ao entregar o produto, transfere o ônus econômico do imposto ao consumidor final diretamente no preço do bem ou do serviço.

Portanto, a carga econômica é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres, de modo que não é possível para o Estado singularizar aquele que efetivamente sofre os efeitos da tributação, pois o imposto é pago pelo vendedor, desconhecendo as características pessoais do consumidor.

A dificuldade na distribuição justa dos encargos tributários, logo, é resultante da norma matriz de incidência tributária dos impostos sobre o consumo de bens e serviços, que impede a graduação dos impostos na proporção da capacidade contributiva dos indivíduos que arcam com o ônus financeiro das atividades econômicas.

Entretanto, para entender o modo pelo qual a norma matriz de incidência tributária obsta a aplicabilidade plena do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, torna-se indispensável analisar quais são os elementos que formam a estrutura básica da referida norma.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 298) define a construção da norma tributária com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Deve haver uma hipótese antecedente, que se conjuga numa consequência através de um mandamento. A forma associativa entre a hipótese e a consequência é a cópula deôntica, o “*dever ser*” que caracteriza a imputação jurídico-normativa.

Dessarte, para analisar a norma jurídica, deve-se primeiro isolar as proposições de seu valor semântico para entender as formas da estrutura sintática, e assim revelar a hipótese de incidência em tese. Depois, a hipótese deve ser ligada a uma situação real, o fato imponível de tributação – ou fato gerador, como é denominado pelo Código Tributário Nacional – por meio de uma regra jurídica, isto é, a norma matriz de incidência tributária.

O antecedente, ou seja, a hipótese, da regra matriz é obra da vontade do legislador, responsável pela seleção dos dados fáticos que serão disciplinados, qualificando-os como fatos jurídicos. Nesse sentido, extraem-se da hipótese três critérios legais para a definição do modo da incidência dos impostos: o critério material; o critério espacial; e o critério temporal.

O critério material trata-se do núcleo do fato descrito no antecedente da norma. É o verbo que será conjugado pelo sujeito passivo na relação jurídica tributária. O Código Tributário Nacional, nos termos de seu artigo 114, define-o como a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal.

Em vista disso, o critério material é a fusão entre o verbo e o complemento presentes na regra tributária. Por exemplo, no Imposto de Renda (IR), o critério material é “auferir renda”, a conjugação de um verbo do verbo “auferir” com o complemento “renda”.

Nos impostos indiretos, o critério material é uma atividade econômica destinada à produção e circulação de bens e serviços de consumo. Para IPI, ISS e ICMS, os critérios materiais são, respectivamente, “industrializar produtos”, “prestar serviços de qualquer natureza” e “realizar operações relativas à circulação de mercadorias, ou prestar serviços de comunicação ou transporte interestadual e intermunicipal”.

O critério espacial retrata o espaço físico em que nasce a obrigação tributária e a relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco. A hipótese antecedente pode fazer menção a um determinado local para a ocorrência do fato típico ou trazer uma previsão genérica, de modo que qualquer fato que ocorra no campo de vigência territorial restará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

Na tributação sobre o consumo, o critério espacial é genericamente previsto como o local da operação. Em razão de ser um tributo estadual, o ICMS é devido ao Estado em que o estabelecimento está sediado no momento da saída da mercadoria. Contudo, o IPI, como tributo federal, será devido em qualquer parte do território nacional em que houve a industrialização de produtos.

O terceiro critério do antecedente é o temporal, que indica o exato instante em que se considera consumado o acontecimento disciplinado pela legislação como fato jurídico. Logo, é o momento no qual o verbo e o complemento são conjugados.

A regra tributária poderá estabelecer uma data específica para a ocorrência do fato imponible, como geralmente nos impostos indiretos, como o dia 31 de dezembro para o Imposto de Renda e 1º de janeiro para o IPTU e o IPVA. Para os impostos indiretos, porém, o critério temporal será o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Por outro lado, a consequência da regra matriz de incidência tributária individualiza a relação jurídica, apresentando o critério quantitativo, que determina a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada; e o critério pessoal, relativo aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

O critério quantitativo retrata a confluência entre a base de cálculo e as alíquotas, elementos indispensáveis para mensuração pecuniária do tributo. A base de cálculo é o montante sobre o qual incidirá determinado percentual para a obtenção do valor do tributo a ser pago pelo sujeito passivo. O percentual, ou valor fixo, que incide sobre a base de cálculo é a alíquota.

Por fim, o critério pessoal indica os sujeitos da relação tributária, as pessoas que integram a regra-matriz de incidência tributária. O sujeito ativo é o credor, a pessoa jurídica de direito público titular da capacidade de exigir o cumprimento da obrigação. O devedor do tributo, portanto, é o sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional, no artigo 121¹⁰, define o sujeito passivo da obrigação tributária como a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, seja pela relação pessoal e direta com o fato imponible (contribuinte) ou por expressa disposição legal (responsável). Em suma, será qualquer pessoa para qual a lei atribua à qualidade de devedora da prestação tributária.

Nos tributos diretos, há uma perfeita correspondência entre o sujeito passivo estabelecido na norma tributária e o indivíduo sobre o qual recai o encargo econômico da tributação. No Imposto de Renda, o indivíduo que praticar o fato gerador, “auferir renda”, torna-se contribuinte do tributo e assume o encargo financeiro do pagamento.

¹⁰ Art. 121. *Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

A mesma situação não ocorre com os impostos indiretos, pois o contribuinte, seja ele o vendedor, o industrial ou o prestador de serviços, recolhe o imposto e transfere seu valor pecuniário no preço da mercadoria. O consumidor final não paga o tributo, mas paga o preço.

Com efeito, os contribuintes legalmente definidos nos impostos sobre o consumo embutem nos valores pagos pelos bens e serviços pelos consumidores o montante referente ao tributo. Trata-se de prática de mercado cotidiana para preservar o aferimento de lucro por parte do fornecedor, que é o objetivo da atividade empresarial.

Entretanto, ao desembolsar a quantia relativa ao efetivo pagamento do tributo, o consumidor não assume uma posição de contribuinte, responsável ou substituto tributário. Permanece como terceiro estranho à relação jurídico-tributária (MARTINS, 1998). O fato do contribuinte de direito repassar o valor no preço do produto não altera o critério pessoal da norma. Aquele que suporta o encargo financeiro do tributo, sem ocupar o polo passivo da obrigação, torna-se apenas o contribuinte de fato.

Por conseguinte, o contribuinte de fato não assume qualquer espécie de obrigação perante o Fisco, de modo que não pode ocupar a sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária.

Paulo de Barros de Carvalho (2011, p. 634) entende, inclusive, que a classificação entre contribuinte de direito e contribuinte de fato deveria ser abandonada, pois o consumidor final que assume o preço não integra a relação tributária, logo não poderia ser considerado sujeito passivo, muito menos contribuinte.

Entretanto, o presente trabalho não concorda com o entendimento do referido autor, uma vez que é um papel essencial do Direito Tributário se preocupar com os consumidores, os contribuintes de fato, e com os efeitos negativos dos impostos incidentes sobre bens e serviços, possibilitando assim a aplicação da capacidade contributiva à tributação indireta.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 797.826/MT¹¹, inovou na jurisprudência brasileira ao introduzir uma hipótese de legitimidade do contribuinte de fato buscar o ressarcimento relativo a imposto pago a maior. O consumidor de energia elétrica, que arca com o valor do ICMS pago pela concessionária no preço do serviço, poderá propor ação de repetição de indébito requerendo a devolução dos valores indevidamente

¹¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 797826 MT (Processo n.º 2005/0186252-5) Órgão julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro LUIZ FUX. Data de Publicação: 21/06/2007.

recolhidos pelo contribuinte de direito, pois é o consumidor quem efetivamente suposta o ônus financeiro do tributo.

Apesar de apenas haver previsão para o caso específico dos consumidores de energia elétrica, a decisão do Superior Tribunal de Justiça evidencia que a natureza de contribuinte de fato do imposto não deve levar à conclusão de que o contribuinte de fato deve ser absolutamente ignorado na relação jurídico-tributária por não estar incluído na norma matriz de incidência.

O princípio da capacidade contributiva, em função da justiça fiscal, almeja que o contribuinte de fato, aquele que realmente arca com o encargo tributário, seja onerado de acordo com suas possibilidades financeiras. Porém, a efetivação deste princípio é restringida pela própria norma tributária, que ignora o elo mais fraco da operação mercantil e escolhe o fornecedor como o contribuinte de direito, o sujeito passivo da relação jurídica.

Como o fornecedor não possui os instrumentos de verificação da capacidade econômica dos consumidores, disponíveis ao Estado por meio de sua atuação fiscalizatória e regulatória, o preço da mercadoria é o mesmo, seja o comprador rico ou pobre. O valor nominal do tributo repassado é o mesmo para todos os consumidores, mas os afeta de forma distinta, onerando excessivamente a parcela menos abastada da sociedade e, conseqüentemente, desenvolvendo um sistema tributário regressivo.

Todavia, as limitações estabelecidas pela estruturação dos impostos indiretos no sistema tributário nacional não se caracterizam como um impeditivo absoluto à eficácia do princípio da capacidade contributiva, mas inviabilizam a tributação pessoal e a progressiva.

A justiça fiscal não atuará no critério pessoal da regra matriz de incidência tributária, mas no aspecto quantitativo, estabelecendo alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade do produto para um mínimo existencial digno para a vida humana, desonerando ou onerando menos as mercadorias indispensáveis e, ao mesmo tempo, elevando a tributação dos bens e serviços considerados supérfluos. Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva não será aplicado diretamente, mas de forma mediata e indireta.

3.2. Essencialidade e seletividade

Deste modo, apesar de não poder ser utilizado de forma direta, impondo uma tributação de caráter pessoal e graduada conforme a possibilidade financeira do contribuinte,

o princípio da capacidade contributiva deve atuar nos impostos indiretos como um instrumento de promoção da justiça fiscal, vinculando o legislador à distribuição dos encargos tributários de maneira solidária e materialmente isonômica, privilegiando-a frente à finalidade meramente arrecadatória.

Como mecanismo de redução da regressividade da tributação sobre impostos indiretos, a Constituição Federal de 1998 consagrou a técnica da seletividade, na qual a capacidade contributiva torna-se concretizável através do ponto de vista objetivo, e não pessoal. Isto porque a exteorização da técnica não ocorre por meio da fórmula “contribuinte X é igual ou desigual ao contribuinte Y”, mas, seguindo o caminho do consumo objetivo, como “contribuinte X é igual ou desigual ao contribuinte Y, na medida em que consome determinado bem”.

O tributo será seletivo quando onerar diferentemente objetos distintos sobre os quais incide, selecionando os bens diante de critérios específicos. Todavia, somente a razão ou o critério da discriminação indicará qual é a função para qual está sendo utilizada a seletividade (MACHADO, 2004, p. 84).

A seletividade, portanto, poderá ser fiscal ou extrafiscal. A seletividade fiscal é um mecanismo arrecadatório que busca a efetivação dos objetivos fundamentais republicanos de tributação isonômica e redução das desigualdades sociais por meio da escolha de determinados produtos que serão onerados de modo distinto em razão de sua natureza ou por sua essencialidade à sobrevivência humana.

Por outro lado, a seletividade extrafiscal atenta para fins próprios de interesse público, incentivando ou desestimulando um determinado comportamento do contribuinte para assegurar uma finalidade específica, como a proteção à saúde dos cidadãos. Por exemplo, buscando diminuir o consumo de bebidas alcoólicas e cigarros na sociedade, que comprovadamente são prejudiciais à saúde, o legislador poderá utilizar-se da seletividade extrafiscal elevando as alíquotas incidentes sobre estes produtos.

O critério de discriminação da seletividade fiscal é a essencialidade do produto para um mínimo vital humano digno, conforme os artigos 153, §3º, inciso I¹², e 155, §2º, inciso III¹³, da Carta Magna. Desta forma, os produtos essenciais, isto é, os indispensáveis àqueles

¹² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto.

¹³ 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

contribuintes que têm pouca capacidade contributiva, serão seletivamente gravados com pouca ou até mesmo nenhuma tributação.

Em contrapartida, produtos considerados de luxo ou supérfluos poderão ser onerados mais gravosamente, pois adquiridos, em regra, por pessoas com maior possibilidade financeira para arcar com o ônus tributário.

A seletividade em função da essencialidade do bem ou serviço é de observância obrigatória para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Incidente sobre operações que aperfeiçoem para consumo ou modifiquem a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou finalidade de um produto, o IPI é um imposto indireto e terá alíquotas diferenciadas para as mercadorias industrializadas conforme a necessidade do bem para uma existência humana mínima digna, numa razão inversamente proporcional à essencialidade do produto.

Em razão disso, são publicadas Tabelas de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), que corresponde à matriz de alíquotas referenciais para incidência do IPI sobre bens industrializados no mercado interno ou importados, de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul.

A TIPI mais recente foi aprovada pelo Decreto n.º 8.950, de 29 de dezembro de 2016, com efeitos a partir do dia 1º de janeiro de 2017. Nesse instrumento, o legislador desonera produtos mais essenciais, impondo alíquotas reduzidas ou até mesmo de 0%, por exemplo, os produtos alimentícios de origem vegetal. Entretanto, os produtos considerados supérfluos, dispensáveis ou fúteis são tributados com alíquotas majoradas, que podem variar de 25%, como aparelhos de gravação ou reprodução de som e vídeo, a até mesmo 42% (perfumes) e 45% (revólveres, pistolas e armas de fogo).

O critério para se aferir tal essencialidade baseia-se em uma presunção, que se torna legítima ao ser fixada em lei por critérios que respeitam a proporcionalidade e a razoabilidade. O legislador deve presumir quais produtos ou mercadorias são essenciais e serão adquiridos por todas as parcelas da sociedade, e quais serão supérfluos, consumidos apenas pelas classes sociais mais ricas, logo, com maior capacidade de contribuir.

A seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria, ou serviço pode ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração do critério quantitativo da

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

carga tributária: alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo ou criação de incentivos fiscais, por exemplo.

A Constituição de 1934 estabelecia um critério geral para a aplicação da seletividade com o fito de concretizar o princípio da capacidade contributiva, estabelecendo que “são isentos de imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. Tal previsão, contudo, não foi replicada pelo legislador constituinte em 1988.

Porém, a adoção da variação da alíquota de acordo com a essencialidade da mercadoria ou serviço é método mais fácil de materializar a seletividade nos impostos indiretos. Graduando de forma distinta as alíquotas conforme a necessidade do bem, o valor pecuniário correspondente ao imposto será menor para os produtos essenciais e maior para os supérfluos.

Em síntese, a confluência entre a seletividade e a essencialidade é representada pela exigência de que o ônus econômico do imposto indireto recaia sobre mercadorias ou serviços na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa da sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular (CARRAZA, 2015, p. 538-539).

A eficácia do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, assim, é limitada e restrita a uma aplicação mediata. O modelo de tributação esculpido pelo artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, isto é, de caráter pessoal e graduado consoante a possibilidade econômica do contribuinte, torna-se inviável pela regra matriz de incidência dos impostos sobre o consumo.

Porém, o substrato material do princípio – a justiça fiscal e a distribuição dos encargos tributários de forma solidária e isonômica – ainda permanece como a finalidade da tributação. A graduação das alíquotas do imposto não será pessoal nem terá como base as características individuais do contribuinte, mas será objetiva, de acordo com a essencialidade do bem ou do serviço.

A seletividade em função da essencialidade não se apresenta como uma solução infalível para a regressividade do sistema fiscal brasileiro, uma vez que o repasse dos encargos econômicos no preço do produto decorre da própria relação econômica subjacente à operação mercantil, mas como um mecanismo de redução das desigualdades sociais a partir da desoneração da carga tributária das classes mais pobres.

3.3. Extrafiscalidade e justiça tributária

Em regra, os tributos são instituídos com finalidades fiscais, almejando a arrecadação de recursos para a realização de despesas por meio de serviços públicos. Contudo, a tributação também pode ser instrumentalizada para a consecução de fins extrafiscais, que fogem do ideal meramente arrecadatório, tendo por objetivo estimular, induzir ou coibir a prática de certos comportamentos pelos contribuintes, por considera-los convenientes ou nocivos ao interesse público, ao bem-estar social.

A extrafiscalidade evidencia que as finanças públicas constituem um verdadeiro mecanismo de intervenção do Estado de Direito na vida social e na economia, de exercer pressão sobre os cidadãos, influir sobre a economia e estruturar o conjunto organizacional da sociedade.

Porém, os tributos extrafiscais devem também ser utilizados como instrumento de efetividade dos objetivos fundamentais do Estado Social de Direito. Não há incompatibilidade entre a extrafiscalidade e a distribuição proporcional dos encargos tributários, haja vista que a destinação extrafiscal do tributo não altera sua natureza jurídica constitucional e, portanto, não libera o legislador ordinário para, por meio da tributação, burlar as diretrizes estabelecidas pela Constituição Federal e a noção de justiça fiscal, pois todos os tributos, além das finalidades estritamente fiscais, devem ter também como objetivos o desenvolvimento econômico e social, a redução de desigualdades e a distribuição igualitária de renda por meio da capacidade contributiva.

Assim como ocorre na seletividade em razão da essencialidade nos impostos indiretos, a aplicação do preceito fundamental da capacidade contributiva no âmbito da extrafiscalidade não é absoluta e irrestrita, mas atenuada diante da incidência de outras finalidades públicas.

O princípio da capacidade contributiva cede derrogações parciais ante a presença de interesse público de natureza social ou econômica que pode ser alcançado sem a gradação dos tributos segundo a riqueza pessoal dos sujeitos (COSTA, 2003, p. 72-73).

Porém, o postulado não restará completamente afastado quando da tributação extrafiscal. Em que pese as possíveis derrogações parciais, a capacidade contributiva proíbe que a tributação extrafiscal atinja níveis confiscatórios ou ofenda o mínimo vital do contribuinte, representando limites máximos e mínimos ao poder do Estado de tributar, pois condiciona as finalidades sociais e econômicas às condições materiais do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Na Constituição Federal de 1988, encontram-se duas espécies de normas tributárias extrafiscais: as que visam à realização do desenvolvimento nacional e as que visam à realização da justiça social. A primeira categoria é formada pelos impostos incidentes sobre a propriedade rural e propriedade territorial urbana, na medida em que é utilizado como instrumento regulador do desenvolvimento mobiliário agrário e urbano¹⁴. No segundo grupo, destaca-se a não-incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sobre o módulo rural¹⁵.

Logo, a intervenção fiscal com fins sociais pode dar-se favorecendo as situações econômicas que necessitam de proteção do Estado, como os pequenos agricultores rurais, ou agravando o peso tributário naquelas situações de particular riqueza, dentre as quais a especulação imobiliária urbana, que impede o acesso de parcelas mais carentes da população ao direito à moradia.

A extrafiscalidade não atua meramente na imposição de tributos, mas também na concessão de isenções fiscais, que se caracterizam como dispensas legais do pagamento ao ente público. Estas são legítimas se forem destinadas a tutelar os valores constitucionais que ensejam o bem-estar social, como a igualdade material, a defesa do meio ambiente, o emprego, a ocupação e a exploração produtiva da terra.

O inciso I do artigo 150 da Carta Política ressalva a vedação ao tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ao permitir que a União Federal conceda incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Então, as isenções extrafiscais devem ser concedidas sob a estrita observância desses critérios, sob pena de caracterizarem privilégios inconstitucionais.

A noção de que a extrafiscalidade configura uma exceção ao princípio da capacidade contributiva é, portanto, equivocada, uma vez que ambos os institutos são plenamente compatíveis entre si, desde que hajam derrogações parciais mútuas para alcançar fins sociais e econômicos específicos, sem promover desigualdades sociais.

¹⁴ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

¹⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI - propriedade territorial rural; § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (...) II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

Portanto, o impacto da capacidade contributiva tanto na seletividade fiscal em razão da essencialidade quanto na seletividade extrafiscal é de maneira mediata, seja sob cessões em face de um interesse público específico ou por meio de avaliação objetiva da indispensabilidade do bem ou serviço para a sociedade, mas ainda deve ser respeitado pelo legislador infraconstitucional na definição das alíquotas dos impostos indiretos.

4. Seletividade na legislação do ICMS do Estado de Pernambuco e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

4.1. Previsão constitucional

O inciso II do artigo 155 da Constituição Federal prescreve a competência dos Estados e do Distrito Federal de instituir o ICMS, imposto incidente sobre os seguintes fatos geradores: operações de circulação de mercadorias; prestações de serviços de comunicação ou de transporte interestadual e intermunicipal; entrada de bem ou mercadoria importados do exterior no território nacional; serviço prestado no exterior; e fornecimento de mercadorias com serviços não compreendidos no campo de incidência do ISS.

Tratando-se por excelência de um imposto sobre o consumo de bens e serviços, a norma matriz de incidência tributária do ICMS evidencia a sua natureza indireta, haja vista que a obrigação jurídico-tributária entre o contribuinte de direito e Estado ou Distrito Federal é subjacente a uma relação mercantil entre o vendedor (contribuinte de direito) e o consumidor (contribuinte de fato).

O critério material, descrito no antecedente da norma como o núcleo do fato necessário à ocorrência da obrigação tributária, é representado pelas cinco hipóteses elencadas no artigo 155 da Carta Magna. Logo, o ICMS engloba cinco fatos geradores distintos, todos eles resultantes das operações econômicas de consumo, isto é, de compra e venda.

Os demais critérios da norma matriz, nos termos do inciso III, alínea “a”, do artigo 146¹⁶ da Constituição de 1988, são estabelecidos através da lei complementar. No caso do ICMS, pela Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996.

O critério temporal, momento em que se considera consumado o fato gerador, é fixado pelo artigo 12 da Lei Complementar como a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte ou, nas demais hipóteses, no início da prestação dos serviços.

O critério espacial, o espaço físico em que nasce a obrigação tributária, conforme o artigo 11 da Lei Complementar, é o local da operação ou do serviço. Para a circulação de mercadorias, será o estabelecimento de saída. Tratando-se de serviço, será onde tenha início a sua prestação.

¹⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

A definição do contribuinte de direito, isto é, do critério pessoal da norma matriz, é realizada no artigo 4º da Lei Complementar. O contribuinte legal do ICMS será qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, que realize algum dos cinco fatos geradores prescritos pela Constituição, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial.

No que tange ao critério quantitativo, a Lei Complementar n.º 87/1996 faz apenas menção, no artigo 13, à base de cálculo, que será o valor da operação, que engloba apenas a mercadoria ou mercadoria e serviço, dependendo do fato gerador do ICMS. Todavia, apesar da Lei Complementar não dispor acerca das alíquotas do ICMS, a Constituição Federal, no inciso III do §2º do artigo 155, prescreve que este imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Diferentemente do dispositivo da seletividade do IPI, no artigo 153, §3º, inciso I¹⁷, que obriga o legislador infraconstitucional a observar a essencialidade dos produtos na definição das alíquotas através da expressão “será seletivo”, a Constituição no artigo relativo ao ICMS utiliza-se do termo “poderá ser seletivo”.

A interpretação literal e restritiva do dispositivo constitucional poderia levar à conclusão de que a seletividade seria facultativa, pois a vontade do constituinte originário ao utilizar expressões distintas para o IPI e o ICMS seria atribuir ao ente tributante, os Estados e o Distrito Federal, um juízo de discricionariedade quanto à adoção de alíquotas distintas em função da essencialidade das mercadorias ou serviços.¹⁸

Nesse entendimento, o inciso III do artigo 155, §2º, seria meramente uma recomendação para que o legislador estadual utilize-se da seletividade dentro do seu âmbito de oportunidade e conveniência, sem impor qualquer dever de observância à técnica de tributação.

Entretanto, Roque Antônio Carrazza (2015, p. 536-537) sustenta a tese de que o termo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”, de forma que o dispositivo constitucional não atribui uma faculdade ao legislador infraconstitucional, mas trata de uma norma cogente – de observância obrigatória. Isto porque quando a Constituição confere a um

¹⁷ Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

¹⁸ Neste sentido: MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 155, agosto, 2008, p. 51. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2005. p. 321.

ente tributante um poder, também lhe estará impondo um dever, qual seja, de não deixar de exercer o poder quando for necessário para a consecução dos objetivos sociais.

O presente trabalho filia-se ao entendimento de que ICMS, assim como o IPI, é vinculado ao princípio da seletividade em razão da essencialidade dos bens e serviços, pois o texto constitucional não deve ser analisado simplesmente de modo literal, mas como um sistema unitário de normas e princípios. A interpretação da Constituição Federal de 1988 deve ser realizada de forma a evitar contradições entre suas regras e, principalmente, entre os princípios jurídico-políticos estruturantes.

A norma contida no artigo 155, §2º, inciso III, não pode ser considerada isoladamente, mas dentro da globalidade da Carta Política, harmonizando-se com as demais normas constitucionais, dentre as quais se destacam os objetivos fundamentais da República (artigo 3º) e o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, §1º).

Utilizar o ICMS apenas como um mecanismo arrecadatório, ao invés de também observar a função redistributiva do imposto através de uma tributação que imponha uma distribuição justa e solidária do ônus fiscal entre os cidadãos, significa interpretar a Constituição como um conjunto de regras esparsas, não como uma unidade de direitos e garantias fundamentais ao indivíduo e limitações ao poder estatal de tributar.

Aliás, se fosse o caso do ICMS incidir sem qualquer *discrímen*, seria inócua a mudança operada pela Constituição de 1988 diante da Constituição de 1967, que se limitava a tratar da seletividade do IPI e, no ICMS, determinada apenas sua uniformidade pela aplicação de alíquota igual para todas as mercadorias.¹⁹

Em vista disso, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva, mesmo que não possa ser exercido na mesma intensidade e proporção dos impostos diretos, deve influenciar o legislador infraconstitucional estadual na instituição do ICMS por meio da obrigatoriedade da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos bens e serviços, de modo que a tributação seja inversamente proporcional à sua indispensabilidade, isto é, onerando mais os produtos supérfluos e menos os essenciais para um mínimo existencial digno.

¹⁹ Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (...) § 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.

4.2. Seletividade na legislação do ICMS do Estado de Pernambuco

O Estado de Pernambuco, com a competência tributária atribuída pelo inciso III do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, instituiu o ICMS mediante a Lei Estadual n.º 10.259/1989, tendo como base o Convênio n.º 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

O artigo 23 da Lei Estadual estabelecia duas alíquotas diferenciadas para o imposto, de acordo com a natureza do bem ou serviço: 25% para os produtos considerados supérfluos, nos termos de acordo celebrado entre os Estados da Federação; e 17% para as demais hipóteses. Portanto, originalmente, a legislação pernambucana do ICMS observava a seletividade ao prescrever uma alíquota superior para produtos menos essenciais, com a finalidade de onerar os contribuintes de fato, os consumidores finais, com maior capacidade econômica.

Todavia, o artigo foi sucessivamente alterado durante o período de vigência da Lei, com o estabelecimento de alíquotas que variavam de 4%, nas prestações de serviço de transporte aéreo, até 28% para serviços de comunicação, por exemplo. As diversas alterações retiraram a seletividade em função da essencialidade do foco do legislador estadual no estabelecimento das alíquotas diferenciadas, sendo substituído pela seletividade extrafiscal, com a finalidade de desenvolvimento de determinados setores da economia local.

Em 17 de março de 2016, foi sancionada a Lei Estadual n.º 15.730, com vigência a partir de 1º de abril de 2017, revogando a Lei Estadual n.º 10.259/1989 e fixando novas alíquotas. De acordo com o então Secretário da Fazenda do Estado de Pernambuco, Márcio Stefanni Monteiro, a nova Lei representou uma consolidação da legislação estadual do ICMS e a incorporação do entendimento da jurisprudência e das súmulas dos Tribunais Superiores, com o objetivo de minimizar as divergências entre a Fazenda Pública e os contribuintes, e garantir segurança jurídica ao estabelecer de forma objetiva os direitos e obrigações dos sujeitos da relação tributária.²⁰

Apesar das diversas alterações legislativas no critério quantitativo da norma matriz de incidência tributária deste tributo indireto no lapso temporal compreendido entre as publicações das Leis n.º 10.259/1989 e 15.730/2016, o presente trabalho terá como objeto de análise a observância aos princípios da seletividade e essencialidade apenas nas alíquotas

²⁰ SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE E PERNAMBUCO. Nova legislação do ICMS garante mais segurança jurídica aos contribuintes. Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Noticias-Destaque/Paginas/Nova-legislacaodICMSgarantemaissegurancajuridicaaoscontribuintes.aspx>> Acesso em: 02 de maio de 2018.

impostas na legislação atualmente vigente no Estado de Pernambuco, isto é, a Lei Estadual n.º 15.730/2016.

As alíquotas incidentes sobre a base de cálculo do ICMS em Pernambuco encontram-se fixadas nos artigos 15 e 18 da Lei Estadual n.º 15.730/2016. Com maior didática, por meio do quadro sinóptico abaixo²¹, demonstra-se a variação das alíquotas entre 7% e 30%, conforme o bem ou serviço:

Alíquota	Bem ou serviço	Dispositivo legal
30%	Serviços de comunicação.	Art. 15, I
29% ou 27%	Bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana-de-açúcar ou melaço; gasolina; charutos, cigarrilhas e cigarros; balões, dirigíveis, planadores, asas-delta, ultraleves e veículos aéreos sem propulsão com motor; iates e embarcações de recreio ou esporte, barcos a remo, canoas e jet-skis; revólveres, pistolas, armas de fogo e munições.	Art. 15, II
25%	Fornecimento de energia elétrica.	Art. 15, III, “a”
	Produtos de tabaco; querosene de aviação; perfumes; águas de colônia; produtos de beleza; maquiagem; bronzeadores; preparações para conservação ou cuidados da pele; preparações para manicuros e pedicuros; preparações capilares; preparações para barbear; sais perfumados; desodorizantes de ambiente; antiperspirantes; fogos de artifício; produtos de toucador para animais; joalheira de metais preciosos, semipreciosos ou pedras sintéticas; ouriversaria; obras de pérolas; bijuterias, motocicletas com motor de cilindrada superior a 250 cm³; armas de guerra, sabres, espadas, baionetas e lanças; consoles e máquinas de jogos de vídeo, bilhares ou jogos de cassino; esquis automáticos, pranchas de surfe e equipamentos de esporte aquático; tacos, bolas e equipamentos para golfe; raquetes e bolas de tênis; cachimbos e piteiras para charuto.	Art. 15, III, “b”
23%	Álcool não combustível, destinado à utilização no processo de industrialização; ou álcool anidro ou hidratado, para fins combustíveis.	Art. 15, IV
12%	Trigo e farinha de trigo, inclusive pré-mistura e pão.	Art. 15, V, “a”
	Serviço de transporte aéreo.	Art. 15, V, “b”
	Produtos de informática para: telefonia celular, sistema bidirecional de radiomensagens, telecomunicação por satélite, armazenamento de memória, e fornecimento de energia elétrica.	Art. 15, V”, “c”

²¹ Tabela elaborada pelo autor, com base na Lei Estadual n.º 15.730/2016.

	Veículos automóveis, de passageiros ou para transporte de mercadorias; tratores rodoviários para semirreboques; caminhões para transporte de mercadorias.	Art. 18, I, “a”
	Gás natural veicular – GNV, tendo como destinatários posto revendedor de combustíveis ou distribuidora de combustíveis.	Art. 18, I, “b”, 1.
	Gás natural comprimido – GNC, para utilização veicular, com destino a empresa distribuidora a granel.	Art. 18, I, “b”, 2.
8,5%	Óleo diesel destinado à prestação de serviço público de transporte coletivo de passageiros realizado por empresa que opere em Município que tenha promovido a regulamentação do referido serviço.	Art. 18, II
7%	Produtos de informática para: impressão, fax, processamento, leitura ou gravação de dados, leitura magnética ou óptica, e roteadores digitais, em redes com ou sem fio.	Art. 15, VI, “a”
	Gipsita, gesso e derivados (chapas, placas, painéis, ladrilhos e semelhantes, não ornamentados).	Art. 15, VI, “b”
18%	Demais bens e serviços.	Art. 15, VII

A Lei Estadual estabeleceu a alíquota base genérica do ICMS em 18%, majorando-a em relação à legislação anterior, que a prescrevia como 17%. Essa alíquota será utilizada para todos os bens e serviços não discriminados nos artigos 15 e 18. O rol de discriminação das alíquotas diferenciadas é taxativo, de modo que se o bem não estiver expressamente previsto nos incisos destes dois artigos, a alíquota do imposto será necessariamente de 18% sobre a base de cálculo, isto é, sobre o valor da operação comercial.

Portanto, resta evidenciado que o legislador infraconstitucional utilizou-se da técnica da seletividade na fixação das alíquotas no Estado, determinando faixas de tributação distintas conforme as particularidades dos produtos consumidos e dos serviços prestados. Contudo, diferentemente do texto original da Lei n.º 10.259/1989, a seletividade não é utilizada meramente em função da essencialidade das mercadorias, determinando uma alíquota majorada para os produtos supérfluos e uma genérica para os demais, mas também visando a concretização de fins sociais extrafiscais.

A seletividade extrafiscal, mecanismo estatal para coibir ou incentivar a prática de determinados comportamentos, é instrumentalizada por meio da definição das alíquotas de 12%, 8,5% e 7%. Nessas três faixas de tributação, encontram-se atividades econômicas como a produção e comercialização de gesso, gipsita, produtos de informática, gás natural e veículos automóveis, bem como o serviço de transporte aéreo.

O Estado de Pernambuco não fixou alíquotas reduzidas para estes produtos e serviços por entender que eles são indispensáveis à sobrevivência humana digna, mas com o fito de incentivar o desenvolvimento econômico em determinados setores do mercado, como a mineração, a tecnologia e a indústria automobilística.

A menor alíquota da legislação pernambucana, de 7%, incide sobre gesso, gipsita e seus derivados, almejando o crescimento da economia no polo gesseiro do Araripe, compreendendo a região dos municípios de Araripina, Trindade, Ouricuri, Bodocó e Ipubi, que extraem e processam 95% do gesso consumido no território brasileiro.

Por sua vez, a alíquota de 8,5% incidente sobre o óleo diesel destinado à prestação de serviço público de transporte coletivo já possui a finalidade extrafiscal expressa na legislação: o estímulo ao uso de transporte público urbano através da redução dos custos operacionais e, consequentemente, redução ou manutenção do preço das passagens.

A extrafiscalidade também pode atuar em confluência com a essencialidade, como é o caso do inciso II do artigo 15 da Lei n.º 15.730/2016, que prevê alíquotas de 27% ou 29% para produtos considerados supérfluos, como bebidas alcóolicas, gasolina, cigarros, armas de fogo e veículos aquáticos ou terrestres.

As receitas oriundas do ICMS incidente nestas mercadorias são destinadas ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECEP, instituído pela Lei Estadual n.º 12.523 de 30 de dezembro de 2003, e aplicados em programas de educação, saúde, assistência social, abastecimento de água para a população da zona rural, e de apoio à segurança alimentar e nutricional, através de aquisição de cestas básicas e apoio de cadeias produtivas de apicultura, fruticultura, avicultura, floricultura, pecuária e agroindústria.

Logo, o imposto sobre esses produtos supérfluos não tem como finalidade apenas promover a justiça fiscal através da distribuição dos encargos tributários dentro da sociedade, mas destina o montante financeiro ao financiamento de políticas públicas de erradicação da pobreza e de combate às desigualdades sociais, proibindo o remanejamento, transposição ou transferência dos recursos a finalidades diversas das previstas na Lei n.º 12.523, inclusive na remuneração de pessoal e encargos sociais.

A seletividade pela essencialidade dos produtos não é aplicada apenas em conjunto com a extrafiscalidade, estando presente também no rol de produtos com alíquotas de 25%. Neles, estão dispostos bens e serviços considerados supérfluos, como perfumes, maquiagens, joalheria, máquinas de videogame e artigos esportivos, que são tributados com uma alíquota

superior à base de 18%, com a finalidade exclusiva de alcançar os consumidores finais com maior poder aquisitivo e, portanto, com maior capacidade econômica.

Entretanto, assim como a legislação anterior, a seletividade em função da essencialidade é parcial, apenas estabelecendo alíquotas superiores para produtos considerados supérfluos. Ocorre que a essencialidade tem natureza dúplice, inversamente proporcional à necessidade do bem ou serviço para o mínimo vital, de forma que as alíquotas deveriam ser majoradas para as mercadorias frívolas e, ao mesmo tempo, reduzidas para os produtos indispensáveis, o que não ocorre de maneira ampla no Estado de Pernambuco.

Com efeito, os únicos produtos essenciais com alíquota inferior à base de 18% são trigo e farinha de trigo, incluindo pré-mistura e pão, que são tributados na proporção de 12% sobre a base de cálculo.

A materialização do princípio da essencialidade de forma parcial, apenas majorando as alíquotas de bens e serviços considerados dispensáveis, não é suficiente para equilibrar os efeitos negativos da regressividade do ICMS, pois não há mecanismos de desoneração das atividades econômicas mais necessárias para a totalidade dos contribuintes.

Na realidade, ao invés disso, a Lei n.º 15.790/2016 fixou as duas maiores alíquotas, 30% e 25%, para a prestação de serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica, respectivamente.

A partir da análise das alíquotas que incidem sobre estes dois serviços, pode-se extrair três conclusões: (a) o legislador infraconstitucional pernambucano, baseando-se no ideal da seletividade na razão da essencialidade, entende que a comunicação e o fornecimento de energia elétrica são tão fúteis para uma existência humana digna quanto bebidas alcólicas, perfumes, armas de fogo, maquiagens e joias; (b) em vez de fixar alíquotas na proporção inversa à indispensabilidade dos serviços, utiliza-se do ICMS apenas como instrumento de arrecadação para os cofres públicos, privilegiando a praticabilidade de majorar as alíquotas de produtos que são usufruídos por todos, independentemente da possibilidade financeira do consumidor, diante do princípio da capacidade contributiva; ou, (c) o legislador fixou as alíquotas dos serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica em patamar superior aos demais produtos e serviços com finalidades extrafiscais, para desestimular o consumo dos contribuintes e, especialmente no caso da eletricidade, garantir o acesso de toda população a um bem esgotável.

A Lei Federal n.º 7.783/1989²², ao determinar taxativamente quais atividades econômicas devem ser consideradas essenciais, prescreve que os serviços de distribuição de energia elétrica e telecomunicações são indispensáveis à vida em sociedade, de modo que devem ser mantidos em exercício até mesmo em casos de greve.

O fato de que ambos os serviços são considerados essenciais também significa que eles devem ser garantidos para toda a população. Tratando-se de um bem que implica em dispêndio de recursos públicos para a implementação e a manutenção de uma infraestrutura de geração de energia, bem como em prejuízos ao meio ambiente, a eletricidade é esgotável e necessita de políticas públicas para evitar o consumo excessivo, sob pena de ocorrência de blecautes, como no início da década passada.

A primeira conclusão torna-se contraditória quando comparadas as alíquotas dos serviços de fornecimento de energia elétrica e comunicação com as alíquotas extrafiscais de 7% e 12% para equipamentos industriais e tecnológicos. Não apresenta sentido o mesmo legislador que almeja o desenvolvimento econômico e técnico do Estado de Pernambuco, e promove-o através da tributação, considerar dispensáveis esses dois serviços, que são necessários para as atividades econômicas de diversos setores do mercado, destacando-se industrialização e informática.

Portanto, tanto a legislação federal quanto o comparativo com as finalidades extrafiscais do ICMS evidenciam que os serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica são, de fato, considerados essenciais. A definição das alíquotas dessas operações nos patamares mais altos estabelecidos pela Lei Estadual n.º 15.730/2016, logo, não seguem o princípio da seletividade em função da essencialidade, ao não distribuir equitativamente os encargos fiscais na proporção inversa da sua indispensabilidade para a sociedade.

Corroborando com o entendimento de que a definição destas alíquotas torna regressiva a tributação pernambucana do ICMS, por onerar excessivamente os consumidores finais com menor capacidade econômica, o Decreto n.º 44.650/2017, que regulamentou a Lei Estadual n.º 15.730/2016, traz hipóteses de isenção do recolhimento do imposto sobre o fornecimento de energia elétrica, que se tratam de dispensas legis do pagamento do tributo. Dentre os fatos geradores isentos, encontram-se os contribuintes residenciais, até a faixa de consumo de 30 KWh/mês; residenciais de baixa renda, até a faixa de consumo de 140 kWh/mês por força da Lei Federal n.º 12.212; e produtores agrícolas, agropecuários ou de captura de pescado.

²² Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: I – tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; (...) VII – telecomunicações.

Independente da conclusão formada acerca da finalidade da fixação da alíquota do ICMS incidente sobre o serviço de energia elétrica (meramente arrecadatória ou extrafiscalidade), as isenções prescritas no Decreto n.º 44.650/2017 são necessárias para que a tributação não alcance o mínimo existencial dos contribuintes de baixa renda, pois até mesmo os impostos extrafiscais devem garantir uma proteção mínima contra o poder estatal de tributar.

Partindo do pressuposto de que o ICMS deve obrigatoriamente observar a essencialidade dos bens e serviços, desde a vigência da Lei n.º 10.259/1989, os contribuintes do Estado de Pernambuco acionam o Poder Judiciário, objetivando a declaração de inconstitucionalidade das alíquotas incidentes sobre energia elétrica e comunicação por violação ao princípio da capacidade contributiva, isto é, ao artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1998.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco foi pacificada no sentido de que o artigo 155, §2º, III, da Constituição atribuiu aos entes tributantes um juízo discricionariedade quanto à adoção da seletividade, não os vinculando à observância do princípio em função da essencialidade, de modo que não há como o Poder Judiciário estabelecer as alíquotas de ICMS a serem adotadas no fornecimento de energia elétrica, posto que esta é uma competência do Poder Legislativo.²³

O posicionamento do Tribunal Estadual é no sentido de que a interpretação do artigo constitucional deve ser realizada de modo literal, ou gramatical, negando a competência do Poder Judiciário de analisar a constitucionalidade da legislação pernambucana do ICMS.

Porém, os contribuintes defendem que o artigo 155, §2º, inciso III, trata-se de uma norma cogente, que juntamente à entrega da discricionariedade da fixação das alíquotas diferenciadas, também impõe o dever de observar o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Côelho (1990, p. 238) defende que os conceitos de mercadorias essenciais ou supérfluas não podem ficar ao alvedrio exclusivo do Poder Legislativo, tendo o contribuinte o direito de provocar a jurisdição para aferir, à luz de

²³ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO – TJPE. Agravo 211875-8/01 (Processo n.º 0002573-46.2012.8.17.0000). Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público. Relator: Desembargador José Ivo de Paula Guimarães. Data de Publicação: 15/03/2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO – TJPE. Agravo de Instrumento n.º 0002940-60.2017.8.17.9000. Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público. Relator substituto: Juiz José André Machado Barbosa Pinto. Data de Publicação: 15/12/2017.

critérios técnicos e aspectos sociais vigentes, se o produto ou serviço é de indispensável ou não para uma vida humana digna.

A entrega do papel de fixação as alíquotas dos impostos ao Poder Judiciário, todavia, configura um esvaziamento das funções do Poder Legislativo e uma violação ao princípio democrático de separação dos poderes, pois a Constituição Federal entregou esta competência ao Poder Legislativo dos Estados e do Distrito Federal.

Entender a expressão “poderá ser” como uma obrigação de observância da seletividade na proporção inversa da essencialidade não significa negar o campo de discricionariedade do legislador estadual na fixação de alíquotas, mas privilegiar a interpretação conforme o texto normativo hierarquicamente superior, até chegar ao nível constitucional, de modo que a atuação do legislador infraconstitucional estadual na definição da política tributária de cada Unidade da Federação deve seguir os objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira.

Assim sendo, as alíquotas podem variar de acordo com as finalidades fiscais – meramente arrecadatória, distribuição de renda ou combate às desigualdades sociais – ou extrafiscais – a desenvolvimento de setores da economia ou estímulo de determinados comportamentos –, mas sempre devem respeitar a noção de justiça fiscal.

A fixação do critério quantitativo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica, prescrito na Lei n.º 15.730/2016 e legitimado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça local, vai de encontro a esse entendimento, ao impor alíquotas elevadas, as maiores da legislação estadual, sem considerar a distribuição equitativa dos encargos tributários entre os contribuintes.

4.3. Entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC

O Supremo Tribunal Federal, tradicionalmente, negava seguimento em juízo monocrático aos recursos excepcionais interpostos pelos contribuintes em face do entendimento dos Tribunais Estaduais acerca da literalidade da interpretação do artigo 155, §2º, inciso III, sob o argumento de que o julgamento era prejudicado pela incidência das

Súmulas n.º 279²⁴ e 280²⁵ do Tribunal, pois não caberia à instância extraordinária analisar matéria de prova ou de direito local.

No Recurso Extraordinário n.º 597.304/SP²⁶, a Ministra Carmen Lúcia estabeleceu que a verificação da obrigatoriedade da obediência do ICMS ao princípio da essencialidade demandaria análise prévia da legislação infraconstitucional e o reexame do conjunto probatório, o que inviabilizaria o julgamento do mérito.

Similarmente, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 607.253/RJ²⁷, a Ministra Rosa Weber decidiu que não havia afronta a preceitos constitucionais de forma direta, pois a ofensa ao artigo 155, §2º, inciso III, poderia apenas ser constatada a partir do exame da legislação estadual, o que tornaria oblíqua e reflexa eventual violação, de modo o conhecimento do recurso era insuscetível.

Ao mesmo tempo em que a Suprema Corte postergava a análise do texto constitucional pela equivocada tese de que o tema necessitava de reexame probatório e de legislação infraconstitucional, alguns Tribunais Estaduais evoluíram no entendimento acerca da obrigatoriedade da seletividade no ICMS, como o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

O Tribunal de Justiça fluminense, em 27 de março de 2006, portanto, há mais de uma década, proferiu uma decisão histórica nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade de n.º 2005.017.00027²⁸, ao declarar a inconstitucionalidade, por unanimidade, do artigo da lei estadual do ICMS que determinava a aplicação da alíquota superior sobre o consumo de energia elétrica, por ofensa aos princípios constitucionais da seletividade, capacidade contributiva e essencialidade.

Na lei estadual do Rio de Janeiro, igualmente à legislação de Pernambuco, a alíquota incidente no fornecimento de eletricidade era de 25%, superior à alíquota genérica para demais produtos e serviços, de 18%. Ao declarar a inconstitucionalidade da alíquota de 25%, fixou o percentual de 18% para as operações de consumo de energia elétrica.

²⁴ Súmula n.º 279: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

²⁵ Súmula n.º 280: “Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário”.

²⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Recurso Extraordinário n.º 597.304/SP. Órgão julgador: Segunda Turma. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Data de Publicação: 28/03/2014.

²⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Recurso Extraordinário n.º 607.253/RJ. Órgão julgador: Primeira Turma. Relator: Ministra Rosa Weber. Data de publicação: 17/10/2013.

²⁸ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO DE JANEIRO – TJRJ. Arguição de Inconstitucionalidade n.º 2005.017.00027 (Processo n.º 0021368-90.2005.8.19.0000). Órgão julgador: Órgão Especial. Relator: Roberto Wider. Data de publicação: 28/03/2006.

Diante do vasto dissídio jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal verificou que a obediência da essencialidade no estabelecimento de alíquotas seletivas para o ICMS aplicável à energia elétrica tornou-se um assunto de relevância nacional e que necessitava de um pronunciamento definitivo acerca de como interpretar o dispositivo constitucional.

Por esse motivo, em 14 de maio de 2014, o Tribunal reconheceu a repercussão geral da controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral, 17%, no Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC²⁹, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Ricardo Lewandowski, Rosa Weber, Carmen Lúcia, Roberto Barroso e Dias Toffoli.

Interposto pelas Lojas Americanas S/A em face de decisão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, o Relator Marco Aurélio havia inicialmente negado seguimento ao Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC, em 19 de dezembro de 2012, deduzindo justamente a Súmula n.º 279 da Corte.

Contudo, após a oposição de embargos de declaração pela recorrente, argumentando existir omissões na decisão monocrática e pleiteando a atribuição de efeitos modificativos, em razão de a matéria ser de índole eminentemente constitucional, não carecendo de reexame do conjunto fático-probatório, os Ministros da Primeira Turma admitiram o recurso extraordinário e submeteram a análise da repercussão geral, que consequentemente foi julgada existente.

Até o mês de maio de 2018, o mérito do Recurso Extraordinário não havia sido apreciado pela Suprema Corte, mas foram admitidos como terceiros interessados o Distrito Federal, todos os Estados da Federação, o Sindicato Nacional das Empresas Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal – SINDITELEBRASIL, e a Associação Brasileira de Provedores de Internet e Telecomunicações – ABRINT, o que evidencia a importância do tema no sistema tributário nacional.

Em 26 de fevereiro de 2015, a Procuradoria-Geral da República, através do Parecer n.º 1106/2015, opinou pelo provimento do recurso extraordinário, por entender que o reconhecimento da obrigatoriedade de aplicação da seletividade, por critério de comparação em virtude da essencialidade dos bens e serviços, é desdobramento do princípio da igualdade

²⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC. Órgão julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de publicação: 13/06/2014.

tributária, na perspectiva dos impostos indiretos. Concluiu, portanto, que a lei do ICMS de Santa Catarina é inconstitucional por prever alíquotas incidentes sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação superiores ao percentual geral.

Dois julgamentos do Supremo Tribunal Federal, no entanto, evidenciam o entendimento que poderá ser tomado pelos Ministros. O primeiro é o Recurso Extraordinário n.º 562.045/RS³⁰, também submetido à sistemática da repercussão geral, no qual o Plenário permitiu a utilização da técnica da progressividade de alíquotas no Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, mesmo sem expressa previsão constitucional, como há no Imposto de Renda e no IPTU.

Apesar deste julgado não se referir especificamente à obrigatoriedade da seletividade do ICMS, o *ratio decidendi* do Supremo Tribunal, ou seja, a causa de decidir, é correspondente. Conforme a tese vitoriosa, todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, inobstante a classificação entre impostos reais e pessoais, ou diretos e indiretos.

Com efeito, em função do princípio da capacidade contributiva, assim como o ITCMD deveria ser regido pela técnica da progressividade mesmo sem previsão constitucional, o ICMS deve obrigatoriamente obedecer a seletividade, mesmo que a Constituição utilize a expressão “poderá ser”.

O segundo julgamento é o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 634.457/RJ³¹, de 05 de agosto de 2014, posterior ao recurso submetido à repercussão geral. Nele, os Ministros da 2ª Turma, apesar de negarem seguimento ao recurso, sedimentaram por unanimidade a tese de que, não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais.

Pelo exposto, o Supremo Tribunal Federal, até o momento, aparenta caminhar ao encontro do entendimento perfilhado no presente trabalho, acerca da vinculação do ICMS aos princípios da capacidade contributiva, seletividade e essencialidade, de modo que a alíquotas do imposto não podem submeter-se exclusivamente ao juízo de discricionariedade do

³⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Recurso Extraordinário n.º 562.045/RS. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data de publicação: 26/11/2013.

³¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 634.457/RJ. Órgão julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data de publicação: 15/08/2014.

legislador infraconstitucional estadual, mas devem concretizar os objetivos fundamentais da República elencados no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

A seletividade em função da essencialidade pode ser utilizada para dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, por meio, por exemplo, da redução das alíquotas ao patamar mínimo, como defendem os contribuintes no Recurso Extraordinário n.º 714.319/SC. Contudo, essa solução considera apenas a conclusão de que as alíquotas do ICMS foram majoradas com finalidade meramente arrecadatória, assim ignorando o caráter extrafiscal da tributação incidente sobre os serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica, que coíbe os contribuintes de consumirem excessivamente bens esgotáveis.

Considerando que é possível a confluência entre a extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva, conforme amplamente explanado no capítulo anterior, outra alternativa apresenta-se como uma solução tanto para a regressividade do ICMS quanto para os problemas relativos à escassez de energia elétrica: a tributação progressiva de impostos indiretos por meio de alíquotas diferenciadas conforme faixas de consumo.

Assim, quanto maior o consumo de energia elétrica por parte do contribuinte, progressivamente maior será a alíquota utilizado no cálculo do ICMS, dentro de faixas de consumo estabelecidas em lei. Como, por exemplo, as faixas de renda tributáveis do Imposto de Renda (IR), as faixas de valor do imóvel do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), e as faixas de valor da doação ou da sucessão no Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD). Deste modo, os contribuintes com maior capacidade financeira e que mais utilizam esse serviço seriam mais onerados e sentir-se-iam compelidos a reduzir seu consumo.

Por outro lado, os contribuintes com menor poder aquisitivo também teriam acesso a um serviço essencial, enquanto seriam tributados com alíquotas reduzidas, que refletiriam seu efetivo consumo de energia elétrica.

Esse método de tributação, inclusive, assemelha-se às diretrizes impostas pelo princípio do poluidor-pagador no ordenamento jurídico brasileiro. O inciso VII do artigo 4º da Lei n.º 6.938/1981 estabelece como objetivo da Política Nacional do Meio Ambiente a imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

Logo, quanto maior o prejuízo causado à fauna e flora nacionais, maior será o *quantum* a ser pago pelo responsável, seja ele o poluidor ou o usuário do serviço. Para o consumo de energia elétrica, que igualmente ocasiona diversos prejuízos ao meio ambiente para a sua produção e transmissão, quanto maior o consumo, maior deve ser o encargo tributário suportado pelo contribuinte, como forma de indenização pelos danos ambientais.

Em julgamento de caso análogo sob o rito dos recursos repetitivos, no Recurso Especial n.º 1.113.403/RJ³², no qual foi discutida a legalidade da cobrança de taxa progressiva conforme faixas de consumo pelos serviços de fornecimento de água potável, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que é possível a fixação de alíquotas diferenciadas em função das características técnicas e dos custos específicos provenientes do atendimento aos distintos segmentos de usuários.

O relator do Recurso Especial, o então Ministro Teori Albino Zavascki, julgou que é legítimo o faturamento do serviço de fornecimento de água com base na tarifa progressiva, de acordo com as categorias de usuários e as faixas de consumo, uma vez atende ao interesse público e estimula o uso racional dos recursos hídricos.

Esta tese, inclusive, foi sedimentada na Súmula n.º 407 do Superior Tribunal de Justiça, com a seguinte redação: “É legítima a cobrança da tarifa de água fixada de acordo com as categorias de usuários e a faixas de consumo”.

Tal entendimento é plenamente aplicável aos serviços de fornecimento de energia elétrica e comunicação, que assim como o fornecimento de água, são serviços essenciais, devem ser garantidos a toda a população, causam danos ao meio ambiente e necessitam de gastos públicos para sua implementação e manutenção.

Assim sendo, a tributação progressiva de acordo com faixas de consumo representa um método de tributação que se encaixa no modelo progressivo do princípio da capacidade contributiva fixado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, pois o imposto terá caráter pessoal, pois será calculado de acordo com as características particulares do contribuinte, e será graduado de acordo com sua capacidade financeira.

³² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ. Recurso Especial n.º 1.113.403 RJ (Processo n.º 2009/0015685-3) Órgão julgador: Primeira Seção. Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Data de Publicação: 15/09/2009.

Conclusões

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer os objetivos fundamentais da República, em seu artigo 3º, prescreve que o Estado brasileiro deve atuar com a finalidade de construção de uma sociedade livre, justa e igualitária, bem como com vistas à redução das desigualdades sociais e a erradicação da pobreza.

Deste modo, toda atuação estatal deve ter com fundamento a concretização destes valores, seja na realização de gastos para suprir as necessidades públicas quanto nos meios de arrecadação de receita. A atividade financeira do Estado, o modo pelo qual a Administração Pública gere a entrada e a saída de recursos, não terá fim em si mesma, mas vincula-se aos valores constitucionais.

O tributo não será apenas um mecanismo arrecadatório para financiar os gastos públicos, tornando-se instrumento indispensável para o Estado Social de Direito por causa de sua função redistributiva. A imposição tributária atua na redução das desigualdades sociais e na redistribuição de renda onerando os indivíduos de acordo com a suas capacidades contributivas, isto é, segundo as possibilidades financeiras de arcarem com o ônus fiscal.

A função redistributiva do imposto, ao tratar de maneira distinta contribuintes com maior e menor poder aquisitivo, não viola o artigo 5º da Carta Magna, uma vez que a expressão “todos são iguais perante a lei” deve ser interpretada no Direito Tributário em sua acepção material. Isonomia tributária em sentido material representa a justiça fiscal, isto é, a distribuição dos encargos tributários de forma solidária entre os contribuintes. Trata-se de tratar os iguais de forma uniforme e os desiguais de maneira diferente, na razão de sua desigualdade.

O princípio da capacidade contributiva, evidente manifestação da isonomia no Direito Tributário, foi consagrado no artigo 145, §1º, prescrevendo um modelo de tributação progressiva, cuja carga tributária eleve-se em função do aumento de renda do cidadão. Segundo o dispositivo constitucional, sempre que possível os tributos serão pessoais e graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Todavia, apesar de todo o arcabouço constitucional e legislativo que impõe a progressividade na tributação, a realidade do sistema tributário nacional é distinta, pois a carga tributária das camadas mais desfavorecidas da população é superior às das classes

sociais mais abastadas, chegando a representar metade dos rendimentos mensais das famílias brasileiras.

Ao onerar excessivamente os mais pobres, uma vez que a carga tributária é inversamente proporcional ao rendimento do contribuinte, o sistema tributário brasileiro é regressivo, violando os objetivos fundamentais elencados no artigo 3º por, ao invés de reduzir, agravar as desigualdades sociais.

Isto decorre do fato de que a maior parcela da tributação é de tributos incidentes sobre o consumo, como o ISS, o IPI e o ICMS, denominados de tributos indiretos. Enquanto os tributos diretos tributam as manifestações diretas de riqueza, como a renda e o patrimônio, os tributos indiretos relacionam-se com demonstrações indiretas de riqueza através do consumo de bens e serviços.

Nos tributos indiretos, o contribuinte definido em lei é obrigado a recolher o tributo é, na verdade, o vendedor. Apesar do consumidor final efetivamente arcar com o valor do tributo, pois este é repassado no preço da mercadoria, ele não está incluído na regra matriz de incidência tributária, caracterizando-se como um contribuinte de fato, estranho à relação jurídico-tributária entre o contribuinte de direito e o Fisco.

Pela inviabilidade de identificar os consumidores finais, o molde de capacidade contributiva esculpido pelo artigo 145, §1º, da Constituição não pode ser aplicado de forma direta, haja vista os tributos não serem pessoais.

Entretanto, o próprio constituinte originário previu mecanismos de materialização da justiça fiscal nos impostos indiretos, destacadamente a técnica da seletividade de alíquotas em função da essencialidade dos bens e serviços. Nesse sentido, as mercadorias consideradas essenciais para a sobrevivência humana com o mínimo de condições devem ser tributadas com alíquotas reduzidas ou até mesmo nulas. Por outro lado, os produtos supérfluos e fúteis devem sofrer uma tributação mais elevada.

A Constituição determina que o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI deve obrigatoriamente observar o princípio da seletividade em razão da essencialidade. No entanto, o artigo 155, §2º, inciso III, estabelece que o ICMS, imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias e a prestação de determinados serviços, como o fornecimento de energia elétrica e comunicação, “poderá ser seletivo”.

A leitura restritiva e literal do artigo constitucional pode levar ao posicionamento de que a Lei Maior de 1988 entrega ao legislador infraconstitucional um juízo de

discrecionariedade, podendo escolher se o ICMS será ou não seletivo. Entretanto, o presente trabalho filia-se à porção da doutrina brasileira que entende que a expressão “o ICMS pode ser seletivo” representa uma norma cogente, por força dos objetivos fundamentais estabelecidos no artigo 3º.

O texto constitucional deve ser interpretado como um sistema unitário de normas e princípios, de forma que o artigo 155, §2º, inciso III, não pode ser analisado isoladamente, mas integrado ao conjunto de preceitos que impõem uma tributação solidária, materialmente isonômica e redistributiva.

Por meio da análise pormenorizada da Lei Estadual n.º 15.730/2016, a lei específica do ICMS no Estado de Pernambuco, verifica-se que apesar do legislador infraconstitucional pernambucano utilizar-se da seletividade sobre determinados produtos supérfluos, como perfumes, joias e armas de fogo, as duas maiores alíquotas do imposto são relativas às prestações de comunicações e fornecimento de energia elétrica, que na realidade são indispensáveis, o que demonstra que o impacto desse tributo para a regressividade do sistema fiscal nacional.

O Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco entende pacificamente que o juízo de convivência e oportunidade sobre a obediência do ICMS à técnica da seletividade inversamente proporcional à essencialidade dos bens e serviços está dentro do campo de atribuição do Poder Legislativo Estadual.

A matéria, contudo, está sujeita ao regime de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal desde o ano de 2014 em razão do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC. Em recentes julgados, a Suprema Corte evidencia que irá posicionar-se no sentido de que a expressão “poderá ser seletivo” impõe um dever de observância ao princípio da seletividade.

Pelo exposto, a eficácia do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos é restringida por obstáculos econômicos, políticos e jurídicos, que inviabilizam a imposição tributária pessoal e progressiva, mas isto não significa que é impossível distribuir isonomicamente o ônus fiscal entre os contribuintes.

O substrato material do princípio, isto é, a justiça fiscal, pode ser alcançado de forma mediata através da seletividade de alíquotas, onerando as manifestações de riqueza indiretas, isto é, o consumo de bens e serviços supérfluos, e estabelecendo alíquotas mínimas para as

atividades econômicas essenciais, como os serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica.

A seletividade em função da essencialidade deve ser observada obrigatoriamente para todos os tributos indiretos, não só o IPI, pois os impostos não podem apresentar função meramente arrecadatória no Estado Social de Direito, devendo instrumentalizar os objetivos fundamentais da República.

Ao manifestar o princípio da capacidade contributiva de forma mediata nos impostos indiretos, a seletividade torna-se a confluência do dever estatal de tributar com o direito à isonomia em sentido material, tratando os iguais de forma equânime e os desiguais de modo distinto, na proporção de sua desigualdade, portanto, com o direito fundamental de que a tributação seja baseada na capacidade econômica de cada contribuinte.

A norma contida no artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal de 1988 deve ser interpretada como cogente, não excluindo o juízo de discricionariedade do legislador estadual na fixação de alíquotas, mas impondo que sua atuação na definição da política tributária de cada Unidade da Federação deve seguir os objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira.

Entretanto, considerando que a fixação de alíquotas nos serviços de fornecimento de energia elétrica e comunicações também atendem finalidades extrafiscais, como o uso racional de bens esgotáveis e redução dos impactos ambientais, a definição de uma alíquota mínima em razão da essencialidade dos serviços não se apresenta como a melhor alternativa, pois incentiva o aumento do uso de energia elétrica pela redução no valor do imposto.

O princípio da capacidade contributiva e a finalidade extrafiscal do ICMS incidente sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e comunicação podem efetivados através da técnica de tributação progressiva conforme faixas de consumo, método já referendado pela jurisprudência pacífica pelo Superior Tribunal de Justiça em casos análogos, como o serviço de fornecimento de água potável.

Por meio de imposição de alíquotas progressivas de acordo com a elevação no consumo dos serviços, o ICMS alcança a finalidade de redistribuição de renda ao onerar mais os contribuintes com maior poder aquisitivo, que consomem mais, e menos os mais pobres, conforme suas características particulares e graduados pela capacidade financeira, nos moldes do artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, ao mesmo tempo em que cumpre sua função extrafiscal, compelindo os contribuintes a reduzirem o consumo de um bem esgotável.

Referências Bibliográficas

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. Atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

BEREJO, Álvaro Rodríguez. *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*. Madrid: Revista Española de Derecho Financiero, n.º 110, octubre-diciembre, 1998.

BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

GOUVEIA, Humberto. *Limites à atividade tributária e o desenvolvimento nacional: dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva*. Porto Alegre: Porto Alegre, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. *PNAD Contínua – Rendimento de todas as fontes 2017*. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/acfb1a9112a9eceedc4ea612d5aaf848.pdf. Acesso: 27/04/2018.

INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – INES. *Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007-2013*. Disponível em: <http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>. Acesso: 01/05/2018.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*. In: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid: 1980.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988 – Tributação progressiva*. 3ª Ed. Rev. e Atual. até a EC. 53/06. Curitiba: Juruá, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *Temas de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____. *O ICMS no fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, n.º 155, agosto, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Editora LTDA, 1998.

MEDEIROS, Marcelo. CASTRO, Fabio. *A Composição da Renda no Topo da Distribuição: evolução no Brasil entre 2006 e 2012, a partir de informações do Imposto de Renda* [The Composition of Incomes at the Top of the Distribution: Trends in Brazil between 2006 and 2012, Using Personal Income Tax Data], August 18, 2016.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. *Enlaces entre a Questão Tributária, o Crescimento Econômico e a Diminuição das Desigualdades*. Revista Científica Direitos Culturais – RDC, v. 9, n. 19, 2015, p. 95-107.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. *A tributação sobre o patrimônio e a renda: mais um caso de injustiça fiscal*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, v. 26, p. 329-347, 2016.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio da capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

OBSERVATÓRIO DA EQUIDADE. *Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional – Relatório de Observação n.º 1*. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

OLIVIERI, Antonio Carlos. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão: Íntegra do documento original. Disponível em: [https://educacao.uol.com.br/disciplinas/historia/declaracao-dos-direitos-do-homem-e-do-cidadao-integra-do-documento original.htm](https://educacao.uol.com.br/disciplinas/historia/declaracao-dos-direitos-do-homem-e-do-cidadao-integra-do-documento-original.htm). Acesso: 10/05/2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. *Revenue Statistics 2017 – Tax revenue trends in the OECD*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>. Acesso: 01/05 /2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2015*. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2015_rev_lat-2015-en-fr. Acesso: 01/05 /2018.

POCHMANN, Márcio. *Desigualdade e Justiça Tributária*. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 15 de maio de 2008. Disponível em: http://oglobo.globo.com/blogs/arquivos_upload/2008/05/197_1548-DesigualdadeJusticaTributariaCDES.pdf. Acesso: 25 de abril de 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Carga Tributária 2016*. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/cargatributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>.

Acesso: 27 de abril de 2018.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *O Princípio Constitucional da Igualdade*. Belo Horizonte: Lê, 1990.

SALDANHA SANCHES, J.L. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO. *Nova legislação do ICMS garante mais segurança jurídica aos contribuintes*. Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/NoticiasDestaque/Paginas/NovalegislaodICMSgarantmaissegurancajuridicaaoscontribuintes.aspx>> Acesso em: 02 de maio de 2018.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 797826 MT (Processo n.º 2005/0186252-5) Órgão julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro LUIZ FUX. Data de Publicação: 21/06/2007.

_____. Recurso Especial n.º 1.113.403 RJ (Processo n.º 2009/0015685-3) Órgão julgador: Primeira Seção. Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Data de Publicação: 15/09/2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF. Recurso Extraordinário: RE 573.675-0 SC. Relator: Ministro Ricardo Lewan. Data de Publicação: 22/05/2009.

_____. Recurso Extraordinário n.º 597.304/SP. Órgão julgador: Segunda Turma. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Data de Publicação: 28/03/2014.

_____. Recurso Extraordinário n.º 607.253/RJ. Órgão julgador: Primeira Turma. Relator: Ministra Rosa Weber. Data de publicação: 17/10/2013.

_____. Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC. Órgão julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de publicação: 13/06/2014.

_____. Recurso Extraordinário n.º 562.045/RS. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data de publicação: 26/11/2013.

_____. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 634.457/RJ. Órgão julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data de publicação: 15/08/2014.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2005.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO – TJPE. Agravo 211875-8/01 (Processo n.º 0002573-46.2012.8.17.0000). Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público. Relator: Desembargador José Ivo de Paula Guimarães. Data de Publicação: 15/03/2012.

_____. Agravo de Instrumento n.º 0002940-60.2017.8.17.9000. Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público. Relator substituto: Juiz José André Machado Barbosa Pinto. Data de Publicação: 15/12/2017.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO DE JANEIRO – TJRJ. Arguição de Inconstitucionalidade n.º 2005.017.00027 (Processo n.º 0021368-90.2005.8.19.0000). Órgão julgador: Órgão Especial. Relator: Roberto Wider. Data de publicação: 28/03/2006.

VASQUES, Sergio. *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

VIEIRA, Danilo Miranda. MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. *A isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia*. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 8, p. 76-94, 2017.

WEICHERT, Marlon Alberto. *Isenções tributárias em face do princípio de isonomia*. Revista de informação legislativa, v. 37, n. 145, p. 241-254, jan./mar. 2000.

XAVIER, Alberto. *Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Separata. RDT, 1991.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.). *Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado*. São Paulo: FIPE, mar. 2007.