



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO NORTE DO PARANÁ – UENP
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
Campus de Jacarezinho
Curso de Direito

PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA

RICARDO ALMEIDA ZACHARIAS

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:
DESCOMPASSO ENTRE O PRINCÍPIO E A REALIDADE TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA**

JACAREZINHO / PR

2015



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO NORTE DO PARANÁ – UENP
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
Campus de Jacarezinho
Curso de Direito

PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA

RICARDO ALMEIDA ZACHARIAS

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:
DESCOMPASSO ENTRE O PRINCÍPIO E A REALIDADE TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Ciência Jurídica (Área de Concentração: Teorias da Justiça – Justiça e Exclusão; Linha de Pesquisa: Função Política do Direito) da Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP, como exigência para a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica.

Orientador: Professor Doutor Paulo Henrique de Souza Freitas

JACAREZINHO / PR

2015



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO NORTE DO PARANÁ – UENP
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
Campus de Jacarezinho
Curso de Direito

RICARDO ALMEIDA ZACHARIAS

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:
DESCOMPASSO ENTRE O PRINCÍPIO E A REALIDADE TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Ciência Jurídica (Área de Concentração: Teorias da Justiça: Justiça e Exclusão), da Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP, como exigência para a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica.

Orientador: Professor Doutor Paulo Henrique de Souza Freitas

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Dr. Paulo Henrique de Souza Freitas
Universidade Estadual do Norte do Paraná

Membro:

Membro:

Jacarezinho/PR, __ de ____ de 2015.

Dedico esta dissertação à minha família. À Karina, minha esposa e companheira e aos meus três filhos: Otávio, Catarina e Betina. Sem o convívio dos quais nada disso teria sido possível. Foram e são fontes inesgotáveis de inspiração. A paciência e o suporte nos momentos de ausência foram fundamentais para que pudesse

***me desvencilhar dessa importante
responsabilidade.***

AGRADECIMENTOS

Agradecimentos especiais.

Ao meu orientador, Professor Doutor Paulo Henrique de Souza Freitas, pela oportunidade de compartilhar seu conhecimento e pela atenção dada durante todo o Programa de Mestrado em Ciência Jurídica da UENP.

Ao Professor Doutor Marcos César Botelho pelo incentivo aos estudos para o ingresso no Programa e pela participação na Banca de Qualificação, juntamente com o Professor Jaime Rodrigues Brito, que nortearam os ajustes necessários na dissertação para a apresentação perante a Banca de Defesa Final.

Aos Professores Vladimir Brega Filho e Fernando de Brito Alves, pela reta condução da Coordenação do Programa.

A todos os demais Professores do Programa de Mestrado em Ciência Jurídica da UENP, pelos valorosos ensinamentos passados.

Aos meus colegas da IX Turma que tornaram possível tanto a discussão dos mais diversos temas jurídicos quanto a formação de uma amizade que será levada por toda minha vida.

E como não poderia ser diferente, um agradecimento final à Maria Natalina da Costa, Secretária do Programa, pelo auxílio primoroso que empresta a todos

*os mestrados que passam por
Jacarezinho.*

“Não é obrigação de um homem, evidentemente, dedicar-se à erradicação de um mal qualquer, nem mesmo do maior que exista; ele pode muito bem ter outras preocupações que o absorvam. Mas é seu dever, pelo menos, manter as mãos limpas e, mesmo sem pensar no assunto, recusar o apoio prático ao que é errado. Se eu me dedico a outros planos e atividades, devo antes de mais nada garantir, no mínimo, que para realizá-los não estarei pisando nos ombros de outro homem. Devo sair de cima dele para que também ele possa perseguir seus objetivos”.

Henry David Thoreau

ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Capacidade Contributiva:** descompasso entre o princípio e a realidade tributária brasileira. 2015. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, PR, 2015.

RESUMO

A República Federativa do Brasil possui objetivos fundamentais, expressamente consagrados na Constituição de 1988, de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Nesse trabalho, nos preocupamos em demonstrar que a tributação pode ser um instrumento de redução da desigualdade, ao alavancar o respeito à capacidade contributiva como norte de um sistema tributário mais justo. Identificamos que o modelo atual da tributação brasileira não premia a capacidade contributiva, funcionando como ferramenta de concentração de renda, em que o pobre paga, proporcionalmente, mais tributo que o rico, em descompasso com a real capacidade econômica do contribuinte. A revelação da desigualdade de nossa tributação se dá por meio da apresentação de dados estatísticos nacionais e estrangeiros, nos quais verificamos em nosso país uma tributação elevada sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, riquezas essas mais valorizadas pela tributação dos países desenvolvidos, locais em que a pobreza e a desigualdade não encontram tamanho espaço como no Brasil. A tributação elevada sobre o consumo onera de forma desigual o contribuinte menos abastado, ao mesmo tempo em que alivia a carga tributária do cidadão afortunado. Defendemos a diminuição da carga tributária (indireta) sobre o consumo e a elevação da taxa da renda e do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, como mecanismos de realização da justiça fiscal, com forte utilização da técnica da progressividade. Estudamos os benefícios da instituição do imposto sobre grandes fortunas, com suporte em pesquisa técnica e na experiência estrangeira, além de defendermos uma atuação menos tímida do Poder Judiciário e do Ministério Público na concretização do princípio da capacidade contributiva em juízo, sem olvidar da necessidade de melhor aparelhamento dos órgãos da administração tributária como forma de aumentar a eficiência da arrecadação tributária em face dos grandes devedores do Fisco, detentores de riqueza e promotores do *lobby* político que mantêm o sistema tributário regressivo e injusto no país.

Palavras-Chave: Capacidade Contributiva. Justiça Fiscal. Tributação Sobre o Consumo. Redução da Desigualdade.

ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Contributory Capacity:** mismatch between the beginning and the Brazilian tax reality. 2015. 105 f. Dissertation (Masters Degree of Legal Studies) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, PR, 2015.

ABSTRACT

The Federative Republic of Brazil has expressly fundamental objectives, enshrined in the Constitution of 1988, to build a free, just and solidary society as well as to eradicate poverty and marginalization and to reduce social and regional inequalities. In this work, we take care to show that taxation can be a tool to reduce inequality, to leverage respect to the ability to pay as north of a fairer tax system. Identified that the current model of Brazilian taxation does not reward the contributive capacity, functioning as tool of income concentration, in which the poor pays, proportionately, more tax than the rich, out of step with the real economic capacity of the taxpayer. The revelation of the inequality of our taxation is through the presentation of national and international statistical data, in which we find our country a high tax on consumption instead of income and assets, wealth these more valued for taxation in developed countries, places where poverty and inequality do not find space as in Brazil. The high tax on consumption levied unequally the less wealthy taxpayers, while relieving the tax burden of the lucky citizen. We advocate low taxes (indirect) on intake and raising the taxation of income and property of individuals and legal entities, as mechanisms involved in taxation and heavy use of technical progressiveness. We study the benefits of the introduction of the tax on large fortunes, with technical support in research and foreign experience, and defend a less timid action of the judiciary and prosecutors in implementing the principle of ability to pay in court, without forgetting the need to better equipping the organs of the tax administration in order to increase the efficiency of tax collection in the face of large debtors of Public Revenue, wealth holders and promoters of the political lobby that keep the regressive and unfair tax system in the country.

Keywords: Ability to Pay. Fiscal Justice. Taxation on Consumption. Reducing Inequality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	09
1 BREVE HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	12
1.1 No Cenário Internacional.....	12
1.2 Na Realidade Constitucional Brasileira.....	18
2 DELIMITAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	22
2.1 O Mínimo Vital ou Isento.....	26
2.1.1 O mínimo vital propriamente dito.....	31
2.2 O Princípio da Vedação do Confisco.....	41
3 ALGUNS ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA.....	53
3.1 A Tributação Direta e a Tributação Indireta.....	53
3.2 Tributação Sobre o Consumo, a Renda e o Patrimônio: Quadro Comparativo.....	55
3.3 Revelação da Desigualdade e da Injustiça Tributária Brasileira.....	62
4 UMA TRIBUTAÇÃO ISONÔMICA CONFORME A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	79
4.1 A Necessidade de Redução da Tributação Sobre o Consumo.....	79
4.2 A Necessidade de Elevação da Tributação Sobre a Renda e o Patrimônio em Homenagem à Progressividade.....	84
4.3 A Viabilidade da Instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas....	90
4.4 A Tímida Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal Sobre o Tema Dissertado. A Participação do Ministério Público na Proteção de um Sistema Tributário Justo – a Valorização da Capacidade	

Contributiva e a Promoção da Justiça Fiscal.....
96

CONCLUSÕES..... 120

REFERÊNCIAS..... 124

INTRODUÇÃO

A dissertação estuda a capacidade contributiva e como ela tem sido desrespeitada no cenário político-jurídico brasileiro. Para tanto, delimita o tema sem se preocupar com a diferença entre a capacidade econômica do contribuinte, na literalidade do artigo 145, parágrafo único, da Constituição Federal, da capacidade contributiva propriamente dita do interessado, muito comum na doutrina.

O propósito da pesquisa realizada não diferencia os conceitos, preferindo categorizar tanto a capacidade econômica quanto a contributiva, como aquela analisada conforme a imposição fiscal delimitada pela lei tributária, tratando as expressões como sinônimas do fenômeno que configura o poder de suportar o ônus tributário em determinado país.

No capítulo um, fazemos um breve histórico do instituto no cenário internacional e na realidade constitucional brasileira. Percebe-se que a preocupação com a capacidade contributiva remonta à antiguidade, mas somente com o constitucionalismo, movimento de limitação do poder do monarca com a valorização e reconhecimento de que o poder pertence ao povo, é que as Constituições dos países ocidentais passam a adotar o princípio pesquisado como verdadeira limitação ao poder de tributar dos Estados.

Superado o caráter histórico, no capítulo dois delimitamos o tema a partir dos seus limites inferior e superior, que correspondem ao mínimo vital (ou isento) e à proibição do confisco (ou sua vedação, nos termos do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal). Frisamos a importância do entendimento de que somente após o cidadão conseguir honrar seus compromissos financeiros com o mínimo existencial (saúde, educação, alimentação, vestuário etc., nos termos do artigo 6º da

Magna Carta brasileira) é que ele assume o papel de contribuinte efetivo para a arrecadação de recursos necessários à cobertura das despesas do Estado, ao menos no que pertine aos tributos diretos.

Ressaltamos que superado o mínimo vital, o contribuinte poderá ser onerado tributariamente até um limite superior fixado constitucionalmente como aquele em que não se proceda ao confisco dos bens do cidadão ou da empresa.

Portanto, superado o mínimo vital, o teto para a exigência tributária se liga na impossibilidade de se estrangular o patrimônio do contribuinte, desestimulando o empreendedor, ferindo a capacidade contributiva. Esse teto, a Constituição Federal denomina vedação do confisco.

Desta forma, a tributação deve flutuar entre a superação do mínimo isento e a proibição do confisco, sob pena de ferir a dignidade do ser humano ou inibir a própria livre iniciativa, em ofensa aos fundamentos da República brasileira insculpidos nos incisos III e IV do artigo 1º da Constituição Federal.

No capítulo três, analisamos a tributação brasileira, por meio de uma comparação entre a tributação direta e a indireta e seu impacto na arrecadação fazendária.

Detectamos que a tributação sobre o consumo é maior em detrimento à renda e ao patrimônio, o que revela situação de flagrante injustiça fiscal, pois incidindo uma carga tributária maior sobre o consumo, o pobre termina comprometendo mais a sua renda contribuindo para as despesas do Estado do que o rico, que tem maior fôlego para suportar o ônus fiscal.

Segundo a análise realizada acerca da receita tributária de três entes federativos em 2013 (União, Estado de São Paulo e Município de Jaú/SP), por meio da cobrança de impostos e contribuições e repasses previstos no texto

constitucional, chegamos à conclusão de que o pobre paga proporcionalmente mais tributo no Brasil do que o rico, revelando-se a desigualdade e a injustiça fiscal no país.

No capítulo quatro, apresentamos um modelo de tributação isonômica e proporcional conforme a capacidade contributiva, em que defendemos a redução da tributação sobre o consumo, bem como a elevação da tributação sobre a renda e o patrimônio, além de demonstrar os pontos favoráveis à instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas (artigo 153, inciso VII, da Magna Carta).

No final do capítulo quatro, avaliamos uma série de medidas tendentes a valorizar a capacidade contributiva, desde uma presença maior do Ministério Público, que tem sido tímido na defesa da justiça fiscal, como também um posicionamento mais contundente do Supremo Tribunal Federal na defesa do instituto em estudo.

Defendemos, ainda, a inserção no rol do artigo 6º da Constituição Federal da justiça fiscal como direito social, bem como uma melhor estruturação dos órgãos que compõem a administração tributária (Receitas Federal, Estaduais, Municipais e Procuradorias correlatas), como forma de incrementar uma maior eficiência na fiscalização e arrecadação dos créditos fiscais, eis que o descompasso entre o princípio da capacidade contributiva e a realidade tributária brasileira vulnera a dignidade da pessoa humana.

1 BREVE HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1.1 No Cenário Internacional

Desde os primórdios se estuda a necessidade de promover a justiça fiscal; uma das maneiras de se efetivar esse objetivo se refere à identificação da capacidade contributiva do pagador de tributos.

Diferentemente dos tempos antigos, em que o rei podia e cobrava tributos em qualquer medida, a partir da diminuição do poder dos monarcas, a exigência fiscal passa por uma humanização.

O movimento conhecido como constitucionalismo é calcado em diversas premissas, como o reconhecimento de que o poder emana do povo, retirando dos imperadores esse poder de organizar o Estado, solitariamente.

Dentre as preocupações e reivindicações centrais do constitucionalismo, está a justiça fiscal que elege a capacidade contributiva um de seus pilares fundamentais.

Isso não implica dizer que na antiguidade não houve preocupação com a capacidade contributiva.

A preocupação com o respeito à capacidade econômica das pessoas em arcar com o ônus tributário surge praticamente com a noção arcaica de tributo.

É muito antigo o princípio de que cada cidadão deve contribuir para as despesas comuns do Estado conforme seu perfil econômico.¹

¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 509.

No antigo Egito já se consagrava que os tributos deviam guardar relação com a riqueza dos contribuintes, segundo Emilio Giardina em sua obra *Le Basi Teoriche del Principio dela Capacittá Contributiva*, de 1961.²

Dizia textualmente o nobre autor italiano:

*Ma il principio di chiamare ciascuno a concorrere ai bisogni dela collettività in ragione dele sue forze economiche, variamente determinate, si può fare risalire nelle sue linee essenziale agli ideali di giustizia distributiva formulati dai filosofi greci.*³

Verifica-se, portanto, que a linha essencial do princípio da capacidade contributiva se liga, umbilicalmente, ao ideal de justiça distributiva, desde a antiguidade.

No segundo ciclo da história do Egito antigo se verificaria a tributação baseada na capacidade de contribuir às despesas da Coroa, segundo a riqueza disponível.⁴

Posteriormente, na Magna Carta de João Sem Terra de 1215 já se forjava que as obrigações tributárias deveriam ser fixadas moderadamente.⁵ Quanto à imposição de tributos, consentiram que fossem cobrados três tradicionalmente admitidos (visando ao resgate do Rei, por força da investidura do primeiro filho do Rei como cavaleiro e para o matrimônio da primeira filha).

Alfredo Augusto Becker nos ensina:

A expressão capacidade contributiva foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da Idade Moderna. Esta locução encontra-se na '*Elizabethen poor law*' e também na legislação fiscal das colônias inglesas da América.⁶

² GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio dela Capacittá Contributiva*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1961, p. 06.

³ *Ibidem*, mesma página.

⁴ GREGÓRIO, Argos. *A Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 33.

⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17.

⁶ BECKER, 2007, p. 510-511.

O artigo 13º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, disciplinava que para a manutenção da força pública e para as despesas de administração era indispensável uma contribuição comum, que deveria ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.

O artigo 14º da citada Declaração fixava que todos os cidadãos tinham o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

A previsão do artigo 13º da Declaração Francesa de 1789 influenciou o constitucionalismo, que substituiu o período absolutista, a limitar o poder de tributar dos Estados com a utilização do princípio da capacidade contributiva, como se nota na Constituição Italiana dos Estados pré-unitários de 1848, que no seu artigo 25 enunciava que “os cidadãos contribuem indistintamente na proporção de seus haveres”,⁷ e da Constituição de Weimar de 1919 (artigo 134).

Segundo Fernando Aurélio Zilveti:

A capacidade contributiva foi historicamente afirmando-se na doutrina e na jurisprudência como um princípio jurídico de grande valor no debate maior da igualdade em geral e, especialmente, da igualdade na tributação.⁸

Realmente, desde sua formulação mais remota a capacidade contributiva é aliada inseparável do princípio da isonomia, no sentido de que o contribuinte necessariamente deverá receber tratamento tributário igualitário com os demais pagadores de tributos que se encontram em uma mesma situação econômica.

⁷ GREGÓRIO, 2011, p. 34. Cf. BONONO, Carla. A Eficácia da Capacidade Contributiva e a Justiça Fiscal: conclusão da tese de doutoramento em direito tributário. *In: Revista de Direito Público*, vol. 04, nº 02, p. 29-42. Londrina, mai./ago. 2009.

⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 135.

Não podemos imaginar uma justa tributação com ofensa ao princípio da igualdade.

No século XVIII, muitos foram os movimentos políticos que demonstraram a importância do respeito à capacidade contributiva dos povos civilizados. Sua inobservância ocasionou, direta ou indiretamente, revoltas históricas:

Assim, a *Boston Tea Party*, eventos no qual os norte-americanos rebelaram-se contra a tributação inglesa das importações efetuadas pelas Colônias, entre elas a de chá, e que se constituiu em importante precedente da Independência (1773); a Revolução Francesa, que teve como causa, dentre outras, a precária situação do governo de Luís XVI, que o obrigava a sangrar o povo com impostos (1789); e a Inconfidência Mineira, provocada pela opressiva ofensiva fiscal da Coroa Portuguesa, por ocasião da coleta da 'derrama' (1789).⁹

Costuma-se atribuir a preocupação dos Estados com a capacidade contributiva ao iluminismo, que culminou com o que entendemos como constitucionalismo, movimento de limitação do poder dos reis e de valorização da dignidade da pessoa humana.

No século das luzes (XVIII), Adam Smith publica sua obra clássica, *A Riqueza das Nações* (em 1776), em que sustentava:

Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação.¹⁰

⁹ COSTA, 2012, p. 18.

¹⁰ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, 2 vol., p. 341-342.

Moldando um modelo de justiça fiscal, o renomado filósofo e economista escocês dizia:

O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa. Se assim não for, toda pessoa sujeita ao imposto está mais ou menos exposta ao arbítrio do coletor, o qual pode aumentar o imposto para qualquer contribuinte que lhe é odioso ou então extorquir, mediante a ameaça de aumento do imposto, algum presente ou gorjeta para si mesmo. A indefinição da taxaçaõ estimula a insolência e favorece a corrupção de uma categoria de pessoas que são por natureza impopulares mesmo quando não são insolentes nem corruptas. A certeza sobre aquilo que cada indivíduo deve pagar é, em matéria de tributação, de tal relevância que, segundo entendo e com base na experiência de todas as nações, um grau muito elevado de falta de equidade de impostos nem de longe representa um mal tão grande quanto um grau muito pequeno de incerteza ou indefinição.¹¹

Ainda segundo Adam Smith, os impostos deveriam ser recolhidos na ocasião e da forma em que fosse mais conveniente ao contribuinte, não coincidindo com outras obrigações empresariais como aluguéis e arrendamentos, facilitando o desempenho das atividades mercantis.¹²

Smith, em 1776, já visualizava a necessidade de se respeitar o mínimo vital, melhor abordado do capítulo 2, além de perscrutar sobre o respeito à justiça fiscal em diversas nações:

Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado [...]. Em razão da evidente justiça e utilidade das regras acima, estas se têm recomendado, em grau maior ou menor, à atenção de todas as nações. Todas elas têm procurado, utilizando da melhor forma seu discernimento, tornar seus impostos tão eqüitativos quanto possível, tão fixos e tão convenientes para o contribuinte, quer no tocante ao tempo, quer no tocante à forma de pagamento, quer em proporção à receita que carregavam para o príncipe, como também pouco incômodo às pessoas. A análise sucinta que a seguir farei de alguns principais impostos que se têm observado em épocas e países diferentes,

¹¹ *Ibidem*, 2 vol., p. 342.

¹² *Ibidem*, 2 vol., mesma página.

mostrará que os esforços de todas as nações não têm sido sempre igualmente bem-sucedidos sob esse aspecto.¹³

Ana Paula Baeta Neves explicita, ao narrar sobre a adoção do princípio da capacidade contributiva, após a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 e da promulgação da Constituição Francesa de 1791:

O exemplo da França revolucionária foi observado pelas constituições de cariz liberal, que lhe seguiram, entre as quais, situava-se a da República Romana (1798), da Espanha (1812), do Piemonte (1820), de Portugal (1822 e 1938) e na francesa de 1848, até mesmo as Constituições Contemporâneas, como a Constituição Brasileira de 1988.¹⁴

Segundo Marcelo Saldanha Rohenkohl, a capacidade contributiva estaria consagrada, expressa ou tacitamente, nas Constituições espanhola, italiana, brasileira, argentina, mexicana, venezuelana, equatoriana, búlgara, grega, marroquina, portuguesa, alemã e francesa.¹⁵

Thomaz Piketty, em *O Capital no Século XXI*, identifica justamente o que pontificava Adam Smith em 1776: que os esforços dos países não têm sido bem-sucedidos na identificação do patrimônio e da renda das pessoas físicas e jurídicas para fins de imposição tributária (ou têm ignorado a riqueza), fato que seria responsável por uma nova escalada de concentração de renda neste século.¹⁶

¹³ *Ibidem*, 2 vol., p. 343.

¹⁴ NEVES, Ana Paula Baeta. **A Reconstrução do Princípio da Capacidade Contributiva para o Imposto de Renda da Pessoa Física sob o Enfoque da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**: uma diretiva para a pós-modernidade. Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília. Brasília, DF, 2008, p. 14-15.

¹⁵ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**: dignidade, igualdade e progressividade na tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 128-129.

¹⁶ PIKETTY, Thomaz. **O Capital no Século XXI**. São Paulo: Intrínseca, 2014, *passim*.

1.2 Na Realidade Constitucional Brasileira

A Constituição Imperial Brasileira de 1824, no artigo 179, inciso 15, previa que: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, na proporção de seus haveres”.

Lembra-nos Fernando Aurélio Zilveti que:

Pimenta Bueno, a quem Pontes de Miranda tratou como “o maior dos nossos publicistas do Império e o maior que o Brasil jamais teve”, tratou da capacidade contributiva, quando analisou a Constituição do Império, considerando-a como parte integrante do direito de igualdade [...]: ‘Tôdas as classes sociais da sociedade, todas as espécies de bens, todas as fortunas devem concorrer proporcionalmente para as necessidades e serviços sociais, pois que são de interesse comum e aproveitam a todos’. Pimenta Bueno incumbiu, ainda, o governo para que trabalhasse no sentido de não exigir do povo contribuições que excedessem as suas faculdades, nem que fossem em desproporção com seus haveres, cumprindo, assim, a justiça e a igualdade.¹⁷

As Constituições de 1891, 1934 e 1937 não premiaram os cidadãos brasileiros com o respeito à capacidade contributiva. A Constituição de 1946, de forma surpreendente, no seu artigo 202, determinava que: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

A Constituição de 1967 e sua Emenda nº 01/69 não cuidaram da capacidade contributiva. Poderíamos argumentar que o respeito à capacidade econômica do cidadão adviria do § 1º do artigo 153, da Constituição Federal de 1967 (EC nº 01/69) que pregava que todos seriam iguais perante a lei. No entanto, no período que intermediou o Golpe Militar de 1964 e a redemocratização, os direitos e garantias individuais constavam do texto constitucional, mas na prática a sua violação era recorrente pelas forças do Estado, de tal maneira que a capacidade contributiva

¹⁷ BUENO, Pimenta, *apud*, ZILVETI, 2004, p. 159-160.

ficou desguarnecida dentre 1946 e 1988 na realidade política, financeira, tributária e social brasileira.

Somente com a Constituição Federal de 1988 é que a capacidade contributiva volta à nossa realidade constitucional, no artigo 145, § 1º.

A primeira observação que fazemos acerca do instituto é que a capacidade contributiva vem logo no primeiro dispositivo da Seção I, do Capítulo I, do Título VI da atual Carta Política, o que nos condiciona a interpretá-lo como fundamental no Sistema Tributário Brasileiro.

A Seção I refere-se aos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, portanto condicionam todo o processo legislativo de instituição e majoração de tributos, além de influenciar a atuação do Poder Executivo na regulamentação e aplicação da lei tributária, sem olvidar que reflete na interpretação constitucional a ser dada pelo Poder Judiciário, acerca das exigências fiscais.

O tema ganha relevo na doutrina constitucional tributária, mas a prática impositiva tem sido dura com o contribuinte brasileiro, como veremos nos capítulos seguintes.

O texto do artigo 202 da Constituição de 1946 é melhor que o atual insculpido no § 1º do artigo 145 da Magna Carta de 1988:

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

O artigo 202 da Constituição Federal de 1946 valorizava expressamente a capacidade econômica do contribuinte, além de se estender a todas as espécies tributárias e não apenas quanto aos impostos.

O § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, do ponto de vista literal, não tem uma boa redação. A expressão “sempre que possível” no início do dispositivo nos faria crer que a capacidade econômica do contribuinte poderia não ser levada em conta na escolha dos tipos tributários e nas definições de suas bases de cálculo e alíquotas.

Teria o legislador a opção política de não considerar a capacidade contributiva do cidadão nas instituições e/ou aumento dos impostos, se empregarmos à redação do dispositivo a expressão “sempre que possível”, como definidora do caráter pessoal e da capacidade econômica.

Perfilhamos do entendimento de que a expressão “sempre que possível” somente se refere ao caráter pessoal dos impostos, que poderão respeitar a pessoalidade ou não, enquanto que o respeito à capacidade contributiva é medida imperativa, obrigatória quando da instituição e/ou majoração de impostos.

Luciano Amaro pontua, de forma precisa:

Discordamos de Ives Gandra da Silva Martins e de Hugo de Brito Machado quando sustentam que a ressalva (‘sempre que possível’) se aplica somente para a personalização, a pretexto de que, não sendo assim, o princípio da capacidade contributiva ficaria anulado. Ora, em primeiro lugar, não se pode ler, no preceito constitucional, a afirmação de que os impostos devem observar a capacidade econômica, mesmo quando isso seja *impossível*. Nessa perspectiva, seria até dispensável a ressalva; mas a *possibilidade* referida no texto abre campo precisamente para a conjugação com outras técnicas tributárias (como a extrafiscalidade), que precisam ser utilizadas em harmonia com o princípio ali estatuído.¹⁸

Noutra vertente, o artigo 202 da Constituição Federal de 1946 é melhor que o atual § 1º do artigo 145, pois elenca que os tributos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 164.

Além de estipular que a capacidade contributiva atingia a todos os tributos e não somente os impostos, essa circunstância seria levada a efeito sempre e não apenas sempre que possível. No entanto, o artigo 25 da Emenda à Constituição Federal de 1946, de nº 18, de dezembro de 1965, extirpou o referido artigo 202, em flagrante retrocesso.

A redação do artigo 202 da Constituição Federal de 1946 seria melhor que a do § 1º do artigo 145 da atual Magna Carta, no entanto, a doutrina e a jurisprudência são capazes de extrair do dispositivo o melhor alcance em prol da justiça fiscal.

Não obstante, é a pessoalidade um critério facilitador do respeito à capacidade contributiva. Destarte, segundo Kiyoshi Harada:

Personalizar impostos com o fim de alcançar a justiça fiscal significa classificar os contribuintes, ordenar em categorias de contribuintes para efeito de imposição, de sorte que cada um arque com as despesas gerais do Estado na medida de suas possibilidades econômicas. Personalizar pressupõe, pois, graduar os impostos segundo a capacidade contributiva de cada um.¹⁹

Mesmo sendo objeto de críticas, a redação do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 pode ser interpretada como uma verdadeira garantia do contribuinte. Representa, em verdade, uma limitação constitucional ao poder de tributar e deve ser levado em conta pelo legislador na edição de qualquer lei que eleve a carga tributária, bem como orienta o juiz, no caso concreto, a proteger um patrimônio mínimo do contribuinte alheio à tributação, em homenagem ao mínimo vital, sob pena do tributo ser considerado inconstitucional.

¹⁹ HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 169.

2 DELIMITAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva possui um alcance definido por uma interpretação constitucional sistematizada, que leva em consideração o direito do contribuinte não sofrer uma imposição fiscal asfixiante.

Haveria diferença entre capacidade contributiva e capacidade econômica, de acordo com José Maurício Conti, lembrando que essa não é uma preocupação desta pesquisa:

[...] a capacidade contributiva pode ser interpretada como aquela derivada de uma relação jurídica entre Fisco e Contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, de forma a fazer com que este último tenha um dever para com o primeiro. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante. A capacidade econômica, por sua vez, é representada pela capacidade que o contribuinte possui de suportar o ônus tributário em razão de seus rendimentos.²⁰

Para que esse direito seja respeitado, deve a administração tributária identificar o patrimônio do contribuinte nos termos da parte final do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal, preservando-lhe um mínimo essencial a uma digna sobrevivência, instituto conhecido como mínimo vital ou isento, verdadeiro limite inferior do poder de tributar.

Noutro giro, se a riqueza auferida pelo contribuinte, descontados os valores necessários à manutenção de um nível condizente à dignidade da pessoa humana, superar o mínimo vital, da mesma forma haverá um limite superior a ser respeitado pelo Estatuto Tributário, que é a proibição do confisco, norma superior insculpida no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

²⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 34.

Alfredo Augusto Becker nos informa que o princípio da capacidade contributiva possuiria duas correntes doutrinárias a respeito de sua natureza. Uma primeira corrente a consideraria uma regra de natureza programática, enquanto que a outra definiria a capacidade contributiva como uma regra constitucional genuinamente jurídica.²¹

A opção por uma ou outra corrente implica importantes desdobramentos. Se considerarmos a regra da capacidade contributiva como sendo de natureza meramente programática, estaremos diante de uma regra de conduta sem coercibilidade, cheia de bons propósitos, mas sem impor, ao legislador ou ao juiz, uma obrigação de respeitar a capacidade do cidadão de suportar o ônus fiscal.²²

Noutra vertente doutrinária, se considerarmos a capacidade contributiva uma regra de natureza jurídica, o princípio ganha contornos de coercibilidade, vinculando o legislador e:

[...] obrigando-o a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável. A desobediência pelo legislador ordinário desta regra jurídica constitucional provoca a inconstitucionalidade da lei tributária.²³

Em relação à controvérsia acerca da natureza do princípio da capacidade contributiva, se regra meramente programática ou regra genuinamente jurídica, nos posicionamos como partidários da segunda corrente, ou seja, a capacidade contributiva revela regra constitucional de observância obrigatória tanto do legislador na elaboração da lei, quanto do juiz no caso concreto, sob pena de completo esvaziamento das garantias de respeito ao mínimo existencial na esfera fiscal.

Roque Antonio Carraza explicita:

²¹ BECKER, 2007, p. 517-518.

²² *Ibidem*, mesmas páginas.

²³ *Ibidem*, mesmas páginas.

Obviamente, o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal não encerra mera *diretriz programática*, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz. Hodiernamente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente de normas constitucionais ditas 'programáticas' e, destarte, quanto à inconstitucionalidade das leis que as afrontem.²⁴

Além disso, concordamos com o entendimento do professor Hugo de Brito Machado sobre o alcance da capacidade contributiva. Ela não seria aplicada tão somente aos impostos como na literal redação do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, mas também aos demais tributos que podem, efetivamente, ser alcançados por esta regra jurídica. Diz o festejado autor:

A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Aliás, é este princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado.²⁵

O princípio da capacidade contributiva norteia a espécie de tributo denominada imposto, mas a literalidade constitucional do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal não afasta, de forma absoluta, sua aplicação nas demais espécies tributárias.

José Marcos Domingos de Oliveira pontua:

Quer se pense, portanto, no princípio como pressuposto da tributação que enquanto critério de graduação do tributo, não se poderá conceber um sistema tributário apenas 'parcialmente' adequado à capacidade contributiva, ou seja, com somente certo tipo de tributo respeitando a Ordem Constitucional e outro não. Se isto se admitir, além da pura e simples violação do princípio, ter-se-á de conviver com o desrespeito à isonomia, pois, como anteriormente demonstrado, o único critério de *discrímen* válido para igualar ou desigualar alguém no campo fiscal é o

²⁴ CARRAZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 106.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 40.

da riqueza, tendo em vista sua compatibilidade e estreita e intrínseca adequação ao substrato econômico da tributação.²⁶

A moderação da imposição tributária e o respeito à capacidade econômica do contribuinte são medidas de justiça fiscal que se aplicam a todas as espécies tributárias.

Ricardo Lobo Torres possui entendimento na mesma diretriz do eminente professor Hugo de Brito Machado:

O imposto é realmente a categoria a que, por excelência, se dirige o princípio da capacidade contributiva. Definindo-se como o tributo pago sem qualquer relação com serviços públicos prestados, o imposto tem como único parâmetro a riqueza do contribuinte. Mas parece-nos que as taxas e as contribuições também sofrem a influência desse princípio de justiça fiscal, pelo menos no que concerne às isenções e à entrega de serviços e obras públicas às populações carentes.²⁷

Prossegue o renomado professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro:

Por outro lado, sendo o princípio expressão tributária da Igualdade, evidentemente que não se poderá admitir que as taxas e as contribuições de melhoria discriminem os contribuintes independentemente das suas diversas riquezas que estejam relacionadas com a atividade estatal ensejadora da instituição desses tributos.²⁸

Ora, da mesma forma, não seria legítimo exigir das empresas uma contribuição social tão exorbitante que desestimulasse o empreendimento, assim como seria inconstitucional exigir dos trabalhadores (empregados, contribuintes individuais, segurados especiais etc.) uma contribuição previdenciária em um montante que asfixiasse sua remuneração por completo.

²⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário**: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 78.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 97-98.

²⁸ *Ibidem*, p. 91.

2.1 O Mínimo Vital ou Isento

A República Brasileira, organizada federativamente, constitui-se em Estado Democrático de Direito, nos termos do artigo 1º da Magna Carta de 1988 e tem como um dos seus fundamentos a dignidade da pessoa humana, valor norteador dos inúmeros princípios espalhados no seu texto, garantidores de uma vida socialmente integrada, protegendo a população do Poder Estatal, impondo-lhe limites à sua atuação tendo em vista os objetivos fundamentais do artigo 3º, de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, reduzindo a pobreza, a marginalidade e as desigualdades, com vistas a promover o bem comum.

A dignidade da pessoa humana funciona como um sobreprincípio dos demais princípios constitucionais, influenciando a atuação dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário que deverão pautar suas ações levando em conta uma perspectiva concreta de proporcionar vida digna ao cidadão, ao mesmo tempo em que as políticas públicas realizadas não poderão sufocar a pessoa, reduzindo sua liberdade física, psíquica e/ou econômica.

A dignidade da pessoa humana irradia efeitos nos Títulos II, VI, VII e VIII da Constituição Federal de 1988, garantindo que toda ação estatal ou privada respeite o valor de uma vida calcada no bem-estar, sendo que seu maior revelo estaria nos artigos 5º (direitos e deveres individuais e coletivos) e 7º (direito fundamental do trabalho), dispositivos norteadores das políticas sociais da Constituição cidadã.

Em sua faceta tributário-fiscal, podemos afirmar que as limitações constitucionais ao poder de tributar, dispostos na Seção II do Capítulo I (artigos 150

e 151) do Sistema Tributário Nacional (Título VI da Constituição Federal de 1988), visam garantir dignidade ao contribuinte frente à voracidade do Fisco diante dos comandos constitucionais que determinam a consecução de políticas públicas das mais variadas, desde a educação básica ao serviço público de saúde, transpassando pelos valores sociais: do trabalho, da previdência, assistência e saúde, da proteção da criança e do adolescente e da família como um todo, dos índios, dos idosos, enfim, de todas as minorias desamparadas historicamente no Brasil.

Encontra-se inserido no conceito de limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, em favor do respeito ao patrimônio do cidadão, o princípio da capacidade contributiva, insculpido no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988:

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

A capacidade contributiva diz respeito ao perfil econômico do sujeito passivo, diante da necessidade de oferecer uma quantia em moeda ao Estado para a realização das suas responsabilidades constitucionais, somente podendo ser tributado segundo suas forças, sendo vedado ao Fisco atingir desmesuradamente seu patrimônio.

Luciano Amaro apresenta um conceito abrangente acerca do princípio da capacidade contributiva:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de

água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registraram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade econômica corresponde a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação.²⁹

O princípio da capacidade contributiva, de índole constitucional, vincula-se ao princípio da igualdade, na medida em que os contribuintes devem ser tratados de forma igual pelo Estado quando se encontrarem em situações equiparadas na análise da sua renda, consumo ou patrimônio.

Com a ratificação de Luciano Amaro:

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.³⁰

Paulo de Barros Carvalho diferencia a capacidade contributiva em duas acepções: em sentido absoluto (ou objetivo) e em sentido relativo (ou subjetivo). A capacidade contributiva absoluta ou objetiva refere-se aos critérios de eleição pelo legislador, de fatos distintivos de riqueza. Enquanto que a capacidade contributiva relativa ou subjetiva se liga à repercussão econômica do tributo suportada pelos contribuintes.³¹

Textualmente pontifica o emérito professor paulista:

²⁹ AMARO, 2014, p. 163.

³⁰ *Ibidem*, p. 164.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 173.

Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que se constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.³²

O professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, José Marcos Domingues de Oliveira nos ensina que:

- a) se todos são iguais perante a lei, **todos** devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);
- b) o critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas, **assim**, pagarão **todos** os que tenham riqueza, localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos ser tratados igualmente – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);
- c) essa 'riqueza' só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira opção do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo);
- d) essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda aceção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação) (grifo no original).³³

Segundo Keziah Alessandra Vianna Silva Pinto e Milena Zampieri Sellmann de Menezes:

O princípio da capacidade contributiva serve para a realização da igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade econômica individual, para arcar com o ônus tributário e, por isso, é corolário do princípio da igualdade

³² *Ibidem*, mesma página.

³³ OLIVEIRA, 1998, p. 13.

e constitui um dos meios mais eficazes para a realização da justiça fiscal.³⁴

O professor Ricardo Lodi Ribeiro nos apresenta uma importante observação acerca do princípio da capacidade contributiva:

Nessa perspectiva igualitária, há que se inquirir em relação ao que as coisas são iguais e, a partir daí, averiguar se as distinções encontradas justificam, de fato, a atribuição de um tratamento diferenciado pelo legislador tributário. As distinções que devem ser levadas em consideração pela lei são as que se baseiam numa diferente manifestação de riqueza, salvo se presente outro fundamento a ser ponderado com a Capacidade Contributiva. Por outro lado, sob a perspectiva da Solidariedade, sendo uma das tarefas do Estado Social e Democrático de Direito a garantia da dignidade da pessoa humana – o que está sempre a exigir prestações estatais positivas – é necessário angariar recursos daqueles cuja sobrevivência digna não depende das prestações estatais para, desta forma, socorrer os reclames elementares da grande massa que, embora não tenha recursos para contribuir, necessita das prestações estatais. Nesse sentido, o princípio da Capacidade Contributiva, como instrumento da Justiça distributiva, promove a redistribuição de rendas [...]. Deste modo, a Capacidade Contributiva consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação.³⁵

O princípio da capacidade contributiva se desdobra em dois subprincípios axiológicos, o mínimo vital e a vedação do confisco.

O limite inferior da tributação, aquele véu sob o qual se reserva um patrimônio alheio à imposição fiscal denomina-se mínimo vital, enquanto que o limite superior da capacidade contributiva, no qual não se impõe exação alguma é a vedação do confisco, ou seja, o marco sobre o qual não haverá mais dispêndio do

³⁴ MENEZES, Milena Zampieri Sellmann de; PINTO, Keziah Alessandra Vianna Silva. Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física como Forma de Efetivação dos Direitos Sociais à Saúde e Educação. *In: Anais do XXI Encontro Nacional do CONPEDI*. Uberlândia, jun. 2012, p. 04.

³⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. *In: RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, vol. 01, nº 18, p. 06-07. São Paulo, 2010.

contribuinte para com o Estado, sob pena de estrangulamento do seu patrimônio (injustiça fiscal).³⁶

O mínimo vital não está disposto expressamente na Constituição Federal de 1988, podendo ser extraído por procedimento hermenêutico do artigo 7º, inciso IV, que trata do salário mínimo (tema que será explorado no próximo capítulo), em cotejo com as demais limitações constitucionais ao poder de tributar.³⁷

A vedação do confisco é uma limitação constitucional ao poder de tributar expressamente disposta no artigo 150, inciso IV, da Magna Carta e será objeto do próximo tópico deste capítulo.

2.1.1 O mínimo vital propriamente dito

A preservação de um patrimônio mínimo e digno ao cidadão, livre da imposição tributária, encontra no subprincípio da capacidade contributiva do mínimo vital a sua expressão valorativa e uma forma eficaz para combater a manutenção da disparidade entre a concentração de renda no país.

O artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 disciplina que os impostos somente serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, mas perfilhamos o entendimento de que não só esta espécie tributária deve passar ao largo do mínimo vital, como todo e qualquer tributo que interfira economicamente na possibilidade de se levar uma vida digna.³⁸

³⁶ *Ibidem*, mesmas páginas.

³⁷ *Ibidem*, mesmas páginas.

³⁸ *Ibidem*, p. 18.

Não deverá haver tributação sobre a expressão econômica que proporcione a manutenção das necessidades básicas do contribuinte e de sua família, com despesas relacionadas à educação, vestuário, moradia, lazer, previdência, saúde etc.

O artigo 7º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 dispõe:

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

[...]

IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

Se o salário mínimo, que é a menor remuneração paga no Brasil deve proporcionar essa gama de necessidades vitais para o sustento de uma pessoa e/ou família, sobre este valor não deveria incidir a figura do tributo.

No que tange à figura dos impostos, há isenção do imposto de renda da pessoa física sobre a fatia da remuneração do trabalhador público ou privado inferior a R\$ 1.787,77 para o ano-calendário de 2014, a ser declarado até o final de abril de 2015; para aqueles que perceberem salário ou rendimento superior a R\$ 1.787,77 estão fixadas alíquotas progressivas de 7,5% (do valor isento até R\$ 2.679,29) com dedução de R\$ 134,08, de 15% (de R\$ 2.679,30 até R\$ 3.572,43) com dedução de R\$ 335,03, de 22,5% (de R\$ 3.572,44 até R\$ 4.463,81) com dedução de R\$ 602,96 e por fim, de 27,5% (salário superior a R\$ 4.463,81) com dedução de R\$ 826,15.³⁹

³⁹ Artigo 1º, inciso VIII, da Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12469.htm>. Acesso em: 01 mai. 2014.

Esta progressão da alíquota do imposto de renda da pessoa física é ditada por comando constitucional (artigo 153, inciso III e § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988).⁴⁰

A catedrática Janaína Rigo Santin nos ensina:

Se o respeito ao mínimo isento exige que os tributos sejam aplicados a partir da medida de capacidade econômica das pessoas, do mesmo modo estabelece que, ante a insuficiência de capacidade econômica, será impossível o gravame tributário. Trata-se, pois, de uma exceção ao dever de contribuir, convertendo-se em uma exigência lógica derivada do princípio que exige cobrar o dever tributário de acordo com a capacidade econômica do sujeito, partindo da riqueza destinada a cumprir suas necessidades básicas, as quais não devem ser consideradas riquezas graváveis. Assim, à necessidade de garantir recursos ao Estado para cumprimento de suas finalidades deve ser sempre respeitado o limite absoluto à própria sobrevivência do ser humano, cuja garantia constitui a primeira exigência de desenvolvimento das teorias sobre justiça.⁴¹

No Brasil, o subprincípio do mínimo vital, como limite à atuação do Fisco em respeito a um patrimônio mínimo do contribuinte com vistas a proporcionar a si mesmo e à sua família uma vida digna, livre de tributos, é pouco estudado e propalado na doutrina e na jurisprudência.

No sítio do Supremo Tribunal Federal, em março de 2014, adicionando as expressões “mínimo vital” e “mínimo isento” na busca de jurisprudência (como sinônimas) não encontramos acórdão algum que tratasse dessa faceta do princípio da capacidade contributiva.⁴²

⁴⁰ Artigo 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.

⁴¹ SANTIN, Janaína Rigo. Princípio da Capacidade Contributiva e Mínimo Isento: uma abordagem de direito comparado. *In: Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI*. Salvador, jun. 2008, p. 09.

⁴² Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28m%-EDnimo+vital%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 07 mar. 2014.

As expressões rastreadas pelo sítio do STF foram: “salário mínimo” e “mínimo existencial”, em casos julgados com suporte fático nos debates acerca do embate entre o mínimo existencial e a reserva do possível e a vinculação de vencimentos ao salário mínimo.

No capítulo quatro voltaremos ao assunto, ao abordar o respeito ao mínimo existencial e o envolvimento do princípio da proteção deficiente na defesa que fazemos acerca da necessidade de redução dos impostos incidentes sobre o consumo, balizando-se os argumentos na iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

As lições acerca do mínimo existencial relacionam-se às questões em que se exigem prestações positivas devidas pelo Estado em favor dos cidadãos.

Na visualização do mínimo vital como subprincípio da capacidade contributiva, de outro giro, exigimos uma não interferência do Estado no patrimônio do contribuinte.

Argumentamos um não agir, defendemos o respeito à dignidade da pessoa humana, no sentido de se preservar a liberdade econômica do cidadão diante da voracidade do Fisco, em favor de condições básicas de sobrevivência.

O custo de vida do brasileiro cresce exponencialmente, a contraprestação aos valores arrecadados com os tributos não é sentida pela população; ou são retribuídos com serviços de duvidosa eficiência. Os serviços públicos essenciais de saúde, direito de todos e dever do Estado (artigo 196 da Constituição Federal) e de educação, também gratuito e obrigatório dos 04 aos 17 anos (artigo 208 da Constituição Federal) são prestados de forma insatisfatória.

O brasileiro que adquire melhor condição financeira gasta além de suas forças econômicas para educar seus filhos em escolas particulares e evitam o SUS, aderindo a planos de saúde privados.

Micaela Domingues Dutra nos remete à noção de que:

Todo tributo que venha a incidir sobre os recursos destinados a garantir as necessidades básicas, fundamentais para a sobrevivência, será inconstitucional por ferir a capacidade contributiva. A capacidade contributiva só surge após o preenchimento das necessidades básicas do indivíduo, e nunca sobre estas, sendo essa a relação existente entre capacidade contributiva e o mínimo existencial.⁴³

Prossegue a autora, afirmando que:

[...] a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário a existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais de liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não capacidade contributiva, que é a face negativa que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu *balizamento e jamais o seu fundamento*.⁴⁴

O respeito ao mínimo vital é mais nítido, perceptível e difundido no Direito brasileiro nos impostos diretos, como o IRPF (imposto de renda da pessoa física) e o IPI (imposto sobre produtos industrializados), principalmente pela fixação das alíquotas do imposto de renda da pessoa física, em que os vencimentos abaixo de R\$ 1.787,77 não sofrem a incidência do IRPF e na tributação conforme a essencialidade do produto no IPI (artigo 153, § 3º, inciso I da Constituição Federal de 1988).

No entanto, uma crítica crucial deve ser explorada. Tanto o trabalhador que percebe um salário superior a R\$ 4.463,81, como aquele abastado empresário que auferir renda mensal milionária, sofrem a mesma incidência da alíquota de 27,5%, em odiosa equiparação, que malfere os princípios da igualdade e da capacidade

⁴³ DUTRA, Micaela Domingues. **Capacidade Contributiva:** análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 104.

⁴⁴ *Ibidem*, mesma página.

contributiva, mal se utilizando, o legislador, da progressividade constitucional do imposto de renda.

Melhor seria a implantação de uma dezena (ou dezenas) de alíquotas progressivas para o imposto de renda da pessoa física, nas mais variadas fatias de percepção de salários, vencimentos, pensões, soldos e demais rendimentos percebidos pela população, sejam empregados privados, servidores públicos, militares ou atores empresariais.

As desonerações sucessivas implantadas pelo Governo Federal como medidas paliativas em face da crise econômica internacional também refletem uma busca pela preservação do mínimo vital, principalmente na redução do IPI da linha branca e dos automóveis de baixa motorização.

O mínimo vital visa preservar um patrimônio mínimo apto a proporcionar uma vida humana digna e a aquisição de bens materiais, como um automóvel e uma geladeira, um fogão, por exemplo, é uma das formas de se atingir um patamar de vida mais confortável.

Por esta razão, o ideal seria a definitiva desoneração por meio do IPI e do ICMS, dos bens considerados básicos para uma vida confortável, pois nos impostos indiretos vislumbramos as maiores injustiças fiscais, ou ainda, aglutinar num único imposto de valor agregado, várias figuras fiscais, com reduzida alíquota.

Segundo Leonardo Cesarino Pessoa e Marcello Muniz da Silva, em análise feita acerca da tributação indireta incidente sobre a população brasileira:

Como se pode ver no gráfico, o trabalho concluiu que a carga tributária direta é progressiva: nas famílias que recebem até 2 salários mínimos por mês, por exemplo, essa carga é de menos de 2% da renda bruta, enquanto que, para as famílias cuja renda mensal é superior a 30 salários mínimos, a carga tributária direta atinge aproximadamente 11% da renda. Embora, para as famílias que estão no topo da pirâmide, a carga tributária direta seja cerca de 6 vezes superior que para as famílias que estão na sua base, o

trabalho aponta que, se analisada a diferença entre os rendimentos, quem está no topo ganha cerca de 37 vezes mais do que quem está na base da pirâmide, sugerindo-se que o grau de progressividade existente seria insuficiente para compensar o tamanho da desigualdade. O aumento do salário mínimo ocorrido após a publicação desse trabalho atenuou essa diferença, que, continua, no entanto, ainda muito grande. O trabalho de Viana et al mostra que a carga tributária indireta, no entanto, é extremamente regressiva. Ela atinge cerca de 27% da renda das famílias que ganham até 2 salários mínimos, enquanto que as famílias no topo da pirâmide gastam apenas 7% da renda bruta em tributos indiretos.⁴⁵

Este quadro é extremamente injusto, um verdadeiro drama na vida da população mais carente do nosso continental país.

É evidente que a tributação escorchante dos mais pobres fere o princípio da capacidade contributiva, fulminando-lhes o direito de alcançar uma vida boa, digna, livre de tributos.

Essa política fiscal fere a Constituição de 1988 na medida em que, proporcionalmente, o pobre recolhe mais tributo que o rico, numa cíclica espiral de aumento do abismo patrimonial entre as diversas camadas econômicas da sociedade brasileira.

Noutros tempos tivemos dispositivo expresso na Constituição Federal que privilegiava o mínimo vital. O § 1º do artigo 15 da Constituição Federal de 1946 estipulava: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

Juntamente com o artigo 202 da Constituição Federal de 1946 (que determinava a graduação dos tributos conforme a capacidade econômica do contribuinte), o artigo 15, § 1º, foi revogado pela Emenda Constitucional nº 18/65, em odioso retrocesso fiscal.

⁴⁵ PESSÔA. Leonel Cesariano; SILVA, Marcello Muniz. Renda Básica, Capacidade Contributiva e o Mínimo Vital. In: **Anais do 13º Congresso Internacional da BIEN – Rede Mundial de Renda Básica**, USP – Universidade de São Paulo; UFF – Universidade Federal Fluminense; UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro. São Paulo, 2010, p. 07.

É indiscutivelmente injusta a tributação sobre o consumo na realidade social brasileira.

A saída para o problema não é simples, mas temos mecanismos constitucionais para a salvaguarda dos direitos tributários dos menos favorecidos, em prol da preservação do mínimo vital.

A primeira delas passa pela consideração da raiz da questão pelo Poder Legislativo, primeiro destinatário dos princípios constitucionais acima ventilados (dignidade da pessoa humana, respeito à capacidade contributiva e preservação do mínimo existencial em sua feição fiscal).

Caberia ao Congresso Nacional reformar a legislação tributária brasileira, criando um mecanismo de armazenamento e controle do perfil econômico da população, que possibilitasse a dedução de gastos às pessoas mais carentes de recursos, na aquisição de produtos com a incidência maior de tributos indiretos.

A identificação do mínimo vital vai variar proporcionalmente ao conceito do que se considera necessidade primordial da sociedade; depende de decisão política fundamental do legislador, que deverá se ater na ausência de base constitucional suficiente, àquilo que uma sociedade razoavelmente considerar necessidades básicas do indivíduo e da família.⁴⁶

Não teremos justiça fiscal sem o respeito à capacidade contributiva. Para haver isonomia e justiça tributária deve-se combinar a capacidade contributiva com os demais preceitos constitucionais, exigindo da administração fiscal o respeito ao mínimo existencial do cidadão e de sua família.⁴⁷

⁴⁶ COSTA, 2012, p. 28.

⁴⁷ ZILVETI, 2004, p. 124.

O mínimo existencial no seu feitiço tributário emana, como dissemos desde o início, do princípio da capacidade contributiva que o protege, não permitindo que se tribute a renda, enquanto esta não ultrapassar o mínimo vital, em atenção aos princípios da dignidade humana e do Estado Social. Não se permite a penetração do mínimo existencial pela tributação, total ou parcialmente, mesmo que se faça uma compensação por meio da extensão de benefícios previdenciários.⁴⁸

O Estado não pode subtrair o que o mesmo Estado irá devolver com o Seguro Social. O princípio da unidade do ordenamento jurídico exige que o mínimo vital fiscal não seja menor do que o mínimo existencial da seguridade social.⁴⁹

Em nossa visão, o Poder Executivo deveria apresentar uma proposta de racionalização do nosso sistema tributário, simplificando-o e mostrando-se menos sensível ao *lobby* do empresariado. Hoje, vemos muito mais desoneração para o atendimento de uma parcela de grandes segmentos econômicos (que acabam amealhando recordes de vendas) do que a intenção de solucionar o problema da supertributação dos mais pobres.

Engana-se quem pensa que o povo não raciocina que paga muito tributo. Equivoca-se quem pensa que a redução da carga tributária não está na agenda de assuntos caros da sociedade brasileira. Segundo pesquisa do cientista político Alberto Carlos Almeida, o brasileiro prefere a redução dos tributos ao aumento da oferta do programa bolsa-família, provando estatisticamente que nós almejamos a redução imediata de impostos. Essa pauta inevitavelmente ganhará força nas decisões políticas fundamentais da agenda governamental nos próximos anos, segundo o autor, constatação com a qual concordamos.⁵⁰

⁴⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

⁴⁹ *Ibidem*, mesma página.

⁵⁰ ALMEIDA, Alberto Carlos. **O Dedo na Ferida: menos imposto e mais consumo**. Rio de Janeiro: Record, 2010, p. 67-69.

Defendemos que o Poder Judiciário tem a obrigação de identificar o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva. A sua atuação tem sido tímida na defesa do contribuinte contra o poder estatal de instituir e aumentar os tributos.

Leonardo Cesarino Pessoa fez uma pesquisa jurisprudencial no sítio do Supremo Tribunal Federal e constatou:

No trabalho realizado, os setenta acórdãos do STF em que os termos 'capacidade contributiva' aparecem foram classificados de acordo com o interesse protegido. Estas análises e classificação conduzem a uma conclusão principal: no Brasil, o princípio da capacidade contributiva foi utilizado pelos ministros do STF, em alguns poucos acórdãos, para proteger o interesse do contribuinte e quase sempre para proteger o interesse do fisco.⁵¹

Especial relevo adquire a questão quando posta sob o crivo do Poder Judiciário que, exercendo um papel contramajoritário,⁵² tem o dever de afastar a legislação que descumpra o comando constitucional de graduação tributária conforme a capacidade econômica do contribuinte, controlando a constitucionalidade do seu teor.

2.2 O Princípio da Vedação do Confisco

⁵¹ PESSÔA, Leonel Cesarino. O Princípio da Capacidade Contributiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In: Revista Direito GV*, vol. 05, nº 01, p. 95-106. São Paulo, jan./jun. 2009.

⁵² BARROSO, Luís Roberto. Retrospectiva 2008: judicialização, ativismo e legitimidade democrática. *In: Revista Eletrônica de Direito de Estado*, nº 18, p. 11. Salvador, abr./jun. 2009.

Inúmeras são as opções que o legislador brasileiro tem à disposição para escolher as hipóteses de incidência fiscal. Todas estão delimitadas pela Constituição Federal de 1988 aos entes federados (artigos 145, 148, 149, 153, 154, 155 e 156).

A tributação, no entanto, não encerra um cheque em branco ao legislador ou ao Chefe do Poder Executivo (nos tributos extrafiscais); tem limites também definidos na Carta Política.

A Seção II, do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), da Constituição cidadã, traz as limitações ao poder de tributar. Dentre elas, os princípios da legalidade, da isonomia, da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária, além da máxima que veda a instituição de tributo com efeito de confisco ínsito no inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal.⁵³

Antes de estipular que os tributos não poderão ser utilizados com efeito de confisco, previu a Magna Carta, no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva, objeto deste estudo.

Neste subitem nos deteremos a analisar brevemente o princípio da vedação do confisco como limite à tributação do Estado, em respeito à capacidade contributiva do contribuinte.

O princípio da vedação do confisco funciona como o limite superior da capacidade contributiva ou diretriz máxima, acima da qual, o Poder Público não tem legitimidade para tributar, sob pena de esvaziar o patrimônio do contribuinte, sufocando sua força econômica.

O princípio da capacidade contributiva se desdobra em dois princípios axiológicos, o mínimo vital e a vedação do confisco.

⁵³ Artigo 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...].
IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

Como mencionamos no subitem anterior, o limite inferior da tributação, aquele véu sob o qual se reserva um patrimônio alheio à imposição fiscal denomina-se mínimo vital, enquanto que o limite superior da capacidade contributiva, no qual não se impõe exação alguma é a vedação do confisco, ou seja, o marco sobre o qual não haverá mais dispêndio do contribuinte para com o Estado, sob pena de estrangulamento do seu patrimônio (injustiça fiscal).⁵⁴

O mínimo vital não está disposto expressamente na Constituição Federal de 1988, podendo ser extraído por procedimento hermenêutico do artigo 7º, inciso IV, que trata do salário mínimo (tema que será explorado no próximo capítulo), em cotejo com as demais limitações constitucionais ao poder de tributar.

Antonio Carlos Diniz Murta, citando o mestre Ives Gandra da Silva Martins nos ensina:

[...] na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Se a soma de diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade tributária do cidadão. Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.⁵⁵

Ricardo Lodi Ribeiro nos impressiona pela clareza:

Vale ainda advertir que no plano subjetivo do princípio da Capacidade Contributiva, além do primeiro aspecto revelado pelo critério de graduação da tributação, o que lhe confere uma dimensão horizontal a permitir a diferenciação de um contribuinte em relação aos demais, há também uma dimensão vertical, a ser exercida em relação ao Estado,

⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. *In: RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, vol. 01, nº 18, p. 06-07. São Paulo, 2010

⁵⁵ MURTA, Antônio Carlos Diniz. O Princípio do Não Confisco Tributário à Luz de uma Interpretação Objetiva no Estado Democrático de Direito. *In: Anais do XVIII Encontro Nacional do CONPEDI*. Maringá, jun. 2009, p. 18-19.

por meio da fixação de limites, seja no patamar inferior, por meio do mínimo existencial, seja na esfera superior pela vedação ao confisco, que se revelam como verdadeiras fronteiras delimitadoras do referido princípio em suas porções mínimas e máximas, no que se realiza o seu segundo aspecto subjetivo. Não se pode tributar abaixo do mínimo existencial, pois não há riqueza disponível. Não se tributa acima dos limites confiscatórios, onde a seara da capacidade contributiva exaure-se. Embora não possua dicção constitucional própria, o mínimo existencial deriva, segundo Ricardo Lobo Torres, da idéia de Liberdade, de Igualdade e dos direitos humanos, e tem seus contornos definidos pela linha que separa a vida simples do cidadão humilde da pobreza absoluta que deve ser combatida pelo Estado, não só por meio de abstenção na tributação, como também por prestações positivas, envolvendo além dos direitos individuais, os sociais, relativos à saúde, à alimentação, à educação e à assistência social. Assim, no campo tributário, o mínimo existencial deixa o contribuinte livre de qualquer tributação até o limite em que sejam atendidos os requisitos mínimos para uma vida humana digna.⁵⁶

Confiscar o dinheiro do contribuinte macula a imagem do Poder Público, estrangula o poder de compra das pessoas, diminui a distribuição da riqueza, aumenta a diferença entre os mais ricos e os mais pobres, aumentando o abismo social brasileiro.

Portanto, as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) somente poderão impor o dever de recolher tributos ao cidadão naquela fatia econômica situada entre o mínimo vital e a vedação do confisco, em realização ao ditame maior da Justiça Fiscal, primado constitucional ínsito na Carta Política de 1988.

Juliana Lamego Balbino nos relembra que:

As Constituintes de 1946 e 1967 também proibiam a aplicação da pena de confisco em caráter geral, ligado ainda à idéia de punição por crime. Posteriormente, como reflexo da ditadura militar que se implantou no país, a Emenda Constitucional nº 01/69 alterou a disposição constitucional e passou a admitir o confisco 'nos casos de guerra externa, psicologia adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar', conforme § 11 do artigo 153. Referido artigo foi novamente alterado pela Emenda Constitucional nº 11/78, quando a palavra confisco foi suprimida do texto legal; no entanto, tal modificação não retirou a eficácia da aplicação do

⁵⁶ RIBEIRO, 2010, p. 06-07.

princípio do não confisco, tanto de forma geral quanto em relação à matéria tributária.⁵⁷

O princípio em estudo visa impedir que o Estado, ao criar ou aumentar tributos, confisque o patrimônio do contribuinte. A Constituição de 1988 foi a primeira Carta Política brasileira a prever expressamente que o Estado não pode utilizar tributo com efeito de confisco.

O ato de confiscar configura invasão do patrimônio do contribuinte sem um justo pagamento, sem uma indenização equivalente. Excepcionalmente, a Constituição admite o confisco, no artigo 5º, inciso XLVI, alínea “b” e no artigo 243.⁵⁸

As hipóteses constitucionais de permissão ao confisco estão ligadas a práticas criminosas. É possível determinar judicialmente a perda de bens na aplicação da pena criminal.

Admite-se, ainda, o confisco de propriedades urbanas e rurais em que se localizem a cultura ilegal de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo), ou seja, todas as hipóteses de confisco estão ligadas à ideia de sanção por ato ilícito.

De outro modo, o conceito de tributo (artigo 3º do Código Tributário Nacional) é claro no sentido de que a prestação pecuniária que atinge o patrimônio do contribuinte não constitui sanção por ato ilícito.⁵⁹

⁵⁷ BALBINO, Juliana Lamego. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário Brasileiro**. Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito Empresarial da Faculdade de Direito Milton Campos. Nova Lima, MG, 2007, p. 37.

⁵⁸ Artigo 5º, inciso XLVI, da CF/88: a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: [...] b) perda de bens.

Artigo 243 da CF/88: As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

Parágrafo único: Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.

⁵⁹ Artigo 3º do CTN: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante

Portanto, o confisco fiscal não se afina à competência política que o poder constituinte originário concedeu ao Estado de instituir os tributos especificados taxativamente na Magna Carta. Não se permite a anulação do direito à propriedade do contribuinte por meio de uma tributação confiscatória.

Balbino também delimita o princípio em referência neste sentido:

No Direito Tributário Brasileiro, o confisco aparece como limitação ao poder de fixar ou majorar tributos que acarretem, sobretudo, a perda da propriedade do contribuinte, já que todo tributo, a princípio, transfere parte da propriedade do particular para o Estado. A despeito de não ter sido a intenção do legislador pátrio expropriar o bem do contribuinte, o princípio do não-confisco veda o efeito prático da referida exigência. É dirigido não apenas a um ente federativo, mas às esferas políticas de nossa República, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim sendo, de um lado, evita-se a prática de política arrecadatória devastadora e, de outro, garante-se a cobrança de tributos em patamares proporcionais e razoáveis em relação a todos os contribuintes. O princípio em comento atua como garantia material desses contra o excesso de tributação, constituindo fundamental instrumento de proteção aos direitos e às garantias individuais dos cidadãos brasileiros.⁶⁰

Segundo a doutrina, teríamos efeito de confisco nos impostos incidentes sobre a cadeia de consumo (produção e circulação) quando a alíquota do tributo for maior que a margem de lucro do contribuinte. Na lição de Aliomar Baleeiro, o tributo confiscatório dissipa o valor da propriedade, aniquila a empresa ou veda o exercício de uma atividade lícita, enquanto que Ruy Barbosa Nogueira explicita que tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributário, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente.⁶¹

Asseveramos ainda que o princípio da capacidade contributiva incide nas situações de extrema riqueza, impondo que a excessiva capacidade econômica do cidadão não configure motivo para a tributação com efeito de confisco,

atividade administrativa plenamente vinculada.

⁶⁰ BALBINO, 2007, p. 42.

⁶¹ HARADA. Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 361.

desestimulando a criação de riqueza, expropriando de maneira oblíqua o patrimônio do contribuinte.⁶²

Ressalta-se, nesta linha, que é necessário diferenciar a riqueza renovável (salários, consumo) da riqueza não renovável (imóveis), de tal maneira que não soa confiscatório a incidência do IPI sobre o cigarro (alíquota de 365,63%), enquanto que a incidência de um hipotético IPTU em 50 % do valor da propriedade imobiliária soaria.⁶³ Esse mesmo raciocínio é defendido por Paulo de Barros Carvalho.⁶⁴

Luciano Amaro,⁶⁵ citando Ricardo Lobo Torres, considera a vedação do confisco uma imunidade tributária sobre a parcela mínima imperativa à sobrevivência da propriedade particular; o confisco seria o mesmo que expropriá-la, mas não haveria prévia possibilidade de se fixar os limites quantitativos para uma imposição tributária que não infringisse o princípio do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, eis que a conceituação efetiva do confisco terá de ser considerada a partir da razoabilidade.

O fenômeno em estudo é de difícil verificação na prática tributária. O tributo terá efeito de confisco conforme o caso concreto, apoiando-se nos critérios de equidade e razoabilidade.⁶⁶

O confisco, sua permissão excepcional na esfera civil, administrativa ou penal e sua proibição limitadora do poder de tributar, é instituto jurídico eminentemente constitucional. Sua discussão permeia a interpretação da Lei Maior. Sendo assim, observaremos a posição adotada pelo guardião da Constituição nas discussões judiciais acerca do tema.

⁶² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 74.

⁶³ HARADA, 2004, p. 362.

⁶⁴ CARVALHO, 2013, p. 171-172.

⁶⁵ AMARO, 2014, p. 168.

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 76.

A jurisprudência pátria tem se sensibilizado e aplicado o princípio da vedação do confisco em casos de violação, pelo Estado, da moderação na instituição dos tributos, concretizando a justiça fiscal na solução dos litígios.

No julgamento de recurso extraordinário, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a instituição de alíquotas progressivas nas contribuições previdenciárias agride o princípio do não confisco:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Previdenciário. Servidor público. Contribuição previdenciária. Alíquota progressiva. Impossibilidade. Precedentes. 1. Esta Corte já decidiu que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal). 2. Agravo regimental não provido.⁶⁷

Nossa Corte Suprema compreende que o princípio da vedação do confisco também irradia efeitos na aplicação das multas tributárias. Vejamos o excerto abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. II – A questão referente à não demonstração, pelo recorrido, do caráter confiscatório da multa discutida nestes autos, segundo os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência desta Corte, não foi arguida no recurso extraordinário e, desse modo, não pode ser aduzida em agravo regimental. É incabível a inovação de fundamento nesta fase processual. III – Agravo regimental improvido.⁶⁸

A Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) foi um tributo brasileiro, de aplicação nacional, que vigorou de 1997 a 2007. Sua última alíquota foi de 0,38%.

⁶⁷ STF – RE nº 346197 AgR/DF – Relator Ministro Dias Toffoli – Julgamento: 16/10/2012 – Órgão Julgador: Primeira Turma – DJe 222 09/11/2012 – Public. 12/11/2012.

⁶⁸ STF – RE nº 632315 AgR/SP – Relator Ministro Ricardo Lewandowski – Julgamento: 14/08/2012 – Órgão Julgador: Segunda Turma – DJe 181 13/09/2012 – Public. 14/09.2012.

O Supremo Tribunal Federal pacificou a legitimidade da cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, dentre outros argumentos, afastando a ofensa ao princípio da vedação do confisco. Vejamos as ementas abaixo:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA-CPMF (ARTIGO 75 E PARÁGRAFOS, ACRESCENTADOS AO ADCT PELA

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 21, DE 18 DE MARÇO DE 1999).
 1. O início da tramitação da proposta de emenda no Senado Federal está em harmonia com o disposto no artigo 60, inciso I da Constituição Federal, que confere poder de iniciativa a ambas as Casas Legislativas. 2. Proposta de emenda que, votada e aprovada no Senado Federal, sofreu alteração na Câmara dos Deputados, tendo sido promulgada sem que tivesse retornado à Casa iniciadora para nova votação quanto à parte objeto de modificação. Inexistência de ofensa ao artigo 60, § 2º da Constituição Federal no tocante à alteração implementada no § 1º do artigo 75 do ADCT, que não importou em mudança substancial do sentido daquilo que foi aprovado no Senado Federal. Ofensa existente quanto ao § 3º do novo artigo 75 do ADCT, tendo em vista que a expressão suprimida pela Câmara dos Deputados não tinha autonomia em relação à primeira parte do dispositivo, motivo pelo qual a supressão implementada pela Câmara dos Deputados deveria ter dado azo ao retorno da proposta ao Senado Federal, para nova apreciação, visando ao cumprimento do disposto no § 2º do artigo 60 da Carta Política. 3. Repristinação das Leis nºs 9.311/96 e 9.539/97, sendo irrelevante o desajuste gramatical representado pela utilização do vocábulo 'prorrogada' no *caput* do artigo 75 do ADCT, a revelar objetivo de repristinação de leis temporárias, não vedada pela Constituição. 4. Rejeição, também, das alegações de confisco de rendimentos, redução de salários, bitributação e ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade. 5. Ação direta julgada procedente em parte para, confirmando a medida cautelar concedida, declarar a inconstitucionalidade do § 3º do artigo 75 do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional nº 21, de 18 de março de 1999.⁶⁹

Agravo regimental no agravo de instrumento. Ao julgar a ADI nº 1.497-MC e a ADI nº 2.031, a Corte rejeitou as alegações de inconstitucionalidade da cobrança da CPMF. A suposta inexigibilidade da exação por força de acordo internacional, representando violação do artigo 178 da Constituição Federal, caracteriza inovação quanto à matéria controvertida. Inadmissibilidade, nos termos da Súmula nº

⁶⁹ STF – ADI nº 2031/DF – Relatora Ministra Ellen Gracie – Julgamento: 03/10/2002 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno – DJ 17/10/2003.

282 da Corte. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 1.497-MC e a ADI nº 2.031, rejeitou as alegações de inconstitucionalidade da cobrança da CPMF, afastando a apontada ofensa aos princípios da isonomia, da legalidade e da vedação ao confisco e à bitributação. 2. A alegação de que a exação deveria ser suprimida por força de tratado internacional não foi enfrentada no acórdão recorrido, o que, de pronto, encontra óbice na Súmula nº 282 desta Corte. 3. A referida alegação não foi sequer deduzida em sede de recurso extraordinário, o que representa uma inovação no contexto fático-jurídico. Ademais, a referida pretensão não encontra ressonância constitucional. 4. Agravo regimental não provido.⁷⁰

A CPMF, em nossa opinião, foi o tributo que mais se aproximou do respeito à capacidade econômica do contribuinte, pois sendo obrigatório e exigido diretamente, por substituição tributária, pela instituição financeira, realizava a Justiça Fiscal ao taxar mais a renda de quem revelava maiores sinais de riqueza na movimentação bancária do sistema financeiro nacional.

A CPMF atendia o princípio da capacidade contributiva, impondo maior ônus fiscal a quem movimentava maiores recursos, sendo, ainda, democrático ao tributar a todos, indistintamente, mesmo aquele contribuinte módico e, à primeira vista, não infringia a vedação do confisco, se considerarmos a contribuição isoladamente.

No entanto, diante dos incontáveis tributos cumulativamente exigidos no nosso ordenamento jurídico, bem como pela sua promessa de provisoriedade, sua exigência se tornou incômoda, ao ponto de sensibilizar o Poder Legislativo, que ouvindo e ressonando o clamor popular, pôs fim ao tributo.

Numa análise conjunta, como faz o professor Ives Gandra Martins, com os demais e múltiplos tributos incidentes sobre a renda, o consumo, os serviços e o patrimônio, poderíamos, em tese, defender que a CPMF teria efeito confiscatório, se somássemos toda a carga tributária mensal ou anual das classes econômicas.

O Pretório Excelso delimita que o ônus da prova de que o tributo adquire efeito confiscatório é do contribuinte, que deverá apontar ao Poder Judiciário as

⁷⁰ STF – AI nº 737622 AgR/SP – Relator Ministro Dias Toffoli – Julgamento: 18/12/2012 – Órgão Julgador: Primeira Turma – DJe 036 22/02/2013 – Public. 25/02/2013.

peculiaridades da imposição tributária que lhe confeririam o defeito de inconstitucionalidade. Vejamos esta discussão acerca da incidência do ICMS:

Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS. Destaque do imposto em aquisição de insumos alimentícios que são utilizados por outra empresa para fornecer alimentação a funcionários da contribuinte. Mercadoria dissociada da atividade principal. Hipótese não albergada pela não cumulatividade. Alegação de violação do princípio da vedação ao confisco. Ônus da parte de apontar as idiosincrasias que revelariam a desproporcionalidade da sanção aplicada. Inércia do contribuinte. Pretensão que ensejaria nova imersão no cenário fático probatório. 1. O princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências. Isso não impede que a legislação venha a delimitar suas hipóteses de aplicação ou mesmo restringir seu alcance sob determinadas circunstâncias. 2. É ônus da parte interessada apontar as peculiaridades do contexto que permitiriam sustentar a desproporcionalidade da sanção aplicada. Desse encargo a contribuinte não se desincumbiu. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.⁷¹

Por fim, citamos o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da impossibilidade de o Poder Judiciário alterar as alíquotas do imposto de renda, que tem reflexos nas deduções fiscais:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS TABELAS DO IMPOSTO DE RENDA. LEI Nº 9.250/95. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, A ELE NEGADO PROVIMENTO. 1. Ausência de prequestionamento quanto à alegação de inconstitucionalidade formal da Lei nº 9.250/95 por contrariedade ao artigo 146, inciso III, alínea 'a', da Constituição da República. 2. A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda. Precedentes. 3. Conforme jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido. Entendimento cujo fundamento é o uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo

⁷¹ STF – RE nº 631090 AgR/MG – Relator Ministro Dias Toffoli – Julgamento: 26/02/2013 – Órgão Julgador: Primeira Turma – DJe 078 25/04/2013 – Public. 26/04/2013.

e Legislativo. 4. Recurso extraordinário conhecido em parte e, na parte conhecida, a ele negado provimento.⁷²

Pois bem, o Supremo Tribunal Federal ao aduzir que não se poderiam alterar as alíquotas do imposto sobre a renda por meio da tutela jurisdicional da aplicação coercitiva da correção monetária, deixa ao alvitre do Poder Executivo o momento em que a correção seria aplicada à tabela do IRPF, pois este detém a iniciativa legislativa, sem ao menos explicitar que se trataria de direito do contribuinte ver a citada tabela corrigida com o passar dos anos.

A demora do Poder Executivo em submeter a correção monetária da tabela do IRPF ao Poder Legislativo compromete a capacidade contributiva, subjugando-a aos contornos políticos e de gestão inconciliáveis à proteção que o direito fundamental exige, sem promover a justiça fiscal, deixando o cidadão distante da garantia constitucionalmente prevista no parágrafo único do artigo 145 da Magna Carta brasileira.

⁷² STF – RE Nº 388312/MG – Relator Ministro Marco Aurélio – Relatora p/ Acórdão Ministra Cármen Lúcia – Julgamento: 01/08/2011 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno – DJe 195 10/10/2011 – Public. 11/10/2011.

3 ALGUNS ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

3.1 A Tributação Direta e a Tributação Indireta

A tributação direta e indireta refere-se à maneira em que se dá a absorção econômica do fenômeno impositivo fiscal e, mormente, faz parte da classificação dos impostos.

O imposto direto é aquele em que o próprio contribuinte suporta o ônus econômico da exação, como se dá no Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

O imposto indireto, por outro lado, é aquele em que há a figura da repercussão econômica do ônus tributário, em que se transfere a carga fiscal a

outrem, como ocorre nos impostos incidentes sobre o consumo, como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e o Imposto Sobre Produtos Industrializados.

Nestes impostos, não é o contribuinte de direito quem paga efetivamente o imposto (IPI ou ICMS), mas o contribuinte de fato; é o consumidor final quem suporta o ônus financeiro incidente sobre a operação mercantil:

A classificação dos impostos em direitos ou indiretos, embora ainda considerada por muitos irrelevante para o Direito, sob o argumento de que sedimentada num fenômeno puramente econômico, tem, em nosso entender, relevância jurídica. Basta lembrar as regras da *seletividade em função da essencialidade do produto ou serviço*, e da *não-cumulatividade*, aplicáveis ao IPI e ao ICMS, reveladores da preocupação constitucional com o *contribuinte de fato*.⁷³

Realmente, há uma preocupação do legislador constitucional em preservar o contribuinte de fato, nos tributos diretos, ou melhor, definidos sobre o consumo, no entanto, estamos longe de atingir a esperada igualdade na tributação, diante da prática tributária brasileira, após 05 de outubro de 1988.

Uma simples análise da arrecadação tributária brasileira, nas três esferas da Federação nos revela que estamos longe de proteger o contribuinte de fato, ou consumidor final.

Nosso arquétipo tributário está calcado na tributação sobre o consumo. A renda e o patrimônio, signos distintivos e reveladores maiores da riqueza, não são tão onerados tributariamente quanto deveriam, em detrimento de uma maior incidência fiscal sobre o consumo, o que acaba por, desproporcionalmente, punir os contribuintes de menor renda (pobres).

⁷³ COSTA, 2009, p. 114.

Outra observação essencial refere-se aos impostos reais. O artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, estipula que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

No entanto, esse dispositivo não confere ao legislador a possibilidade de desconsiderar a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária nos impostos reais.

Segundo Geraldo Ataliba:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.⁷⁴

Também nessa modalidade de impostos, reais, que acabam por se revestir de incidência indireta e afeta diretamente o consumo das famílias, deve se compatibilizar a real capacidade econômica do contribuinte de fato e não somente do contribuinte de direito.

Segundo Luciano Amaro:

Ou seja, não se pode, na criação de impostos reais (como soem ser os impostos indiretos), estabelecer critérios de quantificação do gravame em termos que ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte, ou do contribuinte 'de fato', em função de quem, nos tributos indiretos, deve ser aplicado o princípio. Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso dos impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte 'de fato'.⁷⁵

Verificamos a importância do respeito à capacidade contributiva também nos impostos indiretos e naqueles que incidem sobre as coisas. A dignidade da pessoa humana requer cuidados especiais, mormente em se tratando de pagamento de

⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 141.

⁷⁵ AMARO, 2014, p. 165.

tributos que oneram e afetam o acesso ao rol de direitos sociais do contribuinte, como o lazer, vestuário, alimentação, transporte e moradia.

A tributação sobre o consumo tem sobrecarregado demasiadamente os contribuintes da denominada baixa renda. É que o veremos no subitem abaixo.

3.2 A Tributação Sobre o Consumo, a Renda e o Patrimônio: Quadro Comparativo

Fizemos uma análise comparativa acerca da tributação por meio de impostos e contribuições previdenciárias em três esferas da Federação. Buscamos informações públicas calcadas na Lei de Acesso à Informação (nº 12.527/11) sobre o montante arrecadado por meio de impostos, contribuições e transferências constitucionais (artigos 158 e 159 da Constituição Federal) no município de Jaú/SP, no Estado de São Paulo e na União, no exercício de 2013.

Merece destaque positivo a manutenção de rica base de dados no portal da transparência do Município de Jaú/SP, que disponibiliza, pormenorizadamente, todas as informações da sua arrecadação financeira.

Enquanto que o portal da Fazenda Pública do Estado de São Paulo (FESP) merece destaque negativo, pois somente valores relativos à própria arrecadação constam do referido portal da transparência. Informações importantes como os repasses ao Fundo de Participação dos Estados nos termos dos artigos 157 e 159 da Constituição Federal, não foram localizadas, mas não descaracterizam a tributação sobre o consumo como detentora do maior filão arrecadatório da República Federativa do Brasil.

Sublinhamos que foram considerados como impostos sobre o patrimônio: o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU; o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA; o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR; o Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI; o Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD.

Consideramos tributos sobre a renda: o imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, além da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Por fim, ilustramos que consideramos tributos sobre o consumo as Contribuições: para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, para o Programa de Integração Social – PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, além dos Impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e Sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, além dos Impostos de Importação – II, e Sobre Operações Financeiras – IOF e da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustível.

Portanto, consideramos relação de consumo para fins de tributação tanto a produção e circulação de mercadorias, como a prestação de serviços, em sintonia ao que dispõe o Código de Defesa do Consumidor – CDC (Lei nº 8.078/90).

Vejamos a arrecadação tributária do município de Jaú, no interior do Estado de São Paulo,⁷⁶ que teve uma arrecadação total de R\$ 267.367.377,73 (duzentos e

⁷⁶ Disponível em: <<http://jau.prefeitura.sp.etransparencia.com.br/portal/transparencia.aspx>>. Acesso em: 12 mar. 2014.

sessenta e sete milhões, trezentos e sessenta e sete mil, trezentos e setenta e sete reais e setenta e três centavos) em 2013.

Desta cifra, consta o seguinte:

1. Receita tributária própria: R\$ 54.341.173,71 (20,3245%)
 - 1.1. Impostos: R\$ 43.553.947,34 (16,2899%)
 - IPTU: R\$ 18.224.765,76 (patrimônio)
 - IR: R\$ 2.857.929,04 (renda, artigo 158, inciso I, da CF/88)
 - ITBI: R\$ 4.707.286,62 (patrimônio)
 - ISSQN: 17.763.955,52 (serviços – consumo)
 - 1.2. Taxas: R\$ 10.787.226,37 (4,0346%)
2. Receita de contribuições (iluminação pública: artigo 149-A da CF/88): R\$ 3.440.510,89 (1,2868%)
3. Receita patrimonial (aluguéis, dividendos, remuneração de depósitos bancários): R\$ 1.530.135,20 (0,5722%)
4. Receita de serviços (inscrições em concursos públicos etc.): R\$ 12.959,55 (0,0048%)
5. Transferências correntes: R\$ 191.973.422,39 (71,8013%)
 - 5.1. Transferências Intergovernamentais: R\$ 189.915.273,80 (71,0315%)
 - 5.1.1. Transferências da União: R\$ 58.358.234,79 (21,8269%)
 - 5.1.1.1. Fundo de Participação dos Municípios (artigo 159, inciso I, alínea 'a', da CF/88): R\$ 35.418.849,05 (renda (IR) e consumo (IPI)) – R\$ 17.709.424,525 (metade relativa ao consumo e metade relativa à renda)
 - 5.1.1.2. Cota parte do ITR: R\$ 436.158,65 (patrimônio)
 - 5.1.1.3. 1% do FPM (artigo 59, inciso I, alínea 'd', da CF/88): R\$ 1.571.407,36 (R\$ 785.703, 68, metade relativa ao consumo e metade relativa à renda)
 - 5.1.1.4. Outras (compensações financeiras, SUS, FNDE, FNAS etc.): R\$ 20.011.819,73
 - 5.1.2. Transferências do Estado
 - 5.1.2.1 Participação na Receita do Estado: R\$ 84.167.471,19 (31,48%)
 - 5.1.2.1.1. Cota parte do ICMS (artigo 158, inciso IV, da CF/88): R\$ 62.192.985,89 (consumo)
 - 5.1.2.1.2. Cota parte do IPVA (artigo 158, inciso II, da CF/88): R\$ 21.512.442,82 (patrimônio)
 - 5.1.2.1.3. Cota parte IPI Exportação (artigo 159, § 3º, da CF/88): R\$ 453.389,95 (consumo)
 - 5.1.2.1.4. Cota parte CIDE (artigo 159, § 4º, da CF/88): R\$ 8.652,53 (consumo)
 - 5.1.2.2. Outras transferências do Estado: R\$ 2.028.968,03
 - 5.1.3. Transferência Multigovernamental (FUNDEB): R\$ 45.360.599,79
 - 5.2. Transferências de Instituições Privadas: R\$ 289.907,39
 - 5.3. Transferências de Convênios: R\$ 1.768.241,20
6. Outras receitas correntes (multas, juros, indenizações e restituições, receita da dívida ativa e receitas diversas): R\$ 16.069,175,99 (6,0101%).⁷⁷

⁷⁷ *Idem*. Acesso em: 12 mar. 2014.

Verificamos que a arrecadação decorrente da tributação sobre o consumo, seja a realizada pelo ente (ISSQN) ou em virtude de transferências (ICMS, IPI, CIDE etc.) perfaz a quantia de R\$ 98.914.111,79 (noventa e oito milhões, novecentos e quatorze mil, cento e onze reais e setenta e nove centavos), ou 36,99% do total arrecadado pelo Município de Jaú/SP no ano de 2013 (R\$ 267.367.377,73 – que, inclusive, conta com repasses que não representam valores atinentes à arrecadação de tributos).

A tributação sobre a renda representou em 2013 no Município de Jaú/SP a arrecadação da quantia de R\$ 21.353.057,24 (vinte e um milhões, trezentos e cinquenta e três mil, cinquenta e sete milhões e vinte e quatro centavos), 7,98% do total arrecadado pelo Município de Jaú/SP no ano de 2013 (R\$ 267.367.377,73 – que, inclusive, conta com repasses que não representam valores atinentes à arrecadação de tributos).

Enquanto que a tributação sobre o patrimônio alcançou em 2013 a arrecadação da quantia de R\$ 44.880.653,85 ao Município de Jaú/SP, ou 16,78% do total arrecadado pelo Município de Jaú/SP no ano de 2013 (R\$ 267.367.377,73 – que, inclusive, conta com repasses que não representam valores atinentes à arrecadação de tributos).

De outro lado, analisando a Receita Tributária do Estado de São Paulo, de janeiro a dezembro de 2013,⁷⁸ percebemos que a situação de oneração excessiva do consumo por meio da imposição tributária chega ao seu extremo.

O sítio eletrônico da FESP nos informa que em 2013, o Estado de São Paulo arrecadou com impostos, sem considerar os repasses do Fundo de Participação dos

⁷⁸ Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2014/janeiro/analise_receita.asp>. Acesso em: 15 abr. 2014.

Estados: R\$ 135.800.900,000,00 (cento e trinta e cinco bilhões, oitocentos milhões e novecentos mil reais).

Desta quantia bilionária, a tributação sobre o consumo representada por apenas um tributo, o ICMS, responde por 84,16% do total, ou R\$ 114.293.000.000,00 (cento e quatorze bilhões e duzentos e noventa e três milhões de reais).

A arrecadação tributária sobre o patrimônio do Estado de São Paulo em 2013 representou pouco mais de 10% do total, mais precisamente 10,17% do quanto ingressou nos cofres paulistas naquele exercício:

- a) IPVA: 9,1425% – R\$ 12.415.700.000,00; e,
- b) ITCMD: 1,0301% – R\$ 1.399.000.000,00.

Essa situação é verdadeiramente injusta com o trabalhador assalariado, com o pobre, com a classe média baixa e alta, pois nos onera de maneira desproporcional.

Vejamos a arrecadação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB: nos informa o Governo Federal que a arrecadação das receitas administradas pela RFB, em 2013, culminou com a quantia de R\$ 1.128.261.000.000,00 (um trilhão, cento e vinte e oito bilhões e duzentos e sessenta e um milhões de reais).⁷⁹

Desta cifra trilionária, houve praticamente um empate entre a tributação sobre o consumo e sobre a renda, com 33,35% e 32,62% do total, respectivamente, ao passo que a receita previdenciária fez o percentual de 30,15% da arrecadação de 2013 no Brasil.

A tributação sobre o consumo pelo poder público federal é identificada pelos seguintes impostos e contribuições:

- a) COFINS e PIS/PASEP: R\$ 259.680.000.000,00;
- b) II e IPI vinculado à importação: R\$ 53.737.000.000,00;
- c) IPI: R\$ 32.719.000.000,00;
- d) CIDE Combustíveis: R\$ 35.000.000,00; e,
- e) IOF: R\$ 30.175.000.000,00.

⁷⁹ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2013/Analisemensaldez13.pdf>>. Acesso em: 18 abr. 2014.

A tributação sobre a renda pelo poder público federal é identificada pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e pela contribuição social sobre o lucro líquido, assim dispostos:

- a) IRPJ /CSLL: R\$ 197.165.000.000,00;
- b) IRRF – rendimentos de residentes no exterior: R\$ 17.390.000.000,00;
- c) IRRF – outros rendimentos: R\$ 10.192.000.000,00;
- d) IRPF: R\$ 27.146.000.000,00;
- e) IRRF – rendimentos de capital: R\$ 35.254.000.000,00; e,
- f) IRRF – rendimentos do trabalho: R\$ 80.902.000.000,00.

Por meio desses dados, demonstramos que o consumo, somadas as três esferas tributantes analisadas, representa o maior filão da arrecadação tributária brasileira, o que consubstancia verdadeira injustiça fiscal, tendo em conta que na relação de consumo não há forma de se valorizar a capacidade contributiva.

Dizemos com isso que produtos e serviços consumidos pelos pobres custam-lhe mais caro, levando em comparação sua renda auferida mensalmente e a renda da parcela da população mais abastada.

Roque Antonio Carraza, de forma clara e objetiva, disciplina:

Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.⁸⁰

Ou seja, essa situação do desequilíbrio da tributação sobre o consumo malfere o princípio da igualdade, eis que os contribuintes que deveriam suportar o ônus tributário de maneira mais suave, em homenagem ao resguardo do mínimo vital, contribuem com uma parcela mais significativa de seu patrimônio, enquanto que as classes sociais mais abastadas gozam de um tratamento tributário mais privilegiado.

⁸⁰ CARRAZA, 2013, p. 96-97.

Com o passar dos anos, essa discrepância contribuiu para a formação do abismo social brasileiro, com uma conhecida injustiça: a desigual distribuição da renda no país.

3.3 Revelação da Desigualdade e da Injustiça Tributária Brasileira

A capacidade contributiva é aliada dos direitos fundamentais de primeira e segunda dimensão.⁸¹ Em um primeiro momento, de liberdade pública, o Estado não tem legitimidade de invadir o patrimônio do contribuinte sem consenso parlamentar e justiça ou moderação, de outro deve proporcionar equilíbrio entre os membros da comunidade na missão de custear os serviços do Estado no pacto social.

A capacidade contributiva na segunda dimensão dos direitos fundamentais funcionaria como parte de uma política fiscal consubstanciada em um não agir proposital, ou seja, em atos administrativos comissivos por omissão, tendente a não onerar tributariamente, de forma injusta, as classes sociais menos favorecidas.

Não é dado ao Estado tratar contribuintes que se encontrem em situação equivalente de forma desigual. O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, explicitamente veda aos entes da federação que instituem 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.

⁸¹ Perfilhamos do entendimento de que a expressão dimensão é mais rica que geração de direitos fundamentais, na ideia de que não há superação ou distanciamento entre uma ou outra "geração" de direitos humanos, mas sim complementação entre as diversas dimensões identificadas.

O ônus fiscal deve ser repartido conforme a capacidade econômica do contribuinte de suportar a carga tributária. Ora, nos parece muito simples de se abstrair a premissa de que os mais abastados devem contribuir com as despesas públicas com uma parcela maior da sua renda ou patrimônio, enquanto que os menos favorecidos economicamente têm o direito de contribuir com uma parcela menor do seu patrimônio ou renda, em escala de arrecadação que merece ser proporcional.

Percebemos claramente que aquele que deveria ser o principal tributo arrecadatário da Fazenda Nacional, o Imposto de Renda, não tem sido utilizado como instrumento de redistribuição da renda, mas sim como um meio indutor de receitas para os cofres públicos federais.

As contribuições PIS, COFINS e CSLL, além de onerarem sobremaneira a cadeia produtiva, fazem com que o empresariado e o terceiro setor sofram para custear os ônus fiscais inerentes à manutenção dos estabelecimentos.

Além disso, as mencionadas contribuições sociais repercutem no preço final das mercadorias e serviços, sobrecarregando o consumidor final de maneira injusta.

Noutra senda, o patrimônio não tem sido tributado com o mesmo fervor pelo Estado. Os dados relativos ao ITR, por exemplo, sequer foram disponibilizados pela RFB. O IPTU e os impostos sobre a herança e doação (ITCMD) e sobre a alienação de bens imóveis (ITBI) não configuram uma parcela da arrecadação tributária significativa, em comparação com os tributos sobre a renda e o consumo, de tal modo que nossa tributação como um todo é enviesada pelo princípio da praticabilidade, que impulsiona o Fisco a escolher os meios mais facilitados de imposição, fiscalização e cobrança dos tributos.

No entanto, o exercício, pelo Estado, do princípio da praticabilidade da tributação não pode configurar ofensa aos demais princípios norteadores da limitação ao poder de tributar, dentre eles o da capacidade contributiva.

Por essa razão, nossa matriz de incidência tributária carece de uma reforma que promova a justiça fiscal, reduzindo e aliviando a tributação sobre o consumo, reformando a tributação sobre a renda, além da elevação da tributação sobre o patrimônio.

Há a necessidade premente de se modificar a tributação sobre o patrimônio, o consumo e a renda.

Enquanto que a tributação sobre o consumo tende a ser mais regressiva, ou seja, incide com maior vigor sobre a população de baixa renda, a tributação sobre a renda tende a ser mais progressiva, atingindo a população mais abastada com porcentagens maiores de incidência tributária.

Falando sobre o imposto sobre o consumo, Alfredo Augusto Becker explicita que:

A existência ou inexistência do *direito de reembolso* do tributo não tem nenhuma influência no tocante ao gênero jurídico do tributo; entretanto poderá ter uma importância decisiva no que diz respeito à *validade* (constitucionalidade) da regra jurídica criadora daquele tributo, somente nos países que possuem regra jurídica constitucional estabelecendo o 'princípio da capacidade contributiva'.⁸²

É o caso do sistema constitucional brasileiro que premia a capacidade contributiva, limitando o poder de tributar. No entanto, o princípio da capacidade contributiva fraquejar nas relações de consumo, que são oneradas de forma excessiva, atacando a dignidade da população de baixa renda.

Socorre-nos novamente o nobre professor Roque Antonio Carraza, com sua percuciência:

Dando curso à ideia, é jurídico e altamente louvável que as cargas impositivas das pessoas políticas sejam repartidas entre as pessoas de acordo com as possibilidades econômicas de cada uma. Realmente, seria anti-isonômico, além de irrazoável e atentatório ao direito de propriedade e à própria garantia do *mínimo existencial*, que os pobres e os milionários suportassem o mesmo peso econômico dos impostos, até porque aqueles não têm capacidade contributiva.⁸³

⁸² BECKER, 2007, p. 442.

⁸³ CARRAZA, 2013, p. 98.

A vulneração do mínimo vital fere de morte o princípio da capacidade contributiva, premiando contribuintes com maior fôlego econômico e desprestigiando, na tributação sobre o consumo, contribuintes com diminuta renda ou capital.

Ainda segundo Becker:

A terceira e última deformação sofrida pelo princípio da capacidade contributiva, ao ingressar no mundo jurídico, resume-se nisto: renda ou capital presumido deve ser renda ou capital *acima do mínimo indispensável*. Por exemplo: constitui renda e capital *abaixo* do mínimo indispensável: o salário que as leis trabalhistas definirem como salário-mínimo; o consumo de bens indispensáveis à sobrevivência, exemplo: água, sal, açúcar, leite, pão, carne, verduras; a utilização de bens indispensáveis, exemplo: casa de moradia, vestuário.⁸⁴

Em verdade, tanto a tributação sobre a renda como aquela que incide sobre o patrimônio deve respeitar o mínimo vital. Somente será legítima a exigência fiscal se preservarmos o mínimo indispensável para que o indivíduo sobreviva com dignidade, em respeito ao fundamento da nossa República inscrito no artigo 1º, III, da Constituição Federal.

Nossa tributação revela-se desequilibrada, pois se mostra extremamente regressiva no seu conjunto. Segundo dados da pesquisa do orçamento familiar realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, apresentados em estudo realizado pelo economista Marcio Pochmann, à época presidente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, entregue ao Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, em 15 de maio de 2008, há evidente injustiça tributária, no Brasil. Vejamos:

A Carga Tributária Bruta é constituída por tributos diretos que incidem sobre a renda e o patrimônio, e por tributos indiretos que incidem sobre o consumo. É sabido que a tributação indireta têm características regressivas, isto é, incidem mais sobre os mais pobres, enquanto que a

⁸⁴ BECKER, 2007, p. 532.

tributação direta possui efeitos mais progressivos, incidindo mais sobre os mais ricos. O Gráfico acima confirma essa regra geral para o Brasil, mas com um grave problema: o peso da tributação indireta é muito maior do que o da tributação direta, tornando regressivo o efeito final do nosso sistema tributário. Ademais, o grau de progressividade da tributação direta ainda é baixo no Brasil. O décimo mais pobre sofre uma carga total equivalente a 32,8% da sua renda, enquanto o décimo mais rico, apenas 22,7. Isto é absolutamente inaceitável, principalmente em um país de enorme desigualdade de renda como o Brasil.⁸⁵

Segundo veiculado pela imprensa: esse estudo mostra que 75,4% da riqueza do país está concentrada nas mãos dos 10% mais ricos e que os mais pobres pagam até 44,5% mais impostos.⁸⁶

Em complemento aos dados fornecidos no subitem anterior, direcionamos a atenção do leitor ao estudo denominado *Estatísticas Tributárias na América Latina 2014 (Estadísticas tributarias en América Latina 2014)*, elaborado conjuntamente pelos seguintes organismos: *Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE*, *Centro de Desarrollo de la OCDE*, *Comisión Económica de las Naciones Unidas para América Latina y el Caribe (CEPAL)* e pelo *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*.

Esse estudo acompanha a evolução dos sistemas tributários latino-americanos, entre os anos de 1990 a 2012 e nos revela que o Brasil possui a segunda maior carga tributária da América Latina (perdendo apenas para a Argentina), traçando importantes características dos países que compõem esse bloco econômico.

Resumidamente, o estudo nos revela que:

Los ingresos tributarios como proporción del PIB están aumentando en los países de América Latina, pero aún son inferiores a los de la mayoría de los países de la OCDE. En el grupo de 18 países de América Latina y el Caribe (LAC) objeto del informe, el ratio medio de

⁸⁵ Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/2566908/texto-marcio-pochmann.html>>. Acesso em: 22 mar. 2014.

⁸⁶ Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/foha/dinheiro/ult91u402038.shtm>>. Acesso em: 22 mar. 2014.

recaudación tributaria sobre PIB se elevó hasta un 20.7% en 2012, frente al 20.1% de 2011 y el 19.3% de 2010. Entre 1990 y 2012, dicho ratio medio subió más rápidamente que su homólogo de la OCDE. Sin embargo, se sitúa aún muy por debajo del 34.6%, que es el último dato disponible de la OCDE. Existen amplias diferencias nacionales entre los ratios de ingresos tributarios correspondientes tanto a los países latinoamericanos como a los de la OCDE. En 2012, en los países de América Latina y el Caribe incluidos en el informe, dichos ratios oscilan entre el 37.6% de Argentina (por encima de la media de la OCDE) y el 12.3% de Guatemala. Entre los países de la OCDE, ese mismo rango varía entre el 48.0% de Dinamarca y el 19.6% en México.⁸⁷

Citaremos a seguir uma tabela e dois gráficos que demonstram que nosso

Sistema Tributário não promove a justiça fiscal:

Tabela A – Total de Receitas Fiscais em Percentagem do PIB ¹								
	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	16,1	21,5	29,1	30,8	31,5	33,5	34,7	37,3
Bolívia ²	7,2	14,7	22,6	20,5	22,7	20,7	24,2	26,0
Brasil	28,2	30,1	33,8	34,0	32,6	33,2	34,9	36,3
Chile	17,0	18,8	22,8	21,4	17,2	19,5	21,2	20,8
Colômbia	9,0	14,6	19,1	18,8	18,6	18,0	18,8	19,6
Costa Rica	16,1	18,2	21,7	22,4	20,8	20,5	21,0	21,0
Equador	7,1	10,1	12,8	14,0	14,9	16,8	17,9	20,2
El Salvador	10,5	12,2	15,2	15,1	14,4	14,8	14,8	15,7
Guatemala	9,0	12,4	13,9	12,9	12,2	12,3	12,6	12,3
Honduras	16,2	15,3	19,0	18,9	17,1	17,3	16,9	17,5
México ³⁻⁴	15,8	16,9	17,7	20,9	17,4	18,9	19,7	19,6
Nicarágua	n.c.	16,9	17,4	17,3	17,4	18,3	19,1	19,5
Panamá	14,7	16,7	16,7	16,9	17,4	18,1	18,1	18,5
Paraguay ²⁻⁵	5,4	14,5	13,9	14,6	16,1	16,5	17,0	17,6
Peru	11,8	13,9	17,8	18,2	16,3	17,4	17,8	18,1
República Dominicana	8,3	12,4	16,0	15,0	13,1	12,8	12,9	13,5
Uruguai	19,6	21,6	25,0	26,1	27,1	27,0	27,3	26,3
Venezuela ²	18,7	13,6	16,8	14,1	14,3	11,4	12,9	13,7
Média Não Ponderada:								
AL (18) ⁶	13,6	16,4	19,5	19,5	18,9	19,3	20,1	20,7
OCDE (34) ⁷	32,9	35,2	35,0	34,5	33,6	33,8	34,1	n.c.

Fonte: Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/97892642333212551107943-en-fr>>. Acesso em: 12 jul. 2014.

1. Os valores excluem receitas dos governos locais na Argentina (mas inclui os rendimentos provenientes das províncias), Bolívia, Costa Rica (até 1997), República Dominicana, Equador, El Salvador, Honduras, Nicarágua, Panamá (até 1998), Paraguai (até 2004, 2011 e 2012), Peru (até 2004), Uruguai e Venezuela desde que os dados não estão disponíveis.

2. Dados estimados para 2011 e 2012.

3. Na produção de hidrocarbonetos de dados e do CIAT direitos CEPAL são tratados como receitas não fiscais.

⁸⁷ Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/97892642333212551107943-en-fr>>. Acesso em: 12 jul. 2014.

4. Os dados incluem as receitas esperadas estimadas em níveis estaduais e municipais para 2012.
5. CEPAL não incluídos como contribuições de imposto de renda para fundos de pensões e das pensões de certos sectores, como a estrada de ferro, bancos e a Administração Nacional de Eletricidade (ANDE).
6. Representa um grupo de 18 países da América Latina. Chile e México também fazem parte do grupo da OCDE.
7. Representa a média não ponderada para os países membros da OCDE.

Na tabela acima, verificamos que a carga tributária brasileira em porcentagem do Produto Interno Produto cresceu 8,1 pontos percentuais, de 28,2% do PIB em 1.990, para 36,3% do PIB em 2.012, ou um crescimento real de 28,72%, em 22 anos. Esse crescimento, no entanto, veio acompanhado de uma melhor racionalização dos gastos públicos e de uma gestão fiscal mais equilibrada, após períodos turbulentos de inflação descontrolada.

Ademais, o estudo em questão nos demonstra que houve elevação da arrecadação tributária por meio da incidência dos tributos sobre o consumo. A tributação direta nos países da América Latina, e neste quesito a realidade brasileira somente confirma essa tendência, representada pelos tributos sobre a renda, lucro ou faturamento (outras utilidades), é menor do que a tributação indireta, representada pelos tributos gerais ou específicos sobre o consumo, em franca contrariedade com a prática tributária dos países signatários da OCDE, em que a tributação sobre a renda (direta) é bem maior que a tributação sobre o consumo (indireta), em homenagem à justiça fiscal e à capacidade contributiva dos cidadãos e das empresas.

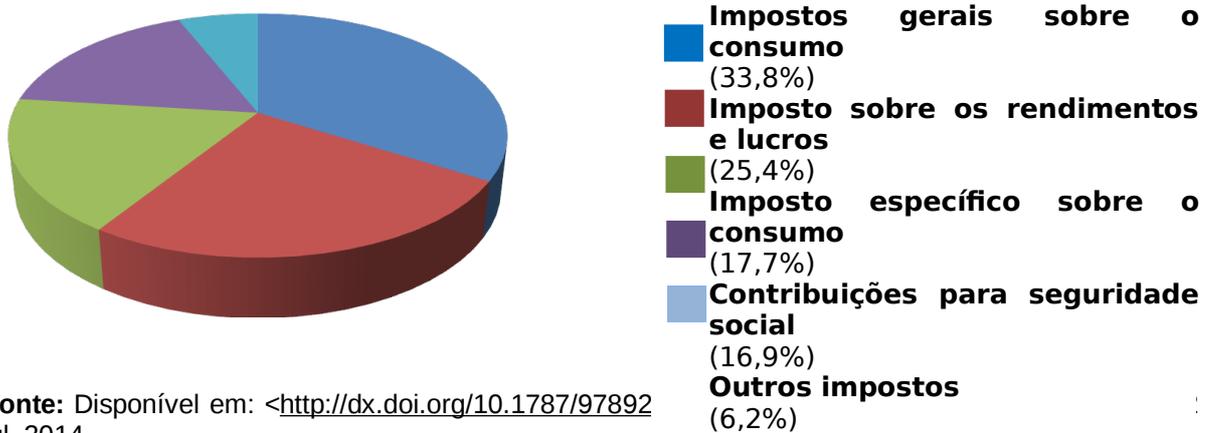
Diz a estatística em exame, textualmente:

Si se comparan los países de la OCDE y de América Latina, salta a la vista la principal diferencia de estructura impositiva entre estos dos grupos: en relación con la OCDE, América Latina registra una incidencia de los impuestos directos relativamente baja, compensada por ingresos fiscales elevados en concepto de impuestos indirectos (véase el gráfico B). En concreto, América Latina depende acusadamente de los impuestos sobre los bienes y servicios, que representan aproximadamente la mitad de los ingresos tributarios totales, en comparación con el 30% en el caso de las economías de la OCDE. A título comparativo, obsérvese que, en América Latina, cerca del 40% de los ingresos tributarios procede de la suma de los

*impuestos sobre la renta y las utilidades y de las contribuciones a la seguridad social, frente al 60% en la OCDE. Esta mayor dependencia de los impuestos indirectos puede acarrear que el sistema tributario sea más regresivo.*⁸⁸

Os gráficos abaixo representam esses dados:

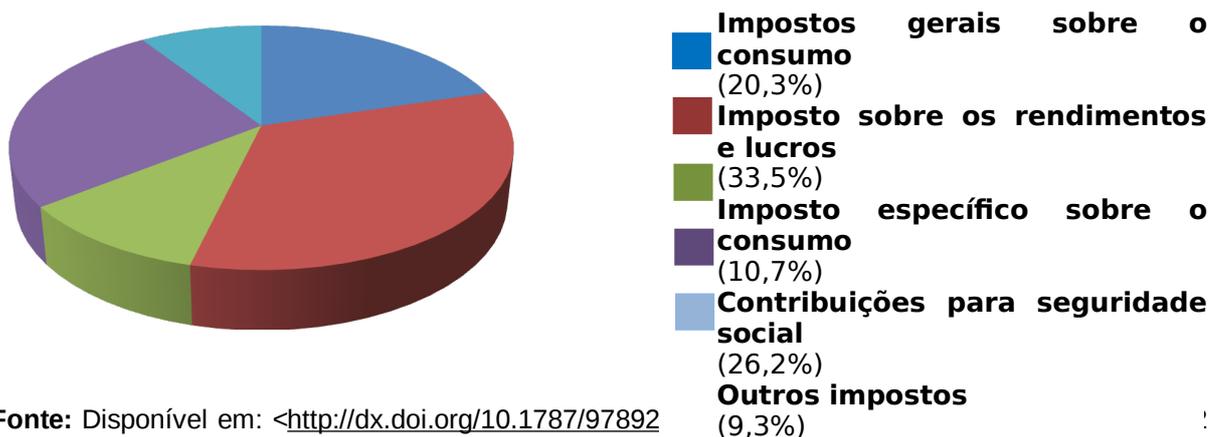
Gráfico A – Estruturas Fiscais na América Latina¹ – 2011



Fonte: Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/97892jul.2014>>

¹ Representa um grupo de 18 países latino-americanos listados na Tabela A. Chile e México também fazem parte do grupo da OCDE.

Gráfico B – Estruturas Fiscais na OCDE¹ – 2011



Fonte: Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/97892jul.2014>>

¹ Representa a média não ponderada dos países membros da OCDE.

Percebemos que a tributação sobre o consumo na América Latina representa 51,8% do total arrecadado, enquanto que a tributação sobre a renda e

⁸⁸ Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/97892642333212551107943-en-fr>>. Acesso em: 12 jul. 2014.

outras utilidades alcança a cifra de 25,4%, as contribuições previdenciárias 16,9% e outros tributos 6,2% (bens imóveis e folha de pagamento) do montante, o que nos revela mais uma vez o quanto estamos acostumados, enquanto Estados em desenvolvimento, a sermos financiados pelo suor econômico das categorias profissionais menos abastadas.

Isso porque, nos desenvolvidos países da OCDE, temos um Sistema Tributário oposto ao nosso, o que tem lhes garantido índices de desenvolvimento humano mais qualificados. Os tributos diretos (sobre a renda, principalmente) representam um filão da arrecadação (33,5%) maior que a soma dos tributos específicos e gerais sobre o consumo (31%), além de que as contribuições à seguridade social arrecadam 26,2 do montante exigido da sociedade, enquanto que os demais tributos (bens imóveis e folha de pagamento) somam 9,3% do total arrecadado.

A escolha do argumento baseado também em dados estatísticos produzidos por organismo internacional qualifica a nossa percepção acerca da injustiça tributária brasileira, eis que a classificação do material e a explicitação das diferenças entre as realidades brasileira (e da América Latina como um todo, exceto países como o Chile, que seria um ponto fora da curva de injustiça social latino-americana) e dos países da OCDE, compilada pelos pesquisadores da OCDE, CIPAL e CIAT, são realizadas (classificação e explicitação) com independência e reforçam a necessidade de se promover uma ampla reforma tributária na República Federativa do Brasil.

Esclarece, uma vez mais, o professor Carraza:

Ademais, a repartição equitativa, entre os contribuintes, da carga econômica dos impostos decorre logicamente do dever que o Estado tem de 'erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais' (cf. artigo 3º, inciso III, da Constituição Federal), tudo em ordem a 'construir uma sociedade livre, justa e solidária' (cf. artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal). De fato, arremeteria contra estes 'objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil' (artigo 3º, *caput*, da Constituição

Federal), a exigência de impostos que, ao invés de minimizar, agravassem as diferenças econômicas e sociais das pessoas.⁸⁹

Em verdade, há órgãos públicos brasileiros que produzem material consistente e indicam o caminho da Reforma Tributária ao Governo Federal.

No Parecer de Observação nº 2 – Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional (de dezembro de 2010), apresentado no âmbito do Observatório da Equidade, projeto do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, os conselheiros do órgão indicam que persiste a necessidade de se promover uma Reforma Tributária, diante das seguintes constatações, dentre outras não menos importantes:

(...)

b) a injustiça e a regressividade do sistema tributário nacional, em que as camadas mais pobres da sociedade pagam proporcionalmente mais impostos;

c) a falta de visibilidade sobre os impostos pagos pelo cidadão aos fiscos federais, estaduais e municipais, dificultando o exercício da cidadania;

(...)

d) a injustiça na distribuição de recursos fiscais na federação, expressa na distância entre o orçamento per capita dos municípios mais pobres em relação aos mais ricos.⁹⁰

Diante da inegável percepção de que os pobres pagam mais tributos em relação aos mais ricos, impõe-se ao poder público a necessidade de reformulação do sistema tributário, que caminhe para a justiça fiscal. E nesse sentido, os conselheiros do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social recomendam:

a) um amplo processo, continuado e gradativo, de reformulação do Sistema Tributário Nacional na direção da justiça fiscal e da equidade na distribuição da carga tributária, com base no princípio da capacidade contributiva;

b) prioridade aos impostos sobre a Renda e o Patrimônio como forma de permitir desonerações e reduções graduais na carga dos

⁸⁹ CARRAZA, 2013, p. 89-99.

⁹⁰ Disponível em: <file:///C:/Users/20072196890/Downloads/Parecer_de_Observa%C3%A7%C3%A3o_n.%C2%BA_2-Indicadores_de_Equidade_do_Sistema_Tribut%C3%A1rioNacional.12-2010-%20(1).pdf>. Acesso em: 11 jul. 2014.

impostos indiretos, considerados os maiores responsáveis pela regressividade do sistema;

c) revisão na tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física ampliando o número de alíquotas para evitar distorções especialmente para faixas de renda mais baixas. É também consenso que as tabelas e limites legais – quando estabelecidos – devem prever formas automáticas de ajuste para não se transformarem em instrumentos de arrecadação fiscal disfarçada;

d) criar incentivos para que os estados e municípios passem a privilegiar os impostos sobre o patrimônio e a renda em sua estrutura tributária, tais como prêmio pelo esforço de arrecadação do Imposto de Herança nos estados e do IPTU nos municípios. Ainda com relação ao IPTU, sugerimos inserir dispositivos na legislação nacional que determinem a obrigatoriedade da revisão periódica da planta genérica de valores.⁹¹

Percebemos que muitos dos pontos de vista defendidos nessa dissertação encontram ressonância em estudos propositivos do Governo Federal, de tal maneira que a sua implementação não nos parece utópica, pelo contrário, efetivamente se mostram viáveis de serem introduzidos na legislação tributária brasileira.

A ação de priorizar os impostos sobre a renda e o patrimônio, aliviando a tributação sobre o consumo, promoveria a proteção do princípio da capacidade contributiva, reduzindo a incidência tributária sobre o mínimo existencial.

A revisão da tabela do imposto sobre a renda, bem como a racionalização da cobrança do imposto estadual sobre a herança (ITCMD) e do imposto municipal sobre imóveis (IPTU) valorizaria a capacidade contributiva, onerando tributariamente os indivíduos que efetivamente revelem a aquisição ou a manutenção da riqueza, signo distintivo da cobrança dos impostos.

O Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) foi criado pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que estabelece que ao Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social compete assessorar o Presidente da República na formulação de políticas e diretrizes específicas e apreciar propostas de políticas públicas, de reformas estruturais e de desenvolvimento econômico e social

⁹¹ Disponível em: <file:///C:/Users/20072196890/Downloads/Parecer_de_Observa%C3%A7%C3%A3o_n.%C2%BA_2-Indicadores_de_Equidade_do_Sistema_Tribut%C3%A1rioNacional.12-2010-%20(1).pdf>. Acesso em: 11 jul. 2014.

que lhe sejam submetidas pelo Presidente da República, com vistas na articulação das relações de governo com representantes da sociedade.⁹²

O Observatório da Equidade, por sua vez:

[...] teve sua criação aprovada na 16ª Reunião do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, realizada em 23 de março de 2006. O projeto do Observatório tem sua origem na Agenda Nacional de Desenvolvimento do CDES, que declara as desigualdades vigentes na sociedade brasileira como obstáculos estruturais para o desenvolvimento do país. O Observatório tem o objetivo de ampliar o conhecimento da sociedade sobre situações de desigualdade, disponibilizando informações sobre as ações, projetos, políticas e recursos existentes que buscam materializar os objetivos e metas para superá-las. Com isso, espera-se ampliar a capacidade de a sociedade civil debater, propor políticas públicas e ações sociais, monitorar, avaliar e cobrar resultados das ações dos atores governamentais e não governamentais.⁹³

Se pensarmos na doutrina formulada por John Rawls, em seu clássico *Uma Teoria da Justiça*, podemos apreender a partir da sua defesa do véu da ignorância que, numa certa sociedade em que se fossem discutir a imposição tributária, num debate que colacionasse os membros dessa sociedade, despidos de sua real situação no mundo, qual seria o modelo de tributação mais isonômico, ou nas palavras de Rawls, mais equânime?⁹⁴

Será que nessa sociedade imaginária de Rawls que se organizaria a partir do véu da ignorância, não seriam decididas questões fundamentais em matéria de estruturação de um Sistema Tributário em que os mais ricos pagariam ao Estado, na forma de obrigações tributárias tendentes a financiar a ação estatal a cumprir a sua Constituição, por meio da disponibilização de políticas públicas as mais variadas, mais dinheiro que os menos abastados economicamente?

Evidentemente que sim, a ideia de financiamento do Estado de forma mais onerosa pelos mais abastados, ou mais afortunados, não é mera repetição de cunho ideológico, mas questão de fundo filosófico da mais alta indagação, em que a

⁹² Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/conteudo/41/o-que-e-o-cdes.htm>>. Acesso em: 18 jul. 2014.

⁹³ Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/grupo/61/observatorio-da-equidade.htm>>. Acesso em: 18 jul. 2014.

⁹⁴ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, *passim*.

análise da distribuição do ônus tributário em determinado Estado é suficiente para se classificá-lo como justo ou injusto.

Aquele modelo de Estado em que os ricos ou mais afortunados pelo talento, ou pela oportunidade de educação, ou de ingresso no mercado de trabalho ou de investimentos, são tributados de forma mais leve do que os meros assalariados ou menos favorecidos economicamente, como é caso brasileiro, não pode ser considerado um Estado justo.

Isso porque, temos dois princípios fundamentais na estruturação política de um Estado, a liberdade e a igualdade. Não basta a um Estado, portanto, proteger a livre iniciativa e a livre concorrência, pilares da ordem econômica brasileira, nos termos do artigo 170, *caput* e inciso IV, da Constituição Federal.

É preciso ir além, e a nossa Magna Carta nos condiciona a tanto protegendo a igualdade, ao estipular, no mesmo artigo 170, que a nossa ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano, tendo por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observando-se, ainda, o princípio da redução das desigualdades regionais e sociais, em reforço ao artigo 3º, da Carta Política, que exige a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com objetivo fundamental de, dentre outros, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

O Sistema Tributário, ou mais precisamente, o tributo, deveria ser utilizado como indutor da proteção da dignidade da pessoa humana, o tributo deveria ser direcionado a promover melhor distribuição de renda.

No entanto, a crítica que se faz presente nessa dissertação, com base nos dados estatísticos acima catalogados, é que o Estado brasileiro não tem dado conta de promover a igualdade na matéria tributária, ofendendo a capacidade contributiva da população, ao onerar de forma mais leve os ricos, ao mesmo passo em que tributa mais pesadamente os mais pobres.

Não desconsideramos que podem surgir dificuldades ao legislador na eleição dos signos distintivos de riqueza, aptos a ensejar uma tributação mais equilibrada. No entanto, outras medidas paliativas poderiam ser introduzidas para atenuar o impacto da carga tributária incidente nas relações de consumo, que deterioram economicamente as camadas mais pobres da sociedade, como a concessão de isenções tributárias.

Alfredo Augusto Becker esclarece:

Na escolha dos fatos signos presuntivos de renda ou capital, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou de capital *acima do mínimo indispensável*, por exemplo: automóvel, aparelhos elétricos, fumos, bebidas (exclusive água pura) etc. Entretanto, na maior parte dos casos, o fato não permite, por si mesmo, presumir renda ou capital acima do mínimo indispensável. Por isto, em todos estes casos, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a criar *isenções tributárias*, simultaneamente com a lei criadora do tributo cuja hipótese de incidência é aquele fato que, por si mesmo, não faz presumir renda ou capital acima do mínimo indispensável.⁹⁵

E, detectada essa conjuntura política que interfere nas condições de sobrevivência digna dos cidadãos desse país, ou seja, verificando-se que o Sistema Tributário tem onerado regressivamente as camadas econômicas mais baixas da população, algo deve ser feito urgentemente, sob pena de perpetuação do distanciamento entre as classes mais e menos favorecidas da nossa pirâmide social, aprofundando o abismo ainda existente na questão do poder de compra ou de investimento da população, fato que interfere na qualidade de vida dos cidadãos, em flagrante violação ao fundamento da República brasileira de valorização da dignidade da pessoa humana.

Em Justiça como Equidade, John Rawls, de certa forma, reitera, alterando alguns aspectos da posição original (véu da ignorância) outrora defendida em Uma Teoria de Justiça e nos direciona o seguinte pensamento:

O que mais nos preocupa são princípios razoáveis de justiça para a estrutura básica. São princípios que seria razoável aos cidadãos

⁹⁵ BECKER, 2007, p. 534.

livres e iguais aceitarem para especificar os termos eqüitativos de sua cooperação social. A justiça como eqüidade conjectura que os princípios que parecem razoáveis para esse propósito, levando-se tudo em conta, são os mesmos princípios que representantes racionais dos cidadãos, quando submetidos a restrições razoáveis, adotariam para regular suas instituições básicas. No entanto, que restrições são razoáveis? Dizemos: aquelas que surgem quando se situam simetricamente os representantes dos cidadãos, representados exclusivamente como pessoas livres e iguais, e não como pertencentes a esta ou àquela classe social, ou como possuidores destes ou daqueles talentos naturais, ou desta ou daquela concepção (abrangente) do bem.⁹⁶

Neste sentido, nos parece razoável, ou melhor, proporcional tributar os mais abastados de forma mais intensa, com alíquotas progressivas, em um modelo de tributação que privilegie os menos afortunados, em homenagem a uma sociedade mais justa, livre e solidária.

Giardina defendia já na década de 1960:

Quel concetto di capacità contributiva globale, che lo interessa l'analisi teoria concernente la giusta distribuzione del carico fiscale, sul piano giuridico non emerge che indirettamente, in seguito ad un'opera di giustapposizione e di sintesi delle nozioni particolari, scaturenti dalle singole leggi d'imposta. Per determinare e conoscere le volutazioni che il legislatore compie, sulla base dei principi politico-giuridici dominante nel tempo e nem luogo considerati, in mérito ala capacità contributiva globale dell'individuo, ocorre procedere ad una ricomposizione dei vari elementi (taluni di maggiore, altri di minore importanza) espressi dai singoli atti institutivi di tributi. Il disegno di distribuzione dei carichi pubblici, dal quale si evince il concetto di capacità contributiva globale formulato dal legislatore, resulta solo dalla considerazione e dall'analisi dell'intero sistema tributário; la conoscenza isolata di una singola legge fiscale non può darne che un'ideia più o meno imperfectta.⁹⁷

Essa situação extremamente injusta proporciona ao intérprete da legislação tributária brasileira a percepção de resquícios claros de inconstitucionalidades, como já apontava Alfredo Augusto Becker, quanto aos países que adotam constitucionalmente o princípio da capacidade contributiva, caso brasileiro. Explicitamente, diz o autor gaúcho:

Nestes sistemas constitucionais, o *conjunto* dos fatos que comprovem a hipótese de incidência daquela regra jurídica deverá

⁹⁶ RALWS, Jonh. **Justiça como Equidade**: uma reformulação. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 116.

⁹⁷ GIARDINA, 1961, p. 397.

apresentar-se no plano da Ciência das Finanças Públicas como um signo *presuntivo* de capacidade contributiva. No caso concreto individual, este signo presuntivo desempenhará a mesma atuação jurídica das presunções *jure et de jure*.⁹⁸

Haveria, assim, presunção absoluta de inconstitucionalidade da legislação que impõe a desmedida tributação sobre o consumo na realidade brasileira, eis que os signos presuntivos de riqueza, tão necessários em um país que adota constitucionalmente o princípio da capacidade contributiva como verdadeiro limitador do poder de tributar, não se revelam presentes nos textos legais, ou se mostram insuficientes para atingir o patrimônio dos mais abastados de forma isonômica, eis que o pobre paga proporcionalmente mais tributo do que o rico, situação mais do injusta, que merece reparo, urgente.

A perpetuação da injustiça fiscal corrompe os princípios fundamentais da República brasileira, pois o descumprimento dos objetivos fundamentais do artigo 3º da Constituição Federal de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, e de erradicação da pobreza e da marginalização, com vistas a reduzir as desigualdades sociais e regionais, como normas programáticas que são, exigem uma urgente reforma tributária que valorize a renda e o patrimônio em detrimento da incidência fiscal sobre o consumo.

⁹⁸ BECKER, 2007, p. 443.

4 UMA TRIBUTAÇÃO ISONÔMICA CONFORME A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.1 A Necessidade de Redução da Tributação Sobre o Consumo

Como vimos acima, nos tópicos 3.3 e 3.4, a tributação sobre o consumo é sobremaneira valorizada no Sistema Tributário brasileiro. Além disso, em comparação com nosso Produto Interno Bruto, o total da tributação pátria representava em 2.012: 36,3% do PIB, segundo as Estatísticas Tributárias na América Latina 1990/2012.⁹⁹

Em 2011, no caso específico brasileiro, a tributação sobre o consumo (impostos gerais sobre o consumo) representava, do total arrecadado com tributos, 39,1%, conforme estatísticas suprarreferidas, enquanto que o percentual médio dos países membros da OCDE era de 20,3%, em 2011.¹⁰⁰

A excessiva tributação sobre o consumo gera uma desigualdade de renda abusiva, em descompasso com o princípio da capacidade contributiva do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal de 1988.

Essa distorção ocasiona uma desigualdade tanto de renda quanto de capital, pois a renda é definida como a somatória da renda do trabalho e da renda do capital.¹⁰¹

Não temos dúvidas a respeito de uma constatação indutiva singela: os países membros da OCDE, como Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Estados

⁹⁹ Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/97892642333212551107943-en-fr>>. Acesso em: 12 jul. 2014.

¹⁰⁰ *Idem*. Acesso em: 12 jul. 2014.

¹⁰¹ PIKETTY, 2014, p. 238.

Unidos da América, Alemanha, Reino Unido, Noruega e demais, possuem uma sociedade menos injusta e mais igualitária na distribuição da renda, bem como na distribuição dos serviços públicos essenciais à população.

A inspiração no modelo tributário dos países membros da OCDE somente nos beneficiaria. Não se trata de transformação radical dos preceitos econômico-financeiros do Brasil, mas sim de adaptação paulatina e justa a um novo modo de arrecadação tributária em que se privilegie a capacidade contributiva.

Isso não significa, por si só, que a tributação nesses países ditos desenvolvidos, de democracia consolidada, seja equânime e avessa a críticas. Há preocupação com os níveis de aumento da desigualdade tanto de renda quanto de capital e trabalho, nos países europeus (exceto os escandinavos que manteriam um nível de desigualdade suave) e nos Estados Unidos da América. Para Thomaz Piketty, a tributação tem papel central na possibilidade de redução da desigualdade.¹⁰²

Segundo Piketty, “a desigualdade aumentou desde os anos 1970-1980, com forte variação entre os países, o que sugere que as diferenças institucionais e políticas tenham exercido papel central”.¹⁰³

Diz ainda o economista francês que a desigualdade do capital é sempre extrema, enquanto que a desigualdade em relação ao trabalho e à renda que ele proporciona é mais moderada.¹⁰⁴

É justamente sobre a renda do trabalho que mais incide a tributação sobre o consumo, medida reveladora da injustiça fiscal, fato que contribui para níveis alarmantes de desigualdade social. Na visão de Piketty:

¹⁰² *Ibidem*, p. 233.

¹⁰³ *Ibidem*, mesma página.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 239-240.

A forte concentração do capital explica-se especialmente pela importância da herança e de seus efeitos cumulativos (por exemplo, é mais fácil poupar quando se herdou um apartamento e não se tem de pagar aluguel). O fato de que o rendimento do patrimônio, em geral, alcança valores extremos desempenha um papel significativo nesse processo dinâmico.¹⁰⁵

A tributação intensa sobre o consumo é injusta porque onera, de forma mais pesada, as pessoas pobres da sociedade, enquanto que uma tributação mais elevada sobre a renda e o patrimônio distribui melhor e mais equanimemente o ônus fiscal entre as pessoas com maior poder aquisitivo, que sentem menos os reflexos tributários, preservando o poder aquisitivo mesmo quando taxados de maneira mais carregada.

A tributação sobre o consumo nivela por baixo a capacidade contributiva dos cidadãos, intensifica o desdém brasileiro em promover igualdade na distribuição da renda produzida pelo esforço laborativo, aniquilando o poder de compra do pobre, que se estabiliza como refém de uma sociedade injusta e concentradora de renda e patrimônio.

Interessante a análise de que a escravidão possa, de alguma forma, ter influenciado nosso injusto Sistema Tributário. Alberto Carlos Almeida explicita:

Quando afirmo que a herança escravista moldou nosso sistema tributário não falo necessariamente no aumento da carga tributária. Entre 1999 e 2007 a nossa carga saltou de 27% do PIB para 36%. Isso nada tem a ver com a herança da escravidão. O que tem relação com ela é tributar proporcionalmente mais os pobres para direcionar os recursos dos impostos proporcionalmente mais para os não pobres ou ricos. Isso é escandaloso, vergonhoso e inaceitável. A estrutura de nossa tributação, que penaliza os pobres, é difícil de mudar sim, mas algum dia precisamos começar a reformá-la. Foram precisos 15 anos para conter de forma sustentável a inflação. Serão necessários pelo menos outros 15 anos para desonerar os pobres e fazer a parte mais influente de nossa sociedade pagar a maior parte dos custos do setor público. É preciso iniciar a caminhada nesta direção o quanto antes.¹⁰⁶

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 241.

¹⁰⁶ ALMEIDA, 2010, p. 165.

A necessidade de mudança de rumos no nosso Estado Fiscal é imperiosamente urgente. O cientista político prossegue com um exemplo ilustrador:

Um dos exemplos mais notáveis de nossa escravidão aplicada aos impostos é a tributação dos alimentos. De acordo com a Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) os 10% mais pobres (renda de 400 reais) gastam 32,68% de sua renda com alimentos. Por outro lado os 10% mais ricos (renda acima de 6 mil reais) gastam somente 9,04% com esse item. Reduzir drasticamente a tributação dos alimentos seria uma maneira rápida e efetiva de reduzir a desigualdade e a pobreza.¹⁰⁷

O espectador menos atento poderia sugerir: o pobre não paga imposto de renda, por isso o Sistema Tributário brasileiro seria de todo modo, justo. Engana-se, pois essa é uma visão míope, apartada do todo. Os alimentos são mais caros para os pobres por causa da tributação indireta, em que o ônus tributário recai sobre o consumidor final. Assim, qualquer imposto indireto sobre alimentos onera mais o pobre que o consumidor da classe média¹⁰⁸ ou os mais ricos.

Todavia, nossa tributação não atende à regra constitucional da progressividade, delineadora do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, mas que poderia ser estendido aos demais impostos em geral.

O professor Carraza, com lucidez, defende:

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. Melhor esclarecendo, as leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forma aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior haverá de ser a alíquota aplicável, na determinação do *quantum debeatur*. Noutros falares, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo.¹⁰⁹

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 166.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 167.

¹⁰⁹ CARRAZA, 2013, p. 99-100.

Marcio Pochmann, em artigo publicado na Universidade Federal de Pernambuco, ressalta:

O padrão concentrado de repartição da renda e riqueza parece ser ainda mais nefasto e excludente quando se chega à informação atual de que somente 5 mil clãs de famílias, de um total de 51 milhões de famílias brasileiras, absorvem 45% de toda a renda e riqueza do país. Tudo isso que faz do Brasil um dos piores países em termos de renda concentrada.¹¹⁰

Por esta razão, defendemos a redução da tributação sobre o consumo. Segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada – IPEA, sobre a distribuição da carga tributária segundo a faixa de salário mínimo, quem percebia mensalmente dois salários mínimos em 2008, suportava uma carga tributária bruta de 53,9% enquanto quem auferisse 8 a 10 salários mínimos suportava uma carga de 35%, ao passo que quem tivesse renda mensal superior a 30 salários mínimos arcava com uma carga de 29%.¹¹¹

Outro dado revelador da mesma Mensagem do IPEA (Comunicado nº 22, de julho de 2009) sobre a carga tributária bruta que incide explicitamente sobre a renda dos proprietários e não proprietários no Brasil, em 2006, nos indicava que os proprietários suportavam um ônus fiscal bruto de 13,6%, enquanto que os não proprietários arcavam com um ônus fiscal bruto de 24,4%.¹¹²

Uma mensagem mais recente do IPEA, constante do Comunicado nº 159, de outubro de 2013 demonstra certa queda da desigualdade social no Brasil, com descolamento entre o crescimento do PIB e o aumento da renda das famílias, ou seja, a despeito do crescimento do PIB estar sendo diminuto, nos últimos anos, o crescimento da renda das famílias tem sido mais acelerado. O PIB de 2012 subiu,

¹¹⁰ Pochmann, Marcio. Revista Economia e Desenvolvimento, Recife (PE), v. 5, n. 1, p. 89-105, 2006.

¹¹¹ Comunicado do IPEA nº 22, de julho de 2009. Disponível em: <http://ipea.gov.br/portal/images/-stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2014.

¹¹² *Idem*. Acesso em: 20 jul. 2014.

termos reais, 0,9% enquanto que a renda total das famílias cresceu 8,9% a mais que a inflação.¹¹³

Ocorre que a elevação da renda das famílias mais pobres não tem sido suficiente para diminuir o abismo que as separa das famílias mais ricas. Portanto, há queda tímida e constante da desigualdade social o Brasil, mas essa queda não tem sido eficaz para corrigir nosso histórico real de desigualdade. Isso porque, observando a renda domiciliar per capita por estratos da população, percebemos que: em 2012, as pessoas que integram o 1% mais rico dos brasileiros têm, em média, renda per capita de R\$ 10.891,49, enquanto que os 5% mais ricos têm, em média, renda per capita de R\$ 5.178,37, ao passo que os 40% mais pobres possuem, em média, renda per capita de R\$ 241,81.¹¹⁴

Esses dados reforçam a tese de que podemos acelerar a redução da desigualdade por meio de uma tributação mais isonômica, com elevação dos impostos: sobre a renda da pessoa física e da pessoa jurídica e sobre o patrimônio das pessoas físicas (heranças e doações: ITCMD e sobre a propriedade territorial urbana e rural: IPTU e ITR) e jurídicas, bem como com a diminuição dos tributos incidentes sobre o consumo.

4.2 A Necessidade de Elevação da Tributação Sobre a Renda e o Patrimônio em Homenagem à Progressividade

A OXFAM, confederação de 17 organizações afins que trabalham em conjunto para encontrar soluções duradouras para a pobreza e a injustiça, tem fornecido informações importantes para compreender como a tributação da

¹¹³ Comunicado do IPEA nº 159, de outubro de 2013. Disponível em: <http://ipea.gov.br/portal/-images/stories/PDFs/comunicado/131001_comunicadoipea159.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2014.

¹¹⁴ *Idem*. Acesso em: 22 jul. 2014.

riqueza é malfeita, impondo um ônus fiscal regressivo a favor dos afortunados, em escala mundial. Não só nos países pobres ou nas nações em desenvolvimento, como o Brasil, há injustiça tributária contribuindo para a concentração odiosa de renda.

No Relatório “Acabar com a Desigualdade Extrema”, a OXFAM denuncia o acordo entre a elite rica e o poder político para distorcer as regras do jogo econômico, minar a democracia e criar um mundo onde as 85 pessoas mais ricas têm tanto quanto a metade da população mundial: essa pequena elite de 85 pessoas tem uma fortuna igual à renda de metade da população do mundo.

Publicado na véspera do Fórum Econômico Mundial de 2014, realizado em Davos, este relatório analisa os efeitos nocivos do aumento da desigualdade nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, permitindo que os ricos para parar o processo democrático e ditar políticas, promovam os seus interesses, em detrimento do resto da população.¹¹⁵

A Nota Informativa da OXFAM “América Latina e Caribe: O Reinado das Elites”, publicado no Fórum Econômico Mundial sobre a América Latina, realizado em abril de 2014 no Panamá:

Explica que a pesar del descenso en la desigualdad registrada en los últimos 10 años, Latinoamérica y el Caribe sigue siendo la región más desigual del mundo y varios de sus países todavía registran niveles de desigualdad comparables a los de algunas naciones de África Subsahariana y del Sudeste asiático.¹¹⁶

Prossegue a Nota Informativa narrando que:

En marzo de 2014, la lista ‘The World’s Billionaires’, publicada anualmente por la Revista Forbes, registraba a 113 latinoamericanos (65 brasileños, 16 mexicanos, 12 chilenos, 8 peruanos, 5 argentinos, 4 colombianos, y 3 venezolanos) entre las personas del mundo con patrimonios netos iguales o superiores a los 1000 millones de dólares. En total sus fortunas suman 438,350 millones de dólares. Durante los últimos dos años, a la lista Forbes han ingresado 51 nuevas fortunas latinoamericanas, siendo Brasil -uno de los 5 países más desiguales de la región- el que más ha aumentado su número

¹¹⁵ Disponível em: <<http://www.oxfam.org/es/node/35305>>. Acesso em: 07 mar. 2014.

¹¹⁶ Disponível em: <<http://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/oxfam-el-reinado-de-las-elites.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

*de multimilionarios. Actualmente es el quinto país con más multimilionarios del mundo: 65 en total.*¹¹⁷

Segundo a Nota Informativa da OXFAM, o Brasil é um dos cinco países mais desiguais da América Latina, e o lugar em que mais tem se percebido o aumento de multimilionários no mundo: 65 pessoas, no total.

A Nota ainda relata que:

*De acuerdo a Forbes, aproximadamente el 76% de la riqueza de los multimillonarios de la región se concentra en 7 sectores económicos. La fortuna de estas 113 personas y sus familias están asociadas a las telecomunicaciones (16%), el sector financiero (16%), la industria de la cerveza (16%), los medios de comunicación (8%), las actividades extractivas -hidrocarburos y minería- (12%), el sector de la construcción y las empresas minoristas (4% cada uno). Alrededor del 12% del patrimonio de los multimillonarios de la región, que pertenece tan solo a 6 personas, está vinculado a la actividad extractiva.*¹¹⁸

Da Nota, ainda abstraímos que a receita gerada em um ano pelas 113 pessoas mais ricas da América Latina seria capaz de remover da pobreza 25 milhões de pessoas.¹¹⁹

A partir dessa circunstância de concentração da riqueza nas mãos de poucos, a melhor solução reside na aplicação rígida da progressividade do imposto de renda, com o intuito de melhor distribuir a receita gerada por um grupo diminuto de empresas.

A Constituição Federal de 1988 estipula claramente no artigo 153 que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

A progressividade enseja uma tributação proporcional à riqueza gerada. O imposto será progressivo quando a alíquota aumentar conforme se eleva a base de cálculo. A progressividade é a técnica mais eficaz ao significado da igualdade material, concreta, pois aqueles que produzirem mais riqueza pagarão efetivamente

¹¹⁷ *Idem.* Acesso em: 11 mar. 2014.

¹¹⁸ *Idem.* Acesso em: 11 mar. 2014.

¹¹⁹ *Idem.* Acesso em: 11 mar. 2014.

mais tributos pelos serviços públicos, em favor daqueles que nada ou pouco produzem e que não suportam o ônus fiscal.¹²⁰

Para um imposto de renda justo, quanto maior a renda ou o provento auferido, maior será a alíquota exigida pelo Fisco. No entanto, a nossa tabela de imposição do imposto de renda da pessoa física é extremamente tímida, ao passo que o imposto de renda da pessoa jurídica tem permitido a perpetuação dos lucros exorbitantes dos grandes conglomerados empresariais.

A tabela progressiva para o cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza para o exercício de 2015, ano calendário 2014, indica isenção a quem possua renda mensal de até R\$ 1.787,77, em homenagem ao mínimo vital, preservando-se um patrimônio mínimo à tributação direta, como narrado no capítulo 2.¹²¹

Prevê ainda as seguintes alíquotas: 7,5% para renda entre R\$ 1.787,78 até 2.679,29; 15% para renda entre 2.679,30 até R\$ 3.572,43; 22,5% para renda entre R\$ 3.572,44 até R\$ 4.463,81, e 27,5% para renda acima de R\$ 4.463,81.¹²²

Vislumbramos verdadeira injustiça na tabela acima. Em primeiro lugar, uma constatação singela comprovada por um exemplo banal: um cidadão que recebe um salário de R\$ 4.465,00 se encontra na mesma faixa da tabela do IRPF de um cidadão que percebe salário de R\$ 50.000,00. Não há respeito à capacidade contributiva, tampouco implementação efetiva do princípio da progressividade.

De outro modo, a escolha por faixa de imposição com alíquotas incidentes a cada 7,5% da renda auferida, também nos parece insuficiente.

Poderíamos adotar 10 faixas de imposição na tabela do imposto sobre a renda da pessoa física, permitindo uma participação mais isonômica da população

¹²⁰ COSTA, 2009, p. 340-341.

¹²¹ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 09 mar. 2015.

¹²² *Idem*. Acesso em: 09 mar. 2015.

que recebe salário, em homenagem à capacidade contributiva, elevando-se a incidência para, por exemplo, 50% da renda nos ganhos mensais do trabalho superiores a R\$ 100.000,00, (cem mil reais).

Poderíamos impor, desta forma, uma tabela do IRPF que premiasse a justiça fiscal, com inúmeras faixas de imposição, elevando-se o número de alíquotas.

De forma conjunta e contínua à elevação da carga tributária sobre a renda, o Estado promoveria uma redução da tributação sobre o consumo, modificando a sistemática de cobrança do IPI e do ICMS e das contribuições sociais que incidem sobre a cadeia produtiva e sobre a prestação de serviços.

A adoção de um imposto sobre valor agregado traria para um mesmo tributo a incidência de três impostos, hoje instituídos e cobrados por diferentes entes da federação: o ISS, o ICMS e o IPI.

O regime da não-cumulatividade tem por escopo não onerar excessivamente o setor produtivo, no entanto induz ao consumidor final os custos inerentes à cadeia que antecede a chegada do produto à prateleira.

Uma linha de raciocínio que privilegia a renda e/ou o lucro auferido pela indústria, comércio e prestação de serviços, conduz a um mecanismo de indução do setor produtivo a partir de uma política tributária que reduzisse a exigência de tributos sobre essa tal cadeia de produção, como as contribuições sobre a folha de pagamento, o faturamento, a receita, aumentando, de outro modo, a tributação sobre a renda e o lucro, com ou sem extinção ou reunião de exações fiscais.

Se observarmos os lucros das instituições financeiras, da indústria automobilística, da indústria de bebidas alcoólicas, extração de minérios, dentre outros gigantes da economia brasileira, perceberemos que há uma lacuna tributária evidente,

que poderia ser suprida pela racionalização da carga tributária, com enfoque na renda e no lucro, sem reduzir a capacidade de produção ou o empreendedorismo.

O lucro do Bradesco em 2013 foi de 12,011 bilhões de reais.¹²³ O lucro do Itaú/Unibanco foi de 15,69 bilhões de reais em 2013.¹²⁴ O lucro do Banco do Brasil foi de R\$ 15,75 bilhões de reais em 2013, o maior da história do sistema financeiro brasileiro.¹²⁵

Enquanto se fala, nos últimos anos, desde 2008, em crise mundial e expectativa de baixo crescimento econômico, as instituições financeiras batem recordes de lucros, em detrimento de uma situação social que exige inclusão e melhor distribuição da renda.

No âmbito do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, temos fôlego para aumentar o percentual de arrecadação com o sistema bancário, pelo menos, além de melhor taxar a renda dos mais abastados.

A aplicação da progressividade aos impostos é fundamental para o Estado Social, desempenhando papel essencial em sua edificação e na modificação da estrutura da desigualdade no século XX, consubstanciando-se em elemento nuclear para salvaguardar sua existência no século XXI.¹²⁶

Durante cerca de 50 anos, entre as décadas de 1930 e 1980, nos Estados Unidos, as alíquotas mais elevadas do imposto sobre a renda foi, em média, de 81%, com a nítida função de diminuir a desigualdade social após a crise dos anos 1930.¹²⁷

A elevação das alíquotas do imposto sobre a renda representa medida de justiça fiscal por excelência, que deveria nortear um responsável debate na

¹²³ Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2014/01/bradesco-tem-lucro-liquido-de-r-12-bilhoes-em-2013.html>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

¹²⁴ Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2014/02/lucro-do-itaunibanco-sobe-para-r-1569-bilhoes-em-2013.html>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

¹²⁵ Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2014/02/banco-do-brasil-tem-lucro-liquido-de-r-158-bilhoes-em-2013.html>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

¹²⁶ PIKETTY, 2014, p. 484.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 485.

sociedade sobre que tipo de comunidade pretendemos ser nos próximos 20 ou 30 anos; se pretendermos nos manter nos níveis de desigualdade atuais, mantemos nossa política fiscal de concentração do ônus fiscal sobre o consumo.

Se tivermos a ousadia de reformar o sistema tributário em prol do respeito à capacidade contributiva, o faremos por meio da elevação da tributação sobre a renda e o patrimônio, sem nos olvidar da constitucional faculdade de a União instituir o imposto sobre as grandes fortunas.

4.3 A Viabilidade da Instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas

O único imposto expresso previsto na Constituição Federal de 1988 ainda não criado, sobre grandes fortunas – IGF, de competência da União (artigo 153, inciso VII), cuja instituição depende de lei complementar, ou seja, dependente de um consenso parlamentar qualificado, diante do quórum de votação de maioria absoluta das Casas que compõem o Congresso Nacional, representa um importante aliado na concretização da justiça fiscal.

Dispõe o artigo 153 da Constituição Federal de 1988: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

O artigo 69, por sua vez, disciplina que as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

Muitas podem ser as razões para que os projetos de lei complementar tendentes à instituição do IGF não avancem no parlamento brasileiro. Um dos motivos poderia ser o empecilho do quórum de maioria absoluta para se aprovar

uma lei complementar, espécie legislativa escolhida pelo constituinte originário para a criação do imposto sobre grandes fortunas.

Há quem sugira que a leniência do Congresso Nacional na votação dos projetos de lei que visam à criação do IGF decorra da forte influência que os detentores de grandes fortunas exercem no Legislativo.

Após mais de vinte e seis anos de promulgação da Constituição Federal, podemos afirmar que não houve interesse político na instituição do imposto sobre grandes fortunas, exação criada em países vizinhos como Argentina e Uruguai, na França (onde teve origem) e na Espanha, dentre outros.

Taxar com maior intensidade as grandes riquezas representa desigualação necessária e atende ao chamado da valorização da capacidade contributiva, medida da justiça fiscal inerente a um Estado que privilegia a proporcionalidade na tributação.

Nosso pacto social democrático, calcado no governo republicano, é responsável por identificar os problemas que a má distribuição de renda causa ao país e proporcionar medidas que aliviem e promovam a redistribuição da riqueza para os mais necessitados de bens materiais.

Thomas Piketty considera em *O Capital no Século XXI*, através da análise de dados estatísticos, que o capitalismo possui uma tendência inata de concentração de riqueza nas mãos de poucos. Segundo Piketty, tal tendência é uma ameaça à democracia e deve ser combatida através da taxação de fortunas, inclusive com a criação de um imposto mundial sobre o capital.¹²⁸

O economista francês formula a ideia da instituição de imposto global sobre as fortunas representadas pelo capital acumulado pelos indivíduos, algo que se

¹²⁸ *Ibidem*, p. 501.

reconhece ser utópico, mas útil ao debate que cerca o tema da redução das desigualdades sociais e econômicas.¹²⁹

Sobre a instituição do imposto sobre grandes fortunas, explicitava Olavo Nery Corsatto, no ano 2000:

Considerado o patrimônio dos impostos existentes, o IGF viria a consubstanciar: (1) imposto suplementar, por constituir uma superposição (legal) da tributação já existente, da qual seria parcela adicional; (2) imposto complementar, por haver escapado dessa mesma tributação, via evasão fiscal; (3) imposto novo, para as parcelas de patrimônio não alcançadas por nenhum dos impostos existentes.¹³⁰

Prosseguia Corsatto, Consultor Legislativo do Senado Federal, no início desse século:

[...] acreditamos que as seguintes razões justificariam a criação do IGF, ainda que em caráter experimental: (1) a distribuição da renda e da riqueza nacionais é extremamente assimétrica e perversa; (2) o IGF seria, por isso, importante instrumento de justiça fiscal; (3) o número de contribuintes do IGF seria limitado e relativamente pequeno; (4) o número limitado de contribuintes facilitaria a administração e o controle do imposto; (5) o IGF seria também instrumento de controle do imposto de renda e dos demais impostos sobre o patrimônio; (6) conseqüentemente, seria também instrumento de controle da evasão fiscal, o que o reforçaria como fator de justiça fiscal; (7) ao fato de alguns países não terem adotado um imposto geral sobre o patrimônio e de outros o haverem abandonado se contrapõe o fato de que países de expressão política e econômica internacional persistam nele; (8) isso significa que somente experimentando-o é que viremos a saber se ele seria ou não vantajoso para o país; (9) mesmo que o imposto não venha a ser importante instrumento de arrecadação, a sua receita seria muito bem-vinda no momento em que o país realiza enorme esforço para equilibrar suas finanças; (10) como última e fundamental ratio, acrescente-se que o IGF está previsto na Carta Magna.¹³¹

Parece-nos ser o momento de se promover a instituição do imposto sobre grandes fortunas. Se no ano 2000 o Consultor Legislativo já identificava certa

¹²⁹ *Ibidem*, p. 501-502.

¹³⁰ CORSATTO, Olavo Nery. Imposto Sobre Grandes Fortunas. *In*: **Revista de Informação Legislativa**, ano 37, nº 146, p. 33-34. Brasília, abr./jun. 2000.

¹³¹ *Ibidem*, p. 35.

urgência em dar cumprimento ao comando constitucional estipulado pelo artigo 153, inciso VII, com muito mais razão devemos defender a imediata criação do IGF, visto que a nossa Carta Política segue a passos largos para completar 27 anos de sua promulgação, em nítida mora legislativa quanto ao imposto que deve incidir sobre as grandes riquezas nacionais.

No Relatório Anual de 2004 da Rede Social de Justiça e Direitos Humanos, Marcio Pochmann ressaltava:

Chama a atenção o fato de o Brasil ter passado por situações tão distintas sem que terminasse realizando as reconhecidas reformas clássicas do capitalismo contemporâneo. Da mesma forma, a reforma tributária que propiciasse a justiça fiscal continua a ser postergada. Enquanto ricos praticamente não pagam impostos, são os pobres que contribuem para a manutenção de uma carga fiscal total, que tem 1/3 a cada ano sendo comprometida, mais recentemente, com o pagamento do serviço do endividamento público.¹³²

Importante estudo (Nota Técnica) realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA sobre o tema, de outubro de 2011, subscrito pelo pesquisador do órgão, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior, aponta um caminho para a instituição do IGF.¹³³

Nesse estudo, são descritas as experiências estrangeiras na instituição dos impostos sobre a riqueza, explica-se o porquê alguns países extinguiram a exação e porque outros retomaram a cobrança, mormente após a crise econômica mundial de 2008.

¹³² Pochmann, Marcio. Direitos Humanos no Brasil 2004, Relatório da Rede Social de Justiça e Direitos Humanos. Capítulo II. Disponível em <<http://www.social.org.br/relatorio2004/relatorio016.htm>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

¹³³ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As Discussões Sobre a Regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. 2013. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_nota-tecnicadinte7.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2013.

A Nota compara os projetos de lei que tramitam e tramitaram no Congresso Nacional sobre o IGF, além de apontar os pontos favoráveis na edificação de um Sistema Tributário Nacional mais justo e equânime:

O argumento de que a propriedade é formada pela renda já tributada, e por isso o governo deve concentrar os esforços em reduzir a desigualdade apenas no Imposto de Renda, não encontra respaldo histórico e econômico. Primeiramente, a permanência e aumento da concentração fundiária e da riqueza global de poucas famílias no Brasil tem ocorrido por gerações, por meio de heranças e rendas pouco tributadas. A história brasileira mostra que o Imposto de Renda não funcionou com o objetivo de aumentar a equidade e que ainda hoje existem muitos setores da sociedade que conseguem sonegar a renda.¹³⁴

Na Nota Técnica podemos observar ainda que, as críticas à cobrança de imposto sobre grandes fortunas, calcada nas experiências internacionais de países que extinguiram a exação sobre as grandes riquezas, não possuem argumentos consistentes:

O argumento de que o IGF é um imposto caro e de pouco potencial arrecadatório prevaleceu nas derrotas nas Comissões de Tributação e Finanças na Câmara e de Assuntos Econômicos no Senado, muito embora a constitucionalidade dos projetos não tenha sido um problema. Os adversários costumam citar dados de baixa arrecadação de países europeus e suas extinções ao longo da década de 1990 e 2000. Mas não citaram as experiências de nossos vizinhos sul-americanos – Colômbia, Uruguai e Argentina – que possuem longa tradição na tributação da riqueza. A arrecadação argentina com o *Impuesto sobre los Bienes Personales* chegou a 1,2% das receitas do governo em 2009, ou 13% dos impostos diretos sobre pessoas físicas arrecadados no país. Na França, outro exemplo de sucesso, a arrecadação e o número de contribuintes tem crescido consideravelmente, devido ao aumento do número de ricos e na maior eficiência administrativa. Esse processo de crescimento do número de ricos e da riqueza provavelmente deve estar acontecendo no Brasil, devido ao crescimento econômico recente. Na França, já são mais de 500 mil contribuintes do imposto, e a arrecadação chega a 1,5% das receitas do governo geral.¹³⁵

Outra diretriz traçada pela Nota Técnica aponta no seguinte caminho:

Antes de levar os projetos a votação, os parlamentares deveriam realizar uma análise de previsão de arrecadação, o que poderia ser

¹³⁴ *Idem*. Acesso em: 22 fev. 2013.

¹³⁵ *Idem*. Acesso em: 22 fev. 2013.

solicitado junto à Receita Federal, que por meio da declaração de bens dos contribuintes do Imposto de Renda poderia fornecer, de maneira anônima, a base tributária do IGF. A lei argentina do *Impuesto sobre los Bienes Personales* tem 30 artigos com vários dispositivos antievasão, e os projetos de lei complementar de IGF no Brasil contam no máximo com 11 artigos. Um convênio com o fisco argentino, que poderia mostrar experiência daquele país acerca do *Impuesto sobre los Bienes Personales*, seria bastante interessante para aprimorar os projetos de lei e embasar os debates. Isso porque o argumento dos parlamentares tem estado bastante centrado na eficiência administrativa e arrecadatória, com menor atenção dada ao problema da equidade. Para o IGF ser realmente aprovado pelo Congresso, será necessário provar a sua eficiência administrativa e arrecadatória.¹³⁶

Nesse sentido, a preocupação maior desse trabalho reúne argumentos em favor da equidade na tributação. A par do incremento arrecadatório passível de ser implementado com a instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, a realização da justiça fiscal é a maior bandeira em favor da tributação elevada das grandes riquezas.

Há também um potencial de educação fiscal a ser explorado com a exigência tributária rigorosa que deve ser imposta na concentração injusta da renda, pois a diferença econômico-financeira entre as camadas da população é gritante, como narrado nos tópicos anteriores.

O milionário norte-americano Warren Buffet, além de investidor e uma das maiores fortunas do mundo, é um filantropo. Doou mais de 30 bilhões para fundações, a maior doação da história e defende a taxação dos mais ricos¹³⁷ que, em sua ótica, são mimados pelos governos, mundo afora.

Como visto nos estudos da OXFAM, o Brasil é um dos países mais desiguais do planeta, de tal maneira que a utilização da tributação como fator de inclusão

¹³⁶ *Idem*. Acesso em: 22 fev. 2013.

¹³⁷ Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/08/warren-buffett-pede-aumento-de-impostos-dos-mais-ricos-como-ele.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,ERT257589-16367,00.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,obama-propoe-imposto-de-30-para-os-mais-ricos,102768e>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

social e diminuição da injustiça é assunto que deve permear a ordem do dia da agenda política nacional.

As reformas estruturais que o país deve enfrentar em prol da diminuição da distância entre a renda dos mais ricos e dos mais pobres, ou seja, na dinâmica de modificação de um sistema de distribuição injusta da renda e do capital, que proporciona concentração nas mãos de poucos, a instituição do imposto sobre grandes fortunas assume papel preponderante e necessário, pois que, como demonstramos nesse trabalho acadêmico, os pobres pagam proporcionalmente mais tributos que os ricos.

4.4 A Tímida Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal Sobre o Tema Dissertado. A Participação do Ministério Público na Proteção de um Sistema Tributário Justo – a Valorização da Capacidade Contributiva e a Promoção da Justiça Fiscal

Pesquisamos no portal da jurisprudência do sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal a expressão “justiça fiscal”, no portal da jurisprudência da Corte. Não localizamos um julgado sequer que discuta a justiça fiscal. Ou a ementa remete à Justiça, ou remete ao termo fiscal, em suas variadas facetas: execução fiscal, sigilo fiscal, guerra fiscal, benefício fiscal, etc.

No mesmo portal, como dissemos no capítulo 2, não identificamos julgados que contivessem a expressão “mínimo vital” ou “mínimo isento”. O termo “capacidade contributiva” conta com inúmeros julgados no sítio do C. Supremo Tribunal Federal.

No único recurso extraordinário com repercussão reconhecida, em que se discute a capacidade contributiva, ela é invocada pelos Correios (ECT), cuja personalidade jurídica na prestação de serviço público exclusivo do Estado, na visão do STF, é de autarquia, para se eximir do pagamento do IPTU (imunidade recíproca, artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal de 1988). No ARE nº 643.686 RG/BA, está assentado:

[...] 2. No tocante aos tributos incidentes sobre o patrimônio das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde a ACO nº 765, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, na qual se tratava da imunidade da ECT relativamente a veículos de sua propriedade, iniciou-se, no Tribunal, a discussão sobre a necessidade de que a análise da capacidade contributiva para fins de imunidade se dê a partir da materialidade do tributo. 3. Capacidade contributiva que deve ser aferida a partir da propriedade imóvel individualmente considerada e não sobre todo o patrimônio do contribuinte. Noutras palavras, objetivamente falando, o princípio da capacidade contributiva deve consubstanciar a exteriorização de riquezas capazes de suportar a incidência do ônus fiscal e não sobre outros signos presuntivos de riqueza [...].¹³⁸

Vemos neste julgado, como o Supremo Tribunal Federal tem sido tímido na análise da capacidade contributiva, o que prejudica sua concretização a favor da dignidade da pessoa humana.

Ao considerar que a capacidade contributiva deve ser observada a partir do objeto tributado (patrimônio, no caso, mas poderia ser a renda ou o serviço) e não sobre todo o patrimônio do contribuinte, para o caso concreto de reconhecimento da imunidade tributária ao IPTU, o Tribunal Excelso resolve a questão em favor da ECT, mas se levarmos esse argumento ao pé da letra jogaremos uma pá de cal na perspectiva de onerar, de forma isonômica, o patrimônio do contribuinte brasileiro.

Vemos nos demais julgados do E. STF que a capacidade contributiva tem sido aventada mais a favor do Fisco do que do contribuinte:

¹³⁸ STF. ARE nº 643.686 RG/BA. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 11/04/2013. DJe-083 03/05/2013. Public 06/05/2013.

Na grande maioria das vezes em que foi utilizado pelos ministros do Supremo Tribunal Federal, no entanto, o princípio da capacidade contributiva foi usado na defesa do interesse do fisco e os três últimos grupos mostram as aplicações que vêm sendo feitas do referido princípio pelo Supremo Tribunal Federal. Seja para assegurar a tributação diferenciada em algumas situações, como no caso de empresas optantes pelo Simples, seja para garantir que as taxas possam ser cobradas com alíquotas diferenciadas, seja, de maneira geral, para assegurar a tributação nas situações em que exista manifestação de capacidade contributiva, o princípio da capacidade contributiva foi utilizado sempre de modo que, nas situações em que se revele capacidade contributiva, a tributação não deixe de alcançá-la.¹³⁹

Vejamos os julgados abaixo, que reforçam o estudo do Doutor Leonel Pessoa Cesarino:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUPOSTA ILEGITIMIDADE NA IMPOSIÇÃO DO REGIME. AUSÊNCIA. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a lei que estabelece o regime da antecipação tributária, ou da chamada substituição tributária para frente, não fere os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da legalidade e da tipicidade (RE nº 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ de 01/12/2000). 2. A afirmação do acórdão recorrido no sentido de que tal sistemática foi instituída no âmbito estadual por lei em sentido formal só pode ser refutada por extenso exame do direito local, inviável em recurso extraordinário (Súmula nº 280/STF). 3. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁴⁰

TRIBUTO – REGIME – MICROEMPRESAS – LEI Nº 9.317/96. O Supremo assentou, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643, relator ministro Maurício Corrêa, oportunidade na qual fiquei vencido, na companhia dos ministros Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que não há ofensa ao princípio da isonomia tributária quando a lei impede, por motivos extrafiscais,

¹³⁹ Pessoa, 2009, p. 95-106.

¹⁴⁰ STF. RE nº 743.607 AgR/AP. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgamento: 11/02/2014. Segunda Turma. DJe-039 24/02/2014. Public 25/02/2014.

que microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta optem pelo sistema simplificado de recolhimento de impostos e contribuições, denominado SIMPLES. AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – MULTA. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.¹⁴¹

Não obstante a realidade de proteção do Fisco no julgamento das questões levantadas a partir da capacidade contributiva, no julgado abaixo a Suprema Corte brasileira faz uma leitura apropriada do instituto, quanto à progressividade do IPTU, realizando justiça fiscal:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IPTU. PROGRESSIVIDADE. LEI LOCAL INSTITUÍDA APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000. CONSTITUCIONALIDADE. CONDIÇÕES PREVISTAS PELO ESTATUTO DA CIDADE. INAPLICABILIDADE. 1. A progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade. 2. A progressividade fiscal, dita arrecadatória, só foi viabilizada após constar da Constituição Federal o permissivo trazido pela Emenda Constitucional nº 29/2000. Nesse caso, a progressividade é mecanismo de concreção da capacidade contributiva e opera-se com a majoração de alíquotas em relação diretamente proporcional ao aumento da base de cálculo. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁴²

Outra manifestação adequada do STF acerca da justiça fiscal, observamos no julgado abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. 1. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALÍQUOTA DIFERENCIADA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES. 2. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL OBSERVADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM: AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. 3. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.¹⁴³

¹⁴¹ STF. AI nº 496183 AgR/MG. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento: 22/10/2013. Primeira Turma. DJe-228 19/11/2013. Public 20/11/2013.

¹⁴² STF. ARE nº 639.632 AgR/MS. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento: 22/10/2013. Primeira Turma. DJe-231 22/11/2013. Public 25/11/2013.

No excerto acima, nossa Suprema Corte privilegia um tratamento tributário mais oneroso às instituições financeiras, pelo perfil econômico privilegiado dos Bancos, cuja capacidade contributiva é mais elevada, medida que atende ao clamor por uma tributação isonômica: quem detém mais renda paga mais tributo.

No entanto, ao analisar a jurisprudência do STF relativa à capacidade contributiva, carecemos de julgados que destaquem a proteção constitucional à hipossuficiência econômica dos pobres frente à tributação escorchantes.

Há julgados que privilegiam o mínimo existencial como medida indutora de políticas públicas na dinâmica do ativismo judicial, na jurisprudência do STF, que revela a omissão estatal e a possibilidade de interferência do Poder Judiciário na implementação de políticas públicas. A ementa abaixo cuida da instituição da Defensoria Pública em comarca paranaense:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO RECURSO DE AGRAVO – DEFENSORIA PÚBLICA – IMPLANTAÇÃO – OMISSÃO ESTATAL QUE COMPROMETE E FRUSTRA DIREITOS FUNDAMENTAIS DE PESSOAS NECESSITADAS – SITUAÇÃO CONSTITUCIONALMENTE INTOLERÁVEL – O RECONHECIMENTO, EM FAVOR DE POPULAÇÕES CARENTES E DESASSISTIDAS, POSTAS À MARGEM DO SISTEMA JURÍDICO, DO ‘DIREITO A TER DIREITOS’ COMO PRESSUPOSTO DE ACESSO AOS DEMAIS DIREITOS, LIBERDADES E GARANTIAS – INTERVENÇÃO JURISDICIONAL CONCRETIZADORA DE PROGRAMA CONSTITUCIONAL DESTINADO A VIABILIZAR O ACESSO DOS NECESSITADOS À ORIENTAÇÃO JURÍDICA INTEGRAL E À ASSISTÊNCIA JUDICIÁRIA GRATUITAS (CF, ARTIGO 5º, INCISO LXXIV E ARTIGO 134) – LEGITIMIDADE DESSA ATUAÇÃO DOS JUÍZES E TRIBUNAIS – O PAPEL DO PODER JUDICIÁRIO NA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS INSTITUÍDAS PELA CONSTITUIÇÃO E NÃO EFETIVADAS PELO PODER PÚBLICO – A FÓRMULA DA RESERVA DO POSSÍVEL NA PERSPECTIVA DA TEORIA DOS CUSTOS DOS DIREITOS: IMPOSSIBILIDADE DE SUA INVOCAÇÃO PARA LEGITIMAR O INJUSTO INADIMPLEMENTO DE DEVERES ESTATAIS DE

¹⁴³ STF. RE nº 528.160 AgR/SP. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 21/05/2013. Segunda Turma. DJe-110 11/06/2013. Public 12/06/2013.

PRESTAÇÃO CONSTITUCIONALMENTE IMPOSTOS AO ESTADO – A TEORIA DA ‘RESTRIÇÃO DAS RESTRIÇÕES’ (OU DA ‘LIMITAÇÃO DAS LIMITAÇÕES’) – CONTROLE JURISDICIONAL DE LEGITIMIDADE DA OMISSÃO DO ESTADO: ATIVIDADE DE FISCALIZAÇÃO JUDICIAL QUE SE JUSTIFICA PELA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DE CERTOS PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS (PROIBIÇÃO DE RETROCESSO SOCIAL, PROTEÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL, VEDAÇÃO DA PROTEÇÃO INSUFICIENTE E PROIBIÇÃO DE EXCESSO) – DOCTRINA – PRECEDENTES – A FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DA DEFENSORIA PÚBLICA E A ESSENCIALIDADE DESSA INSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – ‘*THEMA DECIDENDUM*’ QUE SE RESTRINGE AO PLEITO DEDUZIDO NA INICIAL, CUJO OBJETO CONSISTE, UNICAMENTE, NA ‘CRIAÇÃO, IMPLANTAÇÃO E ESTRUTURAÇÃO DA DEFENSORIA PÚBLICA DA COMARCA DE APUCARANA’ – RECURSO DE AGRAVO PROVIDO, EM PARTE.¹⁴⁴

Na chamada teoria da restrição das restrições invocada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento acima (ou limitação das limitações), alguns parâmetros constitucionais devem ser observados, tais como a proibição do retrocesso, proteção ao mínimo existencial, a vedação da proteção insuficiente e a proibição do excesso.

Não vislumbramos maiores traumas na transposição dessa doutrina, amplamente aplicada na seara dos direitos sociais, para a área fiscal. A importância da capacidade contributiva e a identificação do descompasso entre esse princípio constitucional do artigo 145, § 1º da Magna Carta e a realidade tributária brasileira, nos condiciona a reivindicar a aplicação da proteção do mínimo existencial quanto à imperiosa necessidade de se diminuir a carga tributária da população carente.

Se há uma teoria que defende a vedação da proteção insuficiente, identificando-se por dados estatísticos que os mais pobres pagam mais tributos que os mais ricos, essa teoria age a favor da real aplicação do princípio da capacidade contributiva, corrigindo suas distorções, cabendo ao Poder Judiciário, na inércia do Poder Legislativo

¹⁴⁴ STF. AI nº 598.212 ED/PR. Emb. Decl. no Agravo de Instrumento. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento: 25/03/2014. Segunda Turma. DJe-077 23/04/2014. Public 24/04/2014.

em promover uma reforma tributária que acentue a imposição fiscal sobre os mais abastados (aliviando os dos mais pobres), decidir em favor dos contribuintes menos favorecidos, diminuindo a carga tributária dessa parcela da população.

Em verdade, compreendemos a própria justiça fiscal como um direito social. Se há um direito do contribuinte brasileiro, esse é de ser tributado de maneira justa pelo Estado. E se a Constituição de 1988 premia os direitos sociais desde o seu Preâmbulo, não nos surpreenderia se o direito à justiça fiscal estivesse catalogado no *caput* do artigo 6º da Magna Carta.

Uma Emenda à Constituição poderia incluir a justiça fiscal como direito da sociedade brasileira no artigo 6º. O trabalhador labora, em média, cinco meses por ano para dar conta da carga tributária imposta pelos entes da Federação.¹⁴⁵

Com o atual modelo brasileiro de imposição tributária, demonstramos que o objetivo fundamental de promoção de uma sociedade livre, justa e solidária e de redução da pobreza e das desigualdades sociais, insculpido no artigo 3º, incisos I e III, da Constituição Federal, é um sonho distante.

O princípio da capacidade contributiva se revela, a partir de uma sistemática interpretação constitucional, como um verdadeiro direito fundamental, merecedor da tutela jurisdicional apropriada a esta particularidade distintiva.

Micaela Dominguez Dutra assenta, com propriedade:

Ora, se os direitos fundamentais podem existir fora do catálogo e decorrer de princípios e regras adotados pela própria Constituição, dúvida não pode haver de que o princípio da capacidade contributiva é um direito fundamental, primeiro porque decorre de princípios reconhecidos pela própria Constituição como fundamentais, tais como a dignidade da pessoa humana (que aqui aparece nas vertentes: garanti de condições justas e adequadas de vida para o indivíduo e sua família, garantia da isonomia de todos os seres humanos, que não podem ser submetidos a tratamento discriminatório e arbitrário), artigo 1º, inciso III; a justiça, artigo 3º,

¹⁴⁵ Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/103/Brasileiro-trabalha-cinco-meses-por-ano-para-pagar-impostos>>. Acesso em: 18 nov. 2014.

inciso I; a igualdade, artigos 3º, incisos III e IV, 5º, *caput*, 150, inciso II; além de ser decorrente do direito fundamental à propriedade reconhecido no artigo 5º, inciso XXII, com o qual guarda estreita relação.¹⁴⁶

O princípio da dignidade da pessoa humana, norteador do princípio da capacidade contributiva, teria um papel e uma função como critério de construção de um conceito material aberto de direitos fundamentais no constitucionalismo brasileiro.¹⁴⁷

Nossa Constituição Federal proporciona uma abertura material do catálogo dos direitos fundamentais, diante da explícita previsão do § 2º do artigo 5º, que contempla outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais que nossa república seja parte, estipulação constitucional que não pode ser ignorada pelo Poder Judiciário.

Ingo Wolfgang Sarlet pontua:

[...] o princípio da dignidade da pessoa humana impõe limites à atuação estatal, objetivando impedir que o poder público venha a violar a dignidade pessoal, mas também implica (numa perspectiva que se poderia designar de programática ou impositiva, mas nem por isso destituída de plena eficácia) que o Estado deverá ter como meta permanente, proteção, promoção e realização concreta de uma vida com dignidade para todos, podendo-se sustentar, na esteira da luminosa proposta de Clèmerson Clève, a necessidade de uma política da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais.¹⁴⁸

O Estado Brasileiro tem fraquejado na implementação da justiça fiscal, desprotegendo o direito fundamental do respeito à capacidade contributiva.

Falhando os Poderes Legislativo e Executivo na condução de uma política de proteção do direito fundamental a uma justa tributação, cabe ao Poder Judiciário exercer o papel de salvaguardar (proteger e promover) a dignidade da pessoa

¹⁴⁶ DUTRA, 2010, p. 205.

¹⁴⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 98.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 110.

humana dos indivíduos, abalada pelo desrespeito à capacidade contributiva por meio de nosso sistema tributário agressivo na tributação sobre o consumo.

As isenções pontuais a determinados setores da economia, como o automobilístico, indutor do consumo e os seguidos parcelamentos de créditos tributários comprometem a gestão fiscal, penalizam o contribuinte pontual criando a expectativa do sonegador de que sempre haverá uma brecha para sua situação de inadimplência, com favores calcados em descontos nas multas e juros legais.

Essa tem sido a política tributária dos últimos quinze anos, desde a edição do primeiro REFIS pelo Governo Federal, instituído pela Lei nº 9.964/00, que instituiu parcelamento de créditos fiscais, sem prazo determinado, cuja parcela mensal era calculada a partir de um percentual da receita bruta da empresa (0,3 a 1,5%), nos termos do artigo 2º, § 4º, inciso II.

Na sequência, foram os parcelamentos da Lei nº 10.864/03 (PAES) da MP nº 303/06 (PAEX) e da Lei nº 11.941/09 que premiaram os contribuintes inadimplentes contumazes. Esse último favor legal teve o prazo reaberto em 2013 e em 2014, pelas Leis nºs 12.865/13 e 12.996/14.

Essa última lei, além de reabrir o prazo para adesão ao favor instituído pela Lei nº 11.941/09, possibilita o parcelamento ou pagamento à vista de dívidas tributárias vencidas até 31 de dezembro de 2013, nos termos do seu artigo 2º.¹⁴⁹

Prefere o Estado Brasileiro promover um Sistema Tributário que se mostra ilusório. Instituiu-se um modelo de cobrança exagerada de tributos sobre a cadeia produtiva e o consumo, enquanto que a cada três anos se inaugura um novo

¹⁴⁹ Artigo 2º da Lei nº 11.941/09: Fica reaberto, até o dia 25 de agosto de 2014, o prazo previsto no § 12 do artigo 1º e no artigo 7º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como o prazo previsto no § 18 do artigo 65 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, atendidas as condições estabelecidas neste artigo (redação dada pela Medida Provisória nº 651, de 2014).

§ 1º – Poderão ser pagas ou parceladas na forma deste artigo as dívidas de que tratam o § 2º do artigo 1º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e o § 2º do artigo 65 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, vencidas até 31 de dezembro de 2013.

programa de refinanciamento fiscal, afrouxando as rígidas regras estipuladas nas leis criadoras das exações.

Como vimos nos capítulos anteriores, a tributação elevada sobre o consumo fere o mínimo vital. Não basta a lei isentar do imposto sobre a renda da pessoa física o rendimento mensal inferior a R\$ 1.787,77, se a tributação indireta, forte no consumo, onera o cidadão de forma irrazoável, fazendo com que o pobre pague proporcionalmente mais tributo que o rico.

Da mesma forma, a taxação excessiva da cadeia produtiva, com uma gama de impostos e contribuições incidindo em cascata (mesmo se considerarmos a não-cumulatividade do ICMS e do IPI) sobre a produção e a circulação de mercadorias e prestação de serviços, enfraquece a indústria e o terceiro setor, encarecendo o preço ao consumidor final.

As situações veiculadas pelos instrumentos normativos que instituem, corriqueiramente, programas de recuperação fiscal revelam como o sistema tributário tem sido malconduzido, suscetível ao lobby do grande empresariado.

Aquele contribuinte que recolhe seus tributos de forma pontual, concorre com empresários sonegadores, que possuem preço mais atrativo diante da sua recalcitrância em recolher os tributos no prazo legal.

Por fim, os sonegadores contumazes se beneficiam com os inúmeros REFIs instituídos pelo Poder Público. No âmbito estadual, com o ICMS ocorre o mesmo. No âmbito municipal, com o IPTU, da mesma forma, a política tributária perpassa pela concessão desmedida de parcelamentos.

A verificação da capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas passa ao largo da política fiscal nacional. O comando do artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, não é atendido, criando-se um modelo de inflação

(proliferação) legislativa, com leis complementares, leis ordinárias, instruções normativas, portarias e resoluções, formando-se uma teia desorganizada, de difícil interpretação aos melhores especialistas em direito tributário, inclusive para os agentes do Fisco.

Enquanto a agenda dos órgãos da administração tributária permanecerem com essa mentalidade de arrecadação voraz de qualquer manifestação de riqueza, sem atentar à real capacidade econômica do contribuinte, permaneceremos como artífices de um Estado injusto no plano fiscal, fato que proporciona a concentração de renda em pequenos grupos privilegiados, ao arrepio da Constituição Federal.

Sendo um direito fundamental, a capacidade contributiva deve sobreviver à sanha arrecadatória do Poder Público, cabendo aos poderes instituídos e ao Ministério Público o dever de zelo dessa face da dignidade da pessoa humana.

Nesse cenário, em que a sociedade é pressionada a contribuir financeiramente, de forma injusta, para ao aparelhamento do Estado e à realização das políticas públicas, emerge a necessidade de o Ministério Público atuar de forma proativa no campo tributário.

O que se verifica da legislação, da jurisprudência e das teses ministeriais não se mostra satisfatório. Em matéria tributária a ação do *parquet* é tímida.

O parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 7.347/85 explicita:

Artigo 1º: [...].

Parágrafo único: Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados (incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35, de 2001).

A primeira dificuldade encontrada pelo Ministério Público se encontra da Lei da Ação Civil Pública, que limita a sua propositura em matéria tributária. O próprio

dispositivo acima veda a atuação do MP em pretensões que envolvam tributos e o FGTS, quando os beneficiários puderem ser individualmente determinados.

Mas a Constituição, no artigo 129, inciso II, estipula que são funções institucionais do Ministério Público: zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias à sua garantia.

Na tributação excessiva sobre o consumo, o direito do contribuinte de pagar tributos conforme sua capacidade econômica soa como direito individual homogêneo. Parte da doutrina e da jurisprudência considera ilegítima a atuação do Ministério Público em causas em que se questionem interesses individuais homogêneos:

Ives Gandra da Silva Martins entende que falta legitimidade ao Ministério Público para ajuizamento de ação civil pública em defesa de contribuintes pois seus interesses são individuais disponíveis e não se inserem nas funções institucionais previstas nos artigos 127, *caput* e 129, inciso III, da Constituição Federal (cf. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, Revista dos Tribunais, nº 07, p. 96-102). Arnaldo Wald, por sua vez, em atualização de obra de Hely Lopes Meirelles, reputa descabida a defesa de interesses individuais homogêneos tributários de contribuintes, pois são específicos, disponíveis, não se aplicando, por analogia, as regras do Código de Defesa do Consumidor, na hipótese do artigo 1º, inciso IV, da Lei de Ação Civil Pública (cf. Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, *Habeas Data*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 160). O Superior Tribunal de Justiça, em algumas decisões, tem acolhido a tese de que a legitimidade do Ministério Público é restrita à defesa de interesses sociais difusos e coletivos. Neste sentido Recurso Especial nº 168.415-SP, julgado pela Primeira Turma em 08 de junho de 1998, por votação unânime, sendo relator o Ministro Garcia Vieira, cuja ementa é a seguinte: 'AÇÃO CIVIL PÚBLICA – DIREITOS INDIVIDUAIS DISPONÍVEIS – IPTU – LEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO. A legitimidade do Ministério Público é para cuidar de interesses sociais difusos e coletivos e não para patrocinar direitos individuais privados e disponíveis. O Ministério Público não tem legitimidade para promover a ação civil pública na defesa de contribuintes do IPTU, que não são considerados consumidores'. No mesmo sentido desse julgado: Tribunal de Justiça de Minas Gerais, 2ª Câmara, RT-748/368-371; 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, 5ª Câmara Especial, JTACSP

155/142/145; 1º Tribunal de Alçada Civil, Apelação nº 686.044-2, 6ª Câmara Extraordinária 'B', j. 11/11/97.¹⁵⁰

Esse posicionamento interpreta restritivamente o inciso III do citado artigo 129, da Magna Carta que estipula ser também função institucional do MP promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos ou coletivos.

Nesses outros interesses difusos e coletivos não estariam inseridos os interesses individuais e homogêneos.

Na atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, percebemos uma guinada quanto à possibilidade de defesa de interesses individuais homogêneos pelo MP. Vejamos a ementa a seguir que legitima a ação do *parquet* e questão consumerista:

ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. LEGITIMIDADE. DIREITO INDIVIDUAL HOMOGÊNEO. CONSUMIDOR. SERVIÇOS DE INTERNET. 1. O objeto da Ação Civil Pública é a defesa dos direitos dos consumidores de terem o serviço de acesso à internet por banda larga (VELOX), a preços uniformes em todo o Estado do Rio de Janeiro. 2. O direito discutido está dentro da órbita jurídica de cada indivíduo, sendo divisível, com titulares determinados e decorrente de uma origem comum, o que consubstancia direitos individuais homogêneos. 3. **A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça é no sentido da legitimidade do Ministério Público para 'promover ação civil pública ou coletiva para tutelar, não apenas direitos difusos ou coletivos de consumidores, mas também de seus direitos individuais homogêneos, inclusive quando decorrentes da prestação de serviços públicos. Trata-se de legitimação que decorre, genericamente, dos artigos 127 e 129, inciso III da Constituição da República e, especificamente, do artigo 82, inciso I do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90)' (REsp. nº 984.005/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 13/09/2011, DJe 26/10/2011). Precedentes.** 4. Incidência da Súmula nº 83/STJ. 5. Agravo regimental a que se nega provimento (grifou-se).¹⁵¹

¹⁵⁰ COELHO, Sérgio Neves. **Da Legitimidade do Ministério Público para Propositura de Ação Civil Pública na Defesa de Interesses de Contribuintes**. 2013. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/cao_cidadania/Temas_Diversos/Doutrina_Temas_Diversos/22-legitimidadedoMP.htm> Acesso em: 12 mar. 2014.

¹⁵¹ STJ. AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 209.779/RJ. Relator: Min. Og Fernandes. Julgamento: 05/11/2013. Public DJe 20/11/2013.

Dessa maneira, não vislumbramos maiores problemas na atuação do Ministério Público em causas tributárias relativas a interesses individuais homogêneos, mormente aqueles relacionados aos tributos ditos diretos.

Quanto aos tributos indiretos, em que há a figura da repercussão econômica do ônus tributário, transferindo-se a carga fiscal a outrem, como ocorre nos impostos incidentes sobre o consumo, não concordamos que se trate de interesse individual homogêneo.

Nestes casos de imposição indireta da carga tributária não há como individualizar o interesse em suportar um ônus justo, que não seja desproporcional ou não razoável: nesta hipótese o interesse a ser protegido (a justiça fiscal calcada na capacidade contributiva) é difuso, pertencendo a um grupo, classe ou categoria indeterminável de pessoas, que são reunidas entre si pela mesma situação de fato.

Esses interesses teriam natureza indivisível, sendo compartilhados em igual medida por todos os integrantes do grupo (no caso, de contribuintes).

Nesse sentido, a atuação do MP, na defesa de direitos metaindividuais como os dos contribuintes de tributos indiretos, restaria facilitada.

Noutra senda, se interpretarmos sistematicamente a legislação chegaremos à conclusão de que o Ministério Público tem atribuição para agir em causas tributárias, mesmo se considerarmos os interesses dos contribuintes como sendo individuais homogêneos, não passíveis de proteção via ação ministerial.

Como explicitado por Sérgio Neves Coelho, Procurador de Justiça do MP/SP:

A Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993, que dispõe sobre a organização, as atribuições e o Estatuto do Ministério Público da União, assim estabelece em seu artigo 5º, inciso I, alínea 'g' e inciso II, alínea 'a': **Artigo 5º: São funções institucionais do Ministério Público da União: I – a defesa da ordem jurídica, do regime**

democrático, dos interesses sociais e individuais indisponíveis, considerados, dentre outros, os seguintes fundamentos e princípios: [...] g) as vedações impostas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...]. II – zelar pela observância dos princípios constitucionais relativos: a) ao sistema tributário, às limitações do poder de tributar, à repartição do poder impositivo e das receitas tributárias e aos direitos do contribuinte'. De outro lado, o artigo 6º, inciso VII, alínea 'd', desse mesmo diploma estabelece que compete ao Ministério Público da União '**promover o inquérito civil e a ação civil pública**' para a proteção de '**outros interesses individuais indisponíveis, homogêneos, sociais, difusos e coletivos**'. E o inciso XII desse mesmo artigo determinar que cabe ao Ministério Público da União '**propor ação civil coletiva para a defesa de interesses individuais homogêneos**'. Esses dispositivos, por sua vez, são impostos aos Ministérios Públicos dos Estados por força do artigo 80 da Lei Orgânica Nacional do Ministério Público (Lei nº 8.625, de 12 de fevereiro de 1993), com a seguinte redação: '**Aplicam-se aos Ministérios Públicos dos Estados, subsidiariamente, as normas da Lei Orgânica do Ministério Público da União**'. Daí a conclusão de Pedro Roberto Decomain (*ob. cit.*, p. 149-150) e Hugo Nigro Mazzilli (*Introdução ao Ministério Público*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 138), pela legitimidade da atuação do Ministério Público na defesa dos interesses ligados à matéria tributária. Esses dispositivos encontram amparo no artigo 129, inciso IX, da Constituição Federal que estabelece caber ao Ministério Público exercer outras funções que lhe forem conferidas, desde que compatíveis com a sua finalidade. A respeito ensina Celso Ribeiro Bastos: '**Em segundo lugar, deixa o Texto comentado em aberto a possibilidade de serem conferidas outras atribuições ao Ministério Público fundamentalmente por intermédio de lei. Portanto, as atribuições ministeriais restam não especificadas, não constituindo *numerus clausus***' (cf. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, em co-autoria de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1997, 4º vol., tomo IV, p. 180) (grifou-se).¹⁵²

É a própria legislação que impulsiona a atuação do MP em causa tributária, nos termos previstos nos artigos 5º e 6º da LC nº 75/93, combinada com o artigo 80 da Lei nº 8.625/93.

A capacidade contributiva representa verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar. Não se trata de mero princípio programático, é direito individual do contribuinte de ser tributado conforme suas forças econômicas e não desmedidamente, como ocorre na dinâmica da política tributária brasileira.

Sérgio Neves Coelho nos ensina:

¹⁵² COELHO, 2013, s.p.

Uma coisa seria pôr o Ministério Público em defesa de interesses de, digamos, meia dúzia consumidores que tiveram seus carros danificados pela maresia, durante a sua importação. Nesse caso, não haveria expressão social para justificar a atuação ministerial. Coisa diversa, porém, seria negar *a priori* a possibilidade da iniciativa ministerial para propor, por exemplo, uma ação coletiva que visasse a impedir o inconstitucional bloqueio de cruzados em todo o país (*Plano Collor*), ou a obter a devolução de tributos ilegalmente retidos ou recolhidos de milhares ou milhões de contribuintes. Nesses últimos casos, negar o interesse da sociedade como um todo na solução desses litígios e exigir que cada lesado comparecesse a juízo em defesa de seus interesses individuais, seria negar os fundamentos e os objetivos da ação coletiva ou da ação civil pública (cf. *A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo: meio ambiente, consumidor e outros interesses difusos e coletivos*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 80). Essa interpretação foi perfilhada pelo Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 98.286/SP, julgado em 15/12/1997 pela Primeira Turma, por votação unânime, sendo Relator o Ministro José Delgado, com a seguinte ementa, publicada no Diário da Justiça da União, Seção 1, de 23/03/1998, p. 17: 'PROCESSUAL CIVIL. MINISTÉRIO PÚBLICO. LEGITIMIDADE. AÇÃO COLETIVA. TAXA DE ILUMINAÇÃO. [...]. 5. Conforme disposto na Constituição de 1988, a atuação do Ministério Público foi ampliada para abranger a sua legitimidade no sentido de promover ação civil pública para proteger interesses coletivos. Não há mais ambiente jurídico para se aplicar, em tal campo, a restrição imposta pelo artigo 1º da Lei nº 7.347/85. 6. Em se tratando de pretensão de uma coletividade que se insurge para não pagar taxa de iluminação pública, por entendê-la indevida, não há que se negar a legitimidade do Ministério Público para, por via de ação civil pública, atuar como sujeito ativo da demanda. Há situações em que, muito embora os interesses sejam pertinentes a pessoas identificadas, eles, contudo, pelas características de universalidade que possuem, atingindo a vários estamentos sociais, transcendem a esfera individual e passam a ser interesse da coletividade. 7. O direito processual civil moderno, ao agasalhar a ação civil pública, visou contribuir para o aceleração da entrega da prestação jurisdicional, permitindo que, por via de uma só ação, muitos interesses de igual categoria sejam solucionados, pela atuação do Ministério Público. 8. Agravo regimental improvido.¹⁵³

Vemos com bons olhos a atuação do Ministério Público em prol de um sistema tributário mais justo. Defendemos que os órgãos do Ministério Público brasileiro são importantes aliados da proteção da capacidade contributiva.

No entanto, a jurisprudência considera restrita a atuação do *parquet* em causas fiscais, mesmo tendo a Lei Orgânica Nacional do Ministério Público da União aparelhado a Instituição na missão de cumprir seu papel constitucional de defensor

¹⁵³ *Ibidem*, s.p.

da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Vejamos esse julgado do Superior Tribunal de Justiça:

ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPROBIDADE. ARTIGO 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 7.347/85. ATO DE IMPROBIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO CAUSA DE PEDIR. LEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO. AUSÊNCIA DE LEGITIMAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO AUTORA. EXCLUSÃO DO FEITO. 1. Hipótese de ação civil pública que se encontra fora do alcance da vedação prevista no parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 7.347/85, porquanto a matéria tributária figura como causa de pedir, e não como pedido principal, sendo sua análise indispensável para que se constate eventual ofensa ao princípio da legalidade imputado na inicial ao agente político tido como ímprobo. 2. No entanto, os demais pedidos veiculados na ação civil pública – ressarcimento dos contribuintes no valor equivalente ao excesso cobrado a título de taxa de lixo, por meio da constituição de fundo próprio, a ser posteriormente dividido entre os prejudicados – revela que se trata de pretensões insertas na vedação prevista na Lei de Ação Civil Pública quanto ao uso da referida medida judicial na defesa de interesses individuais e de questões tributárias. 3. Nas ações coletivas relacionadas a direitos individuais a legitimidade do Ministério Público não é universal, e decorre diretamente da lei, que atribui ao órgão ministerial funções compatíveis com sua finalidade, nos termos do que dispõe o artigo 129, inciso IX, da Constituição Federal. 4. Controvérsia nos autos que difere do que decidido pelo STF em relação ao TARE (RE nº 576.155. Rel. Ministro Ricardo Lewandowski. DJe 24/11/2010), hipótese em que a legitimidade do Ministério Público para impugnar o benefício fiscal baseou-se no artigo 129, inciso III, da Constituição Federal, que legitima a atuação do Ministério Público nas ações coletivas em sentido estrito e difusos, e não no artigo 129, inciso IX, da Constituição Federal, este último a relacionar-se de forma direta ao presente caso, por ser a fonte da proteção coletiva dos direitos individuais homogêneos. 5. Recurso especial provido, em parte, para trancar a ação civil pública no tocante aos pleitos de desconstituição dos créditos e repetição de indébito tributários, mantendo-a no que concerne aos supostos atos de improbidade, excluindo, por consequência, a Associação Sociedade de Amigos do Jardim Teixeira do feito, em razão de sua ilegitimidade ativa em demandas fulcradas na Lei nº 8.429/92.¹⁵⁴

Verificamos que parte da pretensão do MP, de repetição do indébito relativo ao valor indevido cobrado a título de taxa de lixo, foi obstaculizada com a invocação do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 7.347/85, mesmo havendo disposição

¹⁵⁴ STJ. REsp. nº 1387960/SP. Relator Min. Og Fernandes. Segunda Turma. Julgamento: 22/05/2014. Public DJe 13/06/2014.

expressa na LC nº 75/93,¹⁵⁵ atribuindo ao MP a função de zelar pela observância dos princípios constitucionais relativos ao sistema tributário nacional, às limitações do poder de tributar, à repartição do poder impositivo e das receitas tributárias e aos direitos do contribuinte (artigo 5º, inciso II).

A jurisprudência pátria acerca da atuação do MP em causa tributária só é unânime quanto à participação ativa do *parquet* nas concessões de benefícios tributários que ocasionem prejuízo aos cofres públicos, como notamos dos julgados abaixo, do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MINISTÉRIO PÚBLICO. LEGITIMIDADE ATIVA. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. POSSIBILIDADE. TUTELA A PATRIMÔNIO PÚBLICO. AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA Nº 07/STJ. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL. TARE. LEGALIDADE DO ATO NORMATIVO. INTERPRETAÇÃO DE LEI LOCAL. SÚMULA Nº 280/STF. EXAME DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. INADMISSIBILIDADE. 1. Esta Corte Superior já determinou que a limitação imposta pelo artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 7.347/85, não pode ter interpretação ampliada a ponto de inibir ou regular exercício de uma das mais significativas funções institucionais do Ministério Público, prevista na própria Constituição Federal, que é a de 'promover o inquérito civil e a ação civil pública para a proteção do patrimônio público e social [...]’ (CF, artigo 129, inciso III). 2. A restrição do citado parágrafo único diz respeito unicamente a demandas envolvendo matérias tributárias movidas contra a Fazenda Pública e em prol de beneficiários 'que podem ser individualmente determinados'. Na espécie, o que se tem é típica ação destinada à proteção do patrimônio público, que enseja a aplicação da Súmula nº 329/STJ: 'O Ministério Público tem legitimidade para propor ação civil pública em defesa do patrimônio público'. 3. Quanto à alegada ausência de demonstração da existência de prejuízo ao Erário, não há como aferir eventual violação sem que se reexamine o conjunto probatório dos presentes autos. 4. A pretensão de simples reexame de provas, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula nº 07 do STJ, cuja incidência é indubitosa no caso sob exame. 5. Ao analisar o mérito da ação civil pública, o Tribunal concluiu que as disposições contidas na Lei Distrital nº 2.381/99, que instituiu benefício compensatório ao contribuinte, violaram as disposições contidas no artigo 155, inciso XII, alínea 'c', da Constituição Federal, que determina a observância de lei complementar para o disciplinamento de regime de compensação de

¹⁵⁵ Artigo 5º da LC nº 75/93: São funções institucionais do Ministério Público da União: [...] II – zelar pela observância dos princípios constitucionais relativos: a) ao sistema tributário, às limitações do poder de tributar, à repartição do poder impositivo e das receitas tributárias e aos direitos do contribuinte.

impostos. 6. A modificação do entendimento firmado demandaria exame de dispositivos constitucionais e de lei local, o que afasta sua análise por esta Corte, pois o instrumento utilizado não a comporta. Agravo regimental improvido.¹⁵⁶

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE DE CERTIFICADO DE ENTIDADE FILANTRÓPICA. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DO MINISTÉRIO PÚBLICO. INTERESSE DE AGIR EVIDENCIADO. 1. O exame acerca da possibilidade jurídica do pedido não merece ser conhecido. Incidência do enunciado nº 211 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça (*'Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo'*). 2. A indevida emissão de certificado de entidade filantrópica excede os prejuízos patrimoniais do Fisco, pois o desvio de finalidade na entidade reflete consequências graves na consecução das atividades assistenciais prestadas. 3. Presente o interesse de agir, pois as medidas administrativas concretizadas pelo Fisco não exaurem o objeto da ação, que consiste na declaração de nulidade do certificado de entidade assistencial e no reconhecimento de ofensa à moralidade administrativa. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.¹⁵⁷

A promoção da defesa da capacidade contributiva como medida da justiça fiscal não será eficaz, ou eficiente, se a jurisprudência não evoluir. Também não será concreta sem uma atuação combativa e diuturna do Ministério Público.

Esperar a boa vontade política de nossos representantes eleitos, em matéria de reforma tributária isonômica, não resolve a injustiça do modelo atual.

Devemos contar com uma participação efetiva do Poder Judiciário na solução dos litígios tributários, protegendo o mínimo existencial na esfera fiscal, denominado e já explicado, mínimo isento ou vital.

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo argumenta:

Com maior audácia, pode-se assim dizer, José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 155-160) aduz que a tributação exorbitante verificada no caso concreto pode ser reduzida pelo Judiciário. Nesse caso, somente estará presente a violação parcial e não total da

¹⁵⁶ STJ. AgRg no AREsp. nº 476375/DF. Relator: Min. Humberto Martins. Segunda Turma. Julgamento 20/05/2014. Public DJe 26/05/2014.

¹⁵⁷ STJ. REsp. nº 1.101.808/SP. Relator: Min. Hamilton Carvalhido. Primeira Turma. Julgamento: 17/08/2010. Public DJe 05/10/2010.

capacidade contributiva, o que afasta a possibilidade de ser declarada a inconstitucionalidade incidental da norma tributária.¹⁵⁸

Na função de identificar o patrimônio dos sonegadores detentores de fortunas, denominados grandes devedores, o Estado deve investir o aparelhamento da administração tributária, nos termos do artigo 37 da Constituição que disciplina:

Artigo 37: [...].

[...]

XVIII – a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Não vemos o cumprimento dos incisos XVIII e XXII do artigo 37, pelas unidades fazendárias do país. No plano federal, é conhecido o déficit de auditores fiscais na Receita Federal do Brasil, fato que dificulta o trabalho de fiscalização e lançamento de créditos tributários.

Na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a situação não é diferente. A Lei nº 11.457/07¹⁵⁹ criou mil e duzentos cargos de Procurador da Fazenda Nacional, elevando a lotação máxima para dois mil e quatrocentos membros, dos quais há cerca de 400 cargos vagos. Não há carreira de apoio e a cobrança da dívida ativa se concentra nos grandes devedores, por questões de estratégia.

A mesma Lei nº 11.457/07¹⁶⁰ criou cento e vinte Procuradorias-Setoriais da Fazenda Nacional, das quais noventa ainda não foram instaladas.

¹⁵⁸ MELO, João Paulo Fanucchi Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua Aplicação nos Casos Concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 249.

¹⁵⁹ Artigo 18 da Lei nº 11.457/07: Ficam criados na Carreira de Procurador da Fazenda Nacional 1.200 (mil e duzentos) cargos efetivos de Procurador da Fazenda Nacional.

¹⁶⁰ Artigo 19 da Lei nº 11.457/07: Ficam criadas, na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 120 (cento e vinte) Procuradorias Setoriais da Fazenda Nacional, a serem instaladas por ato do Ministro de Estado da Fazenda em cidades-sede de Varas da Justiça Federal ou do Trabalho.

É premente a necessidade de construção de uma estrutura adequada para o desempenho das funções que a Lei Complementar nº 73/93¹⁶¹ empresta à Procuradoria da Fazenda Nacional. Só assim o Estado Brasileiro conseguirá identificar o patrimônio daqueles contribuintes abastados que, nos termos dos dados apresentados nessa dissertação, pagam proporcionalmente menos tributos que os mais pobres.

Os mais ricos, ao mesmo tempo, se beneficiam de favorecimentos legais, como os parcelamentos tributários recorrentes (Leis nºs 9.964/00 e 10.684/03, MP nº 303/06, Leis nºs 11.941/09, 12.865/13 e 12.996/14), da falta de estrutura adequada de trabalho das unidades do Fisco; da demora do Poder Judiciário na tramitação das causas fiscais.

Por conseguinte, defendemos uma atuação integrada do Poder Judiciário, do Ministério Público e das Procuradorias das Fazendas Nacional, Estaduais e Municipais, com enfoque na: valorização da capacidade contributiva, diminuindo o peso da máquina arrecadatória sobre os ombros do contribuinte economicamente hipossuficiente, respeitando-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, em atenção ao princípio da igualdade; na identificação do patrimônio dos grandes

¹⁶¹ Artigo 12 da LC nº 73/93: À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente: I – apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial; II – representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário; III – (VETADO); IV – examinar previamente a legalidade dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, e promover a respectiva rescisão por via administrativa ou judicial; V – representar a União nas causas de natureza fiscal. Parágrafo único: São consideradas causas de natureza fiscal as relativas a: I – tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária; II – empréstimos compulsórios; III – apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras; IV - decisões de órgãos do contencioso administrativo fiscal; V – benefícios e isenções fiscais; VI – créditos e estímulos fiscais à exportação; VII – responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos; VIII – incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal.

Artigo 13 da LC nº 73/93: A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados. Parágrafo único. No desempenho das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rege-se pela presente Lei Complementar.

devedores do Fisco, concentrando-se a cobrança nos grandes nichos de riqueza, pródigos na maquiagem tributária e na sonegação fiscal.

Essa argumentação que exorta maior participação dos órgãos do Poder Judiciário, do Ministério Público e das Procuradorias no caminho da cobrança igualitária dos créditos tributários necessários ao financiamento das políticas e serviços públicos, por meio de um modelo que beneficie a real capacidade econômica do contribuinte encontra ressonância na doutrina. Fernando Aurélio Zilveti nos lembra que:

A igualdade na tributação traz à doutrina grande inquietação acerca da relação entre a ética e o direito. A coação positivista do contribuinte a pagar tributos, isoladamente, tem resultado ineficaz. Hoje verifica-se que o direito premia a justiça na mesma medida que a liberdade (direitos humanos). Compete à igualdade equilibrar as forças na conturbada relação entre fisco e contribuinte. Assim, a argumentação contribui para a demonstração de que as premissas legais se deduzam numa conclusão verdadeira, que a aproxime do dever de contribuir com os limites humanos do contribuinte, representados pela capacidade contributiva, mínimo existencial e renda líquida.¹⁶²

Ao encontro da igualdade na tributação, a progressividade é a melhor técnica para conferir justiça à exigência fiscal. Por isso, insistimos ao longo desse trabalho na necessidade de que os mais ricos paguem proporcionalmente mais tributos do que os mais pobres.

Uma vez identificada que a cadeia tributária é regressiva, devemos melhorar o rumo do sistema tributário, corrigindo essa distorção, implantando a progressividade efetiva aos tributos brasileiros. Regina Helena Costa pontua:

Com efeito, se a igualdade, na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora com esse fim. Diversamente, na tributação progressiva aqueles que

¹⁶² ZILVETI, 2004, p. 321.

detêm maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem, e portanto, não podem pagar [...]. Finalmente, não se pode olvidar o trato dos limites da progressão fiscal. São eles postos pela capacidade contributiva, a saber: a não confiscatoriedade e o não cerceamento de outros direitos constitucionais.¹⁶³

O descompasso entre o princípio da capacidade contributiva e a realidade tributária brasileira vulnera a dignidade da pessoa humana. Ingo Wolfgang Sarlet pontua:

Cuidando-se a dignidade – e aqui tomamos emprestadas as expressivas palavras de Carmem Lúcia Antunes Rocha – do que se poderia denominar de ‘coração do patrimônio jurídico-moral da pessoa humana’, é imprescindível que se outorgue ao princípio fundamental da pessoa humana, em todas as suas manifestações e aplicações, a máxima eficácia e efetividade possível, em suma, que se guarde e proteja com todo o zelo e carinho este coração de toda a sorte de moléstias e agressões, evitando ao máximo o recurso a cirurgias invasivas e, quando estas se fizerem inadiáveis, que tenham por escopo viabilizar que este coração (ético-jurídico) efetivamente esteja (ou, que pelo menos, que venha a estar) a bater para todas as pessoas com a mesma intensidade.¹⁶⁴

A capacidade contributiva, cujo limite inferior encontra-se ancorado no mínimo vital e que possui como limite superior a vedação do confisco, reflete uma das aplicações do princípio da dignidade da pessoa humana e, como tal, deve ser preservado das investidas inconstitucionais do Estado, notadamente na tributação excessiva sobre o consumo.

Doravante, esperamos a evolução do sistema tributário brasileiro no sentido de promover a justiça fiscal, em concretização do princípio da capacidade contributiva, visto que nosso arcabouço legislativo despreza a igualdade em matéria de tributação, em descompasso com a mensagem constitucional que direciona a exigência fiscal conforme a capacidade econômica do contribuinte.

¹⁶³ COSTA, 2012, p. 83.

¹⁶⁴ SARLET, 2001, p. 144.

CONCLUSÕES

Nesta dissertação, exploramos o caro valor constitucional denominado princípio da capacidade contributiva, ressaltando sua característica primordial de promoção da justiça fiscal calcada na igualdade entre os contribuintes, mas também identificamos o descompasso entre esse direito fundamental e a tributação brasileira.

A capacidade contributiva é a aptidão do cidadão de suportar o ônus tributário imposto pelo Estado para fazer frente às determinações programáticas que a Constituição Federal de 1988 impõe: políticas públicas e serviços públicos tendentes a concretizar a justiça social.

Para custear as despesas inerentes à administração pública, o Estado deve pautar uma agenda fiscal que privilegie a capacidade econômica do contribuinte de fazer frente aos tributos instituídos, preservando a sua dignidade, fundamento da República Federativa do Brasil (artigo 1º, inciso III, da Constituição).

A capacidade contributiva flutua acima do mínimo vital ou isento e abaixo do confisco tributário, vedado pela nossa Magna Carta no seu artigo 150, inciso IV.

O mínimo isento preserva um patrimônio mínimo alheio à tributação, em homenagem à dignidade da pessoa humana, reservando uma quantia financeira fora do alcance do Fisco, que seja suficiente ao custeio das necessidades básicas do contribuinte e sua família (vestuário, alimentação, moradia, transporte etc.).

Superado o mínimo vital, a tributação não poderá incidir com tal intensidade que desestimule a atividade econômica da pessoa física ou jurídica, ou seja, não poderá se locupletar do patrimônio do contribuinte confiscando seus bens.

Capacidade contributiva tem medida certa: recai acima do mínimo isento e abaixo do confisco.

A realidade fiscal brasileira ofende o mínimo vital, principalmente pela tributação indireta representada pelas exações que incidem sobre o consumo. Os dados estatísticos catalogados demonstram que a incidência tributária brasileira é regressiva, fazendo com os mais pobres paguem proporcionalmente mais do que os mais ricos para custear a máquina estatal, em ofensa aos comandos constitucionais que exigem isonomia e respeito à capacidade contributiva.

As estatísticas também demonstram que em países desenvolvidos a tributação recai com maior gravame sobre a renda e o patrimônio, enquanto que na América Latina a situação é inversa, com preponderância sobre o consumo.

Há a necessidade urgente de redução da tributação sobre o consumo, elevando a carga sobre a renda e o patrimônio, de forma equilibrada. A concentração de renda pode ser combatida por uma tributação mais equânime. Dados internacionais revelam que no século XXI a concentração da riqueza está cada mais concentrada em pequenos grupos ou famílias.

O modelo tributário brasileiro não atende ao objetivo fundamental de promoção de uma sociedade livre, justa e solidária, nem erradica a pobreza e as

desigualdades sociais e regionais, em desatenção aos objetivos fundamentais traçados pelo constituinte originário no artigo 3º, incisos I e III, do Texto Fundamental.

A elevação da tributação sobre a renda e o patrimônio, incluída a herança, por meio da aplicação da técnica da progressividade é medida aliada da justiça fiscal, ação política capaz de proporcionar uma redução da desigualdade social e da concentração de renda.

A consideração da justiça fiscal como um verdadeiro direito social não representa interpretação absurda do texto constitucional.

O parágrafo segundo do artigo 5º dispõe que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, de tal sorte que a capacidade contributiva, vetor da justiça fiscal, sendo um princípio explicitamente adotado no artigo 145, § 1º da Lei Suprema, atrai a realização da justiça fiscal, em homenagem ao dever de o Estado promover e proteger a dignidade da pessoa humana.

A criação de novas faixas de alíquotas no imposto sobre a renda da pessoa física, a elevação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica dos setores econômicos mais lucrativos como o das instituições financeiras, além da instituição do imposto sobre grandes fortunas, atende a esse desiderato.

A jurisprudência brasileira protege, de forma tímida, a capacidade contributiva. A atuação do Ministério Público na concretização da justiça fiscal, pautada no equilíbrio balizador do princípio da igualdade, tem sido pautada por inúmeros desafios legais e jurisprudenciais. Há doutrina que defende uma amplificação da participação do Ministério Público nas discussões judiciais tributárias, em prol da capacidade contributiva.

A política tributária de concessão desmedida de parcelamentos e a falta de aparelhamento da administração tributária contribuem para a dinâmica de perpetuação da injustiça fiscal, privilegiando a sonegação em detrimento da arrecadação isonômica de recursos financeiros pelo Estado.

O investimento nas atividades de fiscalização e recuperação dos créditos tributários, com o fortalecimento dos órgãos que compõem a administração tributária, possibilitaria maior eficiência da arrecadação de recursos dos contribuintes mais ricos da nação.

Revelado o descompasso entre o princípio da capacidade contributiva e a realidade tributária brasileira, esperamos que esse estudo contribua para a evolução do sistema tributário a um patamar mais justo.

A identificação das situações de flagrantes injustiças tributárias, seguidas de estudos doutrinários brasileiros e estrangeiros que apontam medidas para a correção dos rumos, representa um terreno fértil para a implantação das reformas fiscais que atendam aos ditames de justiça social proclamados pela Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Alberto Carlos. **O Dedo na Ferida**: menos imposto e mais consumo. Rio de Janeiro: Record, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALBINO, Juliana Lamego. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário Brasileiro**. Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito Empresarial da Faculdade de Direito Milton Campos. Nova Lima, MG, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. Retrospectiva 2008: judicialização, ativismo e legitimidade democrática. *In: Revista Eletrônica de Direito de Estado*, nº 18, p. 11. Salvador, abr./jun. 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BONONO, Carla. A Eficácia da Capacidade Contributiva e a Justiça Fiscal: conclusão da tese de doutoramento em direito tributário. *In: Revista de Direito Público*, vol. 04, nº 02, p. 29-42. Londrina, mai./ago. 2009.

BRASIL. **Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social**. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/2566908/texto-marcio-pochmann-.html>>. Acesso em: 28 mar. 2013.

_____. **Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social**. Disponível em: <[file:///C:/Users/20072196890/Downloads/Parecer_de_Observa%C3%A7%C3%A3o_n.%C2%BA_2-Indicadores_de_Equidade_do_Sistema_Tribut%C3%A1rio_Nacional_12-2010_-_%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/20072196890/Downloads/Parecer_de_Observa%C3%A7%C3%A3o_n.%C2%BA_2-Indicadores_de_Equidade_do_Sistema_Tribut%C3%A1rio_Nacional_12-2010_-_%20(1).pdf)>. Acesso em: 22 set. 2014.

_____. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/10983/Brasileiro-trabalha-cinco-meses-por-ano-para-pagar-impostos>>. Acesso em: 14 dez. 2014.

_____. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. As discussões sobre a Regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2013.

_____. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Comunicado do IPEA nº 22, julho de 2009. Disponível em: <http://ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2014.

_____. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Comunicado do IPEA nº 159, outubro de 2013. Disponível em: <http://ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/131001_comunicadoipea159.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2014.

_____. **Portal da Legislação da Presidência da República**. Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 07 ago. 2014.

_____. **Portal da Transparência da Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2013/Analisemensa13.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. **Portal da Transparência da Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 12 jul. 2014.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj>. Acesso em: 11 mar. 2014.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 22 fev. 2014.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As Discussões Sobre a Regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. 2013. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111332230_nota_tecnicadinte7.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2013.

COELHO, Sérgio Neves. **Da Legitimidade do Ministério Público para Propositura de Ação Civil Pública na Defesa de Interesses de Contribuintes**. 2013. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/cao_cidadania/Temas_Diversos/Doutrina_Temas_Diversos/22-legitimidadedoMP.htm>. Acesso em: 12 mar. 2014.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto Sobre Grandes Fortunas. *In: Revista de Informação Legislativa*, ano 37, nº 146, p. 33-34. Brasília, abr./jun. 2000.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DUTRA, Micaela Domingues. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche del Principio dela Capacittá Contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1961.

GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

INTERNET. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,obama-propoe-imposto-de-30-para-os-mais-ricos,102768e>>. Acesso em: 30 set. 2014.

INTERNET. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,ER-T257589-16367,00.html>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

INTERNET. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/negocios/-noticia/2014/01/bradesco-tem-lucro-liquido-de-r-12-bilhoes-em-2013.html>>. Acesso em: 19 nov. 2014.

INTERNET. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2014/0-2/banco-do-brasil-tem-lucro-liquido-de-r-158-bilhoes-em-2013.html>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

INTERNET. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/08/warren-buffett-pede-aumento-de-impostos-dos-mais-ricos-como-ele.html>>. Acesso em: 23 jan. 2015.

INTERNET. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economiasbra/negocios/noticia/-2014/02/lucro-do-itau-unibanco-sobe-para-r-1569-bilhoes-em-2013.html>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

INTERNET. Disponível em: <<http://www.oxfam.org/es/node/35305>>. Acesso em: 12 mar. 2014.

INTERNET. Disponível em: <<http://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/oxfam-el-reinado-de-las-elites.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

INTERNET. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u40-2038.shtml>>. Acesso em: 17 mar. 2013.

INTERNET. Prefeitura Municipal de Jaú/SP. **Portal da Transparência**. Disponível em: <<http://jau.prefeitura.sp.etransparencia.com.br/portal/transparenciabrasil.aspx>>. Acesso em: 08 mar. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, João Paulo Fanucchi Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua Aplicação nos Casos Concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MENEZES, Milena Zampieri Sellmann de; PINTO, Keziah Alessandra Vianna Silva. Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física como Forma de Efetivação dos Direitos Sociais à Saúde e Educação. *In: Anais do XXI Encontro Nacional do CONPEDI*. Uberlândia, jun. 2012.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. O Princípio do Não Confisco Tributário à Luz de uma Interpretação Objetiva no Estado Democrático de Direito. *In: Anais do XVIII Encontro Nacional do CONPEDI*. Maringá, jun. 2009.

NEVES, Ana Paula Baeta. **A Reconstrução do Princípio da Capacidade Contributiva para o Imposto de Renda da Pessoa Física sob o Enfoque da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**: uma diretiva para a pós-modernidade. Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília. Brasília, DF, 2008.

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

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O Princípio da Capacidade Contributiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In: Revista Direito GV*, vol. 05, nº 01, p. 95-106. São Paulo, jan./jun. 2009.

PESSÔA, Leonel Cesarino; SILVA, Marcello Muniz. Renda Básica, Capacidade Contributiva e o Mínimo Vital. *In: Anais do 13º Congresso Internacional da BIEN – Rede Mundial de Renda Básica*, USP – Universidade de São Paulo; UFF – Universidade Federal Fluminense; UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro. São Paulo, 2010.

PIKETTY, Thomaz. **O Capital no Século XXI**. São Paulo: Intrínseca, 2014.

POCHMANN, Marcio. **Revista Economia e Desenvolvimento**, Recife (PE), v. 5, n. 1, 2006.

_____. **Direitos Humanos no Brasil 2004**, Relatório da Rede Social de Justiça e Direitos Humanos. Capítulo II. Disponível em <<http://www.social.org.br/relatorio2004/relatorio016.htm>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Justiça como Equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. *In: RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, vol. 01, nº 18, p. 06-07. São Paulo, 2010.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito: dignidade, igualdade e progressividade na tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SANTIN, Janaína Rigo. Princípio da Capacidade Contributiva e Mínimo Isento: uma abordagem de direito comparado. *In: Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI*. Salvador, jun. 2008.

SÃO PAULO. **Portal da Transparência**. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2014/janeiro/analise_receita.asp>. Acesso em: 02 abr. 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. São Paulo: Nova Cultural, 1996. 2 vol.

THE ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OCDE/CEPAL/CIAT (2014). Estatísticas Tributárias en América Latina. OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207943-en-fr>>. Acesso em: 13 jul. 2014.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.