

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

Caio Maia Bozzo

Capacidade contributiva na reforma tributária

Mestrado em Direito Constitucional e Processual Tributário

**SÃO PAULO
2025**

CAIO MAIA BOZZO

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Mestrado em Direito Constitucional e Processual Tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Constitucional e Processual Tributário, sob orientação do Professor Doutor Renato Lopes Becho.

SÃO PAULO

2025

Banca Examinadora:

AGRADECIMENTOS

Agradeço, especialmente, ao meu professor, doutor Renato Lopes Becho por toda paciência, orientação, empatia e diversos ensinamentos transmitidos no decorrer dessa jornada do mestrado e, também, aos integrantes da minha banca de qualificação, dra. Luisa Nagib e dr. Cláudio de Abreu que me auxiliaram com pertinentes apontamentos e considerações.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha maior e mais importante companheira da vida, Paloma Cardoso Baracho, que não somente me incentivou e me incentiva a ir atrás de todos os meus sonhos como também foi o essencial suporte emocional que viabilizou esta difícil empreitada, sempre me ofertando palavras doces em momentos de tormenta e o tão esperado acolhimento nas horas de aflição. Dedico também aos meus pais, Airton Bozzo e Maria Filomena Maia Bozzo, pois sem eles esse trabalho não seria possível, me concedendo segurança e apoio incondicional em todos os momentos da minha vida.

RESUMO

Esta dissertação tem como precípua intenção a de elaborar um detido estudo acerca da correlação, interação e problemáticas decorrentes do possível uso do, importante e vetusto, princípio da capacidade contributiva junto a algumas das mais pertinentes e ousadas modificações normativas trazidas junto à Emenda Constitucional n.º 132/2023, como, por exemplo, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e Imposto Seletivo (IS), assim como, será estudado e estabelecido, por decorrência das premissas desse estudo, que a capacidade contributiva se utiliza dos instrumentos, igualmente disruptivos, do *Cashback* Fiscal e da Cesta Básica Nacional para se fazer sentir no mundo fenomênico, mas não se limitando a eles para esse fim. Com o fito de promover essas determinações, será, necessariamente, abordado uma série de temas preliminares que concedem validade, contexto e o embasamento indispensável às ilações propostas na conclusão, de maneira que esse estudo trará a inalienável conceituação, não somente do princípio da capacidade contributiva, como também do que se entende por Direito, Constituição, norma e Direito Tributário, estabelecendo, com isso, as pedras angulares, o farol interpretativo e as limitações atreladas ao funcionamento do ordenamento jurídico pátrio. Ressalta-se, ainda, que para a concessão de uma maior precisão científica a esse trabalho será, também, avocado e esmiuçado, as classificações jurídicas mais pertinentes que podem afetar o uso desse princípio de alguma maneira, assim como as normas constitucionais que, ao interagirem com a capacidade contributiva, possam limitar e/ou justificam o seu uso nos instrumentos e nas figuras tributárias citadas acima.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva – Emenda Constitucional n.º 132/23 – Mitigação da Desigualdade Social

ABSTRACT

The main purpose of this dissertation is to carry out a detailed study of the correlation, interaction and problems arising from the possible use of the important and outdated principle of the ability to pay in conjunction with some of the most pertinent and bold normative changes brought about by Constitutional Amendment no. 132/2023, such as the Contribution on Goods and Services (CBS), the Goods and Services Tax (IBS) and the Selective Tax (IS). It will also be studied and established, as a result of the premises of this study, that contributory capacity uses the equally disruptive instruments of Tax Cashback and the National Basic Basket to make itself felt in the phenomenal world, but is not limited to them for this purpose. In order to promote these determinations, a series of preliminary themes will necessarily be addressed that provide validity, context and the indispensable basis for the conclusions proposed in the conclusion, so that this study will bring the inalienable conceptualization, not only of the principle of contributory capacity, but also of what is meant by Law, Constitution, norm and Tax Law, thus establishing the cornerstones, the interpretative beacon and the limitations linked to the functioning of the national legal system. It should also be noted that in order to provide greater scientific precision to this work, the most pertinent legal classifications that may affect the use of this principle in some way will also be discussed and scrutinized, as well as the constitutional norms that, when interacting with contributory capacity, may limit and/or justify its use in the instruments and tax figures mentioned above.

Keywords: Ability to Pay – Constitutional Amendment no. 132/23 – Mitigation of Social Inequality

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CG	Comitê Gestor
Cofins	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CF	Constituição Federal
CPF	Cadastro de Pessoa Física
CTN	Código Tributário Nacional
DIDH	Declaração Internacional dos Direitos Humanos
Dieese	Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos
EC	Emenda Constitucional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IPÍ	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Propostas de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto Sobre a Renda
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Lei isenta de Imposto de Renda quem ganha dois salários mínimos.....	41
Figura 2 Pesquisa nacional da Cesta Básica de Alimentos	82
Figura 3 Incidência dos tributos indiretos sobre a renda total, segundo décimos de renda familiar <i>per capita</i> – Brasil (2017-2018)	102
Figura 4 Incidência da tributação direta e indireta na renda total, segundo décimos de renda familiar <i>per capita</i> – Brasil (2017-2018).....	103
Figura 5 Participação das rubricas de consumo nas despesas totais de consumo e no total de tributos indiretos – Brasil (2017-2018)	103
Figura 6 Lei Geral – Transição para o novo modelo	109

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	13
1.1 DEFINIÇÃO DE DIREITO	13
1.2 DEFINIÇÃO DE NORMAS	14
1.2.1 PRINCÍPIOS E REGRAS	16
1.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL	19
1.4 DIREITO TRIBUTÁRIO, TRIBUTO E OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO	20
1.5 - USO DE DADOS DE OUTRAS CIÊNCIAS NESSE RAMO DO DIREITO	25
2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	288
2.1 PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FISCAL.....	30
2.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	34
2.3 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE.....	39
2.4 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.....	444
2.5 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	488
2.5.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CONCEITO.....	488
2.5.2 EMBASAMENTO CONSTITUCIONAL E CONCEITUAÇÃO DOUTRINÁRIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	533
2.5.2.1 DA EFICÁCIA E ABRANGÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	599
2.5.2.2 MÍNIMO EXISTENCIAL E SUA DIRETA CORRELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS DIREITOS INDIVIDUAIS/FUNDAMENTAIS.....	70
2.5.2.2.1 ASPECTO HISTÓRICO/TEMPORAL	777
2.5.2.2.2 ASPECTO CULTURAL.....	788
2.5.2.2.3 ASPECTO ESPACIAL.....	799
2.5.2.2.4 ASPECTO ECONÔMICO	80
2.5.2.3 CAPACIDADE OBJETIVA OU SUBJETIVA	83
3 DA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	888
3.1 TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS	899
3.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS CONSTANTES NAS TEORIAS TRIPARTITE E PENTAPARTITE	9191
3.3 DA CONCEITUAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS	988
3.4 DIFERENÇAS ENTRE TRIBUTOS FISCAIS E EXTRAFISCAIS	1044
4 DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132/23 – PANORAMA GERAL.....	1077
4.1 USO DE DADOS NÃO JURÍGENOS E PRINCÍPIOS GERAIS RELEVANTES	110
4.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DA CBS, DO IBS E DO IS	1144
4.3 DO ENQUADRAMENTO CLASSIFICATÓRIO DA CBS E DO IBS COMO IMPOSTOS E NECESSÁRIA APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	1199
4.3.1 DO <i>CASHBACK</i> FISCAL NA CBS E NO IBS.....	1255
4.3.2 DA CESTA BÁSICA NACIONAL.....	1377
4.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO SELETIVO.....	14141
5 CONCLUSÃO	1466
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	1499
LISTA ANEXOS	156

INTRODUÇÃO

O precípua objetivo deste estudo científico será o de elaborar uma análise minuciosa, mas não exauriente, da aplicação do princípio da capacidade contributiva na Emenda Constitucional (EC) n.º 132/23, notadamente com relação a alguns instrumentos que permeiam as figuras da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), como do *Cashback* Fiscal e da Cesta Básica Nacional, assim como algumas das situações problemáticas quando da aplicação desse princípio no Imposto Seletivo (IS).

Para a realização dessa análise de forma mais ampla e atenta ao tempo de sua publicação, esta dissertação, além de examinar a EC, também focará sua pesquisa especificamente nos contornos normativos infraconstitucionais expostos pela Lei Complementar (LC) n.º 214/2025, que tratam de forma pormenorizada do *Cashback* Fiscal, Cesta Básica Nacional e do IS.

Diante dessa tarefa, com o fito de trazer maior coerência e embasamento a este estudo, se fez necessário começar, junto ao Capítulo 1, com os devidos apontamentos e estabelecimento das premissas sobre o funcionamento do Estado, das normas que o regulam, da Constituição e suas principais características, do Direito de forma geral e, especialmente, do Direito Tributário e o necessário intercâmbio de informações desse ramo com outras áreas do conhecimento humano, como a economia.

Trazidos esses importantes axiomas, viabilizasse o progresso do trabalho para o Capítulo 2, onde serão inicialmente apresentados uma série de princípios constitucionais que ora o validam e ampliam a atuação da capacidade contributiva, ora restringem suas repercussões, ou mesmo, são normas utilizadas como base para atuação do referido princípio no mundo fenomênico. Posteriormente a essa introdução principiológica, será apresentada a definição conceitual da capacidade contributiva, sua abrangência, eficácia e os métodos de implementação em nosso ordenamento jurídico.

Posteriormente a importante definição desse princípio, sua interação com outras normas constitucionais e os vetores de suas ações, será trazido, junto ao Capítulo 3, as mais importantes classificações tributárias que afetam de sobremaneira a aplicação do princípio da capacidade contributiva junto aos instrumentos e tributos trazidos na EC, e esse capítulo guarda especial relevância com esse trabalho, pelo fato de que caso seja realizada a adoção de uma classificação em detrimento de outra, o referido princípio pode nem mesmo ser aplicado, entre outras vicissitudes esmiuçadas nele.

Após o deslinde e declaração dos temas influentes ao correto estudo do mote desta dissertação, será destrinchado, no Capítulo 4, não somente os objetivos da reforma tributária, como também as margens de atuação dos novos tributos por ela inseridos e as vicissitudes dos instrumentos citados acima, viabilizando, com isso, e em decorrência das premissas aqui adotadas, a análise da aplicação da capacidade contributiva nessa reforma.

Esses capítulos visam embasar as conclusões referenciadas no Capítulo 5 desta dissertação, de que, apesar do princípio da capacidade contributiva, efetivamente, estar refletido nos novos instrumentos trazidos pela legislação do IBS e da CBS, do *Cashback* Fiscal e na Cesta Básica Nacional, assim como no IS, ele tem uma abrangência restrita e ainda insuficiente para cumprir para com os objetivos do Estado.

1 - ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Ab initio, apesar do tema desse estudo ser voltado à análise de alguns efeitos e aplicações da capacidade contributiva na EC, se faz necessário, previamente, explicitar alguns fatores relevantes que influem de sobremaneira a temática dessa dissertação, como, por exemplo, as definições acerca do que é Direito, as características e quais são as normas jurídicas constantes no ordenamento jurídico pátrio, os objetivos do Estado que foram consagrados junto à Constituição Federal de 1988 (CF), definição do Direito Tributário e, por fim, o uso de dados de outros ramos do conhecimento humano como fontes válidas para influir na aplicação das normas tributárias.

O estabelecimento dessas definições prévias possui grande relevância para esse tema uma vez que, como será mais adiante esmiuçado, trarão maior cientificidade e coerência doutrinária à presente dissertação e viabilizarão a elaboração dos questionamentos e das ilações mais adiante realizadas sobre esse princípio na EC.

1.1 - DEFINIÇÃO DE DIREITO

Exposto isso, importante iniciar com a definição de Direito que, para Alfredo Becker, se desenha como um autêntico instrumento de estipulação de condutas à sua população, sendo, portanto, uma ferramenta que determina, para um conjunto de pessoas e instituições, as ações que são almejadas e os comportamentos que devem ser desincentivados¹.

Geraldo Ataliba, em igual medida, atribui ao Direito esse caráter instrumental e de manipulação de ações e inações da sociedade, mas explicita que essa característica existe com o fito de obter certos objetivos maiores que justificaram a própria existência e manutenção do Estado e, conseqüentemente, do Direito, como se observa abaixo:

3. Caráter instrumental do direito.

3.1. Consiste no caráter instrumental do direito, nesta qualidade que todos reconhecem à norma jurídica de servir de meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos

¹ “Com o que age o Estado?”

O Estado age com um instrumento: o Direito (a regra jurídica); a natureza essencial do Direito é a natureza instrumental.

A natureza essencial do Direito – não está nos comandos e proibições – mas está no instrumento que atua mediante regras de conduta (regras jurídicas), segundo as quais o fazer ou o não fazer do homem deve sujeitar-se” BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 66.

titulares daquelas vontades. Aos objetivos que dependem de comportamentos humanos, podem ter no direito excelente instrumento de alcance. (...)

4.1 O direito é, pois, um instrumento para a obtenção de finalidades e objetivos que só podem ser alcançados mediante comportamentos humanos.

A lei (expressão mais eminente e solene do direito) é o instrumento da vontade do estado que obriga os comportamentos humanos a realizarem os objetivos visados por aquela vontade: tanto comportamentos de agentes seus quanto os de terceiros sujeitos a seu poder.²

Tércio Sampaio Ferraz Júnior³ vai além e traz a noção, para o conceito de Direito, de um sistema posto de normas e instituições que competem regulamentar comportamentos da sociedade e de seus membros com o fito de solucionar eventuais conflitos que lhe possam ser apresentados.

Quanto à caracterização do Direito como um autêntico sistema, não se pode olvidar os ensinamentos de Hans Kelsen⁴, que, além de entender o Direito como um sistema de normas que visam modular a sociedade, também distinguiu o Direito do Direito positivo: “*O Direito, considerado como distintivo da justiça, é o Direito positivo. É o conceito de Direito positivo que está em questão aqui; e uma ciência do Direito positivo deve ser claramente distinguida de uma filosofia da justiça.*”⁵.

Constata-se, portanto, que o conceito de Direito pode ser descrito como um sistema composto por uma série de normas que visam condicionar a atuação dos componentes de uma sociedade, sendo um instrumento de apaziguamento social de conflitos. No entanto, em decorrência desse descritivo conceitual, questionasse: o que são essas normas que formam o Direito e quais são suas características e funções dentro dele?

1.2 - DEFINIÇÃO DE NORMAS

Para responder esses pertinentes questionamentos vale trazer novamente os

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed., 15. tir. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. p. 25 e 27.

³ “Podemos dizer, nesse sentido, que a ciência dogmática do direito costuma encarar seu objeto, o direito posto e dado previamente, como um conjunto compacto de normas, instituições e decisões que lhe compete sistematizar, interpretar e direcionar, tendo em vista uma prática de solução de possíveis conflitos que ocorram socialmente” FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 12. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Atlas, 2023. p. 80. *E-book*.

⁴ O Direito é uma ordem da conduta humana. Uma “ordem” é um sistema de regras. O Direito não é, como às vezes se diz, uma regra. É um conjunto de regras que possui o tipo de unidade de que entendemos por sistema. É impossível conhecermos a natureza do Direito se restringirmos nossa atenção a uma regra isolada. As relações que concatenam as regras específicas de uma ordem jurídica também são essenciais à natureza do Direito. Apenas com base numa compreensão clara das relações que constituem a ordem jurídica é que a natureza do Direito pode ser plenamente entendida” KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. 5. ed. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2016. p. 5.

⁵ *Idem, ibidem*, p. 8.

ensinamentos exordiais de Hans Kelsen que, em outra obra de sua autoria, ressalta que nem todas as disposições normativas de vontade se encontram em igualdade de relevância, autoridade e hierarquia, possuindo, por corolário lógico dessa afirmação, normas “menores” e normas “maiores”⁶. Além dessa hierarquização das normas – tema mais adiante esmiuçado -, Kelsen descreve a norma como um dever-ser, uma determinação do Estado para o cidadão e para as pessoas que interagem com esse Estado de como agir, como se depura dos trechos citados:

(...) Com o termo “norma” se quer significar que algo deve ser ou acontecer, especialmente que um homem se deve conduzir de determinada maneira. (...) Desta forma o verbo “dever” é aqui empregado com uma significação mais ampla que a usual. No uso corrente da linguagem, apenas ao ordenar-correspondente um “dever”, correspondendo ao autorizar um “estar autorizado a” e ao conferir um “poder”. (...) A primeira parte refere-se a um ser, o ser fático do ato de vontade; a segunda parte refere-se a um dever-ser, a uma norma como sentido do ato. (...) A distinção entre ser e dever-ser não pode ser mais aprofundada. É um dado imediato de nossa consciência. Ninguém pode negar que o enunciado: tal coisa é – ou seja, o enunciado através do qual descrevemos um ser fático – se distingue essencialmente do enunciado: tal coisa deve ser – com o qual descrevemos a norma – e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser se não segue que algo seja.⁷

Essa definição de norma não é solitária na doutrina, sendo acompanhada por Alfredo Becker, que, além de considerar a norma como um dever-ser: “Com razão, se diz a lei jurídica (a regra jurídica) não exprime um ser, mas um dever ser”⁸, ressalta que ela é, como componente essencial do Direito, um importante mecanismo que viabiliza o apaziguamento dos conflitos sociais: “A regra jurídica é o instrumento para obter-se a solução que o legislador impõe ao problema prático gerado pelo conflito de interesses de diversas categorias, socialmente relevantes, porém de múltiplas categorias”⁹.

Em sentido similar caminhou Geraldo Ataliba, que apontou, ainda, para outra importante característica que delimita o conceito de norma jurídica¹⁰, qual seja, a necessária

⁶ “A análise do Direito, que revela o caráter dinâmico desse sistema normativo e a função da norma fundamental, também expõe uma peculiaridade adicional do Direito: o Direito, regula a sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica determina o modo em que outra norma é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma. Como uma norma jurídica é válida por ser criada de um modo determinado por outra norma e essa outra norma jurídica, este é o fundamento de validade daquela. A relação entre a norma que regula a criação de outra norma e essa outra norma pode ser apresentada como uma relação de supra e infra ordenação, que é uma figura espacial de linguagem. A norma que determina a criação de outra norma é superior, e a norma criada segundo essa regulamentação é a inferior. (...)” (*Idem, ibidem*, p. 181).

⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8. ed. 10. ed. Tradução João Baptista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2009. p. 5-6.

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 59.

⁹ *Idem, ibidem*, p. 82.

¹⁰ Importante salientar que não se desconhece o debate acerca das eventuais diferenças entre normas jurídicas, normas morais e éticas. No entanto, apesar de bastante rico e proveitoso exercício mental, ele não guarda relevância para com o tema desta dissertação, de forma que será tratada norma como sinônimo de norma jurídica e os

identificação, simultaneamente ao mandamento, de uma hipótese, ou seja, a norma só existe se existir a hipótese que originou o mandamento¹¹.

Esse enlace entre a hipótese da norma e a sua consequência também foi vigorosamente trabalhado por Paulo de Barros Carvalho quando de seus estudos, evidenciando, de forma bastante lógica e quase matemática, o fato de que a norma é caracterizada quando da ocorrência de uma determinada situação decorrer uma consequência correspondente, como se pode observar no trecho abaixo:

As normas jurídicas têm a organização interna das proposições condicionais, em que se enlaça determinada consequência à realização de um ato. Dentro desse arcabouço, a hipótese refere-se a um fato de possível ocorrência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto normativo. Reduzindo complexidades, podemos representar a norma jurídica da seguinte forma: $H \rightarrow C$, onde a hipótese (H) alude à descrição de um fato e a consequência (C) prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá provocar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, sendo o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente. Mas a norma de que falamos é unidade de um sistema, tomado aqui como conjunto de partes que entram em relação formando um todo unitário. O todo unitário é o sistema; as partes, unidades que o compõem, configuram o repertório; e as relações entre essas partes tecem sua estrutura.¹²

Diante disso, as normas que compõem o sistema jurídico, o Direito, podem ser, *grosso modo*, definidas como sendo os modais que encabeçam as ordens e orientações do Estado para sua população e para aqueles que interagem com ele.

1.2.1 - PRINCÍPIOS E REGRAS

No entanto, como restou evidenciado por Kelsen e por outros doutrinadores mais adiante trazidos, nem todas as normas desse sistema podem ser consideradas como se iguais fossem, especialmente quando se analisa suas características fundacionais, objetivos e relevância junto ao ordenamento jurídico pátrio.

eventuais outros tipos de norma não serão aqui abordados.

¹¹ “3.3 O direito (em sentido objetivo) é um conjunto de normas que – por isso que integrando a ordem jurídica – se chamam normas jurídicas. Formam o direito positivo: o direito que foi posto (e só pode ser retirado) por quem tem poder jurídico para tanto.

Ora o elemento principal e essencial da norma jurídica é o seu conteúdo mandamental: uma ordem, um comando: faça isto, não faça aquilo. Por isso Hobbes disse: *auctoritas, non veritas, facit legem*: a autoridade, o poder (comando) faz o direito e não a verdade, nem a adequação de seus preceitos a situações, realidades ou princípios meta jurídicos. (...)

3.6 Toda norma, pois, contém uma hipótese e um comando. O comando só é obrigatório associado à hipótese. Não existe sem ela, que, por sua vez, nada é sem o respectivo comando” ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., p. 25-26.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 7. ed. rev. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 143-144.

Assim, vale trazer um importante critério de diferenciação das normas para esta dissertação, qual seja, a distinção entre princípios e regras¹³. Nessa diferenciação, as normas podem ser consideradas um autêntico gênero que é subdividido entre princípios e as regras¹⁴, sendo os primeiros, conforme se depreende da literatura de Robert Alexy, uma espécie normativa mais generalista e de aplicação mais global, enquanto a segunda pode ser descrita como mais particular e afeita às especificidades dos casos concretos¹⁵.

Segundo Roque Antonio Carrazza, princípios são por definição: “II – Segundo pensamos, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”¹⁶ e também salienta que uma das principais funções e objetivos dos princípios é o de condicionar, quando da aplicação de uma norma ao caso concreto, a interpretação das normas jurídicas¹⁷.

Em outras palavras, como ressaltado por Geraldo Ataliba¹⁸, os princípios são vigas mestras e diretrizes do sistema jurídico e do próprio Direito, um tipo normativo que estabelece os pontos de atenção que devem ser, invariavelmente, respeitados pelos operadores do direito quando da interpretação e aplicação do direito aos casos cotidianos.

Em igual toada disciplinou Celso Antônio de Mello determinando não só a importância dos princípios para a regulamentação do Direito, como também salientou que a violação e/ou

¹³ Essa diferenciação entre regras e princípios demonstra sua relevância para a presente dissertação pelo fato de que auxiliará na definição do princípio da capacidade contributiva, sua abrangência e nos resultados de sua interação com outros princípios e normas existentes no ordenamento jurídico-tributário.

¹⁴ “(...) Aqui, regras e princípios serão reunidos sob o conceito de norma. Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deontológicas básicas do dever, da permissão e da proibição” (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã publicada pela Suhrkamp Verlag (2006). São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 87).

¹⁵ “Há diversos critérios para se distinguir regras de princípios. Provavelmente aquele que é utilizado com mais frequência é o da generalidade. Segundo esse critério, os princípios são normas com grau de generalidade relativamente alto, enquanto o grau de generalidade das regras é relativamente baixo” (*Idem, ibidem*, p. 87).

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2023. p. 45.

¹⁷ “Portanto, os princípios exercem função importantíssima dentro do ordenamento jurídico-positivo, já que ordenam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, aí incluídas as individuais, com efeitos concretos, como é o caso das decisões judiciais. A aplicação destes mandamentos deve dar-se de modo consentâneo com as diretrizes fixadas nos princípios” (*Idem, ibidem*, p. 52).

¹⁸ “Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos).

Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed., 4. tir. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 34).

desatenção a um mandamento principiológico é muito mais prejudicial ao sistema que quando isso ocorre com uma determinada regra específica, uma vez que corrói a essência do Direito¹⁹.

Se depreende, portanto, que os princípios, se comparado com as regras, carregam uma maior carga de valores morais e éticos da sociedade²⁰, possuem um campo de atuação mais abrangente e norteador de resultados²¹ e são mais relevantes na composição do Direito que as regras, uma vez que a retirada de sua eficácia representa a derrocada das vigas estruturantes desse sistema.

Já as regras, podem ser consideradas como um instrumento normativo de baixo grau de generalidade e são de aplicação, quase que exclusiva, a determinados casos concretos que motivaram sua criação, visando ordenar comportamentos básicos e específicos dos componentes da sociedade, não sendo aberto, a essa espécie normativa, muita margem para interpretação ou modificação²².

Nota-se, neste ponto, que exatamente em função dessas características das regras que o sistema jurídico hierarquizou os subtipos normativos, de forma a submeter as regras aos ditames e orientações concedidas pelos princípios²³, que, como já exposto, servem com um farol interpretativo e limitador de suas práticas e/ou efeitos.

Em conclusão, as regras respondem e são delimitadas, não somente, pela sua redação e

¹⁹ “Cumprido, pois, inicialmente, indicar em que sentido estamos a tomar o termo princípio, tal como vimos fazendo desde 1971, quando pela primeira vez enunciámos a acepção que lhe estávamos a atribuir. À época dissemos: “Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear do sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico”. Eis porque: “violado um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013. p. 54).

²⁰ “Assim é porque os princípios constitucionais consagram valores, muitos dos quais inscritos já no “Preâmbulo” da Carta Magna (igualdade, liberdade, segurança, justiça etc.), motivo pelo qual – como adiante se verá – na interpretação e boa aplicação de todos os atos normativos” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 46).

“Sabemos que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. p. 73).

²¹ “O ponto decisivo na distinção entre regras e princípio é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização (...)” (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, cit., p. 90).

²² “Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível” (*Idem, ibidem*, p. 91).

²³ “Mesmo no nível constitucional, há uma ordem que faz com que as regras tenham sua interpretação e eficácia condicionadas pelos princípios. Estes se harmonizam, em função da hierarquia entre eles estabelecida, de modo a assegurar plena coerência interna ao sistema (a demonstração cabala disso está em Juan Manuel Terán, *Filosofía del Derecho*, p. 146)” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, cit., p. 33).

constatação do caso concreto a que se referem, como também são modeladas pelos imperativos principiológicos expostos no arcabouço normativo pátrio, que direcionam sua aplicação e efeitos à congruência dos objetivos maiores do Estado.

1.3 - CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Exposto isso, vale ressaltar que o sistema jurídico brasileiro não somente trouxe a distinção entre as normas pela sua natureza constituinte, como também estabeleceu que determinados diplomas legais possuem maior relevância e evidência sobre outros, definindo, com isso, a CF como o principal conjunto normativo a ser seguido por todos os subsistemas normativos que integram a sociedade.

Ou seja, não somente as normas são subdivididas entre princípios e regras, como também podem ser alvo de uma subdivisão quanto a sua localização na “pirâmide” hierárquica em que se encontram, representando o topo desse organograma a CF e terminando com sua base, por exemplo, com os decretos e instruções normativas.

Neste sentido, vale ressaltar o que trouxe Paulo de Barros Carvalho: “A contar da CR, reafirmamos, as restantes normas do sistema distribuem-se em vários escalões hierárquicos, ficando nas bases da pirâmide as regras individuais de máxima concretude”²⁴ e Roque Antonio Carrazza que, também de forma magistral, ressalta que, dentro da hierarquização dos conjuntos de normas que compõem o Direito nacional, a CF é diploma legal que maior importância possui, sendo ela que regulamenta e modela todos os outros diplomas que dela decorrem²⁵.

Especialmente quanto a esse tema, importante trazer o entendimento de Hans Kelsen que, além de estipular a constituição como principal documento normativo que existe dentro do sistema jurídico trata esse diploma como uma norma fundamental²⁶, originária de todas as outras, e concedente de validade para essas normas que são tidas como inferiores²⁷, por ele

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros Direito. *Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 228).

²⁵ “I – O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. I Das inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem respaldo de validade daquelas que se encimam, até o patamar máximo, que é o constitucional” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 35).

²⁶ “Se queremos conhecer a natureza da norma fundamental, devemos sobretudo ter em mente que ela se refere, imediatamente, a uma Constituição determinada, efetivamente estabelecida, produzida através do costume ou da elaboração de um estatuto, eficaz em termos globais; e imediatamente se refere à ordem coercitiva criada de acordo com essa Constituição, também eficaz em termos globais, enquanto fundamenta a validade da mesma Constituição e a ordem coercitiva de acordo com ela criada” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, cit., p. 224).

²⁷ A estrutura hierárquica da ordem jurídica de um Estado é, *grosso modo*, a seguinte: pressupondo-se a norma fundamental, a constituição é o nível mais alto dentro do Direito nacional. A constituição é aqui compreendida não num sentido formal, mas material. A constituição no sentido formal é certo documento solene, um conjunto de

denominadas como estatutos.

Alfredo Becker expõe também o fato de que a CF é um texto normativo que expressa o exercício de vontade originário do Estado, regulamentando e limitando quaisquer outras normas que, porventura, possam ser emitidas pelos órgãos competentes²⁸. Enquanto isso, Gilmar Mendes avança um pouco nas considerações e trata a CF como: “(...) a Constituição emerge como um sistema assegurador das liberdades, daí a expectativa que proclame direitos fundamentais. (...)”²⁹. Além de ressaltar o fato de que a CF não pode ser ignorada quando da análise de qualquer outro sistema jurídico que compõe nosso ordenamento jurídico, devendo ela sempre ter prevalência sobre outras normas³⁰.

Em conclusão a isso, percebe-se que a CF pode ser definida como um conjunto de normas fundamentais que visam organizar, por meio da atribuição de uma série de direitos e deveres, o Estado, suas instituições e as pessoas que o compõe, funcionando, também, como uma tábua normativa magna onde residem os direitos eventualmente tidos como fundamentais por uma população³¹, possuindo prevalência sobre todos os conjuntos normativos existam e dela são decorrentes³².

1.4 - DIREITO TRIBUTÁRIO, TRIBUTO E OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO

Consagrada a definição de Direito, distinção entre princípios e regras, prevalência dos

normar jurídicas que pode ser modificado apenas com a observância de prescrições especiais cujo propósito é tornar difícil a modificação dessas normas. A constituição no sentido material consiste nas regras que regulam a criação das normas jurídicas gerais, em particular a criação de estatutos (KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*, cit., p. 182).

²⁸ “O Estado, por intermédio deste primeiro órgão não jurídico, cria outros órgãos e como estes outros órgãos são criados com o instrumental daquelas regras jurídicas constitucionais, eles são necessariamente órgãos jurídicos e como tais regrados ou disciplinados por aquelas regras jurídicas. Estas regras jurídicas, criando o órgão, atribuíram-lhe uma função específica e disciplinaram (limitaram) o exercício do poder necessário à atuação dinâmica daquela função. Esta parcela de poder que poder ser exercido pelo órgão dentro do campo de sua função, cujos limites foram regrados pelas regras jurídicas que o criaram, é a competência” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 227).

²⁹ MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed., 2. tir. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 55.

³⁰ “O conflito de leis com a Constituição encontrará solução na prevalência desta, justamente por ser a Carta Magna produto do poder constituinte originário, ela própria elevando-se à condição de obra suprema, que inicia o ordenamento jurídico, impondo-se, por isso mesmo, o ato contrário à Constituição sofre de nulidade absoluta” (*Idem, ibidem*, p. 108).

³¹ “A Constituição, em resumo, fixa diretrizes, implícitas e explícitas, a serem observadas por todos (administrados e administradores, pessoas físicas e jurídicas, nacionais e estrangeiros que aqui residam ou mantenham negócios, membros dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário etc.), sob pena de se tronarem sem efeito os atos praticados” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 38).

³² “Em suma, a Constituição é, a um tempo, a lei máxima e o documento que limita o poder dos demais atos normativos (leis, decretos, sentenças, atos administrativos etc.) que são a ela inferiores. E a esses, evidentemente, compete preservar os valores que ela consagra” (*Idem, ibidem*, p. 37).

primeiros sobre os segundos e da regência da Constituição sobre todos os ramos do direito, incluindo-se, por óbvio, o Direito Tributário, importante prosseguirmos para definição do Direito Tributário e sua inalienável vinculação para com a CF e suas determinações.

Neste sentido, salienta-se que boa parte das mais relevantes normas e determinações do Direito Tributário residem no próprio texto constitucional, sendo atribuído a esse ramo do Direito, inclusive, um capítulo específico no texto constitucional, “Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional”, que conta com extensos, detalhados e meticulosos artigos, 145 ao 156³³.

Denota-se, portanto, que o Direito Tributário possui uma roupagem normativa eminentemente constitucional³⁴, sendo a CF o principal texto legal a ser analisado e levado em consideração pelos hermenutas dessa rica área do direito quando da emissão de seus pareceres³⁵, mesmo quando se está diante de um caso particular que é regulamentado por uma eventual norma infraconstitucional.

Em outras palavras, conforme muito bem salientado por Regina Helena Costa, o fundamento de validade e a principal fonte de normas do Direito Tributário Brasileiro é a CF, conforme se verifica nos trechos citados:

A Constituição da República, à evidência, é a principal fonte do Direito Tributário no Brasil. Disciplina o sistema tributário nacional em seus art. 145 a 162. Abriga os lineamentos para o adequado exercício da ação estatal de exigir tributos. Sublime-se constituir peculiaridade do direito brasileiro o fato de o sistema tributário estar delineado essencialmente na própria Constituição, diversamente do que se dá na maioria dos países, nos quais o texto fundamental dedica pouca atenção à disciplina da tributação, regradada primordialmente pela legislação infraconstitucional. (...) Em síntese, a Constituição é a mais importante fonte do Direito Tributário e, em razão da minudente disciplina que ostenta, vincula o conteúdo das leis complementares e ordinárias.³⁶

Mas o que seria o Direito Tributário? Como exposto, ele é um ramo do direito nacional com raízes normativas na CF, mas que se diferencia das outras áreas do direito público e do

³³ Cumpre salientar que os arts. 157 ao 162, apesar de estarem no mesmo capítulo que trata do Direito Tributário, versam, quase que exclusivamente, sobre a distribuição do produto arrecadado pela prática da tributação entre os entes exacionais, sendo, portanto, um tema eminentemente orçamentário e, conforme será exposto a seguir, não faz parte do Direito Tributário.

³⁴ “A tributação – em seus princípios básicos e fórmulas mais gerais – é matéria constitucional. Não só porque justificou e esteve na essência do primeiro documento constitucional moderno – a Magna Carta de 1215 – mas, também, por que envolve tensão entre o poder estatal e dois valores fundamentais para o homem: a liberdade e o patrimônio. Estes bens jurídicos, precipuamente protegidos pelas Constituições modernas, são, mesmo, a sua razão de ser.

Se a ação estatal de tributar (tributação) atinge a liberdade e o patrimônio – e se estes bens encontram na sua proteção a própria razão de ser da Constituição –, é bem de ver que aquela faculdade que ao Estado se reconhece há de ser disciplinada estritamente em termos constitucionais. Em outras palavras: é matéria substancialmente constitucional” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, cit., p. 127).

³⁵ A Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 453).

³⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 39-41.

direito privado por trazer um conjunto de normas que tratam, essencialmente, da relação entre o Estado³⁷ e seus cidadãos quando da transferência de recursos dos segundos para o primeiro por meio da tributação³⁸. Ou seja, é por meio da prática da tributação e com olhos para o tributo, que se pode identificar a descrição conceitual desse ramo do direito:

1.8 Em síntese: objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos.
Este dinheiro – levado aos cofres públicos, por força da lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.³⁹

Em sentido similar, Alfredo Becker também definiu o Direito Tributário como sendo um ramo voltado à satisfação e adimplemento dos tributos, como se pode observar junto à referência sob o n.º 759 de sua obra: “O objeto da prestação jurídica que satisfaz este dever é o tributo. Esta conceituação de Direito Tributário fica esclarecido pelo conceito jurídico de tributo; ver ns. 71-80”⁴⁰.

Além desses catedráticos, Luciano Amaro resumiu referido tema de forma bastante clara da seguinte maneira: “Preferimos, por amor à brevidade, dizer que o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos. Com isso, se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”⁴¹.

No entanto, como bem apontou Luciano Amaro mais adiante em sua obra, há uma cisão na doutrina quanto à abrangência do conceito de Direito Tributário⁴², sendo o entendimento

³⁷ Termo usado em seu sentido amplo, ou seja, abarca todos os entes federados e as pessoas jurídicas que possam fazer parte do Estado e/ou representem os interesses desse de alguma forma.

³⁸ “Dentre as múltiplas incumbências a cargo do Estado está a tributação, que consiste, singelamente, na atividade estatal abrangente da instituição, da arrecadação e da fiscalização de tributos. (...)”

Na contemporânea concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades.

Como é sabido, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 27).

³⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., p. 23.

⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 276.

⁴¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed., 4. tir. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. p. 24.

⁴² “As definições do direito tributário insistem, com frequência, na tônica de que o objeto desse setor do ordenamento jurídico são as relações entre o Estado (como credor) e os particulares (como devedores). Veja-se, por exemplo, o conceito de Rubens Gomes de Sousa, para quem direito tributário é o “ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos”.

Porém, nem sempre é o Estado que figura no polo ativo da relação jurídica; por outro lado, em algumas ocasiões, não são particulares os ocupantes do polo passivo, e, às vezes, o produto da atividade financeira do Estado, no campo tributário, não é uma receita efetiva, o que significa que as definições de direito tributário que incorporam essas especificações pecam por não mostrar, na sua exata amplitude, os domínios desse ramo jurídico” (*Idem*, *ibidem*, p. 24).

dele de que o Direito Tributário poderia abranger, por exemplo, a destinação dos valores arrecadados com os tributos.

Apesar de válidas exposições deste respeitável jurista, ousou discordar de suas determinações para me filiar a corrente doutrinária de Geraldo Ataliba que circunscreve o Direito Tributário ao exercício da transferência dos valores financeiros dos particulares ao Estado por meio da tributação⁴³.

Essa segunda linha doutrinária reduz o escopo de atuação do Direito Tributário, de modo que a destinação posterior dos valores que foram arrecadados pelo Estado não seria de pertinência desse ramo do direito, podendo normatizada, por exemplo, pelo Direito Administrativo, Direito Financeiro, entre outros.

A distinção e escolha por uma das vertentes em detrimento da outra não é aleatória ou imotivada neste momento, dado que esse corte metodológico guarda excepcional relevância quando da elaboração do Capítulo 3 desta dissertação, que trata das classificações tributárias, e, posteriormente, influenciará na aplicação da capacidade contributiva nos novos tributos trazidos junto à EC.

Com base nessas definições de direito tributário citadas acima e antes de prosseguirmos com o tema, vale fazer um breve desvio para trazer o descritivo conceitual de tributo, uma vez que, além de ser esse o objeto central desse ramo do direito⁴⁴, sua devida definição agrega grande valor e contornos à própria significação do Direito Tributário.

Deste modo, a definição de tributo pode ser observada não somente pela interpretação da CF, como também pela simples leitura do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que traz o seguinte informe: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda

⁴³ “5.5 As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.

Serve o direito, portanto, de instrumento de tão importante desígnio estatal. As normas que constituem esta parte do direito se designam direito tributário, em conjunto. (...)” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., p. 30).

⁴⁴ “71. Conceito jurídico de tributo.

Realizando-se a hipótese de incidência, incide sobre ela, automaticamente, a regra jurídica. A relação jurídica é uma consequência (efeito jurídico) daquela incidência da regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada.

A regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo polo negativo situa-se, na posição de sujeito passivo, uma pessoa qualquer e em cujo polo positivo, situa-se, na posição de sujeito ativo, um órgão estatal de função executiva e com personalidade.

A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter prestação.

O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 279-280).

ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Esse descritivo conceitual exposto na norma foi acompanhado por ilustres doutrinadores, como Roque Carrazza⁴⁵ e Regina Helena Costa⁴⁶, que trataram de esmiuçar esse conceito e também ressaltaram que o tributo abrange, além de alguns outros parâmetros básicos para sua configuração, a necessária relação entre fisco e contribuinte, onde o segundo deve, necessariamente, disponibilizar um determinado valor pecuniário para o primeiro.

Feito esse breve desvio, vale trazer outro importante ponto acerca da prática exacional, qual seja, a justificção de sua existência, e ela se dá, não somente no fato de que o Estado precisar compor o seu erário para cumprir com as obrigações outorgadas e estipuladas pela CF⁴⁷, como também é uma prática que pode/deve ser utilizada como um mecanismo para auxiliar e influenciar diretamente na economia e nas atividades dos particulares⁴⁸.

Neste ponto, importante trazer os ensinamentos de Regina Helena Costa que também trata dos objetivos constituintes da tributação e evidência, ainda, que o propósito dessas exações para a composição do erário não são meramente o de acumular capital, mas sim o de viabilizar a conquista, por parte do Estado, dos seus desígnios mais fundamentais expostos na CF, como se observa no trecho trazido:

Assim é que a tributação consitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, I a IV, CR)⁴⁹

⁴⁵ “Indo logo ao ponto, temos que, ao lume de nosso Estatuto Supremo, *tributo é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte (pessoa colhida pelo direito positivo), tendo por base a lei, igualitária, decorrente de um fato lícito qualquer, avaliável em pecúnia e de ocorrência possível, cujo adimplemento é exigido compulsoriamente e em moeda*” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 343).

⁴⁶ “O conceito de tributo é extraído da própria constituição. Da leitura do capítulo dedicado à disciplina do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 156), depreende-se a noção essencial desse conceito, segundo o qual tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 125).

⁴⁷ “5.2 A finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos. (...)” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., p. 30).

⁴⁸ “É sabido que os tributos têm finalidade arrecadatória, ou seja, visam arrecadar recursos para suprir as necessidades do Estado, a fim de que este possa realizar as atividades que lhe são destinadas. Mas esta não é a única finalidade da tributação. Pode a tributação ser utilizada para intervir na Economia, influenciando as atividades dos agentes econômicos e digirindo-as de modo a procurar satisfazer o interesse público” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 89).

⁴⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 28.

Em conclusão de todo o exposto, percebe-se que o direito tributário é um conjunto de princípios e regras que trata das relações jurídicas de transferência de valores, a título de tributo, dos particulares ao Estado e tem como precípua objetivo, viabilizar e instrumentalizar programas e ações estatais que visem consagrar os direitos fundamentais da população, seja por meio da composição do erário, seja pela oneração ou desoneração de determinadas situações.

1.5 - USO DE DADOS DE OUTRAS CIÊNCIAS NESSE RAMO DO DIREITO

Entretanto, antes de prosseguirmos com a tratativa do princípio da capacidade contributiva, vale salientar que, para que se possa ter uma aplicação correta dessas normas tributárias no mundo fenomênico, se faz necessário a utilização, não somente, das fontes presentes no direito, como também, de informações alheias ao sistema jurídico, como, por exemplo, os dados econômicos.

Essas preposições não são desemparadas de suporte na doutrina nacional e internacional, de maneira que, o doutrinador italiano Francesco Canelutti⁵⁰ expôs que, uma das funções próprias do direito seria o de reduzir a economia à ética, sendo, também, o direito caracterizado como um instrumento político. Vislumbrando-se, com essas afirmativas, que o direito está invariavelmente atrelado à economia e, por corolário inafastavelmente lógico disto, os dados econômicos seriam relevantes para a aplicação do Direito.

No mais, vale ressaltar algumas das explanações de Amílcar Falcão⁵¹ sobre a interpretação econômica do direito, evidenciando que, especialmente no direito tributário, essa prática não corrói as suas bases lógicas, funcionais e/ou principiológicas, muito pelo contrário, é um vital instrumento interpretativo que burila o sistema tributário quando de sua aplicação

⁵⁰ “A função do direito é, pois, reduzir a economia à ética. Daqui resulta, com clareza, e será melhor esclarecida dentro em pouco, a sua posição intermediária entre aquela e esta. Pode, desde agora, traduzir-se em: impor a ética à economia. (...) Pode ainda acrescentar-se que o direito visa garantir a política com aquela redução ou imposição. E assim se evidencia, finalmente, que o direito é um instrumento necessário à política” (CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Geral do Direito*. Tradução Antônio Carlos Ferreira. São Paulo: Editora Lejus, 1999. p. 104).

⁵¹ “**10. Interpretação econômica**

Não é essa a oportunidade de discutir o problema da chamada interpretação econômica da lei tributária. Cumpre observar, no entanto, que tal método exegético não acarreta violação ao requisito da legalidade de que nos estamos ocupando.

Depurada de excessos e impropriedades, que se encontram em certos autores, a chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo. (...)

Fica, porém, registrado que o método de interpretação econômica é perfeitamente adequado ao princípio da legalidade em matéria de fato gerador” (FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tir. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997. p. 17-18).

concreta, afastando, por exemplo, possíveis situações onde o pagamento de tributos poderia ser evitada sem uma justificativa plausível.

Alfredo Becker⁵², ressaltou também que a ciência das finanças representa um importante papel na dinâmica exacional, uma vez que é ela que traz o subsídio necessário para que o Direito Tributário possa ter uma atuação eficiente e não só isso, por serem ambas ciências sociais, pressupõem-se uma necessária interação entre elas quando de uma atuação política.

Além do uso desses dados econômicos serem pertinentes para uma melhor aplicação do direito tributário no mundo fenomênico, vale salientar que eles representam especial e relevantíssima importância notadamente quando tratamos do princípio da capacidade contributiva, conceito mais adiante destrinchado, uma vez que, conforme salientou Amílcar Falcão⁵³, esse princípio possui em sua base fundacional um fato eminentemente econômico, qual seja, a capacidade econômica dos contribuintes.

Regina Helena Costa evidenciou, ainda, que o uso de dados econômicos e financeiros no direito tributário é um tema alvo de extensos debates, mas deixou claro seu posicionamento, da qual me filio, de que seu uso não é irrestrito, mas quando devidamente autorizado é uma fonte não somente bem-vinda, mas de obrigatória análise pelo exegeta do direito, dado que, nesses casos, foi concedida uma roupagem também jurídica a esses dados, *in verbis*:

Entretanto, o ceticismo de diversos estudiosos em relação ao princípio da capacidade contributiva deve-se, além da indignação ante a indeterminação da expressão, ao preconceito de que se cuida de uma concepção econômica ou financeira. Tal ocorre, aliás, com vários tópicos do direito tributário, em razão das conceituações pré-legislativas da Ciência das Finanças. (...) Por isso, os conceitos da Ciência das Finanças não podem ser transportadas, pura e simplesmente, para o âmbito jurídico. Isto não significa, porém, que tais formulações financeiras não possam ser encampadas pelo Direito: esse fenômeno evidentemente acontece toda vez que o texto constitucional autorizar essa admissão.

No que concerne a capacidade contributiva, não se pode negar o fundamento econômico do conceito, por vezes identificável com “capacidade econômica”. Por outro lado, também não se pode refutar seu conteúdo jurídico, na medida em que se encontra amalgamado com ideia de justiça tributária.⁵⁴

⁵² “A fim de que o Estado tenha um instrumento (o Direito Tributário) eficiente de ação, é importantíssimo e indispensável do auxílio da Ciência das Finanças Públicas para se conhecerem (ela dá a Ciência – conhecimento – dos fatos sociais) os fenômenos financeiros. Aliás, os conceitos e princípios que estruturam a Ciência das Finanças Públicas nem poderiam jamais serem concebidos se eles não fornecessem indicações para uma ação política. Toda a Ciência Social propõe, ainda que inconscientemente, uma ação política; as ciências sociais trabalham na investigação e análise de ‘dados’ sociais com o auxílio dos quais ou contra os quais o Estado age” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 28).

⁵³ “Uma peculiaridade, entretanto, possui esse fato juridicamente relevante para o Direito Tributário: constituir um critério, um índice ou um indício para a aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui. Por outras palavras, em sua essência, substância ou consistência é o fato gerador um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico” (FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, cit., p. 29).

⁵⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 35.

Em contrapartida, ao entendimento de que o uso de dados econômicos seria possível no mundo jurídico, vale trazer as relevantes explanações de Geraldo Ataliba⁵⁵, que suscita o fato de que o uso de dados alheios ao direito, como sociais, econômicos, entre outros, não devem ser um tema pertencente a esse ramo de estudo. Devendo, esses dados, representarem válida influência no processo de elaboração da lei, mas não em sua aplicação efetivamente.

Mais adiante ainda em sua obra, Geraldo Ataliba reforça o seu entendimento da qual o direito e economia nem mesmo estudam o mesmo objeto⁵⁶, ressaltando que o conceito de tributo nasce e é existente unicamente no mundo jurídico, sendo inviável o intercâmbio de informações com outros ramos, especialmente o econômico.

Com base no exposto, percebe-se que é um tema de grande relevância no ramo jurídico, sendo alvo de uma série de pormenorizadas análises de diversos doutrinadores nacionais e internacionais. No entanto, se faz necessário realizar o presente corte metodológico conclusivo no sentido de que dados alheios ao direito podem ser usados no Direito Tributário, especialmente, quando da análise da capacidade contributiva.

E o uso necessário de dados econômicos encontra respaldo, como observado nos excertos citados, na própria definição legal e doutrinária desse princípio que incorpora, necessariamente, eventos inicialmente não jurídicos para sua melhor aplicação nos casos concretos, recebendo, em virtude desses mecanismos de funcionamento, uma roupagem também jurídica.

Por corolário de todo o exposto, não há de se falar na impossibilidade de uso desses dados alheios ao direito com base na sua suposta incompatibilidade com esse ramo do conhecimento humano, uma vez que eles, além de possuírem a juridicidade necessária, trazem maior ancoragem ao Direito Tributário e ao princípio da capacidade contributiva à realidade dos fatos e, por consequência disso, auxiliam no alcance dos objetivos finais do Estado.

⁵⁵ “4.8 Os fundamentos, razões e finalidades que justificam esta ou aquela orientação da lei não são, em si, preocupação do jurista senão enquanto traduzidos em norma. Argumentos político, sociológicos, éticos, econômicos etc. servem para formar a convicção do legislador. Na conformidade deles deve ser feita a norma. Depois de feita, aos juristas incumbe aplicá-las (e para aplicar é preciso entendê-la), tal e qual ela é - concorde ou não o aplicador com o seu mérito (v. nosso ‘Vontade da lei e vontade do legislador ...’)” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., p. 28).

⁵⁶ “Daí o terrível engano dos que pensam que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação. O conceito de tributo, para o direito, nasce e esgota-se no universo jurídico” (*Idem, ibidem*, p. 24).

2 - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Apresentados os temas mais elementares sobre o funcionamento e objetivos do Direito Tributário, do Estado brasileiro e das normas, vale iniciar o estudo sobre a capacidade contributiva com outro ponto que afeta diretamente – e de sobremaneira – a atuação e abrangência deste princípio, qual seja, sua correlação e limitações advindas de outros mandamentos principiológicos constantes na CF, que, não somente, balizam os efeitos desse princípio, como também justificam, em parte, sua própria existência e seu imperativo uso em algumas situações.

Nesse sentido, a título de recapitulação e conforme exposto anteriormente, os princípios são balizas e as estruturas básicas do Direito, correspondendo, assim, aos alicerces de funcionamento desse sistema de normas, atribuindo validade e direção às regras que possam existir em cada um dos conjuntos normativos⁵⁷, como o Direito Tributário, representando, também, os objetivos maiores a serem perseguidos e tutelados pelo Estado e pela sociedade.

Os princípios, especialmente aqueles constantes na CF, pela sua posição hierárquica superior, possuem maior relevância e peso junto ao ordenamento jurídico⁵⁸, mesmo se comparados com as regras de cunho constitucional. Assim, quando da constatação de um eventual conflito entre alguma regra e um determinado princípio, o segundo deverá sempre prevalecer, resultando na invalidação e ineficácia da regra no caso concreto e uso do princípio.

Neste ponto, importante salientar que nenhuma situação concreta é alvo de somente um princípio, de forma que, via de regra, se vislumbra, simultaneamente, a influência, determinações e limitações advindas de um punhado de importantes princípios, o que torna o “conflito” de princípios algo rotineiro e quase inalienável no ordenamento jurídico pátrio.

Assim, conforme bem apontou Robert Alexy⁵⁹, a despeito do que pode ser feito com os

⁵⁷ “Um dos critérios para a diferenciação entre regras e princípios, acima mencionados, classifica os princípios como razões para regras (...)” (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, cit., p. 107).

⁵⁸ “Assim é porque os princípios constitucionais consagram valores, muitos dos quais inscritos já no “Preâmbulo” da Carta Magna (igualdade, liberdade, segurança, justiça etc.) motivo pelo qual – como adiante se verá – interferem na interpretação e boa aplicação de todos os atos normativos” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 46).

⁵⁹ “As colisões entre princípios devem ser solucionadas de forma completamente diversa. Se dois princípios colidem – o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com o outro, permitido –, um dos princípios terá de ceder. Isso não significa, contudo, nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão de precedência pode ser resolvida de forma oposta. Isso é o que se quer dizer quando se afirma que, nos casos concretos, os princípios têm pesos diferentes e que os princípios com maior peso têm precedência. Conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, enquanto as colisões entre princípios – visto que só princípios válidos podem colidir – ocorrem, para além dessa dimensão, na dimensão do peso” (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, cit., p. 93-94).

conflitos de regras, o eventual prélio entre princípios não pode ser resolvido com a mera retirada da vigência de um princípio em detrimento de outro, ou mesmo motivar a alteração de um princípio para que conste uma determinada exceção como do caso concreto, uma vez que os princípios podem, muito bem, em outra determinada situação concreta similar, pleitear por soluções antagônicas.

Neste sentido, nos casos onde há conflitos de princípios, conforme ressaltou Alexy, deve-se vislumbrar o “peso” de cada um dos princípios para essa situação: “(...) O objetivo desse sopesamento é definir qual dos interesses – tem maior peso no caso concreto: (...)”⁶⁰ e, em sentido similar, tratou Humberto Ávila, mas, ponderou que a importância dos bens tutelados no caso específico por esses princípios deve ser levado em consideração à atribuição desse peso para cada um dos princípios envolvidos⁶¹.

Percebe-se, portanto, que a CF pode estabelecer, por meio de seus outros princípios⁶², uma limitação ao uso do princípio da capacidade contributiva no caso a caso, de modo que esse princípio pode ser mais ou menos evidente a depender do bem que está sendo tutelado e dos efeitos dessa tributação.

Diante disso, resta o questionamento: como se pode determinar o peso de cada um dos princípios que podem atuar na resolução de um caso concreto, notadamente quando tratamos de situações onde se aplica a capacidade contributiva?

Essa resposta, apesar de não definitiva e passível de ser cambiada a depender das peculiaridades do caso a caso ou das premissas doutrinárias adotadas, possui algumas linhas mestras que estarão presentes quando desse sopesamento, quais sejam, os descritivos conceituais dos princípios que são colocados *sub judice*.

E é exatamente em vista desses fatos que se vislumbra a necessária inclusão desse

⁶⁰ *Idem, ibidem*, p. 95.

⁶¹ “A ponderação de bens consiste num método destinado a atribuir pesos a elementos que se entrelaçam, sem referência a pontos de vista materiais que orientem esse sopesamento. Fala-se, aqui e acolá, em ponderação de bens, de valores, de princípios, de fins, de interesses. (...) Importa ter em conta também a importância de separar os elementos que são objeto de ponderação, os quais, ainda que sejam relacionado entre si, podem ser dissociados. Os bens jurídicos são situações, estados ou propriedades essenciais à promoção dos princípios jurídicos” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, cit., p. 185-186).

⁶² “As limitações constitucionais materiais ao poder de tributar determinam os “limites conteudísticos” gerais, que a Constituição instituiu para o Poder Legislativo e para o Poder Executivo, isto é, “o que” pode ser objeto de uma relação obrigacional tributária e “o que” pode ser objeto de fiscalização. O significado normativo desses limites materiais depende da resposta a duas perguntas que mantêm íntima vinculação entre si e que devem ser formuladas conjuntamente. Primeiro: “O que” é protegido pela Constituição, isto é, quais são os bens jurídicos materiais protegidos por ela, qual o seu significado normativo e quais as “relações de dependência” existentes entre eles? Segundo: Quais são os limites conteudísticos estabelecidos pela Constituição para a instituição e fiscalização de tributos, especialmente, quais são os princípios fundamentais do sistema (systemtragenden Prinzipien) que se vinculam necessariamente às limitações materiais ao poder de tributar?” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, cit., p. 71)

subcapítulo para delimitar e expor, brevemente, os descritivos conceituais de alguns dos mais proeminentes princípios para esta dissertação, uma vez que só se pode observar claramente os limites e a abrangência do conceito de capacidade contributiva se o avaliarmos como um mandamento correlato a uma série de outros princípios constitucionais e atuante dentro de um sistema que o válida e o limita ao mesmo tempo.

2.1 - PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FISCAL

Exposto o prelúdio sobre os princípios, suas características gerais e a especial relevância que alguns desses mandamentos constitucionais exercem sobre a capacidade contributiva, é importante trazer a conceituação do mandamento legal da Justiça. E, inaugurar com essa prescrição principiológica é essencial, uma vez que a sociedade brasileira, quando da realização da assembleia constituinte, atribuiu a essa norma, assim como a um outro punhado de importantes princípios, um caráter quase régio e evidente no texto legal – preâmbulo da CF⁶³.

Nota-se ainda que, além de constar como um importante princípio já na parte prefacial da Carta Magna – o que implica na possibilidade de seu uso em todo o ordenamento jurídico⁶⁴ –, essa norma foi, quando da elaboração e promulgação da reforma tributária, especificamente citada junto ao § 3º do art. 145⁶⁵, sob o *nomen juris* de Justiça Tributária, tornando-se um irremediável balizador dessa área do direito.

Ato contínuo, a importância e relevância desse princípio em nosso ordenamento jurídico não foi exclusivamente salientada pela legislação pátria, sendo alvo de precisas e influentes descrições conceituais doutrinárias, como a de Paulo de Barros Carvalho, que elevou o princípio da Justiça a um posto sublime, denominado de sobreprincípio, como se observa abaixo:

1.3.6.5 O sobreprincípio da justiça

⁶³ “PREÂMBULO – Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

⁶⁴ Importante salientar que tenho ciência acerca do debate sobre a possibilidade, ou não, do preâmbulo da CF poder constituir norma vinculativa, mas, por se tratar de um desvio que pouco agrega ao deslinde desta dissertação, será adotado o entendimento de Paulo de Barros de Carvalho: “A despeito de seu caráter moral e político, o texto do preâmbulo é texto de lei, no interior do qual se encontram normas jurídicas vinculantes. Nelas, estão disciplinados valores dos quais se retiram direitos e deveres subjetivos constitucionalmente garantidos” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 285).

⁶⁵ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

O princípio da justiça é uma diretriz suprema. Na sua explicitude, pois está expressa no Preâmbulo da CR/88, penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até lugar-comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconsertantes. Como valor que é, participa daquela subjetividade que mencionamos, ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias. (...)

Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa lugar proeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor se apresente como o sobreprincípio fundamental, construído pela conjugação eficaz dos demais sobreprincípios.⁶⁶

Entretanto, em contrapartida, a esse entendimento que trata o princípio da Justiça como uma norma que pode/deve ser usada como justificativa para modelação do Direito, tanto das regras postas quanto dos próprios princípios, vale ressaltar que nem todos os doutrinadores entendem dessa forma, especialmente os juspositivistas⁶⁷.

A exemplo disso, pode-se citar Alfredo Becker⁶⁸, que, em consonância com o entendimento de Hans Kelsen⁶⁹, trata a Justiça como um tema alheio à ciência do Direito e que não carrega a juridicidade necessária para produzir efeitos dentro do ordenamento jurídico, devendo ser um tema que, em realidade, deveria ser tratado por outras áreas do conhecimento humano, como, por exemplo, a filosofia.

No entanto, com o fito de viabilizar o prosseguimento desta dissertação, uma vez que a referida distinção não é o tema principal desta dissertação, se faz, no presente momento, um corte metodológico para adotar as premissas doutrinárias de Paulo de Barros Carvalho, que tratam a Justiça, e por corolário lógico disso a Justiça Tributária, como um princípio jurídico que deve ser respeitado e almejado pelos operadores do direito.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 299.

⁶⁷ “Para muitos juspositivistas, a discussão acerca da lei justa ou injusta até poderia ser relevante, mas não propriamente para o direito, e sim para outros campos, como a filosofia e a política. Ao direito, cabia estudar a validade das normas a partir de parâmetros formais – isto é: se ela foi elaborada pelas autoridades competentes e de acordo com os procedimentos exigidos para a elaboração de uma norma jurídica por aquele sistema – e não em função de seu conteúdo. Moralidade e direito seriam reinos distintos e a investigação jurídica não se envolveria propriamente com o conteúdo das normas editadas” (BARCELLOS, Ana Paula. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. rev., atual., reform. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2025. p. 22. *E-book*).

⁶⁸ “Nota-se que a alegação de que o princípio de justiça estaria implícito na totalidade do sistema jurídico improcede por que o sistema jurídico compõe-se exclusivamente de regras jurídicas cuja estrutura lógica e atuação dinâmica independem da justiça, de modo que a soma (a totalidade do sistema jurídico) das partes (as regras jurídicas) não podem estar subordinada a um princípio (justiça) ao qual as partes (as regras jurídicas) não estão condicionadas” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 94).

⁶⁹ “Direito e Justiça são dois conceitos diferentes. O Direito, considerado como distinto da Justiça, é o Direito positivo. É o conceito de Direito positivo que está aqui em questão; e uma ciência do Direito positivo deve ser claramente distinguida de uma filosofia da justiça. (...)

De qualquer modo, uma teoria pura do Direito, ao se declarar incompetente para responder se uma dada lei é justa ou injusta, ou no que consiste o elemento essencial da justiça, não se opõe de modo algum a essa exigência. Uma teoria pura do Direito – uma ciência – não pode responder a essas perguntas porque elas não podem, de modo algum, ser respondidas cientificamente” (KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*, cit., p. 8-9).

Feito esse breve desvio, importante salientar que, o princípio da Justiça Tributária se configura como a raiz de todo o ordenamento jurídico-tributário nacional, sendo ele um pressuposto lógico e balizador mínimo para emissão, manutenção e/ou aplicação de qualquer norma no mundo fenomênico, sendo, assim, um princípio inafastável, mas não imutável, quando de sua aplicação.

Mas, apesar de esse princípio constar em todo o ordenamento jurídico e exercer grande influência sobre uma infindável quantidade de normas e situações, como ele poderia ser basicamente definido? Segundo Eduardo Jobim, a Justiça é: **(i)** um conceito presente somente quando da existência de mais de um indivíduo; **(ii)** surge a partir das relações sinalagmáticas entre eles; e **(iii)** possui como seu medular integrante, o princípio da igualdade, que é utilizado como um instrumento de decantação da justiça no ordenamento jurídico⁷⁰.

Percebe-se, da perfunctória leitura desse trecho doutrinário, que a Justiça Tributária é consagrada quando da consagração concomitante dos referidos pontos, mas, o mais relevante deles é o **(iii)**, onde o autor faz a correlação entre esse princípio e o da Igualdade, trazendo, assim, a inescusável conclusão de que para que algo seja considerado justo, deve-se utilizar a igualdade como instrumento.

Essa correlação entre a Justiça e a Igualdade também foi feita por Humberto Ávila quando do início de sua obra, Princípio da Igualdade, que expôs: “Neste sentido, é comum escutar, por parte do contribuinte, a alegação de que a norma tributária é injusta, por desigual, na medida em que deixa de atentar para as particularidades do seu caso ou dele próprio.”⁷¹

Como conclusão, nota-se que essa definição proposta de justiça viabiliza a abertura do ciclo para expor, não somente, a clara coligação entre o princípio da Justiça Tributária e o princípio da Igualdade, adiante tratado, como também, a necessária interação entre outros princípios. Que, em igual medida ao caso da Igualdade, são usados como instrumentos de

⁷⁰ “A justiça sempre envolve duas ou mais partes. Assim, “um bem pode ser devido a alguém isoladamente (justiça comutativa) ou como parte de um todo (justiça distributiva)”. No primeiro caso “a relação de justiça é de um para um”, no segundo caso “a relação é de um para com todos, tomando um como parte (proporção, razão, *ratio*)”, (ii) outro elemento conceptual relevante é que a distribuição envolve um dever (*duty*). Como algo passa a ser devido a alguém, vê-se que a distribuição envolve um débito (*debitum*) ao outro; no outro polo da relação, caberá à outra parte receber o que é seu ou aquilo que tem direito, inclusive por imposição legal. Os bens distribuídos podem ser de distinta natureza. Podem ser positivos (direitos, bônus) ou negativos (obrigações, penas, deveres); (iii) o terceiro **elemento conceptual a integrar o conceito de justiça é a noção de igualdade (equality). A igualdade é um princípio-padrão que se aplica nas relações de justiça.** A igualdade também serve de critério ou medida de justiça. (g.n.)” (JOBIM, Eduardo. *A Justiça Tributária na Constituição*. São Paulo: Editora Malheiros, 2023. p. 91).

⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 19.

viabilização de outros princípios, como se pode observar no caso da proporcionalidade⁷², da capacidade contributiva⁷³, entre outros⁷⁴.

Neste sentido, o soberano princípio da Justiça, além de ser a viga mestra da sociedade atual, abarca e se utiliza de uma série de outros princípios constitucionais como meios de suporte para se projetar na realidade, não se tratando de uma norma meramente ilustrativa, sendo efetivada por intermédio de seus instrumentos⁷⁵.

Nos casos concretos da seara tributária, vale salientar que o princípio da justiça pode ser constatado, especialmente, quando do respeito, por parte do ente tributante, aos direitos fundamentais dos indivíduos – polo passivo da relação. Mas não só isso, o conceito de justiça “tributária” pode ser alargado, como meio de viabilização da justiça geral, para integrar outras áreas jurídicas, tudo isso com o fito de vincular os produtos dessa arrecadação ao auxílio da promoção efetiva dos objetivos mais nobres da CF, como se pode extrair dos trechos citados:

Como não há negar, todos têm o direito de construir uma história digna, E, sem dúvida, a aplicação conscienciosa do dinheiro público é o fato decisivo para a quebra do ciclo vicioso da desigualdade econômica e social em que vive grande parte do povo brasileiro.

Logo, uma tributação justa pressupõe que ela respeite os direitos fundamentais, estimule condutas úteis ao progresso do País, tenha o produto de sua arrecadação adequadamente aplicado (máxime em favor das pessoas que vivem abaixo da linha da pobreza), considere, no caso dos impostos, as aptidões econômicas dos contribuintes – e assim avante.⁷⁶

A justiça como igualdade distributiva não se completa apenas no Direito Tributário, mas nas restantes partes do Direito. Deve-se tributar de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Esse é um princípio do Direito Tributário. Mas a destinação dos recursos deve ser a melhor, segundo a necessidade e voltada a reduzir as desigualdades econômicas entre grupos e regiões. Por isso, as normas de Direito Financeiro e Orçamentário somam-se àquelas tributárias na realização da justiça. (...)

⁷² Muitos dos teólogos desse período frisavam que distribuir proporcionalmente as cargas seria uma exigência de justiça e da razão; assim, defenderam haver uma quebra na justiça distributiva na hipótese de o poder político submeter as pessoas carentes ao pagamento de tributos fixados em igual condição que as pessoas economicamente capazes. Isso poderia ocorrer na exigência de impostos indiretos que gravaram os alimentos indispensáveis à sobrevivência dos indivíduos e das famílias carentes” (JOBIM, Eduardo. *A Justiça Tributária na Constituição*, cit., p. 185).

⁷³ “A capacidade contributiva coloca-se como um critério de justiça para o rateio equitativo das despesas comuns entre os membros de uma comunidade, adotando-se como referência última a capacidade individual ou do núcleo familiar” (*Idem, ibidem*, p. 202).

⁷⁴ “Entretanto, o princípio maior (a justiça tributária) não pode ser atingido por nenhum desses princípios isoladamente. Há que se fazer uma sobreposição sistêmica de ambos, para atingir o tão buscado equilíbrio na tributação, pelo aspecto da sujeição passiva” (BÉCHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 419).

⁷⁵ “A justiça não é simples “mito” como diria Einaudi, nem se traduz em meta simbólica sem qualquer eficácia. A justiça é guia da ação e importa na instituição de medidas (regras, régulas) para ação sem excessos nem carências. Tal qual reconhecida neste trabalho, o princípio da justiça tributária expressa uma norma constitucional implícita que exige, dos três Poderes, um balanço ponderado entre as ideias da equidade, certeza, simplicidade e neutralidade. Tais ideias devem ser realizadas por intermédio das regras e dos subprincípios da justiça tributária (...)” (JOBIM, Eduardo. *A Justiça Tributária na Constituição*, cit., p. 250).

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 79.

A justiça tributária é norma informativa de todo o Direito, assim como de todas as espécies de tributos, mas acentua-se seu caráter redistributivo nos impostos.⁷⁷

Exposta à definição de Justiça Tributária como sendo um sobreprincípio que constitui a pedra angular de todo o Direito e também ressaltado o fato de que se tratar de um princípio que se utiliza, necessariamente, de uma série de outros mandamentos axiológicos para se ver consagrado no mundo fenomênico, vale trazer a seguir, os outros princípios constitucionais conexos a ele, que também possuem grande relevância para o entendimento sobre a capacidade contributiva e que ajudam a atribuir seus contornos.

2.2 - PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Em decorrência da definição do princípio da Justiça Tributária, se faz importante trazer outro macroprincípio que foi repetidas vezes citado como importante instrumento de viabilização da justiça, qual seja, o princípio da Igualdade, que se encontra incrustado, não somente, junto ao preâmbulo da Carta Magna de 1988, como também junto ao art. 5º⁷⁸ e ao inciso II do art. 150, todos do mesmo diploma legal⁷⁹.

Nota-se, ainda, que ele foi replicado em diversos outros textos normativos, desde o art. 10º⁸⁰ da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), norma infraconstitucional com efeitos nacionais, até junto às diversas Constituições Estaduais⁸¹, demonstrando, assim, sua extrema

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008. p. 200.

⁷⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, **à igualdade**, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:” (g.n.)

⁷⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

⁸⁰ “Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.”

⁸¹ **Constituição do Estado do Paraná**

“Art. 1º O Estado do Paraná, integrado de forma indissolúvel à República Federativa do Brasil, proclama e assegura o Estado democrático, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais, do trabalho e da livre iniciativa, o pluralismo político e tem por princípios e objetivos: (...)

III – a defesa, a igualdade e o consequente combate a qualquer forma de discriminação; (...)”

Constituição do Estado do Rio de Janeiro

“Nós, Deputados Estaduais Constituintes, no pleno exercício dos poderes outorgados pelo artigo 11 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, reunidos em Assembleia e exercendo nossos mandatos, em perfeito acordo com a vontade política dos cidadãos deste Estado quanto à necessidade de ser construída uma ordem jurídica democrática, voltada à mais ampla defesa da liberdade e da igualdade de todos os brasileiros, e ainda no intransigente combate à opressão, à discriminação e à exploração do homem pelo homem, dentro dos limites autorizados pelos princípios constitucionais que disciplinam a Federação Brasileira, promulgamos, sob a proteção de Deus, a presente CONSTITUIÇÃO DO

relevância social para todas as esferas da federação e uso, também expresso, junto à seara do Direito Tributário e quando da tributação.

Conforme salientado no subcapítulo anterior, esse princípio está atrelado ao conceito maior de Justiça⁸², e, em igual medida a ele, também extrapola as cercanias do direito tributário, sendo constatado e utilizado em uma série de outras áreas do direito pátrio⁸³, desde o direito privado, por meio do tratamento dado nos regramentos de cunho civil⁸⁴, ao direito criminal, pela utilização e aplicação do art. 5º da CF.

No entanto, vale ressaltar que, apesar desse suporte legislativo, esse não é um princípio de fácil aplicação prática⁸⁵, visto que esbarra no inescusável fato de que a sociedade humana, por sua natureza constitutiva, não é equânime em sua constituição, funcionamento e necessidades pessoais de seus integrantes. Deste modo, se faz necessário ao exegeta do direito se apoiar nos descritivos conceituais trazidos pelos doutrinadores para identificar corretamente a extensão, funcionamento, assim como quais poderiam ser os instrumentos utilizados para a consagração desse princípio.

Neste sentido, vale iniciar esses descritivos conceituais expondo que, para Humberto Ávila, duas são as mais importantes características que ajudam na identificação do princípio da Igualdade, quais sejam: **(i)** é um princípio que só poderá ser aplicado quando da existência de dois ou mais sujeitos – de modo que não há como se constatar a presença de uma eventual igualdade sem que haja multiplicidade de sujeitos⁸⁶ – e não só isso; **(ii)** a análise da igualdade

ESTADO DO RIO DE JANEIRO.”

⁸² “III – A propósito, o princípio da igualdade leva ao princípio da justiça tributária, 40, que exige uma tributação orientada primacialmente pela capacidade contributiva-econômica das pessoas, 41. Em outras palavras: é justiça – expressamente referida no Preâmbulo da Carta Constitucional – que concretiza o ideal de uma tributação marcada por isonomia” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 79).

⁸³ É indubitável o fato de que esse princípio possui suas particularidades e diferenciações quando da sua aplicação em cada uma das aludidas áreas do direito pátrio, no entanto, em vista do tema pertinente a esse trabalho, restará seccionada a aplicação e implicações desse princípio exclusivamente à seara tributária.

⁸⁴ Art. 1.511. O casamento estabelece comunhão plena de vida, com base na igualdade de direitos e deveres dos cônjuges. (Código Civil)

⁸⁵ Para Emilio Betti, os “princípios gerais” da igualdade e da capacidade contributiva orientam a legislação, mas são de difícilima concreção prática. E Becker indaga: “O que é justo, o que é igual é desigual?” Misabel de Abreu Derzi, com rigor intenta a resposta.

“É altamente controvertido separar o que seja igual do desigual, pois sujeitos os conceitos a variações histórico-culturais. Não obstante, o preceito da igualdade, disposto na Constituição, já é dotado de substância e conteúdo jurídico: é vedado distinguir homens segundo sexo, a raça, etc. (...) que sob tal aspecto são juridicamente iguais. E os iguais devem ser igualmente tratados, pois diz a norma que os homens, mesmo diferindo em sexo ou credo religioso, são iguais.

Esse é o enfoque do princípio da igualdade mais coerente: uma proibição de distinguir. As características de generalidade e abstração da norma estão a seu serviço” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Editora Forense, 2010. p. 231).

⁸⁶ “(...) Ocorre, basicamente, que, no princípio da igualdade tributária, é necessário um elemento comparativo, um outro sujeito para se averiguar se os dois estão sendo tratados de forma a respeitar esse princípio. Não se fala em tratamento igualitário se não houver uma comparação. (...)” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 418).

de termos, características e situações desses sujeitos deverá ter pertinência com o objeto final que se pretende atingir⁸⁷.

Especialmente quanto às diferenças na aplicação desse princípio, decorrentes do requisito da finalidade, vale, antes de prosseguirmos com a conceituação desse princípio, fazer um breve desvio com o intuito de trazer as repercussões práticas e tributárias desse fator, notadamente quando tratamos de tributos que possuem uma natureza, *e.g.*, fiscal ou extrafiscal – como o IS, mais adiante tratado.

Como se constata da referida doutrina, quando tratamos de impostos com natureza fiscal, a capacidade contributiva pode ser usada com maior amplitude como método de diferenciação dos contribuintes, o que nem sempre ocorre quando da análise de tributos extrafiscais, que, para se vislumbrar o cumprimento da igualdade de tratamento, eventuais signos “estranhos” aos contribuintes devem ser levantados, como a natureza de sua produção⁸⁸.

Assim, quando o Estado pretende instituir uma determinada exação, ele o faz com um sentido, uma finalidade. Coadunando com o entendimento de direito tributário como um instrumento de cumprimento dos objetivos do Estado. De maneira que, esse propósito exerce influência direta nos critérios distintivos que possam ser usados para aferir a incidência ou não da Igualdade no caso concreto, inclusive viabilizando a incidência maior de um princípio, como da capacidade contributiva, em detrimento de outro.

Esse não é um entendimento unitário na doutrina e foi acompanhado por Sacha Calmon que ressalta o fato de que, notadamente com relação aos tributos de natureza extrafiscal, o princípio da igualdade não é ignorado, mas sim, aplicado de forma diversa para contribuintes

⁸⁷ “O caso paradigmático anteriormente analisado demonstra que a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Quando se comparam sujeitos, esses sujeitos necessariamente comparados em razão de uma medida, os sujeitos podem ser iguais em relação à idade que têm, ao salário que ganham, ao patrimônio que possuem, ou em razão da receita bruta auferida no ano, como foram no caso em exame” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, cit., p. 40).

⁸⁸ “(...) É que a Constituição prevê várias finalidades a serem atingidas, podendo elas ser subdividas em duas grandes espécies: normas com finalidade fiscal (*Fiskalzwecknormen*), entendidas como aquelas que visam primariamente a arrecadas receitas para o Estado e, em virtude disso, repartem os encargos com base em medidas de comparação aferidas por elementos presentes nos próprios contribuintes, como sua capacidade econômica; e normas com finalidade extrafiscal (*Nichtfiskalzwecknormen*), consideradas como aquelas que visam a atingir algum fim público autônomo, tal como a proteção do meio ambiente ou o desenvolvimento regional, e, em razão disso, distribuem as obrigações mediante o emprego de medidas de comparação estimadas por elementos existentes fora do universo pessoal dos contribuintes, como o potencial poluidor ou o subdesenvolvimento regional. Nesse caso, a diferenciação entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores. A tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária. Critério e finalidade separam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Em razão disso, fala-se em fim externo, entendido como aquele que é perceptível fora do âmbito jurídico” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., p. 66-67).

que, *prima facie*, são iguais, mas se distinguem sob outras óticas, como a nacionalidade, uma vez que são exatamente os objetivos dessa tributação que alteram essa aplicação⁸⁹.

Feita essa importante exposição acerca da influência da finalidade da tributação para o uso da Igualdade, retorna-se à conceituação desse princípio. E neste ponto, vale salientar os ensinamentos de Regina Helena Costa⁹⁰ que, além de seguir a premissa de que para se consagrar a Igualdade se faz necessário constatar a multiplicidade de contribuintes, trouxe também à baila o fato de que o princípio da Igualdade, *contrario sensu*⁹¹, autoriza, para determinados casos, o estabelecimento de tratamento desigual entre esses dois ou mais sujeitos da norma.

Esse descritivo conceitual também foi similarmente exposto por Roque Antonio Carrazza, que, brilhantemente, determinou que a Igualdade é caracterizada pelo tratamento dos iguais na medida de suas igualdades e pelo tratamento desigual aos desiguais, na proporção de suas desigualdades, como se observa do excerto abaixo:

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

No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a capacidade contributiva das pessoas (físicas ou jurídicas). A lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa.⁹²

A conceituação de tratamento igualitário pautado nas características pessoais dos contribuintes, conforme se vislumbra na citação feita no livro de Conti, vem de priscas eras e já tinha sido exposta na ilustre obra de Rui Barbosa: *Oração aos Moços* – que serviu como base de raciocínio de boa parte dos juristas nacionais –, *in verbis*:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdade lei da igualdade. (...). Tratar com

⁸⁹ Em certas situações, o legislador está autorizado a tratar desigualmente aos iguais, sem ofensa ao princípio, tais são os casos derivados da extrafiscalidade e do poder de polícia.

A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais etc.

O poder de polícia, a seu turno, investe legisladores e administradores de meios, inclusive fiscais, para limitar direito, interesse ou liberdade em benefício da moral, do bem-estar, da saúde, da higiene, do bem comum, enfim (prevalência do todo sobre as partes) (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 234).

⁹⁰ “Portanto, o princípio da igualdade autoriza o estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização de justiça” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 76).

⁹¹ “(...) A injustiça reside no fato de tratar todos igualmente, apesar de suas diferenças. O contribuinte, em outras palavras, reclama da sua padronização, quando, em seu entendimento, deveria primar pela individualização; sua simplicidade, quando preferiria sua complexidade” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., p. 20).

⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 87-88.

desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualmente flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se equivalessem.⁹³

Percebe-se, portanto, que esse princípio se desenvolve e é conceitualmente descrito como aquele que visa conceder um tratamento, como o próprio nome sugere, igualitário entre os contribuintes, na medida da similitude de suas características, assim como tratar de maneira desnivelada os contribuintes que não partirem do mesmo ponto ou não experimentarem os mesmos resultados⁹⁴.

Assim, quando constatada uma repercussão desarmônica da aplicação da norma, esse será o princípio responsável pelo necessário câmbio no tratamento legal conferido a esses contribuintes, com a finalidade de obter um resultado mais equânime entre eles e/ou que possa reduzir significativamente as discrepâncias entre os aludidos contribuintes.

E é exatamente com base nesse descritivo conceitual citado acima e nas características intrínsecas para sua constatação que se percebe o seguinte fato, a Igualdade, especialmente quando tratamos de tributos fiscais, se utiliza, é limitada⁹⁵ e acaba por conceder subsídios para a própria existência da capacidade contributiva⁹⁶.

⁹³ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 25.

⁹⁴ “A ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico e é considerada por muitos seu princípio mais relevante. A igualdade pode ser entendida em dupla acepção. Se nos referimos à igualdade no seu sentido material ou substancial, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Cuida-se, portanto, da igualdade em sua acepção ideal, humanista, que jamais foi alcançada. Já a igualdade no sentido formal, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores. Portanto, o princípio da igualdade autoriza o estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização da justiça.

Em sendo assim, tal diretriz impacta intensamente o âmbito tributário, porquanto o legislador e o aplicador da lei não de se atentar às diferenças entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais. (...) As diversas expressões de isonomia em matéria tributária configuram, ainda, princípios específicos – generalidade, capacidade contributiva, vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, uniformidade geográfica, não limitação ao tráfego de pessoas e bens, vedação da tributação diferenciada da renda das obrigações da dívida pública e da remuneração dos servidores, da vedação à isenção heterônoma, não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino – e serão estudadas em tópico subsequente” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 76-77).

⁹⁵ “A capacidade contributiva, então, é um limite mínimo da igualdade tributária, demonstrando qual o espaço que o legislador não pode violar, ao tributar os contribuintes, sob pena de inviabilizar, em análise sociológica, sua manutenção. A partir daí, o princípio da igualdade reina, em busca do equilíbrio entre os contribuintes, sempre quanto ao grau de sacrifício econômico suportado pelo recolhimento de tributos” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 419).

⁹⁶ “A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 94)

Como ressaltado por Roque Antonio Carrazza – *vide* nota de rodapé n.º 92 – e por José Maurício Conti⁹⁷, a Igualdade emprega a capacidade contributiva como um instrumento para prover um tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais. De modo que, a própria consagração da igualdade no mundo fenomênico depende do correto uso desse princípio⁹⁸.

Neste sentido, e como muito bem pontou Regina Helena Costa, os conceitos tanto de capacidade contributiva como da igualdade são indissociáveis, representando o segundo um subitem do primeiro⁹⁹.

Em conclusão, nota-se que a Igualdade, além de ser um corolário da Justiça, possui grande interação e interdependência com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o usa como instrumento para identificar o que é igual ou não. E não só isso, dentro dessa simbiótica relação, percebe-se que a Igualdade se debruça nas características e conceito da capacidade contributiva para se materializar nas relações jurídicas cotidianas, além de justificar a própria existência desse princípio.

2.3 - PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

Em sucessão à aplicação dos mais amplos princípios constitucionais que influem diretamente na análise da capacidade contributiva, faz-se necessário trazer à baila o conceito e aplicação do princípio da progressividade¹⁰⁰, conhecido por instrumentalizar, de maneira altamente eficaz, não somente a capacidade contributiva, como também o próprio princípio da igualdade¹⁰¹.

⁹⁷ “Pelo princípio da capacidade contributiva, deve-se tratar cada contribuinte segundo a sua capacidade de arcar com o ônus tributário. Ou seja, é uma das maneiras pelas quais se vai tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais no campo do Direito Tributário.

Desta forma, podemos concluir que o princípio da capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade no sistema constitucional tributário. (g.n.)” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 26).

⁹⁸ Sendo assim, o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdade) impõe que seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constrange o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 233).

⁹⁹ “Cremos que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 42).

¹⁰⁰ “Trata-se de variações, ou não, da alíquota, ante a variação da base de cálculo, nas hipóteses em que a alíquota for em forma de fração, já que admite, também, sua existência em forma de valor monetário, fixo ou variável, de acordo com escalas progressivas da base de cálculo” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 425).

¹⁰¹ “III.a – 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. (...) (IV) A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atrair com o sistema jurídico, é o melhor meio de se

Nota-se, ainda, que a correlação entre progressividade e capacidade contributiva não se encontram somente na doutrina, sendo também vislumbrada essa ligação junto a CF, especialmente pelo fato de que tanto a progressividade quanto a capacidade contributiva se encontram veiculados no mesmo artigo e parágrafo constitucional, art. 145, § 1º da CF.

Exposto isso, vale ressaltar que esse princípio pode ser genericamente conceituado como uma norma que visa vincular a atribuição de uma carga tributária majorada quando for constatada a existência de uma maior quantidade de signos, por exemplo, de riqueza – bens móveis e imóveis – em posse do contribuinte, como se pode observar da conceituação trazida pela doutrina *in verbis*:

A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte. No Brasil (art. 153, parágrafo 2º, I), a sua adoção é obrigatória. O legislador ordinário está obrigado a conferir-lhe eficácia, embora a sociedade, dormente, aceite que este atue à la diable nesta questão, por insuficiente consciência de cidadania. Anotem-se, aqui, as palavras de autores peregrinos sobre o tema, ligando-o ao princípio da igualdade.¹⁰²

Verifica-se, ainda, que a doutrina pátria elenca como um importante fator definatório desse princípio, o fato dele viabilizar a consagração da capacidade contributiva por meio da concessão de igualdade de sacrifício entre os contribuintes¹⁰³ quando do adimplemento de uma obrigação tributária, conforme trecho abaixo citado:

O fundamento da progressividade é o de igualar o sacrifício fiscal de todos os contribuintes: repousa na observação lembrada acima, e que é a base da teoria moderna da utilidade, a saber, que o valor de um bem diminui à medida que a quantidade deste bem aumenta, uma vez que cada nova unidade do mesmo bem permite satisfazer necessidades cada vez menores (...)¹⁰⁴

Da exegese das elucidações citadas, constata-se que é um princípio que está intrinsecamente ligado à necessária análise, por parte do operador do direito, da variação na base de cálculo do tributo e da percepção de sacrifício final feito por cada um dos contribuintes

afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 87-88).

¹⁰² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 300.

¹⁰³ Cumpre esclarecer que não se desconhece algumas das teorias que tratam especificamente do sacrifício, no entanto, apesar de bastante interessante e abundante tema, ele não guarda direta relevância para análise final do objeto desta dissertação. Neste sentido, a título meramente elucidativo, vale trazer algumas das teorias do sacrifício que foram citadas junto ao livro de José Maurício Conti, *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., nas páginas 81, 83, 84 e 86, respectivamente: “No conjunto destas teorias, são três as correntes que procuram explicar os melhores critérios para se obter esta igualdade de sacrifício. Há a ideia do igual sacrifício absoluto (ou sacrifício equivalente), do igual sacrifício proporcional e do igual sacrifício marginal (ou sacrifício total mínimo). (...)”

¹⁰⁴ *Idem, ibidem*, p. 79-80.

quando da prática dessa tributação, ou seja, análise da capacidade contributiva de cada contribuinte¹⁰⁵.

A título exemplificativo deste ponto, vale trazer a legislação do IR, em seu art. 122 do Regulamento do Imposto Sobre a Renda (RIR) – Decreto n.º 9.580/2018¹⁰⁶, que estabelece a tabela de alíquotas progressivas deste imposto, pautado no aumento do valor que, porventura, possa ter sido auferido pelo contribuinte – capacidade contributiva –, como se pode observar a seguir¹⁰⁷:

Figura 1 Lei isenta de Imposto de Renda quem ganha dois salários mínimos

Proposições legislativas	O presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva, sancionou a Lei 14.848, de 2024, que isenta do pagamento de Imposto de Renda quem recebe até dois salários mínimos por mês. A norma foi publicada na última quarta-feira (1º) em edição extra do <i>Diário Oficial da União</i> .
PL 81/2024	Pela regra anterior, a isenção era para rendimentos até R\$ 2.112. Com a nova lei, quem ganha até R\$ 2.259,20 não precisa pagar o tributo.
Na prática, no entanto, a faixa de isenção sobe para R\$ 2.824. Isso porque a nova política de valorização do salário mínimo (Lei 14.663, de 2023) autorizou o desconto simplificado de 25% sobre o valor do limite de isenção. No caso, R\$ 564,80. As faixas de tributação previstas na Lei 14.848, de 2024, são as seguintes:	
<ul style="list-style-type: none"> • até R\$ 2.259,20 – isento; • de R\$ 2.259,21 a R\$ 2.826,65 – 7,5%; • de R\$ 2.826,66 a R\$ 3.751,05 – 15%; • de R\$ 3.751,06 a 4.664,68 – 22,5%; e • acima de R\$ 4.664,68 – 27,5%. 	

Fonte: Agência Senado.

Além da eventual aplicação da progressividade quando da constatação do eventual aumento ou diminuição dos signos de riqueza do contribuinte – base de cálculo –, pode-se observar que esse princípio também pode ser empregado com uma mentalidade extrafiscal¹⁰⁸, sendo ele usado como um efetivo subterfúgio de viabilização de outros direitos e deveres

¹⁰⁵ “A progressividade das alíquotas, aspecto balizador para estabelecer a tributação de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, tem sua origem normativa no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição. A fixação de várias alíquotas a partir de dados objetivos, tais como a renda, o valor da propriedade por exemplo, configuram elementos a serem utilizados pelo legislador infraconstitucional a fim de graduar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al.* *Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuintes*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2018. p. 50).

¹⁰⁶ “Art. 122. O **imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos** de que trata este Título será calculado em reais, de acordo com as seguintes **tabelas progressivas mensais**.” (g.n.)

¹⁰⁷ Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/05/02/lei-isenta-de-imposto-de-renda-quem-recebe-dois-salarios-minimos-por-mes#:~:text=As%20faixas%20de%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20previstas,%24%203.751%2C05%20%E2%80%93%2015%25](https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/05/02/lei-isenta-de-imposto-de-renda-quem-recebe-dois-salarios-minimos-por-mes#:~:text=As%20faixas%20de%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20previstas,%24%203.751%2C05%20%E2%80%93%2015%25.). Acesso em: 6 fev. 2025.

¹⁰⁸ “Frisa-se que a progressividade fiscal das alíquotas do IPTU, em decorrência da aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva, distingue-se da progressividade extrafiscal relativa ao mesmo imposto como consequência do não cumprimento da função social da propriedade, consoante prevê o inciso II, parágrafo 4º, do artigo 182 da Constituição” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al.* *Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 53).

impostos aos membros da sociedade, como é constatada da análise, *e.g.*, mas não se limitando, ao regramento do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU).

No caso da cobrança do imposto municipal sobre propriedades em perímetro urbano citado acima¹⁰⁹, percebe-se que, quando do intuito extrafiscal da tributação, a capacidade contributiva não é um balizador normativo que consta como de essencial atenção para a definição da alíquota, apesar de ainda importante. Isso se dá pelo fato de que a progressividade estará de olho, em realidade, na eventual desatenção às expectativas sociais quando da utilização ou edificação do imóvel sob a propriedade pelo contribuinte.

Nota-se, portanto, que, nesse segundo momento, o IPTU é usado como meio de desincentivar determinados comportamentos dos contribuintes, observando, com isso, não necessariamente a capacidade contributiva do sujeito passivo e o intento do ente federado em arrecadar recursos, mas, sim, outros princípios constitucionais tidos como mais importantes de serem protegidos nesses casos específicos, como da função social da propriedade, demonstrando, mais uma vez, a redução de eficácia da capacidade contributiva quando da utilização da tributação com natureza extrafiscal¹¹⁰.

Em adição a essas constatações e como conclusão lógica delas, a progressividade, quando utilizada com o fito de condicionar as ações e condutas dos cidadãos, é um princípio que inverte a natureza classificatória deste imposto de fiscal para extrafiscal – classificação mais adiante tratada -, reduzindo, com isso, a incidência da capacidade contributiva em virtude da necessidade de proteção de outros ditames legais, como bem elucidou Roque Carrazza:

¹⁰⁹ ”Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana; (...)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (...)

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (...)

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.” (g.n.)

¹¹⁰ “Frisa-se que a progressividade fiscal das alíquotas do IPTU, em decorrência da aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva, distingue-se da progressividade extrafiscal relativa ao mesmo imposto como consequência do não cumprimento da função social da propriedade, consoante prevê o inciso II, parágrafo 4º, do artigo 182 da Constituição” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al.* *Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuintes*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2018. p. 53)

IVb – Portanto, a Constituição quer que, além de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, o IPTU tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (nos termos do plano diretor).

Em outras palavras, além de obedecer a uma progressividade fiscal (exigida pelo parágrafo 1º do art. 145, c.c. o inciso I do parágrafo 1º do art. 156, ambos da CF), o IPTU deverá submeter-se a uma progressividade extrafiscal (determinada no inciso II do parágrafo 1º do art. 156 da CF). Somente a progressividade extrafiscal depende da edição do plano diretor, que indicará qual a melhor localização e o uso mais adequado do imóvel urbano. (...) ¹¹¹

Temos, aí, duas situações distintas.

A primeira: o princípio da capacidade contributiva exige que o IPTU tenha alíquotas diferenciadas, conforme os imóveis urbanos sejam mais ou menos valiosos.

A segunda: o inciso II do parágrafo 1º do art. 156 da CF exige que o IPTU tenha alíquotas diferentes, de acordo com a localização e o uso do imóvel, ou seja, de acordo com as conveniências locais, expressas no plano diretor do Município.

Nesta última situação, não está em jogo o princípio da capacidade contributiva, mas a função social da propriedade. ¹¹²

Por corolário do exposto, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva se utiliza da progressividade como um verdadeiro instrumento de sua viabilização no mundo fenomênico ¹¹³, mas que pode não estar presente com tamanha magnitude, eficácia e abrangência, quando se observa que a motivação que embasou o uso da progressividade seja outro que não a mera arrecadação de tributos.

Conclusivamente a esse subcapítulo, vale ressaltar que o princípio da progressividade, mesmo que de maneira inadvertida, acabou também por ser contemplado quando da reforma tributária, uma vez que um dos objetivos nela inseridos foi da necessária atenuação dos efeitos regressivos da tributação quando das alterações legislativas ¹¹⁴.

Como bem exposto por Renato Lopes Becho ¹¹⁵, a regressividade vai em sentido diametralmente o oposto a progressividade, uma vez que atribui, quando da constatação de uma base de cálculo majorada, uma menor tributação proporcional, e não como demanda o princípio da progressividade que aumenta com o aumento de base da cálculo.

¹¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 109.

¹¹² *Idem, ibidem*, p. 110.

¹¹³ “Em síntese, o exercício da competência tributária relativa ao IR, ITR, IGF, ITCMD, IPTU e ITBI deve ser exercida pelas pessoas jurídicas de direito público interno mediante a adoção da progressividade das alíquotas como critério balizador da capacidade econômica dos contribuintes, regra fundamental no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al. Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 51).

¹¹⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

¹¹⁵ “Alíquota proporcional (ou proporcionalmente invariável) é aquela que não varia quando há variação de base de cálculo. A alíquota, então, neste caso, é fixa. Alíquota progressiva é aquela que cresce com o aumento da base de cálculo. Quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota, nesta hipótese. Por fim, alíquota regressiva é aquela que diminui de acordo com o aumento da base de cálculo. Aqui, quanto maior for a base de cálculo, menor será a alíquota” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 425).

As repercussões da tributação regressiva, como será tratado junto ao subcapítulo 3.3 desta dissertação, são nefastas para a sociedade como um todo, mas, especialmente, para aqueles que menos possuem, acarretando maior acúmulo de capital para uma minoria e maiores dificuldades para que o Estado possa cumprir para com seus objetivos sociais de diminuição das diferenças entre as camadas sociais.

Neste sentido, temos que a progressividade, além de estar presente nas alterações constitucionais aqui estudadas, também é usado como um importante meio de viabilização e empenho da capacidade contributiva nas vindouras relações tributárias, sendo esse o instrumento principiológico responsável por moldar alguns especiais pontos constantes na reforma tributária.

2.4 - PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Por fim, mas não menos importante, ainda tratando das principais normas axiológicas que interagem com a capacidade contributiva, importante trazer algumas considerações sobre o funcionamento e o descritivo conceitual do princípio da seletividade para que, em mãos desses dados e estipulações doutrinárias, se possa demonstrar e estabelecer os limites, contornos e possíveis resultados práticos dessa interação principiológica e sua repercussão nas inovações trazidas pela reforma tributária.

Neste sentido, vale inicialmente ressaltar que o princípio da seletividade foi citado, de forma expressa, quando da instituição tanto do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)¹¹⁶, e junto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)¹¹⁷.

Quando da leitura desses excertos legais e do brilhante entendimento de Luis Eduardo Shoueri sobre o tema¹¹⁸, percebe-se que se trata de um princípio específico a um punhado de

¹¹⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

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

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

¹¹⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

IV – produtos industrializados; (...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

¹¹⁸ “Vê-se, em ambos os casos, que a seletividade se apresentou vinculada à essencialidade, indicando que os referidos impostos poderiam ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função da essencialidade dos próprios produtos” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2025. p. 449. *E-Book*).

tributos e que está diretamente correlacionado com o conceito do que seria ou poderia ser considerado como essencial, doravante denominado de essencialidade.

Neste sentido, conforme ressalta Regina Helena Costa¹¹⁹ e outros importantes doutrinadores sobre o tema¹²⁰, a seletividade pode ser basicamente descrita como um princípio que é caracterizado pela mudança do *quantum debeatur* final de tributo com base na importância e relevância de uma mercadoria ou serviço para o consumidor final, também chamada de essencialidade.

Nota-se, ainda, que esse é um princípio que age, não somente, para alterar as eventuais alíquotas da regra matriz de incidência tributária (RMIT) desses tributos, de modo que também pode se ver instrumentalizado no mundo fenomênico pela concessão de certos incentivos fiscais, assim como, pela redução ou acréscimo da própria base de cálculo deles¹²¹.

No entanto, apesar do auxílio desse conceito para o entendimento desse princípio e desses contornos fáticos, questionasse, o que poderia ser considerado como essencial? Tal resposta não foi integralmente concedida pela Carta Magna, de maneira que se faz necessário, mais uma vez, nos debruçarmos nas deduções e conclusões trazidas pela doutrina pátria que assim definiram o que poderia ser considerado como essencial, *in verbis*:

Assim, os produtos considerados mais essenciais devem ter uma tributação menor ou mesmo não serem tributados, ao passo que sobre produtos supérfluos haverá a incidência de uma alíquota maior. O critério para o atendimento da seletividade destes impostos chamados de indiretos é o da essencialidade do produto disponível ao consumo. (...) O princípio da seletividade, por sua vez, também previsto na CF/88 orienta o aplicador das leis e o próprio legislador infraconstitucional sobre a necessidade do IPI e do ICMS recaírem sobre produtos, serviços ou mercadorias na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade.¹²²

O texto constitucional não esclareceu o que se deveria considerar essencial. Na doutrina, encontra-se o entendimento de que “o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”, fazendo-se, então, relação com a garantia do mínimo existencial, de modo que “no ápice da escala, a sofrer a incidência pelas maiores alíquotas encontram-se os produtos de luxo, que por definição se tornam menos úteis e não essenciais ao consumo do povo, restringindo-se às necessidades das classes mais

¹¹⁹ “Do mesmo modo que no IPI, a seletividade do imposto significa que a lei procederá a discriminações de tratamento estabelecidas em função da essencialidade da mercadoria e do serviço para o consumidor” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 388).

¹²⁰ “O princípio da seletividade, por sua vez, também previsto na CF/88 orienta o aplicador das leis e o próprio legislador infraconstitucional sobre a necessidade do IPI e do ICMS recaírem sobre produtos, serviços ou mercadorias na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al. Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 185).

¹²¹ “Relembre-se que a seletividade pode ser obtida quer pela diferenciação ou progressividade de alíquotas, quer por variações de base de cálculo, ou, ainda, pela instituição de incentivos fiscais. A técnica mais utilizada, em razão de sua eficácia, tem sido a diferenciação de alíquotas” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 368).

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio *et al. Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 185.

abastadas”. Neste sentido, não destoam dos cânones da justiça distributiva.¹²³

Como se constata dos trechos supramencionados, é tido como essencial tudo aquilo que é necessário para o consumo popular para preservação de sua existência mínima e, nesta mesma esteira, tudo que não é necessário para manutenção dessa sobrevivência pode ser considerado como supérfluo e passível de tributação majorada.

No entanto, cumpre esclarecer que, conforme expõe Regina Helena Costa, a essencialidade não é um termo imutável: “Ressalta-se que a noção de essencialidade há de ser aferida segundo as coordenadas de tempo e espaço, vale dizer, à vista de dada sociedade e em determinado momento histórico”¹²⁴. Ou seja, nem sempre o que é essencial em determinado momento histórico ou localização se mantém de forma perene e/ou em todos os locais da República, devendo-se, portanto, analisar as particularidades de cada região e do caso para que se proceda com a subsunção da norma tributária ao caso concreto.

Mais adiante na obra dessa autora, percebe-se que ela salientou que se pode obter as balizas mínimas do que pode ser considerado essencial¹²⁵ junto a descrição do salário mínimo, exposto na CF¹²⁶, uma vez que estão ali constantes os “bens” que devem ser mantidos pela remuneração do salário mínimo, trazendo, assim, maior ancoragem a esse debate à realidade.

Depreende-se, ainda, dessas descrições doutrinárias a direta correlação entre esse princípio e o da própria capacidade contributiva, assim como da justiça tributária e da igualdade¹²⁷, uma vez que a seletividade visa, também, pela seleção e variação da tributação com base na essencialidade do produto/serviço, proteger os direitos mais basilares dos contribuintes e onerar mais aqueles que dispõem de patrimônio com futilidades.

Outrossim, como evidenciou Regina Helena Costa¹²⁸, o princípio da seletividade pode

¹²³ SCHOERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 14ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo. E-Book. 2025. P 449.

¹²⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 368.

¹²⁵ “Entendemos, neste sentido, que o art. 7º, IV, CR, ao conceituar salário mínimo, traça os parâmetros para o que deve ser considerado essencial no contexto da sociedade brasileira” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 368, citação n.º 43).

¹²⁶ “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender 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;”

¹²⁷ “É por meio da tributação justa do consumo, amplificando a observância do princípio da capacidade contributiva e da igualdade nos impostos chamados indiretos, que é possível garantir a concretização de valores constitucionais, principalmente o da justiça social, razão pela qual o princípio da seletividade deve ser entendido como uma garantia constitucional” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al.* *Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 186-187).

¹²⁸ “Na seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço mais nítida ainda é a ideia de capacidade contributiva. Isto porque a Constituição sinaliza que, quanto mais essencial qualquer deles for, menor deve ser a alíquota – e, conseqüentemente, o imposto –, e vice-versa. Tal norma volta-se, portanto, para a

ser efetivamente considerado como um desdobramento da capacidade contributiva, sendo especialmente afiliado a esse princípio maior no que tange a proteção do mínimo vital¹²⁹, uma vez que tende a afastar a tributação de bens e serviços que são considerados essenciais para a vivência mínima da população.

Nota-se, ainda, que essa conceituação de essencialidade e ligação entre os princípios, também foi levado para apreciação da Suprema Corte, que, no bojo do Recurso Extraordinário (RE) sob o n.º 714.139-RS130, decidiu em sentido similar à doutrina, estipulando que a seletividade deve se atentar às características dos produtos/serviços fornecidos e proceder com a necessária avaliação da capacidade contributiva dos contribuintes, como se observa da leitura do excerto do referido julgado citado abaixo:

(...) Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos (...) é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto.

Percebe-se, ainda da leitura desses trechos doutrinários e do relevante julgado parcialmente ementado, que a seletividade age especialmente em tributos que são classificados como indiretos¹³¹ – tema exposto no subcapítulo 3.3 –, de maneira que a análise acerca da essencialidade de um eventual produto e/ou serviço não é feito com vista ao produtor, mas sim, ao consumidor final¹³².

concepção da preservação do “mínimo vital”, anteriormente por nós apreciada” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 106).

¹²⁹ Tema tratado no subcapítulo 2.5.2.2.

¹³⁰ RE n.º 714.139. Tema de Repercussão Geral n.º 745. Ministro Relator: Marco Aurélio. Redator do acórdão: Dias Toffoli. 13.06.2014.

¹³¹ “Começamos pela seletividade do imposto. Para que se possa bem compreender o alcance dessa regra constitucional, cumpre recordar que o IPI é considerado um imposto indireto, assim entendido aquele cujo ônus financeiro não é suportado pelo contribuinte de jure, mas sim pelo contribuinte de facto, ou consumidor final. Trata-se de fenômeno da repercussão econômica do tributo ou translação tributária, ao qual já referimos. O valor do imposto é embutido no preço do produto, e por essa razão, estatui a Lei Maior que ‘a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços’ (art. 150, parágrafo 5º), assegurando o direito do consumidor em saber a carga tributária a ser por ele suportada na aquisição desses itens” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 367).

¹³² “A ideia é bastante intuitiva: IPI e ICMS surgiram como clássicos impostos sobre o consumo, *i.e.*, conquanto cobrados do vendedor, foram concebidos para atingir a renda do consumidor, no ato do consumo. Ocorre que, enquanto no imposto sobre a renda auferida pode-se conhecer a capacidade contributiva, no caso dos impostos sobre o consumo essa identidade não é imediata. Aliás, mesmo do ponto de vista histórico, os tributos sobre o consumo eram desenhados de modo a não se conhecerem os consumidores. Surgiram justamente porque os integrantes da nobreza e do clero não eram atingidos por impostos diretos, em virtude de sua imunidade. Daí a tributação sobre o consumo atingir a todos, sem distinção. Ora, não se conhecendo quem é o consumidor, corre-se o risco de se atingir a renda de quem não tenha capacidade contributiva. Daí a ideia de seletividade: idealmente os produtos essenciais, por que consumidos até por quem está no seu mínimo existencial, não são tributados, enquanto

E esse fato é de importante apontamento, uma vez nos casos dos tributos indiretos, há uma clara dificuldade para se mensurar a capacidade contributiva daqueles que efetivamente arcam com o encargo financeiro da tributação, de maneira que a Seletividade visaria mitigar situações que não estejam de acordo com os princípios regentes da República, *in verbis*:

Cabe ressaltar que, nos impostos indiretos, o ônus econômico do tributo não é suportado pelo produtor, comerciante ou industrial, mas sim pelo consumidor final do produto, serviço ou mercadoria cuja capacidade contributiva é de difícil mensuração. (...) o legislador constitucional, em vista dessa realidade, estabeleceu o princípio da seletividade na instituição e cobrança desses impostos de forma a amenizar a injustiça social causada por tal forma de cobrança.¹³³

Ou seja, não somente a seletividade representaria um corolário da capacidade contributiva, como também auxiliaria, com a aplicação de seus métodos, na redução da injustiça social que permeia a tributação indireta, fazendo, assim, clara reverência ao princípio da Justiça Tributária.

Por fim, vale ressaltar que esse princípio guarda grande relação para com alguns dos temas trazidos pela reforma tributária, notadamente o IS, que foi instituído com o claro intuito de, *e.g.*, onerar produtos e serviços tidos como prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, possuindo, no entanto, algumas diferenças quanto ao prisma de análise da essencialidade, como será exposto no capítulo final desta dissertação.

Como conclusão do exposto, percebe-se que a seletividade atua como uma autêntica ferramenta normativa capaz de identificar determinados bens e serviços que possam, *prima facie*, representar e/ou materializar direitos que são de grande importância de serem tutelados pela sociedade. De forma que, com essa identificação, é um princípio que auxilia na aplicação da capacidade contributiva em tributos indiretos e de natureza extrafiscal.

2.5 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.5.1 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CONCEITO

Ostentados os mais relevantes balizadores e instrumentos principiológicos que interagem com a capacidade contributiva, importante trazer uma breve elucidação acerca da evolução histórica dessa norma constitucional, uma vez que, essa perspectiva temporal auxiliará na melhor consolidação dos contornos atuais desse princípio.

os bens supérfluos o são. Nota-se que o constituinte pressupõe uma relação entre a essencialidade e a capacidade contributiva do consumidor” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 449).

¹³³ CARRAZZA, Roque Antonio *et al.* *Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 185.

Neste sentido, vale iniciar com o fato de que o princípio da capacidade contributiva não é nada novo perante a sociedade humana e encontra respaldo desde priscas eras¹³⁴. Conforme considerou José Maurício Conti em sua obra: *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, já na Grécia Antiga foi instaurado o Imposto de Sólon, que, nada mais era, que uma figura tributária que previa a existência de quatro faixas de cobrança a depender da fortuna percebida do contribuinte, partindo de um percentual menor para aqueles que possuíam uma menor fortuna para a cobrança do percentual maior para aqueles que porventura tivessem a seu dispor um patrimônio mais proeminente¹³⁵.

Mais adiante, na linha temporal da humanidade, de acordo com José Ricardo Meirelles, expôs que Santo Tomás de Aquino, na idade média, fez a correlação entre a justiça e a aplicação da capacidade contributiva como parâmetro da tributação: “Santo Tomás de Aquino aduzia que cada indivíduo deveria pagar os tributos secundum facultatem ou secundum equalitem proportionis, acentuando a existência de impostos justos e impostos injustos, conforme a obediência a esse critério”¹³⁶.

Como se pode observar dos contornos acima citados, obtém-se a clara percepção de que a capacidade contributiva tem antigas raízes na ideia de que quem possui mais patrimônio deveria pagar mais¹³⁷, além de ser um conceito que traz consigo um alto grau de moralidade à tributação e concepção de justiça.

Seguindo o desenvolvimento histórico desse princípio, verifica-se que, segundo Regina Helena Costa¹³⁸, Adam Smith também tratava de aproximar o conceito de capacidade contributiva com o ideal de justiça e também abarcando o termo “igualdade ou desigualdade da

¹³⁴ “Fincada na ideia de justiça fiscal, a noção de capacidade contributiva remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo. Registra-se que já no Egito se concebia que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 17).

¹³⁵ “Referências a este princípio são encontradas até mesmo na antiguidade clássica, existindo registro, em Atenas, de um imposto direto exigido nos tempos de Sólon, que previa a existência de quatro categorias, conforme a fortuna do contribuinte” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 37).

¹³⁶ *Revista de informação legislativa*, v. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997. p. 334.

¹³⁷ “Esse princípio não é novo. Pelo contrário, a doutrina aponta sua elevada idade. Assim, Carlos Palao Taboada (1978, p. 126) indica que, provavelmente, desde que se criaram os impostos, em algum momento remoto da história, percebeu-se que estes deveriam ser recolhidos de acordo com a riqueza daqueles que deveriam pagá-los. A filosofia medieval deu maior precisão a essa ideia, creditando-se a S. Tomás de Aquino a determinação de que cada um deveria pagar secundum facultatem, ou secundum *equalitatem proportionis*” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 383-384).

¹³⁸ “Em 1776, Adam Smith, em sua famosa obra *A Riqueza das Nações*, sustentava, como concretização da justiça da imposição fiscal, que todos devessem contribuir para as despesas públicas ‘na razão de seus haveres’, sendo que no atendimento ou não desta máxima residiria a chamada ‘igualdade ou desigualdade da tributação’” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 18).

tributação”, trazendo neste bojo, portanto, em igual medida o princípio da igualdade citado no subcapítulo elaborado acima.

Nota-se, ainda, que esse princípio não somente foi esmiuçado em partes por ilustres pensadores e filósofos do mundo antigo, como também se espalhou junto a legislação tributária exposta na Inglaterra e em outros importantes países europeus da época, como bem demonstrado nos excertos doutrinários trazidos:

(...) Outrossim, a locução capacidade contributiva foi usada em diversas leis tributárias tais como na Inglaterra, na *Elizabethen poor law*. Nas obras de Niccolò Machiavelli, podemos encontrar referências ao princípio da capacidade contributiva, quando este trata da repartição das despesas públicas entre cidadãos e tece considerações acerca dos valores e defeitos do acúmulo de bens móveis e imóveis.¹³⁹

Como consequência, a *Déclaration des Droits*, de 1789, reiteada pela *Déclaration de l'Homme et de les Citoyens* (1791), estabelecia que os impostos deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um.¹⁴⁰

Especialmente quanto a Declaração do Homem e do Cidadão, conjunto normativo citado acima¹⁴¹ e prolatado após a sangrenta e mundialmente conhecida Revolução Francesa, vale salientar que, em seu art. 13^o¹⁴², há, inclusive, a citação, não somente, de um esboço do que poderia ser considerado como o descritivo conceitual da capacidade contributiva, como também a justificativa por detrás da própria tributação.

Nota-se, ainda, que mesmo diante de uma gigantesca convulsão social na sociedade francesa – que ceifou milhares de vidas no seu ápice e nos seus eventos correlatos, derrubando, inclusive, o antigo regime governamental monarquista –, o direito tributário e, principalmente, o princípio da Capacidade Contributiva se viram mencionados no ordenamento jurídico positivado em decorrência dessa Revolução.

Sendo, inclusive, o direito tributário e o princípio da capacidade contributiva, colocados em pé de igualdade com uma série de outros importantíssimos princípios, como o princípio da liberdade dos indivíduos, igualdade entre eles¹⁴³, fraternidade – *Liberté, Égalité, Fraternité* – e

¹³⁹ MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informações do Tribunal*, p. 334.

¹⁴⁰ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 18.

¹⁴¹ Disponível em: <https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>. Acesso em: 8 jun. 2024.

¹⁴² “Artigo 13^o **Para a manutenção da força pública** e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que **deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades**” (grifos próprios).

¹⁴³ “Art. 1.º Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem ter como fundamento a utilidade comum.”

soberania popular¹⁴⁴, demonstrando a vital importância do direito tributário na sociedade e a necessária prática da justiça nessa seara do direito.

Neste ponto, vale ressaltar que, conforme ressaltou Regina Helena Costa, a inobservância desse vital princípio pelo Estado tributante, dada sua importante correlação com os princípios maiores de justiça e igualdade, pode ocasionar não somente em um mero desconforto na sociedade, sendo ele capaz de influenciar, direta ou indiretamente, na eclosão de uma série de insurgências sociais com o fito de recalibrar essa dinâmica¹⁴⁵.

Dessa maneira, resta inegável que o princípio da Capacidade Contributiva, além de não ser inédito ou novo na sociedade ocidental, possui uma íntima correlação para com os Direitos Fundamentais e o próprio funcionamento do Estado, sendo utilizado como um importante meio viabilizador e mantenedor dos ganhos sociais.

Em vista desses pontos e para resumir tudo que foi exposto, vale trazer a análise de Carlos Palau Taboada, citada por José Maurício Conti, acerca da sequência temporal do surgimento de determinadas noções que moldam o princípio da capacidade contributiva e também sua evolução de amplitude para a chegada na concepção mais contemporânea desse princípio, *in verbis*:

É de relevância para o estudo da evolução histórica do princípio a análise de Carlos Palau Taboada, que identifica a existência de três momentos: no primeiro deles, a noção de capacidade contributiva surgia apenas como um princípio de justiça, derivado da noção de que os impostos deveriam estar relacionado com a riqueza dos indivíduos. No segundo momento, o princípio já passa a ser considerado como de observância necessária para a realização do conteúdo material do princípio da igualdade, em seu aspecto formal. No terceiro momento, passa a ser compreendido como uma especificação do princípio da igualdade, entendido este não apenas como princípio abstrato e formal, mas com conteúdo econômico determinado.¹⁴⁶

Como se pode obter da leitura do trecho supramencionado e dos próprios excertos históricos previamente citados, com o decorrer do tempo e dada a ampliação da complexidade social e dos sistemas normativos, o princípio da capacidade contributiva passou por três importantes momentos. Começando com a sua necessária interlocução e vinculação à noção

¹⁴⁴ “Art. 3.º O princípio de toda a soberania reside, essencialmente, na nação. Nenhuma operação, nenhum indivíduo pode exercer autoridade que dela não emane expressamente.”

¹⁴⁵ “(...) tão arraigada já se encontrava a ideia de capacidade contributiva na consciência dos povos civilizados, que vários episódios políticos de relevo podem ser atribuídos, direta ou indiretamente, à sua inobservância. Assim, a Boston Tea Party, evento no qual os norte-americanos rebelaram-se contra a tributação inglesa das importações feitas 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 política fiscal da Corte Portuguesa, por ocasião da coleta da “derrama” (1789)” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 18).

¹⁴⁶ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 38.

final de Justiça, evoluindo, então, para tornar esse princípio como parte inalienável da noção de Igualdade e terminando sua evolução com o acréscimo, em sua conceituação, de termos que possibilitem a aplicação mais individualizada desse princípio, trazendo a ele uma maior ancoragem com aspectos econômicos e, portanto, menos abstratos.

Exposta à evolução internacional desse princípio, é importante trazer a trajetória histórica desse princípio no Brasil, começando pela constatação dele, mesmo que de forma não expressa, junto ao art. 179, § 15, da Constituição Política do Império do Brasil de 1824, que também abarcou o conceito de proporcionalidade na tributação, como se observa abaixo:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte. (...) XV. Ninguém será excepto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

Posteriormente, a Constituição Brasileira, promulgada em 1946, incorporou expressamente ao ordenamento jurídico da *terra brasilis*¹⁴⁷ o referido princípio em seu artigo 202¹⁴⁸ e concedeu os traços característicos e historicamente desenvolvidos desse princípio, como da necessidade de atenção à proporcionalidade entre o *quantum* que seria recolhido por cada contribuinte em vistas do seu patrimônio pessoal e da vinculação do uso de princípio a um parâmetro mais mensurável e bem menos subjetivo, como da capacidade econômica.

Ainda no contexto da evolução desse princípio na sociedade brasileira, importante mencionar um curioso fato, e esse é o de que esse princípio foi suprimido quando da promulgação da Carta Magna de 1967 – período de Regime Militar –, perdendo, portanto, sua estatura constitucional e o foco do governo na sua evolução e implementação. E a excentricidade dessa situação reside no fato de que a retirada da condição constitucional desse princípio ocorreu em um momento de maior repressão social e autoritarismo, validando o fato de que esse é um princípio que carrega em seu âmago o conceito da justiça e intento de diminuir as discrepâncias sociais.

Importante, no entanto, ressaltar que esse princípio não “sumiu” por completo do ordenamento jurídico durante esse período, sendo, somente, sua importância rebaixada na estruturação legal, mas podendo ser percebido de outras maneiras pela sociedade e pelos operadores do direito¹⁴⁹.

¹⁴⁷ “No Brasil, a primeira Constituição a cuidar do tema foi a de 1946, ao qual dedicou o art. 202: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 384).

¹⁴⁸ “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

¹⁴⁹ “Vimo-nos manifestando, há muito tempo, no sentido de que, mesmo se a atual Constituição nada previsse

Por fim, chega-se à Constituição Cidadã, promulgada em 1988, com o fim do regime militar, e que permanece vigente até os dias atuais, ela foi a CF que, mais uma vez, alçou esse princípio a sua condição de princípio constitucional, junto ao § 1º do art. 145 da CF, e acrescentou alguns outros importantes termos para auxiliar a sua aplicação.

Nesse sentido, percebe-se que desde os primórdios, o princípio da capacidade contributiva não atuou de maneira isolada na sociedade, sendo aplicado e ampliado em virtude da incidência conjunta de uma série de outros princípios constitucionais e direitos fundamentais que foram sendo integrados e desenvolvidos na sociedade¹⁵⁰, demonstrando sua clara interdisciplinaridade e necessária comunicação com vários outros ramos do direito e das ciências sociais.

2.5.2 - EMBASAMENTO CONSTITUCIONAL E CONCEITUAÇÃO DOUTRINÁRIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Diante do breve introito histórico desse princípio, que demonstra mais uma vez sua relevância social e possíveis aplicações conjugadas com outros importantes princípios junto ao ordenamento jurídico nacional, passa-se à necessária abordagem do descritivo conceitual desse princípio, suas características informadoras e as problemáticas atreladas a sua aplicabilidade no mundo fenomênico.

Exposto isso, cumpre exordialmente ressaltar a conceituação legalmente exposta em nosso ordenamento jurídico do princípio da capacidade contributiva, que, em virtude de sua importância social, teve sua condição novamente elevada a uma norma de cunho constitucional, sendo insculpida junto à Carta Magna no seu art. 145, § 1º, abaixo citado:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (g.n.)

expressamente sobre o princípio da capacidade contributiva, tal como o fez na Constituição de 1967, este persistiria no direito brasileiro como formulação implícita nas dobras do primado da igualdade. E o estudo sistemático do direito positivo apresenta o material mais propício à reabertura do assunto, como pretendemos demonstrar” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 340).

¹⁵⁰ “II – Resulta do exposto que um princípio jurídico é inconcebível em estado de isolamento. Até por exigência do Direito (que forma todo pleno, unitário e harmônico) – se apresenta sempre relacionado com outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e lhe reafirmam a importância” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 46).

Nota-se, da simples leitura do artigo supramencionado, que se trata de um princípio constitucional que trouxe consigo, na literalidade de sua posituação, uma série de interessantes locuções e expressões, que, mesmo que inseridas de forma inadvertida, acabam por influir diretamente na utilização, calibração e abrangência desse princípio, tais como: **(i)** sempre que possível; **(ii)** caráter pessoal¹⁵¹; **(iii)** capacidade econômica; **(iv)** patrimônio/rendimentos; **(v)** atividade econômica do contribuinte; e **(vi)** direitos individuais.

No entanto, antes de ingressar na análise detalhada de cada um dos referidos termos, se faz extremamente necessário trazer o que a doutrina pátria registra sobre a definição maior desse princípio e suas características matriciais, pois é, com base nesses trechos doutrinários, que se pode melhor entender as limitações e contornos dessas locuções e, especialmente, vislumbrar como elas auxiliam e moldam o descritivo conceitual da capacidade contributiva.

Em vista disso, esse princípio foi amplamente estudado por uma série de importantes doutrinadores pátrios e que ressaltam, conforme exposto por Paulo de Barros Carvalho¹⁵², não somente a dificuldade atrelada à definição desse conceito, como também, segundo Alfredo Becker¹⁵³, a problemática e possível ambiguidade dessa locução pela ausência de traços definidores, claros e precisos, do que seria o que dentro desse princípio.

¹⁵¹ A classificação de impostos reais e pessoais não serão diretamente – e de forma aprofundada – tratadas por esta dissertação em virtude do fato de a premissa deste trabalho ser que a Capacidade Contributiva pressupõe a pessoalidade – como expresso na CF –, além do fato da referida classificação ser pouco relevante, conforme ressalta Renato Lopes Becho: “(...) toda tributação se dá sobre o dinheiro, que é uma coisa. Portanto, imediatamente, toda tributação – e, portanto, todo imposto – é real. Somente mediatamente podemos dizer que um tributo seja pessoal ou real. Por outro lado, todo tributo é recolhido aos cofres públicos pelas pessoas. Assim, todos os impostos podem ser visto como pessoais” (*Lições de Direito Tributário*, cit., p. 262).

A despeito desses fatos, para fins meramente elucidativos, a referida classificação pode ser conceituada nos seguintes termos: “Nos impostos reais, portanto, não terão relevância as circunstâncias pessoais do sujeito passivo da exação tributária. O centro classificador do imposto situa-se, então, exclusivamente, no aspecto material da hipótese de incidência (...). Não se perquire, nesse caso, a figura do sujeito passivo da obrigação tributária, suas características pessoais, como volume de renda, idade, número de dependentes econômicos, etc. (...) Já nos impostos ditos pessoais, o quadro anterior inverte-se, para haver uma nítida aproximação entre o aspecto material da hipótese de incidência e o aspecto pessoal. Assim, dentro do aspecto material da hipótese de incidência, encontraremos elementos nitidamente integrantes de seu aspecto pessoal, ou seja, de qualidades juridicamente relevantes, inerentes à pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 263) e também elucidada nos seguintes termos: “A análise da extensa doutrinária a respeito do assunto permite concluir ser certo que nem todos os impostos têm caráter pessoal, haja vista a existência de vários impostos em que as características do contribuinte não são previamente conhecidas, de modo que não se pode avaliar suas exatas condições econômicas” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 48).

¹⁵² “(...) A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensura-se a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é grande desafio de todos os que lidam com esse delicado instrumento de satisfação de interesses públicos, sendo o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 340).

¹⁵³ “Tomada em si mesma, a locução ‘capacidade contributiva’ – salienta Emilio Giardina – significa apenas: possibilidade de suportar o ônus tributário. Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as

No entanto, apesar das evidentes problemáticas que permeiam a definição desse vetusto princípio tributário, me filio ao entendimento de Regina Helena Costa¹⁵⁴ no sentido de que, mesmo que se proceda com a elaboração de um descritivo conceitual passível de debates, não há como o operador do direito se esquivar dessa tarefa.

Assim, importante trazer alguns excertos doutrinários de Roque Antonio Carrazza e Renato Lopes Becho, que descrevem o princípio da capacidade contributiva como sendo uma norma que mensura, segundo as suas possibilidades econômicas de cada um dos membros do Estado, os encargos tributários necessários para manutenção do funcionamento deste último, trechos *in verbis*:

I – Reforça o princípio republicano o da capacidade contributiva, que determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes. Também é instrumento hábil à adequada fixação da base de cálculo, seja *in abstracto*, seja *in concreto*, dos tributos.¹⁵⁵

À primeira vista, o princípio da capacidade contributiva parece limitar-se a exigir que cada um pague impostos proporcionalmente às suas rendas e riquezas. Ocorre, porém, que nem sempre rendas e riquezas iguais representam equivalentes manifestações de capacidade contributiva. Pelo contrário, vezes há em que, embora tenha potencialidade econômica – ou seja, aptidão para o consumo –, as condições pessoais do contribuinte (v.g., suas deficiências físicas, que lhe exigem tratamentos médico-hospitalares onerosos) indicam que ele não possui capacidade contributiva.¹⁵⁶

(...) No caso do princípio da capacidade contributiva, o constituinte elegeu um valor – o valor justa – para os impostos, no sentido de que cada contribuinte deve recolher os impostos de acordo com sua condição econômica, com sua capacidade de suportá-los, sem que, com a tributação, seja reduzido a situação incompatível com os direitos humanos, reduzindo-o à condição de penúria econômica ou de miserabilidade.¹⁵⁷

Em sentido similar, Regina Helena Costa¹⁵⁸ salientou que essa norma pode também ser descrita e mensurada como se uma margem à tributação fosse, sendo um princípio que intenta

palavras “capacidade contributiva”, sem alguma especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 515).

¹⁵⁴ “Temos para nós não possa o cientista do Direito esquivar-se de enfrentar problema que lhe é posto à apreciação com a escusa de que determinados termos são carentes de significação. A Ciência Jurídica tem por tarefa ‘explicitar o sistema lógico-normativo insito no conjunto da legislação, convertendo assim esse conjunto de leis num todo unitário e inteligível’; não pode, pois, furtar-se a examinar certas questões, sob pena de comprometer sua própria condição de Ciência.

Assim, ainda que não se possa oferecer soluções unívocas a determinadas indagações, o cientista do Direito tem a obrigação de buscar o delineamento dos conceitos jurídicos, independentemente do grau de indeterminação que eles possam conter” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 25).

¹⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 85.

¹⁵⁶ *Idem, ibidem*, p. 103.

¹⁵⁷ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 264.

¹⁵⁸ “12.1 O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo

delimitar a atuação e prática tributária, trazendo estipulações básicas ao ente tributante no sentido de que a exação não pode provocar a extinção da riqueza do contribuinte.

Referida doutrinadora, ressalta, ainda em sua brilhante obra sobre o tema, que todo membro da sociedade é titular de direitos e deveres e, quando tratamos do direito tributário com especial foco ao princípio da capacidade contributiva, o contribuinte tem o dever de contribuir financeiramente para com a manutenção do funcionamento do Estado, mas também possui o direito de ter observada sua efetiva capacidade para efetuar essa contribuição¹⁵⁹.

José Maurício Conti¹⁶⁰, igualmente evidenciou que o princípio da capacidade contributiva encontra sua origem nas dobras dos seguintes pressupostos: o Estado necessita arrecadar valores e recursos para realização de seus deveres funcionais e, cada um dos membros do Estado, deve suportar e participar desse envio de recursos.

E pautando-se nesses premissas, a capacidade contributiva quando aplicada, obriga o Estado exacional a observar, quando dessa distribuição de ônus financeiros aos seus membros, a possibilidade econômica pessoal, real ou presumida, de cada deles para concorrer com essas despesas, de maneira que esse princípio tem o intento de evitar que esses dispêndios sejam demasiadamente prejudiciais aos contribuintes.

Especialmente com relação ao pressuposto tratado acima acerca da necessidade de participação econômica de todos os membros da sociedade nas despesas do Estado, importante mencionar as determinações de Luis Eduardo Schoueri¹⁶¹, que muito bem definiu essa obrigação como sendo justificada pelo princípio da solidariedade e, avançando ainda em seu texto, fez a correlação desse princípio com a capacidade contributiva, uma vez que essa obrigação só poderia ser efetivamente respeitosa à solidariedade se se observar a capacidade contributiva de cada caso.

objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 112).

¹⁵⁹ “No plano jurídico-positivo a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui se designa por “capacidade contributiva” a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos” (*Idem, ibidem*, p. 26-27).

¹⁶⁰ “Fundamenta-se na relação que se estabelece entre o indivíduo e o Estado, que confere a este último o direito de exigir coercitivamente dos seus membros recursos a fim de que possa realizar as suas funções. E a este direito corresponde um dever dos seus membros de realizar uma contribuição para esta arrecadação. A distribuição deste encargo dar-se-ia pela contribuição de cada membro na medida de sua capacidade para tal” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 30).

¹⁶¹ Vale, aqui, o que já foi dito acerca do princípio da solidariedade, que constitui um dos objetivos da República, consagrados no art. 3º, I, da Constituição Federal. É em nome desse princípio que se afirma que o critério aceitável para a diferenciação dos contribuintes será aquele que atingir a máxima: cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos. Eis o objetivo da construção de uma nação fundada na solidariedade entre seus membros. (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 365).

Em se tratando da interação entre os outros princípios constitucionais e a capacidade contributiva, vale mais uma vez salientar que, fazem parte integrante e indissociável da conceituação desse princípio, alguns dos pontos definitórios do que é tido por Justiça Fiscal, Igualdade, entre outros, como se observa no trecho *in verbis*:

Inicialmente, convém precisar o conceito de sacrifício, ou perda de bem-estar, que é utilizado por muitos teóricos para a determinação do montante tributável em face do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da Justiça Fiscal determina a fixação do tributo de modo a atender à capacidade contributiva, indicada, que o importo deve ser pago em uma medida que assegure um sacrifício igual para cada contribuinte, segundo defensores desta ideia.¹⁶²

O princípio da capacidade contributiva, em apertada síntese, determina que se cobrem tributos apenas de quem pode pagá-los sem sacrifícios desmedidos. (...) Esse princípio, como vimos, é decorrência de outro princípio constitucional tributário, o da igualdade ou isonomia tributária, esculpido em nossa Carta Máxima quando esta, além de outras garantias que visem resguardar os contribuintes, dessa à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (inciso II do art. 150) (...) Sendo assim, para bem expor o princípio da capacidade contributiva, foi necessário tratar dos princípios da igualdade e da igualdade tributária. Mas a capacidade contributiva é mais do que apenas tratar os contribuintes de forma isonômica. (...) A capacidade contributiva é decorrência do princípio republicano, bem como do princípio da justiça. (...) ¹⁶³

Humberto Ávila, vislumbra, em igual medida, essa correlação entre princípios, mas faz referência expressa ao fato de que a capacidade contributiva é uma norma decorrente do princípio da igualdade e é utilizada como meio de consagração dessa¹⁶⁴, de maneira que só se poderia observar a correta aplicação da capacidade contributiva sob o prisma da igualdade.

Renato Lopes Becho, também ressalta em sua obra, com trecho a seguir exposto, essa clara vinculação entre a igualdade e a capacidade contributiva, reforçando, ainda, o fato de que a capacidade contributiva é um instrumento de viabilização da igualdade, auxiliando numa distinção mais correta daqueles que podem ser considerados como contribuintes iguais para a aplicação da tributação, *in verbis*:

(...) Na dogmática especificamente tributária, a capacidade contributiva era colocada por Aliomar Baleeiro como sendo a principal fonte de critérios discriminatórios, necessários à realização do mandamento constitucional reconhecido pelo princípio da igualdade tributária. Vimos que a igualdade não proíbe distinções, como o princípio pode parecer. Pelo contrário, pode mesmo exigí-la, para seu fiel cumprimento. Em matéria de igualdade tributária, é a mesma situação que ocorre. Baleeiro (1985, p. 203) então, via, na capacidade contributiva, a fonte em que jorrarão os discrimines exigidos. Em suas palavras: (...) O princípio fundamental, fonte principal de critérios discriminatórios, é o da capacidade contributiva (expresso no art. 202 da CF de 1946, e suprimido pela Emenda n. 18 de 1965), que recomenda a personalização do imposto

¹⁶² CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 31.

¹⁶³ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 413-415.

¹⁶⁴ “(...) O parágrafo 1º do art. 145 da Constituição determina que os impostos ‘terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte’. Isso importa dizer que a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade contributiva. (...)” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, cit., p. 166).

e sua graduação, segundo as possibilidades econômicas do contribuinte. Mas a igualdade será respeitada sempre dentro da mesma categoria de contribuintes.¹⁶⁵

Roque Antonio Carrazza¹⁶⁶, elucida também o fato de que a distribuição desses encargos econômicos, de forma justa e equitativa, além de ser uma medida de justiça, fomenta e cumpre para com o próprio intento do Estado em erradicar com a pobreza e mitigar as discrepâncias sociais e econômicas entre as classes.

Esse importante doutrinador evidencia, ainda no decorrer de sua obra, que esse princípio não está atrelado ao que é recebido pelo contribuinte do Estado a título de seus serviços públicos, mas sim ao que cada um deles consegue arcar financeiramente para o funcionamento dele sem que sejam prejudicados seus direitos fundamentais¹⁶⁷.

No mais, conforme será mais adiante tratado junto ao subcapítulo 2.5.2.2, cumpre esclarecer que a capacidade contributiva está também atrelada à preservação do tido “mínimo vital”¹⁶⁸, instituto esse que efetivamente limita a incidência da tributação, determinando que a tributação só poderá ocorrer em valores que superarem esse mínimo pecuniário que é utilizado para a manutenção da subsistência da pessoa.

Por fim, quanto às definições básicas desse princípio, verifica-se que a capacidade contributiva não somente obriga o interprete do direito a analisar a situação específica do contribuinte¹⁶⁹, como também se faz necessário que esse operador analise as características específicas a qual esse contribuinte está inserido¹⁷⁰, de maneira que, em sentido similar ao que ocorre com a seletividade – *vide* nota de rodapé n.º 124 –, fatores como local e tempo histórico

¹⁶⁵ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 412-413.

¹⁶⁶ Ademais, a repartição equitativa, entre os contribuintes, da carga econômica dos impostos decorre logicamente do dever que o Estado tem de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (cf. art. 3º, III, da CF) tudo em ordem a “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (cf. art. 3º, I, da CF). De fato, arremeteria contra estes “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil” (art. 3º, caput, da CF), a exigência de impostos que, ao invés de minimizar, agravassem as diferenças econômicas e sociais das pessoas” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 87).

¹⁶⁷ “III – Retomando nossa trilha de pensamento, salientamos que os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas, não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 87).

¹⁶⁸ “De fato, é requisito de validade das normas jurídicas que criam impostos que não criem inesperados e pesados encargos para os contribuintes, a ponto de golpear o mínimo vital (no caso das pessoas físicas) ou pôr em risco a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas (no caso das pessoas jurídicas)” (*Idem, ibidem*, p. 101).

¹⁶⁹ “Constitui a diretriz para a modulação da carga tributária em matéria de impostos, porquanto sendo estes tributos não vinculados a atuação estatal, sua graduação deve levar em conta circunstância que diga respeito ao próprio sujeito passivo” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 93).

¹⁷⁰ “Deste modo, na aplicação do princípio da capacidade contributiva é considerado não somente o indivíduo, mas também suas características de estar inserido em um conjunto de relações econômico-sociais que compõem efetivamente sua capacidade de contribuição. (...)” (BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça Tributária e Solidariedade Social, Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva*. 1. ed. São Paulo: Editora Letras Jurídicas, 2012. p. 93).

a qual o contribuinte está inserido podem cambiar a determinação do que é capacidade contributiva para o caso concreto.

Como conclusão do exposto, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva, com olhos na situação fática do contribuinte, nas consequências da tributação no caso concreto e com fulcro nos princípios da justiça e igualdade, promove e viabiliza uma dosimetria mais acurada do *quantum debeatur* que será atribuído a cada membro da sociedade. Promovendo, com isso, resultados econômicos e sociais mais vantajosos à população como um todo e mais atenciosos aos objetivos finais do próprio Estado.

Assim, esta dissertação adota a premissa de que parte integrante do descritivo conceitual do princípio da Capacidade Contributiva é o da sua utilização não somente para atrair a tributação para aqueles que mais podem¹⁷¹, reduzindo, com isso, a desigualdade social, como também é um princípio essencial à viabilização e aplicação do próprio princípio da Igualdade Tributária e da Justiça.

No entanto, apesar de todo o exposto acerca da conceituação desse princípio, dado seu alto grau de generalidade¹⁷², restam pendentes de resposta alguns pertinentes questionamentos quanto a eficácia e abrangência dessa normativa, como, por exemplo, o que seria o mínimo vital, ela pode ser aplicada em todos os tipos tributários, quais dados, jurídicos ou não, configuram fontes válidas para a mensuração da capacidade contributiva, entre outros pontos que serão nesse momento abordados.

2.5.2.1 - DA EFICÁCIA E ABRANGÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Trazidos os principais contornos conceituais acerca da capacidade contributiva abordarei, nesse momento, os mais relevantes fatores sobre a abrangência e eficácia desse conceito no mundo jurídico, iniciando-se, no entanto, com uma breve elucidação quanto a um tema correlato ao deslinde desta dissertação que pode trazer certa confusão quando do estabelecimento do que seria capacidade contributiva, qual seja, utilização dos termos

¹⁷¹ “Isto significa dizer que alguém com maior renda ou patrimônio expressivo estará sujeito, nos termos da lei, a uma incidência tributária mais intensa do que aqueles com renda pouco expressiva ou patrimônio singelo. Esta premissa constitucional é extraída a partir da regra inserta no parágrafo 1º do artigo 145 da Carta Magna” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al.* *Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 49).

¹⁷² “As dificuldades encontradas para gizar o conceito sob análise repousam, cremos, no fato de que a expressão “capacidade contributiva” apresenta alto grau de generalidade e vaguidade, características próprias da linguagem do direito positivo” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 24).

capacidade econômica¹⁷³ e capacidade financeira¹⁷⁴ como expressões similares a capacidade contributiva.

Neste ponto, vale ressaltar que, logo da perfunctória análise do art. 145, § 1º, da CF, nota-se a utilização do termo capacidade econômica e não efetivamente capacidade contributiva, de modo que, no decorrer do tempo, essas locuções foram alvo de extensos e interessantes estudos que visaram correlacionar estes ao princípio da capacidade contributiva¹⁷⁵. Vamos, porém, nos abster de aprofundar nesse debate uma vez que, pautado nos ideais de Roque Antonio Carrazza sobre classificações – mais adiante tratado –, nem todas as classificações são pertinentes ao prosseguimento do estudo, de modo que foi feito um corte metodológico para adotar a premissa de que são termos sinônimos à capacidade contributiva.

Exposto esse fugaz parentese, passasse à análise dos outros termos e questionamentos que ficaram em aberto quando da definição legal ou doutrinária desse princípio, iniciando-se com o debate acadêmico acerca da necessidade de observância, obrigatória ou não, da capacidade contributiva quando da elaboração de normas e/ou aplicação dela no mundo fenomênico, ou seja, esse debate se desenha no sentido de tratar da eficácia desse princípio.

Quanto ao tema eficácia dos princípios, vale inicialmente salientar que, dada a característica interativa e condicionante dos princípios para com as regras e entre si¹⁷⁶, a doutrina pátria trouxe uma série de classificações que subdividem essa demanda a partir do prisma da sua aplicação no mundo fenomênico, conteúdo, entre outros fatores, de maneira que, conforme citado por Humberto Ávila, em de sua obra *Teoria dos Princípios*¹⁷⁷ e Regina Helena

¹⁷³ “A capacidade econômica é aquela que todos – ou quase todos – têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Tem capacidade econômica qualquer indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 35).

¹⁷⁴ “Em primeiro lugar, reconhecemos a existência do conceito de capacidade financeira, tal como mencionado por Tavolaro, como sendo a disponibilidade para liquidação das obrigações no tempo e forma contratados. Em suma, têm capacidade financeira os indivíduos que têm liquidez para saldar suas obrigações” (*Idem, ibidem*, p. 35).

¹⁷⁵ “Geraldo Ataliba entende por capacidade econômica “a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação. Neste mesmo texto, citando Lapatza, diz ainda que capacidade econômica é a posse de uma riqueza (conjunto de bens econômicos).

Para o jurista italiano Emilio Giardina, a capacidade contributiva significa capacidade econômica de pagar o tributo, ou seja, posse de uma riqueza, em medida suficiente a fazer frente à exigência fiscal” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 32).

¹⁷⁶ As normas atuam sobre outras normas do mesmo sistema jurídico, especialmente definindo-lhes o seu sentido e o seu valor. Os princípios, por serem normas imediatamente finalísticas, estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, que diz respeito a outras normas do mesmo sistema, notadamente as regras” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Malheiros, 2016. p. 122).

¹⁷⁷ *Idem, ibidem*, p. 122-128.

Costa¹⁷⁸, foram realizadas classificações tratando os princípios como de eficácia plena, contida e restrita e também de eficácia interna e externa.

No entanto, dada a vastidão de possibilidades envolta no bojo dessa temática, e com o fito de viabilizar o prosseguimento desta dissertação, focarei, somente, na classificação de eficácia das normas que faz a subdivisão entre normas de caráter programática e as de caráter preceptivo, uma vez que é uma subdivisão que traz exatamente as premissas aqui necessárias e que viabilizam, como mais adiante será tratado, a aplicação irrestrita desse princípio.

Neste sentido, vale ressaltar que parcela da doutrina segue no caminho de que o referido princípio não possui eficácia desde sua origem, tratando-o como uma simples diretriz interpretativa e farol axiológico opcional para elaboração das normas de cunho tributário, não sendo seus ditames, portanto, obrigatórios de serem aplicados pelos operadores do direito, como se observa abaixo:

O princípio da capacidade contributiva é visto por muitos como mera norma programática, não dotado, portanto, de eficácia no sentido de permitir aplicação prática. (...) Tal questão já foi analisada, concluindo-se ter esta expressão alcance limitado, não sendo possível dela aferir ser a norma dotada de conteúdo meramente programático.¹⁷⁹

Natureza programática – A corrente doutrinária que reúne o maior número de juristas vê, na regra constitucional que consagrou o princípio da capacidade contributiva, uma norma meramente programática. Regra vazia de juridicidade. Regra de conduta à qual falece coercibilidade. Não obriga, nem o legislador ordinário, nem o juiz. Oferece uma orientação respeitável, porém não coercível. Recomendação sedutora destinada a apaziguar nostalgias de uma justiça impraticável.¹⁸⁰

Nota-se, portanto, que essa linha de raciocínio enquadra a capacidade contributiva como um princípio programático (norma que não tem eficácia imediata junto ao mundo jurídico), ou seja, sem aplicação instantânea, devendo ser considerada uma norma de cunho meramente orientativo ao legislador constitucional e infraconstitucional.

Em contrapartida, a segunda corrente acadêmica enquadra essa norma constitucional como um efetivo cânone a ser seguido pelos operadores do direito, devendo, assim, ele ser observado por todos quando da aplicação e criação do Direito, assim como no próprio pensar jurídico, desvinculando-se da ideia do primeiro grupo de que seria um princípio de mera orientação e aproximando-se da concepção de obrigatoriedade de sua aplicação:

Natureza jurídica – A segunda corrente doutrinária considera a regra constitucional uma genuína regra jurídica. Regra jurídica que vincula o legislador ordinário,

¹⁷⁸ “Capítulo 7.1 Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 50-53).

¹⁷⁹ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 50.

¹⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 521.

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.¹⁸¹

I – Obviamente, o art. 145, parágrafo 1º, da CF não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz. Hodiernamente, a doutrina, de modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas como “programáticas” e, destarte, quanto à inconstitucionalidade das leis que as afrontem.¹⁸²

Ainda tratando da obra de Alfredo Becker¹⁸³, vale salientar que ele faz uma interessante crítica a ambas as situações, esmiuçando o fato de que ambas as correntes, no seu entender, são excessivamente radicais, exacerbando os seus limites para uma aplicação irrestrita em todas e quaisquer situações, de modo que, além de não serem aptas a convencerem o outro grupo de sua retidão, não absorvem toda a verdade do tema eficácia.

No entanto, a despeito da lógica exposta por detrás da primeira corrente que trata da eficácia da capacidade contributiva, me filio a segunda linha doutrinária suportada, por Roque Antonio Carrazza, como exposto acima, e também, mas não se limitando, por Regina Helena Costa¹⁸⁴, que tratam esse princípio não como uma norma programática – mera bússola hermenêutica –, mas sim um princípio com força executiva limitada, sendo possível de ser aplicado para resolução de conflitos tributários que possam surgir aos julgadores sem a necessidade da existência de outras normas de suporte.

De maneira que, pautados exclusivamente nesse ditame constitucional, os julgadores e praticantes de jurisdição poderiam, sim, limitar o poder de tributar dos entes federados quando verificada uma prática exacional que desrespeitasse esse princípio de alguma maneira, como se observa no trecho a seguir citado:

A eficácia da norma que consagra o princípio da capacidade contributiva é bastante evidente principalmente quanto atua como verdadeira limitação ao poder de tributar,

¹⁸¹ *Idem, ibidem*, p. 522.

¹⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 92.

¹⁸³ “Crítica de ambas doutrinas – A verdadeira natureza da regra constitucional em exame não é a sustentada pela primeira corrente doutrinária e nem é defendida pela segunda. Não existe uma terceira natureza e seria ingenuidade sugerir uma natureza híbrida. Ambas as doutrinas pecam por excesso. Por pretenderem sustentar a amplitude extrema de suas respectivas teses (a primeira: negando qualquer eficácia jurídica; a segunda: afirmando total eficácia jurídica, a ponto de vincular até o juiz), nenhuma jamais alcançará convencer à outra, visto que cada uma se aferra na visão unilateral de uma parcela da verdade” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 523).

¹⁸⁴ “Consoante a premissa que adotamos, o princípio da capacidade contributiva, como expressão, no campo tributário, de princípio de maior amplitude, que é o da igualdade, carrega consigo a plenitude de eficácia atribuída a este. Com efeito, se não há discordância quanto à eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral do princípio da igualdade, parece desarrazoado entender-se diversamente no que concerne à diretriz da capacidade contributiva” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 54).

impedindo o poder tributante de atingir situações desconformes ao princípio – a chamada “eficácia negativa” já mencionada.¹⁸⁵

Exposto isso, dado o caráter constitucional desse princípio e suas características autoaplicáveis citadas acima, ele deverá ser observado por todos os interpretes do direito desde o momento da elaboração das normas pelos entes públicos¹⁸⁶, até quando da aplicação do Direito em casos concretos pelos intérpretes¹⁸⁷.

Desse modo e em conclusão, o princípio da capacidade contributiva possui relevância e aplicação desde o nascedouro da norma – assim como da própria elaboração de políticas públicas – até sua efetivação e consagração junto aos casos concretos que possam ser apresentados aos órgãos de julgamento.

Consagrado o entendimento desta dissertação acerca da eficácia desse princípio e da possibilidade de seu uso da maneira como se encontra, passa-se à análise de um segundo ponto que poderia, eventualmente, limitar a aplicação do referido mandamento constitucional e torná-lo em uma norma meramente programática, qual seja, a aplicação e uso, pela CF, da locução “Sempre que Possível” quando da descrição da capacidade contributiva.

Neste ponto, ressalta-se, que o imbróglio acerca da abrangência de uso de princípio, ocasionado pelo uso dessa locução na Carta Magna, se desembaraça pelo fato de que o legislador constitucional estipulou, expressamente, que há casos em que esse princípio poderia não ter efetividade e seu uso não poderia não ser necessário em certos momentos. Diante disso, restam os seguintes questionamentos: quais seriam exatamente esses momentos em que seu uso não é possível e há margem para alguma opção dos operadores do direito quanto a isso?

Para resposta de tais indagações uma série de proeminentes doutrinadores pátrios se pronunciaram, determinando que essa locução não seria uma “possibilidade” aberta aos operadores do direito, mas sim, um autêntico dever e obrigação de reverência a esse princípio quando se vislumbrar determinadas figuras tributárias e situações específicas, *in verbis*:

A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – uma mera recomendação

¹⁸⁵ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 52.

¹⁸⁶ “O princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas. É ele que deve imprimir, aos impostos que cria *in abstracto*, um caráter pessoal, graduando-os conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

Com efeito, a hipótese de incidência dos impostos deve descrever fatos que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica, ou seja, os meios financeiros capazes de absorver o impacto deste tipo de tributo” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 92).

¹⁸⁷ “Embora tenha a norma constitucional que consagra o princípio da capacidade contributiva caráter de norma programática, é dotada de eficácia jurídica que permite sua aplicação prática, tanto no que se refere à sua atuação junto ao legislador, no sentido de direcioná-lo ao criar novas normas (que podemos denominar de ‘eficácia positiva’), quanto ao aplicador e intérprete, no sentido de observá-las por ocasião do surgimento de uma situação concreta que envolva a sua aplicação, limitando o universo das situações sujeitas a tributação (‘eficácia negativa’)” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 52).

ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes os impostos que vier a instituir.

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou melhor: se a regra-matriz do imposto (traçada na Constituição Federal) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva. (...) ¹⁸⁸

Acolhendo essas lições, entendemos que, diante da possibilidade técnica de o imposto ser calibrado respeitando a força econômica do contribuinte, não pode o legislador desconsiderar a capacidade contributiva. A legislação deverá prever várias alíquotas, deverá estipular gastos que sejam dedutíveis da base de cálculo e que espelham a pessoalidade, tais como despesas médicas, com instrução e com dependentes econômicos, etc. ¹⁸⁹

A expressão “sempre que possível” implica reconhecer a obrigatoriedade de aplicação do princípio da capacidade contributiva sempre que a materialidade do imposto, fixada por lei, assim permitir: notadamente naquelas hipóteses em que os impostos tiverem caráter pessoal, os mesmos serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes. ¹⁹⁰

Nota-se, da leitura dessas explicações doutrinárias citadas, que a espécie tributária analisada é de essencial importância para se vislumbrar a necessidade efetiva de se utilizar a capacidade contributiva no caso concreto, de modo que o termo “sempre que é possível”, notadamente com relação aos impostos, é de aplicação obrigatória.

Em sentido similar seguiu José Maurício Conti ¹⁹¹, que, além disso, esmiuçou ainda mais esse ponto trazendo o fato de que a capacidade contributiva em si não poderia ser afastada, mas tão somente o seu caráter pessoal poderia não existir, dado que, em determinadas situações, esse signo da pessoalidade não teria como ser vislumbrado.

Por fim quanto aos contornos do referido termo, importante mencionar o entendimento de Luciano Amaro ¹⁹² que não só agrega os ditames supramencionados, como também esclarece que até mesmo a natureza do tributo, se fiscal ou extrafiscal, afetaria essa possibilidade citada,

¹⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 102.

¹⁸⁹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 269.

¹⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio *et al.* *Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 48.

¹⁹¹ “Hugo de Brito Machado pensa da mesma forma, como se pode depreender de sua lição: “Realmente, a expressão sempre que possível diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal dos impostos. Não há graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes. (...)” Por isto, não temos dúvida em afirmar que o sentido da cláusula sempre que possível contida no art. 145 da CF, par. 1º, da Constituição Federal, é o de permitir a existência de impostos sem caráter pessoal e não o de permitir imposto que não seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 46-48).

¹⁹² “Por isso, ‘sempre que possível’ – como diz a Constituição –, o imposto deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte. A expressão ‘sempre que possível’ cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva. Dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidade extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionais” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 163).

ou seja, se um tributo tiver o enlace da extrafiscalidade pode não ser possível a aplicação desse princípio no caso concreto.

Constata-se, portanto, que há a obrigatoriedade do exegeta do direito e, especialmente, do legislador infraconstitucional de se atentar ao princípio da capacidade contributiva quando isso for logicamente aplicável e viável diante de determinadas situações, não podendo, assim, os operadores do direito se escusarem de seu uso por uma mera liberalidade e/ou discricionariedade interna.

Nota-se, ainda, que essa locução não foi acostada junto ao ditame constitucional de maneira aleatória ou mesmo inoportuna, fazendo ela, na realidade, alusão não a uma eventual discricionariedade concedida ao legislador ordinário e aos aplicadores do direito, mas sim, à consolidação do inequívoco fato de que em determinadas situações concretas a capacidade contributiva não pode ser aplicada, seja pela espécie tributária tratada, seja por outros fatores como da natureza do tributo e da análise fática da situação.

Em vista dos vetores trazidos pela definição desse termo – e de tudo que foi previamente exposto –, se faz imperioso retornar ao seguinte ponto: então, qual a abrangência efetiva desse princípio quando tratamos das espécies tributárias do nosso sistema tributário? Onde a aplicação dele é obrigatória e em quais tipos exacionais esse princípio é dispensado?

Neste ponto, vale salientar que me filio ao entendimento doutrinário que trata de esclarecer que o princípio da capacidade contributiva não é compulsório aos tributos vinculados¹⁹³, como as taxas e a contribuição de melhoria, mas é de aplicação obrigatória quando da constatação da figura tributária não vinculada dos impostos¹⁹⁴, como se pode observar abaixo:

VI – Conforme vimos no cap. II, “Princípio Republicano e Tributação” (item 8), o princípio informador dos impostos é o da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º, da CF). É a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de adaptar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas. Ainda por, sim, possibilitar a equitativa repartição dos encargos tributários os entre os contribuintes.

Portanto, os impostos caracterizam-se não só pela fonte de legitimação – a posição de supremacia da pessoa política em relação ao contribuinte –, como, também, por encontrarem limites no princípio da capacidade contributiva –, que exige venham

¹⁹³ Tema tratado mais especificamente junto ao Capítulo 3 desta dissertação, que esmiúça as classificações tributárias e características das espécies tributárias, trazendo, ainda e em decorrência dessas explicações, parcela da justificativa da aplicação da capacidade contributiva somente aos Impostos e não as taxas e contribuição de melhoria, assim como a opção pela teoria classificatória tripartite em detrimento da pentapartite e outras.

¹⁹⁴ “Geraldo Ataliba (1991, p. 170) discordava, como deixou claro no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, considerando que os princípios informadores são distintos para cada uma das três espécies tributárias. A igualdade reflete-se, no setor tributário, de três maneiras distintas: com relação às contribuições, pelo princípio equitativo. Nas taxas, pelo princípio de retribuição e nos impostos, pelo princípio da capacidade contributiva” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 298).

levados em conta índices diretos e indiretos de riqueza, economicamente apreciáveis, ou seja, fatos com conotação econômica.

29.3 Hensel sublinha que o sujeito passivo das obrigações, que nascerão dos fatos impositivos previstos pela hipótese de incidência, é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato impositivo. Esta afirmação não pode ser generalizada; nos tributos vinculados (v. parágrafo 59) não cabe cogitação quanto à capacidade contributiva, já que o critério informativo das taxas e contribuições é outro, que não qualquer atributo ou qualidade dos contribuintes, como o é a capacidade contributiva, só aplicável aos impostos.

Cumprido salientar que essa restrição de abrangência quando da aplicação da capacidade contributiva nas diferentes espécies tributárias se dá, não somente, pelo fato de que a CF assim determinou, junto ao parágrafo 1º do artigo 145, como também, e especialmente, em virtude do fato de que a vinculação a uma determinada atividade estatal das primeiras espécies tributárias expõem uma lógica de atuação que é virtualmente incompatível com a atuação do princípio da capacidade contributiva.

Tais explanações são suportadas pelos trechos doutrinários abaixo citados, que demonstram claramente que, caso se adote a capacidade contributiva como viga mestra à mensuração das taxas, por exemplo, estar-se-ia desnaturando sua necessária vinculação para com o valor da prestação do serviço público e/ou do custo atrelado à efetivação do poder de polícia, *in verbis*:

Isso é o princípio da retribuição, que está a informar a cobrança das taxas, que não tem relação, dessa forma, com o princípio da capacidade contributiva. Sendo a base de cálculo das taxas o valor mais próximo possível do custo do serviço estatal, não há se perquirir a capacidade de seus contribuintes. As taxas, ao contrário dos impostos, não podem ser cobradas de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, sob pena de desvincular essa exação do seu critério material, que é a prestação da atividade estatal. Por isso, o valor pago de taxa, pelo contribuinte, tem que ser correlato com o custo econômico da prestação estatal.¹⁹⁵

(...) Américo Lacombe, segundo o qual “as taxas não podem ser graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, uma vez que as bases de cálculo a elas inerentes não mensuram um atributo ou algo próprio do sujeito passivo, mas uma atividade do sujeito ativo.”¹⁹⁶

Em outras palavras, não é possível se utilizar desse princípio para, *e.g.*, alterar o valor da base de cálculo de uma taxa com base na análise da situação econômica do sujeito passivo, uma vez que o serviço não estaria sendo devidamente remunerado e a própria justificativa que ensejou a criação da taxa não teria mais respaldo lógico.

A mesma afirmativa pode ser perpetrada quando da análise das contribuições de melhoria que, em sentido similar às taxas, possui, em seu núcleo identificativo, a predisposição

¹⁹⁵ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 298.

¹⁹⁶ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 60.

à vinculação a uma atuação estatal determinada, qual seja, elaboração de obra pública que resulte em um aumento de valores em uma determinada propriedade ¹⁹⁷.

Em contrapartida a esse entendimento restritivo acerca da abrangência da capacidade contributiva, vale salientar, especialmente, mas não exclusivamente, as explanações de José Maurício Conti e Sacha Calmon Navarro Coelho, que trilharam o caminho doutrinário que estipula que a capacidade contributiva, na realidade, poderia e deveria ser também utilizada como baliza das outras espécies tributárias, como se pode observar dos excertos citados:

Dentre elas, destaca-se a de José Marcos Domingues de Oliveira, cujas ideias transcrevo a seguir: “O princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica-se não só ao imposto, mas também às demais espécies tributárias, pois em todas elas trata-se de retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público. É a sua “força econômica” que dirá da possibilidade do seu concurso para a manutenção do Estado. 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” ¹⁹⁸.

As taxas estão sujeitas aos princípios fundamentais de contenção ao poder de tributar: legalidade, anterioridade, irretroatividade, não confisco e capacidade contributiva. Quanto ao princípio da capacidade contributiva, a doutrina está dividida. A disceptação decorre mais do ângulo em que se coloca o estudioso do que propriamente dos fundamentos opinativos de cada um. Ora, se se pensar em valores diferenciados ou em “taxas progressivas”, mais onerosas, em razão da capacidade contributiva do contribuinte, é evidente que não cabe a invocação do princípio (formulação positiva do princípio). O fato gerador das taxas, vimos, radica em manifestações estatais (...). ¹⁹⁹

Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurídico uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela não há falar em capacidade contributiva. Ora, a atuação do Estado é importante para dimensionar a prestação, nunca para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do sujeito passivo e não do fato jurídico. O que ocorre é simples. Nos impostos, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo de eleição da capacidade contributiva. (...) Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real. ²⁰⁰

¹⁹⁷ “(...) Ou, então, podemos compreender a capacidade contributiva em sentido mais restrito. Nesse caso, o princípio informador ou regeedor da contribuição de melhoria será o da atribuição da mais-valia imobiliário, como fixado por Geraldo Ataliba (1996, p. 154), com adesão de Soares de Melo (2001, p. 67) ou, nas palavras de Roque Carrazza (2010, p. 578), o princípio da proporcionalidade ao benefício especial recebido. O rótulo pode variar, mas o conteúdo, a significação, é a mesma: na contribuição de melhoria, a capacidade contributiva será demonstrada pela valorização imobiliária decorrente de obra pública, sendo que a tributação tem ser proporcional ao benefício obtido, pelo particular, motivado pela atuação do Estado” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 308).

¹⁹⁸ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 61.

¹⁹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 129.

²⁰⁰ *Idem, ibidem*, p. 74.

Nota-se da leitura dos termos acima citados do Sacha Calmon, que, em virtude do princípio da capacidade contributiva ser um autêntico limite ao poder de tributar do estado e um corolário do princípio da igualdade, não seria plausível sua não aplicação nessas outras espécies tributárias, ressaltando, ainda, que a aplicação desse princípio nesses casos, na realidade, ocorre de maneira negativa, ou seja, pela visualização da incapacidade do contribuinte para arcar com tais demandas tributárias e não pela sua eventual capacidade.

José Maurício Conti²⁰¹, também adota a premissa de que seria possível a aplicação da capacidade contributiva nessas outras espécies tributárias, mas trilha uma linha argumentativa mais focada no fato de que a capacidade contributiva é um meio normativo vinculado à proteção aos direitos mínimos dos contribuintes, de maneira que, esse princípio atuaria nesses casos para vedar a cobrança desses tributos que possam afetar o mínimo vital do contribuinte.

Veiculadas essas duas importantes vertentes doutrinárias sobre o tema e as suas justificativas existenciais, é importante salientar que a adoção da linha doutrinária mais restritiva ao uso da capacidade contributiva por esta dissertação não é feita por acaso, uma vez que, pautado-se na adoção da teoria classificatória tripartite, tributos vinculados/não vinculados e pela natureza constitutiva de cada uma das espécies tributárias ali constantes – expostos no capítulo 3 -, não vislumbro possibilidade de se adotar o uso desse importante princípio sem desnaturar a essência dessas classificações.

No entanto, apesar da adoção dessas conclusões – coerentes do ponto de vista científico e das premissas aqui adotadas –, esse trabalho não é indiferente ao fato de que, sim, poderiam existir casos específicos em que a cobrança desses tributos – taxas, em todas suas modalidades, e contribuição de melhoria – poderiam resultar em graves danos aos eventuais contribuintes, inclusive, com possível vedação a uma série de direitos fundamentais como produto dessa cobrança inadvertida.

Mas, nestes casos, pode-se citar alguns exemplos de como o sistema jurídico brasileiro tentou contornar e/ou suavizar tais situações, se utilizando de outros instrumentos normativos pertinentes, como, *e.g.*, a isenção nas taxas judiciárias concedida àqueles que não possuem

²⁰¹ “Entendemos, no entanto, que o princípio da capacidade contributiva, norteador do nosso sistema tributário, não deve ser desconsiderado mesmo no caso de tributos vinculados. Nesta hipótese, embora o valor do tributo deva ater-se ao princípio do benefício, ele deve respeitar os limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva – quais sejam, a não tributação do mínimo vital e a não utilização do tributo com efeito de confisco” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 65).

recursos suficientes para ingressar com seu pleito no judiciário²⁰², e isso é feito como meio de viabilização do acesso à justiça²⁰³.

Já ao se observar a possível violação de direitos fundamentais quando da aplicação irrestrita das contribuições de melhoria, pode-se usar o ficto exemplo junto ao bairro do Morumbi, localizado na cidade de São Paulo, capital do estado de São Paulo. Distrito esse conhecido por suas grandes discrepâncias sociais²⁰⁴, em que foram avizinados dois extratos sociais bastantes destoantes, os super-ricos de um lado, dotados de exuberantes e suntuosas residências e, de outro, aqueles que estão locados e possuem humildes moradas em uma das maiores comunidades da América do Sul, Paraisópolis.

Acaso ocorra uma obra pública do ente público nessa localidade que viabilize a valorização imobiliária dos arredores dela, como implementação de uma nova linha de transporte público, aterramento de fios, entre outras, não poderia se albergar todos os referidos beneficiários dessa obra de maneira absoluta e desatenta a essas peculiaridades, sob pena de fulminar, em partes, o direito à moradia e forçar, pela via oblíqua, o afastamento daqueles que menos podem dos centros sociais, gentrificação urbana²⁰⁵.

Nesse exemplo, em igual medida ao que ocorre com as taxas judiciárias, o sujeito ativo que instituir a referida contribuição de melhoria deverá propor medidas atinentes a identificar e distinguir as ruas e localizações, dentro desse mesmo bairro, que possuem características simples ou opulentas, para que então possa eventualmente isentar as primeiras ou facilitar seu adimplemento, efetuando tal discrepância com base, por exemplo, no primado da dignidade da pessoa humana²⁰⁶.

²⁰² “Art. 98. A pessoa natural ou jurídica, brasileira ou estrangeira, com insuficiência de recursos para pagar as custas, as despesas processuais e os honorários advocatícios tem direito à gratuidade da justiça, na forma da lei.

§ 1º A gratuidade da justiça compreende:

I – as taxas ou as custas judiciais; (...)”

²⁰³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (...)”

²⁰⁴ Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ccrh/a/5fJKVXjTWrxnZjCPxGzR7Kr/>. Acesso em: 4 jan. 2025.

²⁰⁵

Disponível

em:

[https://brasilescola.uol.com.br/geografia/gentrificacao.htm#:~:text=Gentrifica%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A9%20um%20processo%20de,a%20expuls%C3%A3o%20de%20antigos%20moradores](https://brasilescola.uol.com.br/geografia/gentrificacao.htm#:~:text=Gentrifica%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A9%20um%20processo%20de,a%20expuls%C3%A3o%20de%20antigos%20moradores.). Acesso em: 4 jan. 2025.

²⁰⁶ “Explica-se: atenta contra o valor dignidade da pessoa humana que quem, a duras penas, construiu uma casa modesta, num subúrbio desassistido de qualquer benfeitoria pública, venha a ser tributado por meio de contribuição de melhoria só porque, finalmente, o progresso ali chegou, sob a forma de serviços básicos (água, esgoto, energia elétrica etc.).

Portanto, o legislador deve endereçar a contribuição de melhoria às pessoas (físicas ou jurídicas) (i) revelem, pelas características dos imóveis dos quais são proprietárias, força econômica para suportar a exação ou (ii) que adquiram apenas para fins especulativos vastas glebas de terra – em geral na periferia de grandes centros urbanos – que tempos depois se valorizam expressivamente graças a obras públicas realizadas nas imediações” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 510).

Vislumbra-se, portanto, em ambos os exemplos supramencionados, que o Estado precisa adotar outras pertinentes medidas e instrumentos jurídico-tributários, a fim de evitar a possível vedação aos direitos fundamentais dos seus indivíduos em caso de manutenção de eventuais exações²⁰⁷, como a concessão de isenções a determinados grupos ou mesmo redução do valor final a ser pago em caso de comprovação de específicas situações socioeconômicas.

Por fim, mas não menos importante, vale fazer um breve adendo quanto ao tema abrangência do princípio da capacidade contributiva, para ressaltar que, apesar dos louváveis entendimentos contrários, me filio a Regina Helena Costa quando ressalta que esse ilustre princípio é aplicado tanto para pessoas físicas quanto jurídicas²⁰⁸, mas com as suas devidas alterações e peculiaridades.

Ato contínuo, dado que o tema dessa dissertação perpassa pela análise majoritária de instrumentos que são aplicados exclusivamente à pessoas físicas, *CashBack* Fiscal, Cesta Básica Nacional, e dos efeitos econômicos do IS no consumidor final, importa salientar que os efeitos da capacidade contributiva nas pessoas jurídicas não serão abordados.

Portanto, em conclusão a essa parte, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva não se trata de uma norma programática, sendo de plena aplicação no mundo jurídico, mas encontra restrição de seu uso quando se analisa a figura tributária tratada e, também, nos objetivos pelos quais essa tributação foi criada.

2.5.2.2 - MÍNIMO EXISTENCIAL E SUA DIRETA CORRELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS DIREITOS INDIVIDUAIS/FUNDAMENTAIS

Expostas às definições generalistas do princípio em voga, designação de sua abrangência e eficácia, vale trazer luz a um dos principais e mais elementares pontos que circundam e ajudam a delimitar e viabilizar a atuação do referido princípio na realidade, qual seja, a definição do que seria o “Mínimo Existencial” ou “Mínimo Vital”²⁰⁹.

²⁰⁷ “Em tais hipóteses, porém, a exoneração tributária é concedida não em virtude da diminuta ou inexistente capacidade contributiva dos sujeitos, mas em razão de considerações de outra ordem, tais como a desigualdade social, a minimização do sofrimento das pessoas pobres etc.(...)” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 62).

²⁰⁸ “Do até aqui exposto pode-se concluir que o conceito de capacidade contributiva é aplicável somente às pessoas físicas, não tendo influência alguma quanto às pessoas jurídicas. Essa, realmente, é a orientação majoritária, da qual ousamos divergir.

Entendemos que, feitas pequenas adaptações ao conceito clássico, a diretriz da capacidade contributiva tem aplicação também em relação às pessoas jurídicas, sem alteração de sua essência como vetor para o exercício de uma tributação justa em matéria de impostos” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 66).

²⁰⁹ Os termos *Mínimo Vital* e *Mínimo Existencial* serão usados nesta dissertação como sinônimos.

A relevância dessa definição do que seria esse mínimo vital é patente ao deslinde desta dissertação, uma vez que ajudará a trazer uma melhor ancoragem desse princípio aos casos onde sua atuação é peremptória, que são, a grosso modo, observados quando os direitos individuais dos contribuintes, citados pelo texto constitucional como essenciais e inalienáveis, são afetados de alguma maneira negativamente pela prática da tributação.

Neste diapasão, vale ressaltar que Alfredo Becker trata dessa importante locução de forma bastante didática²¹⁰, evidenciando o fato de que ela é mais um fator de constrição à percepção de capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação jurídico-tributária, de maneira que exclui dessa compreensão os valores que são destinados pelos contribuintes ao consumo de bens e serviços essenciais a sua sobrevivência.

Em sentido similar vale trazer as explanações de Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa e Claudio de Abreu quando da elaboração do capítulo “Capacidade Contributiva: Instrumento de Justiça Fiscal para a Cidadania” constante no livro “Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuinte”, que, além de evidenciarem o fato de que o mínimo existencial é determinado como uma faixa pecuniária que não poderia ser atingida pela tributação²¹¹, salientam que ele prestigia o importante princípio à dignidade da pessoa humana²¹², dado que concede a possibilidade ao contribuinte de usufruir do mínimo à sua subsistência sem a necessidade de participar das contas públicas.

Roque Antonio Carrazza²¹³ quando da tratativa desse tema, trouxe ainda a pertinente ideia de que não somente a tributação do mínimo vital representaria uma violação ao princípio da capacidade contributiva, como também poderia ser considerado como um ato exacional confiscatório, também vedado pela CF quando do estabelecimento do princípio do não confisco.

²¹⁰ “Terceira constrição jurídica ao conceito de capacidade contributiva (mínimo indispensável) – 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, exemplos: casa de moradia, vestuário” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 532).

²¹¹ “Desta forma, a partir de uma interpretação conjugada entre os artigos 7º, inciso IV c/c 145, parágrafo 1º, da Constituição, restará assegurado ao sujeito passivo a renda mínima necessária ao seu sustento e ao de sua família, a qual somente a partir de determinada faixa de remuneração sujeitar-se-á à incidência tributária” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al. Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 49).

²¹² “O estabelecimento de uma renda mínima não passível de tributação tem o condão também de prestigiar o princípio da dignidade da pessoa humana, previsto no artigo 1º, inciso III, da Constituição, na medida em que possibilita ao sujeito passivo economicamente vulnerável condições essenciais para sua subsistência” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al. Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 50).

²¹³ “Confiscatório, portanto, é o imposto que não revela a capacidade contributiva, da pessoa que o suporta – o que se dá, por exemplo, sempre que a base de cálculo da exação extrapola sua regra-matriz. Sempre que este fenômeno ocorre resta ferido o mínimo vital, isto é, a porção de riqueza que garante ao contribuinte e a seus dependentes uma existência digna de cidadão” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 100).

Ressaltou, ainda, que essa ausência de tributação ao mínimo existencial é altamente respeitosa aos ditames da igualdade, sendo inadmissível adotar a premissa de que aqueles que pouco possuem e que mal conseguem usufruir de seus direitos mais básicos devam arcar em igual medida com as despesas do estado que os milionários²¹⁴.

Nota-se que a doutrina pátria tratou de forma profícua sobre o tema, trazendo sempre a ideia de que a tributação de valores que atendem exclusivamente ao exercício do mínimo existencial é inconstitucional²¹⁵, uma vez que não representam capacidade contributiva para tanto, e, além disso, evidenciasse que no conflito de interesses entre os direitos fundamentais dos indivíduos e a necessidade de o Estado angariar valores para o seu funcionamento, os primeiros devem prevalecer sobre o segundo²¹⁶.

Ainda tratando do mínimo existencial, não se pode olvidar as explanações realizadas por Ricardo Lobo Torres, que evidenciou o fato de que apesar desse termo não ter sido expressamente mencionado na CF de 1988, ele encontra respaldo nas ideias de outros princípios constitucionais, como da igualdade e dignidade humana, assim como pode ser extraído da leitura de outro importante conjunto normativo supranacional, a Declaração dos Direitos Humanos²¹⁷, adiante trazida.

No entanto, vale salientar que o referido autor, diferentemente do que afirmam os outros doutrinadores citados, ressalta que esse mínimo existencial não teria uma correlação direta com o princípio da capacidade contributiva, sendo, em realidade, o mínimo existencial um parâmetro onde não haveria de se falar em capacidade contributiva, como se observa abaixo:

O princípio da capacidade contributiva, subordinado à idéia de justiça, é estranho também à problemática do mínimo existencial, que se insere no campo da liberdade e dos direitos humanos. A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente negativa. A imunidade do mínimo existencial se situa aquém da capacidade

²¹⁴ “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” (*Idem, ibidem*, p. 87).

²¹⁵ “É inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinariam às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 53).

²¹⁶ “Realmente, as pessoas devem pagar impostos de modo a não verem comprometidos seus direitos fundamentais, bem como os de seus dependentes econômicos, à alimentação, à moradia, ao vestuário, à educação, à cultura, ao lazer – e assim avante. Cada contribuinte deve, na medida do possível, recolher impostos de acordo com sua respectiva capacidade de pagar (Adam Smith)” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 85).

²¹⁷ “O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria. Deve-se procurá-lo na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da dignidade humana, da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidade e privilégios do cidadão” (TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009. p. 36).

contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade.²¹⁸

Apesar dessas afirmações que versam sobre a vinculação desse conceito à capacidade contributiva, *prima facie* contrárias ao que foi previamente exposto, percebe-se que suas conclusões em nada mudam o fato de que o mínimo vital não poderia ser tributado, seja pelo respeito ao primado da justiça e da capacidade contributiva, seja pelo necessário respeito aos ditames da igualdade, dignidade da pessoa humana, entre outros.

Deste modo, apesar de coerente o entendimento citado acima, data máxima vênia, ousou discordar e assumir o posicionamento de que a concepção de mínimo vital é sim correlato ao princípio da capacidade contributiva, exatamente pela impossibilidade de se vislumbrar a tida capacidade econômica para arcar com os valores exacionais quando os únicos valores disponíveis são aqueles que serão destinados ao adimplemento do mínimo existencial, como bem ressaltou Regina Helena Costa²¹⁹.

Aqui, vale efetuar um breve desvio para ressaltar que a capacidade contributiva, por meio da preservação do mínimo vital, possui relevância e inegável atuação mesmo quando há análise de situações envolvendo tributos indiretos²²⁰ e/ou quando há impostos com natureza extrafiscal²²¹ – conceitos mais adiante trazidos –, de modo que esse princípio, mesmo que aplicado de forma atenuada especialmente no último caso, deve ter prevalência sobre outros direitos do Estado, como do controle de importações de determinados produtos, uma vez que os direitos fundamentais não podem ser ignorados.

Da leitura desses conceitos, começa-se a ter um breve vislumbre quanto à necessidade e justificação da elaboração deste subitem junto a esta dissertação, visto o ululante fato de que

²¹⁸ *Idem, ibidem*, p. 144.

²¹⁹ “Para Sainz de Bujanda a isenção do “mínimo vital” é inseparável do princípio da capacidade contributiva. Isto porque a capacidade contributiva só pode reputar-se existente quando se auferir alguma riqueza acima do “mínimo vital”. Este deve ser, pois, intocável” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 71).

²²⁰ “Das considerações até aqui expendidas acerca do ‘mínimo vital’ já se pode depreender que o tem está intrinsecamente ligado a outro, analisado precedentemente, qual seja, o da chamada ‘imposição indireta’ ou ‘repercussão tributária’, por que esta se refere ao consumo de bens. Por certo que artigos de primeira necessidade são consumidos por pessoas de toda classe econômica; contudo, ignorar-se o princípio nesse particular seria afastar uma exigência de justiça tributária, já que em tais impostos a hipótese de incidência não guarda relação com o grau de riqueza do consumidor. Portanto, a melhor solução é a de isentar os mencionados bens dessa imposição, como forma de atender ao princípio” (*Idem, ibidem*, p. 73-74).

²²¹ “Nesses casos teremos atenuações na eficácia do princípio, pois a observância da capacidade contributiva não resta completamente afastada quando da tributação extrafiscal. O legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o próprio princípio exige, já mencionados: a manutenção do ‘mínimo vital’, o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais. Estes, a nosso ver, são intocáveis mesmo pela tributação extrafiscal, porque representam garantias mínimas do contribuinte perante o Fisco” (*Idem, ibidem*, p. 77).

o *Cashback* Fiscal e as isenções praticadas junto à Cesta Básica Nacional são decorrentes, muito em virtude, da noção de proteção ao mínimo vital da população mais humilde e economicamente vulnerável, como será demonstrado no capítulo final deste trabalho.

Ato contínuo, vale ressaltar que o âmago desse termo não representa uma inovação nem mesmo junto à normativa constitucional pátria, podendo ser o mínimo vital vislumbrado, em certa medida, junto ao texto da Constituição Federal de 1946, em seu art. 15, § 1º²²². Que, no brilhantismo de sua redação, trouxe alguns dos direitos tidos como fundamentais e, também, faz a importante correlação entre a necessidade de isenção da cobrança de impostos quando esses valores forem utilizados para viabilização desses direitos.

Nota-se do exposto que, em todas as definições mencionadas sobre o mínimo vital, são recorrentes o uso dos termos “direitos individuais” e “direitos fundamentais” como base para essa estipulação²²³, ou seja, é a partir da definição desses direitos que se poderia consagrar o mínimo não tributável. No entanto, apesar de a estipulação de mínimo vital ser bastante inteligível nas suas determinações, obriga o exegeta do direito a dirimir esse novo imbróglio que se avizinhou, a definição dos direitos fundamentais.

Em outras palavras, a ausência de uma listagem rígida de direitos fundamentais e suas respectivas traduções econômicas acabam por dificultar de sobremaneira a quantificação²²⁴, mais acurada possível, do que deve ser “isentado” de pagamento com o fito de proteger os próprios direitos fundamentais²²⁵.

Entretanto, apesar de quase quixotesca batalha, todo aquele que pretende estudar esse tema, como é o caso desta dissertação, deve tratar dessas definições, propondo identificar as

²²² Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre: (...)

§ 1º 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.

²²³ “Os direitos sociais se transformam em mínimo existencial quando são tocados pelos interesses fundamentais ou pela *jusfundamentalidade*. A ideia de mínimo existencial, por conseguinte, coincide com a de direitos fundamentais sociais em seu núcleo essencial.” (TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*, cit., p. 42).

²²⁴ “A fixação do ‘mínimo vital’, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar ‘necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família’.” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 74).

²²⁵ Realizasse, nesse momento, um corte metodológico no sentido de que a temática “Direitos Fundamentais” é um tópico internacionalmente debatido e é alvo de uma série infindável de estudos, análises, indagações, questionamentos e acalorados debates perpetrados por vários e consagrados filósofos, gestores públicos, juristas e importantes personalidades dos mais variados tempos históricos, nacionalidades e formações no decorrer de algumas centenas de anos. De forma que, apesar de extremamente importante e rico tópico, esse mote não será minuciosamente trabalhado e analisado por esta dissertação, para viabilizar o prosseguimento do tema sob estudo. De maneira que esta dissertação adotará o conceito de direitos fundamentais, como aqueles que estão positivados junto a um dos mais expoentes órgãos internacionais – do qual a República Federativa do Brasil faz parte –, a Organização das Nações Unidas (ONU), e pelas definições e determinações constantes na própria CF do Brasil atualmente vigente.

linhas mestras que viabilizem o reconhecimento dos direitos fundamentais e sua possível tradução em valores pecuniários, mesmo que essas conceituações e linha de raciocínio proposta não sejam livres de questionamentos.

Diante do exposto, será adotado por esta dissertação o entendimento de que o interprete do direito deverá, inicialmente, se pautar nos ditames expostos junto as legislações internacionais e na própria CF²²⁶, se utilizando de suas redações e estipulações para que se possa começar a construir a listagem de direitos fundamentais a serem protegidos pelo mínimo vital.

Feitas essas importantes considerações sobre os direitos fundamentais e estabelecidas as bases legais mínimas para o prosseguimento do debate e definição da primeira viga de sustentação do mínimo existencial, cumpre esclarecer que o principal diploma legal internacional citado é aquele emitido pela ONU, a Declaração Internacional dos Direitos Humanos (DIDH).

Referido documento normativo tem sua origem há quase um século²²⁷, possuindo, nos dias atuais, uma gigantesca relevância junto à comunidade internacional e aos ordenamentos jurídicos dos mais diversos países, incluindo-se, por óbvio, o Brasil, que, assim como diversas outras nações, adequou e incorporou uma série de suas disposições em seus ordenamentos jurídicos internos.

Neste ponto, vale ainda salientar que a DIDH teve sua necessária prolação e positivação em vista, especialmente, mas não se limitando, dos atrozes eventos ocorridos quando da ocorrência da Segunda Guerra Mundial (1939-1945), que escancarou ao mundo ocidental o fato de que alguns direitos deveriam ser universalizados, protegidos por todos e de especial atenção por todos os ramos do direito²²⁸.

Neste sentido, a ONU, órgão internacional criado em substituição à Liga das Nações, quando da proclamação desse novo e mais abrangente diploma legal e de intento universal, acabou por incorporar alguns faróis não somente para sua própria atuação como órgão

²²⁶ “VII – Por outro lado, os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, previdência social, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 99-100).

²²⁷ Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91601-declara%C3%A7%C3%A3o-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 16 abr. 2024.

²²⁸ “Mas, considerando que por direitos humanos entendemos uma concepção jurídico-filosófica que privilegia o respeito aos valores e coloca novamente o homem no centro do direito (BECHO, 2009, p. 308), há amplos espaços para a inserção dos direitos humanos na tributação. Corrobora nosso entendimento a lição de Tercio Sampaio Ferraz Júnior (2007, p. 517), quando afirma que ‘o tema direitos humanos consitui, sem dúvida, preocupação jurídica universal, sendo cabível a sua discussão em qualquer ramo da ciência do direito.’” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 59).

internacional e aos Estados que a compõem, como também forneceu um rico material de estudo e debates, além de outorgar subsídios básicos para estabelecer um mínimo existencial normativo aos seres humanos, entre outros pontos alheios a esse estudo.

Assim, vale trazer à baila o art. 25 da DIDH e o art. 6º da CF, que trazem consigo, com grande similitude entre si, uma série de direitos fundamentais inerentes a toda e qualquer pessoa, que incluem, mas não se limitam, o direito a alimentação, saúde e moradia, *in verbis*:

Artigo 25º Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90, de 2015)

Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária.

Esses direitos e deveres, que foram positivados pela ONU e pela própria CF, trazem consigo um evidente signo e estipulação de quais seriam os direitos que representam a base legislativa necessária para uma vivência digna de qualquer pessoa em uma sociedade contemporânea, de modo que tais garantias fazem parte estruturante do descritivo conceitual do mínimo existencial.

No entanto, percebe-se que, mesmo com a citação expressa de alguns direitos tidos como fundamentais nesses ordenamentos jurídicos, não se pode vislumbrar uma resposta efetiva de quais seriam os direitos fundamentais que deveriam ser aplicados quando da tributação, sua abrangência ou intensidade.

Neste ponto, vale ressaltar que, conforme determina Regina Helena Costa²²⁹, o mínimo vital, que encontra raízes nos direitos fundamentais, não é um conceito estanque e de aplicação universal em todos os lugares, de sorte que se deve mensurar o ambiente em que se desenrolam os fatos concretos tributáveis e também as repercussões da tributação nessas condições. Nota-

²²⁹ “12.10 A preservação do “mínimo vital” é efeito do princípio examinado, correspondendo, exatamente a uma isenção técnica, fundada na ausência de capacidade contributiva, não podendo, pois, ser revogada. A capacidade contributiva só se pode reputar existente quando estiver presente alguma riqueza acima do “**mínimo vital**” – **conceito, este, que varia no tempo e espaço**. Quanto às pessoas físicas, o art. 7º, IV, da Constituição da República, ao cuidar do salário mínimo do trabalhadores, fornece parâmetros para sua fixação. Em relação às pessoas jurídicas, extrai-se, da análise sistemática de dispositivos constitucionais, que a lei deverá tutelar a fonte produtiva (art. 5º, XXII; art. 170, II e IV; e art. 173, parágrafo 4º), assegurando-lhes a observância do “mínimo vital”.” (g.n.) (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 113).

se, também, que a referida doutrina traz à baila a importância do art. 7, IV, da CF, que trata especificamente do salário mínimo, que é fixado com o cristalino intuito de assegurar o usufruto desses direitos fundamentais.

Em outras palavras, em certos momentos alguns direitos, mesmo que fundamentais, não devem ser observados com tanta atenção em virtude das peculiaridades do caso, enquanto em outros momentos esses mesmos direitos, antes mitigados ou ignorados, devem ser considerados como se cláusula pétrea fossem.

Assim, por não serem direitos com aplicação imediata e irrestrita – uma vez que dependem da análise conjugada das situações que o rodeiam –, o hermeneuta do direito deverá, também, levar em conta alguns importantes parâmetros para classificar determinados direitos como fundamentais para cada uma das situações que lhe são apresentadas, como os que seguem: **(i)** aspectos históricos/temporais; **(ii)** aspectos culturais; **(iii)** aspectos espaciais; e **(iv)** aspectos econômicos da sociedade²³⁰.

E, por ocasião desses fatos e pautado nos ensinamentos de Regina Helena Costa e José Maurício Conti, vale trazer algumas possíveis explanações acerca de como cada um dos itens supramencionados poderiam influir na dosimetria do mínimo existencial e sua eventual abrangência, *in verbis*:

2.5.2.2.1 - ASPECTO HISTÓRICO/TEMPORAL

O aspecto histórico/temporal é de suma importância à dosimetria do mínimo existencial, uma vez que é somente a partir da correta inserção desse instituto jurídico em um determinado tempo da história humana que se pode avaliar não somente quais seriam as necessidades básicas daquele tempo, como também o que poderiam ser considerados direitos fundamentais e vida digna para aquela população.

Nesse sentido, a depender do tempo histórico que for alvo de avaliação pelo exegeta do direito, as necessidades populacionais e ambições destas poderiam mudar drasticamente. Considerando, por exemplo, que, no Brasil de algumas décadas atrás, o acesso à internet e a meios estáveis ao seu uso era um luxo adstrito às mais abastadas esferas da população, no entanto, hodiernamente, não há como se adotar essa antiga premissa como se verdade fosse, uma vez que a internet é uma tecnologia que extrapolou os cercados da elite econômica e

²³⁰ “(...) A ideia é a de que, levando-se em consideração as necessidades das pessoas dentro do contexto social, cultural e econômico em que vivem, sejam reconhecidos como não tributáveis os fatos que, embora exteriorizem alguma capacidade econômica, não indicam capacidade contributiva” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 54).

intelectual e é um instrumento que – em grande medida – viabiliza o exercício de toda a população ao direito a educação, livre acesso a informações, inserção no mercado de trabalho²³¹ e que, em decorrência disso, atende à consagração do conceito atual de vida digna e, possivelmente, de direito fundamental.

2.5.2.2.2 - ASPECTO CULTURAL

Quanto ao aspecto cultural, este pode ser claramente observado em situações de cunho religioso, uma vez que grande parcela do conceito de uma vivência digna de um indivíduo perpassa pelos contornos do grupo em que ele se encontra inserido. A exemplo de uma comunidade praticante da religião judaica, esta possui uma série de rígidos ditames advindos de seu livro sagrado, qual seja, a Torá.

Dentro desses escritos, encontra-se determinado que essa população deverá se alimentar de maneira “apropriada”, evitando o consumo de uma série de alimentos e/ou aplicando um determinado modo de preparo – comida Kosher²³² –, que porventura ocasionam acréscimos de valores para sua alimentação e limitação de fornecimento irrestrito de mantimentos ao povo judeu.

Ou seja, em decorrência de um fator cultural/religioso, para um determinado indivíduo perceber e ter consagrada uma vida digna e atendente a um mínimo existencial, dever-se-iam levar em conta os valores religiosos ou culturais inalienáveis de um povo, que possuem coligação direta para com o exercício de seus direitos fundamentais, como da alimentação, saúde, liberdade religiosa, entre outros.

Neste ponto, cumpre esclarecer e fazer um adendo de que não são todos os fatores culturais ou religiosos²³³ que devem ser levados em conta quando do estabelecimento do mínimo existencial, uma vez que nem tudo aquilo que é cultural incorpora, necessariamente, o conceito de mínimo para uma existência digna e para o exercício dos direitos fundamentais de um indivíduo.

De forma que, a título meramente exemplificativo, caso tenha um determinado grupo de pessoas que entendam, sob a ótica cultural, que a construção de formosos e gigantescos castelos

²³¹ Disponível em: <https://www.goodthingsfoundation.org/policy-and-research/research-and-evidence/research-2024/internet-is-essential-utility-and-human-right>. Acesso em: 27 maio 2025.

²³² Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/viagemegastronomia/gastronomia/comida-kosher-o-que-e-como-funciona-e-as-principais-regras-da-alimentacao-judaica/>. Acesso em: 30 abr. 2024.

²³³ Importante salientar que esse trecho não se presta a inibir práticas religiosas ou mesmo discriminar determinadas liturgias, mas, tão somente, demonstrar, mesmo que de maneira possivelmente imprecisa, a correlação de algumas práticas para com a definição aqui adotada de mínimo existencial.

é a representação de prosperidade familiar e que isso os auxilia na manutenção de sua posição social e consagra parte importante e integrante da honra familiar, não pode ser usado como base ao estabelecimento de um mínimo existencial, uma vez que o direito a moradia pode ser consagrado com a construção de residências muito menos extravagantes.

Essa exceção e inaplicação da proteção do mínimo vital no caso citado encontra respaldo na própria conceituação de seus termos, acima citados, uma vez que ele pertine proteger, tão somente, os mais basilares direitos e condutas, que caso não sejam protegidas, representem real risco a correta e digna sobrevivência da pessoa²³⁴.

2.5.2.2.3 - ASPECTO ESPACIAL

Este requisito possui como matriz de influência a região em que se encontra a pessoa – física ou jurídica²³⁵ – e que será alvo da pesquisa para se chegar ao mínimo existencial necessário. Neste sentido, importa salientar que a localização geográfica influi na alteração dessa métrica, uma vez que nem todo local possui fácil acesso para obtenção de recursos pertinentes à consagração dos direitos humanos básicos, como o acesso a recursos hídricos limpos²³⁶, saúde, educação, transporte ou alimentação barata.

Nota-se, ainda, que muitas vezes, a depender da localização do indivíduo, o Estado não estabeleceu uma infraestrutura mínima para obtenção desses recursos, o que obriga esses indivíduos a se socorrem de meios alternativos ou instituições privadas para consagrarem seu direito ao mínimo existencial, o que acaba por ser mais oneroso e/ou com qualidade mais baixa em comparação com outras comunidades mais bem localizadas.

Assim, quando da mensuração do mínimo existencial, a localização física do indivíduo deve ser levada em conta, notadamente pelo fato de esse aspecto influenciar diretamente a infraestrutura pré-constituída na região e/ou eventualmente à disposição desse contribuinte para obtenção dos serviços de saúde, alimentação digna, educação e transporte.

A título exemplificativo da necessária mudança do *quantum debeat* final para consagração do mínimo vital – pautando-se unicamente na localização –, pode-se observar

²³⁴ “(...) É o caso, por exemplo, de se isentar produtos destinados a atender necessidades primárias da população, e graduar a tributação dos produtos conforme sua essencialidade” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 67).

²³⁵ “O conceito da capacidade contributiva é aplicável também às pessoas jurídicas, as quais se inserem no conceito de destinatário legal tributário” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 113).

²³⁶ Disponível em: https://tratabrasil.org.br/painel-saneamento-brasil/?gad_source=1&gad_campaignid=20030004200&gbraid=0AAAApGFAdenhdt5pmjS_dIJu3fVAL0et&gclid=EA1aIQobChMIiqTN9sLDjQMVxqRaBR24Hye6EAAYASADEgLoePD_BwE. Acesso em: 27 maio 2025.

quando uma família procura por uma residência para se estabelecer em nossa República Federativa.

No decorrer dessa empreitada, engajada com a finalidade de cumprir para com o direito fundamental da moradia, essa unidade familiar deve se atentar – tanto no caso de aluguel quanto no caso de aquisição – aos valores do metro quadrado da cidade em que pretende residir, e é exatamente nesse ponto que se vislumbra uma abissal – e muitas vezes proibitiva – distinção entre os municípios de nossa federação²³⁷.

Nota-se da reportagem citada acima que as diferenças de valores dos metros quadrados residenciais entre as cidades do Brasil podem chegar a um valor 4 (quatro) vezes maior em um município, se comparado com outras unidades da federação, de maneira que, para o Estado Brasileiro viabilizar a moradia de uma família que reside na cidade de São Paulo (SP), o valor despendido para o cumprimento desse direito fundamental será provavelmente maior que aquele que é largueado a uma família que pretende residir na cidade de Betim (MG).

2.5.2.2.4 - ASPECTO ECONÔMICO

Por fim, mas não menos importante, cumpre elucidar que o fator econômico de um país e sua região deve ser levado em conta quando dessa mensuração, uma vez que, assim como citado acima, a infraestrutura estatal e a viabilidade financeira do Estado em prover com determinados serviços e recursos mínimos influenciam diretamente no valor necessário para que essa família possa obter uma vida digna.

Antes de prosseguir com essa especificação, cumpre fazer um importante desvio quanto à especificação do que se tem por aspecto econômico nesse momento, de maneira que não será tratada a condição pessoal e individualizada desse fator no contribuinte – tema que será elucidado no próximo subitem –, mas sim os fatores mais atrelados à macroeconomia²³⁸ de uma nação e eventuais políticas públicas efetivamente aplicadas ou intentadas por ela.

Exposto isso, cumpre esclarecer que não há como olvidar ao fato de que, caso um determinado país possua uma melhor infraestrutura estatal de transporte, saúde e educação e os forneça gratuitamente à sua população, não se vislumbra, *prima facie*, a premente necessidade de sua população pagar por tais serviços mínimos, de forma que se devem extrair do cálculo desse piso pecuniário tais serviços.

²³⁷ Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2023/10/03/ranking-mostra-preco-do-metro-quadrado-residencial-em-50-cidades.htm>. Acesso em: 15 jan. 2025.

²³⁸ Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/economia/macroeconomia.htm>. Acesso em: 15 jan. 2025.

Em contraponto, caso o Estado não possua ou disponibilize essa assistência gratuita para o usufruto dos direitos mínimos de sua população e esses serviços e/ou mercadorias sejam disponibilizados pela iniciativa privada, vislumbra-se a necessidade de se considerar, na composição do mínimo vital, os valores médios praticados pelo mercado particular, sob pena de violação da capacidade contributiva.

Pautados nos direitos fundamentais da sociedade e nas visíveis influências dos aspectos supramencionados para esse usufruto, passa-se à análise e ao destrinchamento do segundo basilar ponto que integra o mínimo vital, que se presta a traduzir – mesmo que de forma imprecisa e ainda rudimentar – o valor desses princípios em pecúnia.

Neste ponto, cumpre iniciar esclarecendo que a CF, no seu artigo sexto e sétimo – ambos acima citados –, indica, inequivocamente, a necessidade de estabelecimento de uma contraprestação pecuniária básica do Estado ao particular em caso de situações de vulnerabilidade social, trazendo, assim – e em decorrência desse mandamento –, a necessária tradução desses direitos fundamentais em um bem materializado na realidade, o salário mínimo nacional – *vide* nota de rodapé n.º 106.

No entanto, a execução desse mandamento constitucional não é de fácil implementação ou, muito menos, livre de polêmicas e precisão inequívoca. De modo que, vale ressaltar os dados expostos pelo Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (Dieese), que procede, anualmente, com um aprofundado estudo acerca do valor que deveria ser concedido à população de algumas das capitais dos Estados da federação a título de “salário-mínimo nominal”²³⁹, para que essa população possa adquirir alimentos expostos, por exemplo, na cesta básica.

O referido estudo trouxe, a título exemplificativo, no ano de 2024 (Figura 2), que o valor do salário mínimo nominal necessário à compra dos itens da cesta básica seria de R\$ 7.067,68 (sete mil sessenta e sete reais e sessenta e oito centavos), enquanto o salário mínimo nacional oficial da época se encontrava no patamar de R\$ 1.412,00 (mil quatrocentos e doze reais).

²³⁹ Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em: 14 jan. 2025.

Figura 2 Pesquisa nacional da Cesta Básica de Alimentos

Pesquisa nacional da Cesta Básica de Alimentos

Salário mínimo nominal e necessário

2023	2022	2021							
2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	
2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	
2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994	

Período	Salário mínimo nominal	Salário mínimo necessário
2024		
Dezembro	R\$ 1.412,00	R\$ 7.067,68
Novembro	R\$ 1.412,00	R\$ 6.959,31
Outubro	R\$ 1.412,00	R\$ 6.769,87
Setembro	R\$ 1.412,00	R\$ 6.657,55
Agosto	R\$ 1.412,00	R\$ 6.606,13
Julho	R\$ 1.412,00	R\$ 6.802,88
Junho	R\$ 1.412,00	R\$ 6.995,44
Maio	R\$ 1.412,00	R\$ 6.946,37
Abril	R\$ 1.412,00	R\$ 6.912,69
Março	R\$ 1.412,00	R\$ 6.832,20
Fevereiro	R\$ 1.412,00	R\$ 6.996,36
Janeiro	R\$ 1.412,00	R\$ 6.723,41

Da perfunctória análise desse estudo, percebe-se que, os valores que são realmente aplicados em nossa sociedade são incompatíveis com a correta efetivação dos direitos básicos da população. Nota-se, ainda, que apesar de o salário mínimo estadual de São Paulo²⁴⁰ – estado mais rico da federação –, ser maior que o salário mínimo nacional, ele também não consegue fazer frente aos patamares econômicos propostos pelo referido centro de estudos.

Em conclusão, percebe-se que apesar de bastante dificultoso o esforço para determinar, tanto os direitos fundamentais, quanto sua tradução em pecúnia, dada a interferência de vários fatores citados acima, a legislação nacional tentou, mesmo que de forma ainda insuficiente, trazer abrigo a essa camada mais vulnerável da população.

E essa proteção se deu pelo fato de que, como ressaltou a doutrina pátria, o mínimo essencial não representa capacidade econômica/contributiva dos sujeitos passivos, não podendo, com isso, ser tributado, uma vez que a exigência de participação nas contas públicas desses contribuintes inviabilizaria o usufruto, deles e de seus dependentes econômicos, dos seus direitos mais basilares.

De maneira que é um instituto que tem por capital incumbência identificar tudo aquilo que poderia ser tributado sem que a prática exacional do Estado resulte na vedação ao gozo dos

²⁴⁰ Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/noticia/?13/05/2025/alesp-aprova-aumento-de-10--no-salario-minimo-paulista--que-passa-a-ser-de-r--1-804-#:~:text=de%20R%24%201.804-,Alesp%20aprova%20aumento%20de%2010%25%20no%20Sal%C3%A1rio%20M%C3%ADnimo%20Paulista%2C%20que,a%20ser%20de%20R%24%201.804&text=As%20deputadas%20e%20os%20deputados,ser%20fixado%20em%20R%24%201.804>. Acesso em: 27 maio 2025.

direitos individuais e fundamentais de cada um dos possíveis contribuintes de um determinado imposto, representando, assim, um claro limite onde se pode iniciar a cobrança dos tributos.

2.5.2.3 - CAPACIDADE OBJETIVA OU SUBJETIVA

Com o intuito de finalizar a descrição de todas as locuções que afetam o modo de aplicar o princípio da capacidade contributiva no mundo fenomênico e acabaram por influir diretamente nas inovações que foram inseridas pela reforma tributária, se faz necessário trazer luz às diferenças entre os termos “Capacidade Contributiva Objetiva” e “Capacidade Contributiva Subjetiva”, doravante denominadas, capacidade objetiva e capacidade subjetiva.

Essas locuções, apesar de não constarem expressamente no texto constitucional, como parcela dos termos acima citados, têm grande relevância no deslinde desse princípio, visto que forçam o exegeta a eleger quais serão os elementos “econômicos” do contribuinte que poderiam ser utilizados como base identificativa da mensuração da eventual capacidade contributiva e, não só isso, se diferem pelo nível de aprofundamento e contextualização a que o exegeta do direito deveria se submeter quando da análise do caso concreto.

Assim, temos por capacidade objetiva ou absoluta²⁴¹ a ramificação classificatória que se define pela análise mais superficial dos requisitos econômicos do possível contribuinte. Atendo-se, por exemplo, à verificação de o possível sujeito passivo da obrigação tributária possuir ou não uma casa, um avião ou se auferir renda a partir de um determinado piso. De maneira que a aplicação da capacidade objetiva se aperfeiçoaria pela exclusiva constatação de que o contribuinte teria um item, bem ou teria cumprido um determinado parâmetro e, em vista disso, estaria consagrada sua capacidade contributiva e necessária tributação.

Esta é uma classificação adotada por parcela importante dos doutrinadores pátrios²⁴² que, além de salientarem que a mera constatação dos fatos presuntivos de riqueza são o suficiente para que se pressuponha capacidade contributiva dos contribuintes, eles afirmam,

²⁴¹ “Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 28).

²⁴² “Data maxima venia o entendimento de Sacha Coêlho, entendemos, com Roque Carrazza, que a capacidade contributiva é objetiva e, como bem observou Elizabeth Carrazza, o constituinte, inclusive, já elegeu os fatos-signos presuntivos de riqueza passíveis de tributação, como auferir renda, importar ou exportar mercadorias, possuir imóvel urbano ou rural, possuir automóvel etc.” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 394. *E-book*).

ainda, que esse seria o nível de investigação que a CF optou para os exegetas do direito, não sendo cabível a adoção da capacidade subjetiva, como se observa nos trechos citados a seguir:

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de joias e obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis, etc.²⁴³

Neste ponto, vale fazer um breve desvio para ressaltar que, para definição do que poderia ou não ser considerado como um bem/serviço representativo de capacidade contributiva, o legislador constitucional deverá se utilizar de dados provenientes da ciência das finanças²⁴⁴, podendo, ainda, o direito, acolher os dados mais pertinentes para seus fins.

Deste modo, percebe-se que, mesmo na eventualidade de se utilizar a capacidade absoluta, dados alheios ao direito são de essencial importância para a avaliação da capacidade contributiva dos contribuintes, conforme ressaltado junto ao capítulo introdutório desta dissertação.

Feito esse breve desvio, cumpre esclarecer que, Paulo de Barros Carvalho²⁴⁵, no entanto, expõe um relevante fato acerca da capacidade absoluta, que é o da possível não incidência dos cânones da igualdade tributária quando se escolhe, exclusivamente, os signos que poderiam representar abundância para viabilizar a tributação, mas se ignora, quando da aplicação desses parâmetros prévios, as peculiaridades dos casos concretos, como é feito pela capacidade subjetiva.

²⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 89.

²⁴⁴ “Destarte, o legislador deve, tanto quanto possível, receber os conceitos elaborados pela Ciência das Finanças a fim de assegurar a captação de índices que constituam autênticas manifestações de riqueza. Contudo, lembre-se que nem todo índice de capacidade contributiva deve ser necessariamente gravado, pois a eleição de tais índices é uma decisão essencialmente política” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 30).

²⁴⁵ “Segundo seu pensamento, pode ser entendida a capacidade contributiva absoluta como consistindo no dever (pré-jurídico) de o legislador escolher fatos que exibam conteúdo econômico. Ao fazê-lo, estará realizando esse princípio, porém, não há cogitar-se, ainda, de aplicação do cânone da igualdade tributária. Este terá como pressuposto a satisfação da capacidade contributiva absoluta, equivale a dizer, a presunção de que, por participar de fatos economicamente expressivos, as pessoas estejam demonstrando condições de contribuir ao Erário. O plano da obediência ao princípio da igualdade na imposição fiscal cingir-se-ia àquele da capacidade contributiva relativa, ou melhor, sempre que o legislador, tendo escolhido para suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, deva igualmente a carga impositiva. Nesse estágio é que se poderá aludir à igualdade constitucionalmente prevista, pois é de todo possível o emprego dos instrumentos que existem à disposição do legislador (base de cálculo, alíquota, isenções), no sentido de atender às desigualdades sociais e mesmo individuais, na fase de instituição do ônus tributário. E isso representa a satisfação de um dever jurídico e não simplesmente pré-jurídico, como acontece no caso da capacidade contributiva absoluta” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 342-343).

Neste diapasão, vale ressaltar que capacidade subjetiva²⁴⁶ pode ser percebida como uma subclassificação que se define pela necessidade de uma investigação mais aprofundada e contextualizada dos bens e dos supostos indicativos de riqueza que um possível contribuinte poderia ter, devendo, assim, ser averiguados os elementos personalíssimos a ele atrelados para que então se possa proceder com a prática exacional.

A exemplo da aplicação desse subtópico, o legislador ordinário e o aplicador do direito não poderiam parar na mera constatação de um determinado bem em posse/propriedade do sujeito passivo da obrigação tributária para presumir a capacidade contributiva dele. Eles deveriam colher mais informações relevantes ao caso, levar em consideração as características distintivas dos contribuintes e correlacionar esses dados com a manutenção dos direitos básicos desse contribuinte²⁴⁷.

Conforme ressaltou Luis Eduardo Schoueri ressaltou²⁴⁸, a capacidade contributiva subjetiva pressupõe a existência, não somente, de uma suposta riqueza em posse do contribuinte, mas sim a riqueza que esteja efetivamente disponível para tributação, ou seja, só poderia ser tributado o patrimônio que superar os custos de sobrevivência do contribuinte.

Isto é, a simples constatação de um bem em posse/propriedade de um contribuinte ou o fato de sua renda bater um determinado patamar não habilita o fisco a proceder com a tributação em igual medida a todos aqueles que possuem mesmo tipo de bem e/ou renda, uma vez que deve ser levado em consideração, por exemplo, se o bem é usado como moradia ou se parte considerável dessa renda é empregada em despesas médicas indispensáveis, alimentação, entre outros temas relevantes.

Neste ponto, vale trazer o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, proeminente defensor do uso da capacidade subjetiva, esclarecendo que, segundo seu entendimento, se faz

²⁴⁶ “Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 28).

²⁴⁷ “Quando encarada a capacidade contributiva do ponto de vista subjetivo, querem-se conhecer as condições pessoais do contribuinte, i.e., se ele pode, ou não, suportar a carga tributária. A questão se resume a saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação; no primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se da aptidão econômica, i.e., a capacidade de ser contribuinte” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 201).

²⁴⁸ “A capacidade contributiva relativa pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo (disponível). Assim, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa. O exemplo, hoje clássico, é daquela pessoa que recebe alugueres razoáveis, mas que, por ter saúde precária, vê-se obrigada a manter enfermeiros durante todo seu tratamento, além de altos custos de medicamentos. Terá ela, talvez, capacidade econômica; capacidade contributiva, entretanto, não cabe cogitar” (*Idem, ibidem*, p. 201).

necessário uma análise mais detida dessa suposta pujança econômica contribuinte, de maneira que a mera existência de um signo de riqueza não avoca, automaticamente, a conclusão de que esse contribuinte teria capacidade contributiva, como se pode observar no trecho abaixo:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (como alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, parágrafo 1º, 150, II e IV, da Constituição.²⁴⁹

Evidencia-se, com base nesses descritivos conceituais, mais uma vez, a direta relação entre a capacidade contributiva e a proteção do mínimo vital não só do contribuinte – de direito e de fato –, como também de seus dependentes econômicos, colocando em segundo plano a prática exacional para trazer ao centro da relação, entre Estado e indivíduos, os direitos individuais/fundamentais dos últimos.

Entretanto, vale ressaltar que o uso da capacidade subjetiva não deve, também, ser levada a cabo e de forma desatenciosa aos detalhes dos bens e do uso deles pelo eventual contribuinte. De forma que podem existir específicos casos em que, mesmo que exista o aparente risco ao usufruto de um direito fundamental ou sua eventual redução com a prática da exação, a tributação deverá prevalecer²⁵⁰. Explico.

Como exposto por Renato Lopes Becho na citação exposta acima, caso determinado contribuinte possua somente um bem em seu nome, sendo ele de proporções faraônicas e esse contribuinte não tenha condições de arcar com os tributos correlatos a manutenção dessa propriedade, não se poderia adotar a premissa de que a prática da tributação resultaria no tolimento do seu direito à moradia, uma vez que caberia a esse contribuinte viver em condições similares a sua própria capacidade e não ao Estado subsidiar esse tipo de situação.

²⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 70.

²⁵⁰ “Se assim não fosse, poderíamos até criar uma situação extrema de um sujeito que afirmasse não ter capacidade contributiva, para honrar seus tributos sobre o patrimônio, apresentando a situação de devedor contumaz. Possuidor de automóvel importado, de valor bastante elevado, porém pagando-o a duras prestações. Morador de mansão luxuosa, mas financiada. Seria fácil deixar de pagar certos tributos, à única atenção de se envolver em elevadas dívidas para adquirir portentoso patrimônio. Mesmo do Imposto sobre a Renda não se deve safar, pois que este tributa a renda, não a equação positiva entre débitos e créditos” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 394).

Caso não se aplicasse a tributação nesse caso – com vistas à suposta proteção ao direito de moradia do contribuinte –, estar-se-ia diante da absurda equiparação de uma mansão a um casebre, dado que ambos poderiam ser considerados bens imóveis oportunos à consagração do referido direito constitucional, mas, em sentido diametralmente oposto, o primeiro teria a possibilidade de ser vendido e convertido em outros imóveis mais modestos e/ou pecúnia, enquanto o segundo, caso vendido, não poderia fazer frente a uma nova residência, deixando seu dono, ora contribuinte, desabrigado.

Diante desses fatos, no caso de um eventual contribuinte perdulário que tenha possibilidade de, concomitantemente, arcar com os tributos e ainda viabilizar, por outros meios, a consagração de seus direitos fundamentais, se consagrará a capacidade contributiva e o tributo deve ser cobrado. E em contrapartida, quando se vislumbrar o fato de que a cobrança do tributo evita o usufruto dos direitos fundamentais dos contribuintes, não se consagrará a capacidade contributiva e, por corolário lógico disso, a tributação.

Essas conclusões coadunam com o próprio conceito de capacidade subjetiva, que demanda a análise criteriosa da situação específica do contribuinte e torna evidente os efeitos da tributação no caso concreto.

Expostos esses fatos, importante salientar que, apesar de me filiar a linha doutrinária que se utiliza da capacidade subjetiva para chegar à mais pura e acurada capacidade contributiva, dado que auxilia na preservação o mínimo vital, essa subdivisão não é aplicada hodiernamente em nossa sociedade²⁵¹, não sendo, inclusive, a opção do legislador constitucional, inclusive, quando da elaboração da reforma tributária e da inserção do *Cashback* e das isenções na Cesta Básica Nacional, uma vez que determina os bens a serem isentados sem se ater ao efetivo estudo dos efeitos dessa tributação no contribuinte.

²⁵¹ “Atualmente sabe-se que os índices de capacidade contributiva reportam-se sempre à renda, ao patrimônio ou ao consumo” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 31).

3 - DA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Apesar de o mote desta dissertação ser, conforme constatado acima, voltada ao detido estudo da aplicação do princípio da capacidade contributiva junto a alguns dos temas constantes na EC, faz-se necessário, trazer algumas classificações tributárias que auxiliam na determinação de qual seria a espécie tributária que pode ser alvo desse princípio, a amplitude de seu uso e as problemáticas que possam surgir quando dessa aplicação²⁵².

Nota-se, portanto, que essas classificações, mais adiante trazidas, são pertinentes ao presente estudo e encontram respaldo nos fatos de que a adoção de uma determinada classificação em detrimento de outra, impacta diretamente no arcabouço normativo que regula²⁵³ os tributos e os institutos sob análise. De maneira que, somente após a exposição dessas definições classificatórias e o enquadramento dos institutos e tributos trazidos pela EC, é que se pode dar prosseguimento ao debate acerca da interação, amplitude e eventual aplicação do princípio da capacidade contributiva com eles.

Neste sentido, vale iniciar esse capítulo demonstrando as razões que motivam tanto a ciência do direito quanto as outras ciências naturais, humanas e exatas, a procederem com a criação e utilização de diversos tipos de classificações. As classificações – gênero – são elaboradas com o intuito de facilitar a análise dos objetos sob escrutínio do observador, de modo que tais sistemas visam acentuar, com essas subdivisões, as similaridades que possam existir entre os objetos estudados e jogar luz às incompatibilidades entre dois ou mais objetos classificados, conforme se verifica na citação a seguir:

II – Mas, que é classificar?

Em exposição abreviada, classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos.

²⁵² “V – Demais disso, conforme enfatizamos no capítulo ‘Segurança Jurídica e Tributação’, nossa Constituição não apenas classificou as espécies e subespécies tributárias, mas estabeleceu o regime jurídico que cada uma delas deverá necessariamente observar. Noutros falares, a Carta Magna, neste particular, vinculou o legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 476).

²⁵³ “48.3 Como, entretanto – conforme a espécie de tributo – diversos são os regimes tributários, deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de lhe aplicar o regime jurídico correto e adequado, em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constituição prestigia ou adota.

Em outras palavras: não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (“natureza especificado tributo”, conforme o diz o art. 4º do CTN), dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípio e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos. (...)

49.3 Conforme um tributo se configure como inserto numa ou noutra categoria, as consequências serão diferentes. No Brasil, é de fundamental importância proceder com rigor na tarefa de identificar as peculiaridades de cada espécie, porque a rigidez do sistema constitucional tributário (v. nosso Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, Ed. RT, 1990, Capítulo 1) fulmina de nulidade qualquer exação não obediente rigorosamente aos moldes constitucionais escritos” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*. 6. ed. 15. tir. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. p. 123-124).

As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças entre diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado.²⁵⁴ Logo, as classificações são, em última análise, instrumentos de trabalho intelectual. Em suma, as classificações (tanto quanto as definições) importam não por seu valor lógico, mas por seu valor operativo. Noutras palavras, não conta que sejam “verdadeiras” ou “exatas”, mas “úteis” e “oportunas” para entender os temas em estudo.²⁵⁴

As classificações, portanto, são instrumentos intelectuais que não estão necessariamente atrelados a depuração do que seria verdadeiro ou não em um universo determinado, mas sim, se caracterizam como uma ferramenta que pode ser criada pelo observador para melhor vislumbrar e navegar por esse universo. No caso específico do direito tributário, há centenas de classificações criadas por diversos operadores do direito, sendo algumas delas, mais úteis ou menos úteis²⁵⁵, a depender do objeto estudado ou do objetivo que se pretende atingir.

Como conclusão, a relevância das classificações aqui expostas reside nas seguintes constatações: **(i)** auxiliam na identificação de quais seriam os tributos existentes no nosso ordenamento jurídico e nas suas conceituações, importante ponto quando se observa que nem todas as espécies tributárias admitem o uso da capacidade contributiva; **(ii)** contribuem no reconhecimento dos tributos que repassem o ônus tributário ao consumidor final, dado que se trata de um fator que dificulta a aplicação da capacidade contributiva e justificou o ingresso de alguns dos institutos constantes na reforma tributária; e, por fim, **(iii)** ao evidenciar o objetivo que originou a instauração de um determinado tributo demonstram a necessidade de se reduzir a eficácia e amplitude da capacidade contributiva.

3.1 - TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS

Diante desses fatos, vale exordialmente trazer à baila uma importante classificação tributária, que trata do fracionamento entre os tributos tidos como vinculados e os não vinculados, como se observa nos trechos doutrinários abaixo citados:

52.8 Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.

²⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 474.

²⁵⁵ “Concordamente “as classificações não são verdadeiras nem falsas, são úteis ou inúteis: suas vantagens e desvantagens estão submetidas ao interesse que guia quem as formula e a fecundidade para apresentar um campo de conhecimento de uma maneira mais facilmente compreensível ou mais rica em consequências práticas desejáveis”. “Sempre há múltiplas maneiras de agrupar ou classificar um campo de relações ou de fenômenos; o critério para decidir por uma delas não está circunscrito senão por considerações de conveniência científica, didática e prática. (...)” (GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. Traduzido por Marco Aurélio Greco. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977. p. 11).

Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados.²⁵⁶

IV – A partir desse exame, elegemos como critério classificatório dos tributos a materialidade das suas hipóteses de incidência. Assim, percebemos que há (i) tributos que têm por materialidade se suas hipóteses de incidência fatos desvinculados de quaisquer atuações estatais, ou seja, produzidos pelos próprios contribuintes (os impostos), e (ii) tributos que têm por materialidade de suas hipóteses de incidência atuações estatais direta ou indiretamente referidas aos contribuintes (respectivamente, as taxas e a contribuição de melhoria).²⁵⁷

(...) o nosso sistema tributário prevê a existência dos chamados tributos vinculados – que são aqueles cuja cobrança está afeta a realização de uma determinada atividade estatal – e os tributos não vinculados – aqueles cuja cobrança não está afeta a realização de uma determinada atividade estatal.²⁵⁸

Como restou evidenciado, essa categorização detalha que os tributos vinculados são àqueles identificáveis pela subordinação a uma determinada ou determinável ação Estatal para sua instituição, e, em contrapartida, os tributos não vinculados, não possuem nenhuma conexão entre sua origem e/ou destinação de seus recursos com uma atividade do Estado, sendo atrelados, exclusivamente, a constatação de uma ação praticada pelo contribuinte.

Em outras palavras, pode-se outorgar o signo de tributo vinculado quando sua instituição e incidência ocorrerem em decorrência do fornecimento prévio, posterior e/ou potencial de um serviço praticado pelo órgão público instituidor desse tributo. Já, ao se atribuir o enlace de tributo não vinculado a uma espécie exacional, deve-se constatar a prática, pelo contribuinte, de uma determinada ação considerada como tributável, como auferir renda, circular mercadorias, entre outros, não sendo necessária uma contraprestação direta do Estado por esse adimplemento²⁵⁹.

Nota-se, ainda, que essa classificação é importante ao presente estudo, especialmente, pelo fato de que, como ressaltou Geraldo Ataliba, a constatação de vinculação ou não das hipóteses de incidência de determinadas figuras tributárias a uma atuação Estatal influi diretamente no arcabouço normativo que será utilizado para a regulamentação de uma espécie tributária, especialmente os princípios a eles atinentes.

De modo que, essa classificação, ao trazer importantes signos identificativos e diferenciadores entre as espécies tributárias, acaba por veicular uma viga mestra para a correta

²⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*, 6. ed. 15 tiragem. São Paulo: Editora Malheiros. 2014. p. 130.

²⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 475.

²⁵⁸ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 63.

²⁵⁹ “Partindo desses pressupostos, divido os tributos em vinculados e não vinculados, na esteira dos ensinamentos de Geraldo Ataliba. Os primeiros conotam, em sua hipótese, uma atividade do Estado direta ou indiretamente relacionada ao contribuinte, ao passo que os segundos apresentam, em seu antecedente normativo, a indicação de aspectos inerentes a negócios jurídicos do contribuinte, não relacionados a qualquer prestação estatal. (...)” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 422).

identificação das espécies tributárias citadas na constituição – impostos, taxas, entre outros -, que serão nesse próximo momento descritas conceitualmente.

3.2 - ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS CONSTANTES NAS TEORIAS TRIPARTITE E PENTAPARTITE

Expostas às diferenciações entre os tributos vinculados e não vinculados, importante iniciar esse subcapítulo elucidando que, apesar de existir uma série de classificações tributárias que foram elaboradas com o intuito de identificar e, especialmente, descrever conceitualmente as figuras tributárias presentes no ordenamento jurídico nacional, nem todas são pertinentes ao objetivo desse estudo. Neste sentido, e em vista do fato de que esse trabalho não intenta se aprofundar no estudo das classificações tributárias, ressalta-se que serão esmiuçadas somente duas teorias atualmente aplicadas pelos operadores do direito, quais sejam, a teoria tripartite e a teoria pentapartite.

Exposto esse breve corte metodológico, cumpre esclarecer os contornos da **teoria classificatória tripartite**, que possui como seu principal sustentáculo legal, mas não único, o texto constitucional, artigo 145²⁶⁰ - posteriormente seguido pelo CTN, em seu art. 5º²⁶¹ -, onde, com a divisão expressa da CF em 3 (três) tipos distintos de tributos – (i) impostos; (ii) taxas; e (iii) contribuição de melhoria – entendeu como sendo essas as únicas espécies tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico.

Nota-se, ainda, que não somente a norma constitucional e nacional auxiliou na consolidação dessa classificação, como também foi – e é – sustentada por importante parcela da doutrina pátria, como ressaltado por Renato Lopes Becho²⁶² e Roque Antonio Carrazza²⁶³,

²⁶⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

²⁶¹ Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

²⁶² “(...) adotamos a classificação dogmática entre tributos vinculados e tributos não vinculados, exatamente como proposta por Geraldo Ataliba. Reconhecemos, também, a classificação jurídico-positiva para o direito tributário, que consta no art. 145 da CF e no art. 5º do CTN: os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, 2. ed., cit., p. 354).

²⁶³ “Realmente, nossa Lei Maior está comprometida com uma classificação jurídica dos tributos. É ela que, em seu artigo 145, 48 confere, às pessoas políticas, competências para que criem impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Apesar de o assunto ainda suscitar acaloradas discussões doutrinárias, continuamos entendendo que a destinação da receita proveniente da tributação ou a restituição ao contribuinte do montante arrecadado a título de tributo não alteram a classificação *supra*. Neste sentido, já adiantamos que, para nós, os empréstimos compulsórios (tributos cujas receita há de ser devolvida ao contribuinte) e as “contribuições” (tributos com destinação específica nos arts. 149 e 195 da CF) podem ser reconduzidos às modalidades imposto, taxas ou, no caso daqueles, até contribuição

que tratam, também, de fazer uma clara correlação entre a justificação dessa classificação e a anteriormente citada, descartando, ainda, a vinculação de receitas como sendo algo relevante, como é feito pela próxima teoria aqui esmiuçada.

Em contraparte a teoria tripartite, vem a **teoria classificatória pentapartite** dos tributos, que, além de ter sido defendida por alguns doutrinadores pátrios, como, por exemplo, Regina Helena Costa²⁶⁴, encontra respaldo junto ao judiciário brasileiro²⁶⁵, de maneira que incorpora os empréstimos compulsórios²⁶⁶, exposto no art. 148 da CF, e as contribuições sociais²⁶⁷, constante no artigo 195 do mesmo diploma legal, como duas espécies tributárias independentes.

de melhoria” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 475).

²⁶⁴ “Revendo o posicionamento por nós anteriormente adotado, segundo o qual as espécies tributárias são apenas três (imposto, taxa e contribuição de melhoria), porquanto o empréstimo compulsório e as demais contribuições constituem apenas variações daquelas figuras, consoante a primeira corrente doutrinária mencionada, parece-nos não ser esse o entendimento que melhor traduz o regime da Constituição de 1988, por ser possível dela extrair, claramente, serem cinco as espécies tributárias.

Assim, abandonamos a classificação constitucionalmente contemplada, entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal (art. 145, I a III), podemos visualizar, no Texto Fundamental, cinco regimes jurídicos distintos, que apontam para as categorias do imposto, taxa, contribuição de melhoria, do empréstimo compulsório e das demais contribuições” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 128-129).

²⁶⁵ “O Supremo Tribunal Federal aplica a classificação quintapartite dos tributos, ou seja, separando-os em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. O Supremo está certo. As divisões acadêmico-didáticas, como entre direito constitucional, direito financeiro, direito tributário e direito administrativo, só se prestam para, nas academias, auxiliar a compreensão dos estudiosos e dos institutos jurídicos. No mundo real, na prática em que se inserem as decisões judiciais, não há as separações didáticas, como apontamos no Capítulo I, item 2” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 351).

²⁶⁶ EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – DEC. – LEI 2.047, DE 20/7/1983. SÚMULA 418. A SÚMULA 418 PERDEU VALIDADE EM FACE DO ART. 21, PARÁGRAFO 2º, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (REDAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 1/69). NÃO HÁ DISTINGUIR, QUANTO A NATUREZA, O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO EXCEPCIONAL DO ART. 18, PARÁGRAFO 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO ESPECIAL, DO ART. 21, PARÁGRAFO 2º, II, DA MESMA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OS CASOS SERÃO SEMPRE OS DA LEI COMPLEMENTAR (CTN, ART. 15) OU OUTRA REGULARMENTE VOTADA (ART. 50 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). O EMPRÉSTIMO SUJEITA-SE AS IMPOSIÇÕES DA LEGALIDADE E IGUALDADE, MAS, POR SUA NATUREZA, NÃO A ANTERIORIDADE, NOS TERMOS DO ART. 153, PARÁGRAFO 29, 'IN FINE', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (DEMAIS CASOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO). O DEC.-LEI 2 .047/83, CONTUDO, SOFRE DE VÍCIO INCURÁVEL: A RETROAÇÃO A GANHOS, RENDAS – AINDA QUE NÃO TRIBUTÁVEIS – DE EXERCÍCIO ANTERIOR, JÁ ENCERRADO. ESSA RETROATIVIDADE E INACEITÁVEL (ART. 153, PARÁGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL), FUNDAMENTO DIVERSO DO EM QUE SE APOIOU O ACÓRDÃO RECORRIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO-LEI 2.047, DE 20.7.83. (STF – RE: 111954 PR, Relator.: Min. OSCAR CORRÊA, Data de Julgamento: 01/06/1988, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 24-06-1988 PP-16117 EMENT VOL-01507-03 PP-00496 RTJ VOL-00126-01 PP-00330)

²⁶⁷ “DIREITO PROCESSUAL CIVIL APELAÇÃO CÍVEL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL. PRELIMINAR DE MÉRITO ACOLHIDA. SENTENÇA ANULADA. SEGUNDO RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRIMEIRO RECURSO PREJUDICADO. 1. A teor do Art. 149, § 1º da Constituição Federal, bem como entendimento pacificado pelo STF (STF – AgRg no AI 679355/RS), a contribuição previdenciária é matéria de ordem tributária, sendo, portanto, competência da Vara da Dívida Ativa Municipal dirimir os conflitos envolvendo o tema, conforme dispõe o Art. 153, II, alínea b da Lei Complementar 17/1997. 2. A incompetência absoluta é matéria de ordem pública, sendo cognoscível em qualquer grau de jurisdição. 3. Necessidade de remessa dos autos a uma das Varas da Dívida Ativa Municipal” (TJ-AM – Apelação Cível: 0623986-89.2013.8.04.0001 Manaus,

Essa teoria, portanto, adota como espécies tributárias diversas os: **(i)** impostos; **(ii)** taxas; **(iii)** contribuição de melhoria; **(iv)** contribuições; e os **(v)** empréstimos compulsórios -, visto que, como será agora explicitado, adota a destinação dos recursos angariados pela prática da tributação como característica distintiva para a subclassificação dessas novas figuras tributárias.

Em vista desse breve introito acerca das principais diferenças entre essas duas classificações, passasse à análise e definição do descritivo conceitual de cada uma das mencionadas espécies tributárias, iniciando tais elucidações pela figura dos **impostos**. Essa é uma espécie tributária que encontra respaldo legal junto ao art. 16 do CTN²⁶⁸ e no art. 145, I da CF, possuindo como viga mestra de sua definição, a necessidade de se atentar às ilações classificatórias dos tributos vinculados e não vinculados.

Em outras palavras, quando da análise de uma determinada espécie tributária, não se pode vislumbrar uma vinculação qualquer entre a atuação estatal específica e o fato gerador dela – tributo não vinculado –, sendo, portanto, uma figura exacional criada e atuante quando da prática de um determinado ato pelo contribuinte²⁶⁹ e não pelo Estado.

Assim é o entendimento da doutrina: “Significa dizer que, no critério material (obrigação, na palavra do legislador) do imposto, há a descrição de uma situação independente de atividade estatal (BECKER, 1963, p. 345)”²⁷⁰ e mais adiante “(...) Nos critérios materiais dos impostos encontraremos ações e situações tipicamente próprias dos contribuintes, como ser proprietário ou auferir renda. Essa característica não se repetirá nas taxas ou na contribuição de melhoria.”²⁷¹.

Ato contínuo, a doutrina pátria também faz a importante menção de que a atribuição da qualificação de uma figura tributária como se imposto fosse pode ser realizada de maneira “negativa”, ou seja, tudo aquilo que não se encaixar perfeitamente nas definições das outras

Relator.: Joana dos Santos Meirelles, Data de Julgamento: 21/01/2019, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 23/01/2019).

²⁶⁸ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

²⁶⁹ “Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. 51 Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o imposto de tributo não vinculado. (...)”

Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. É nesse sentido que muitos juristas chamam o imposto de tributo sem causa. Sem causa, não porque ele não tenha fato impositivo, mas porque não há necessidade de o ente tributante oferecer, a quem paga o imposto, qualquer contraprestação direta” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 476-477).

²⁷⁰ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 260.

²⁷¹ *Idem, ibidem*, p. 261.

classes tributárias, como da contribuição de melhoria ou das taxas, deve ser classificado como se imposto fosse – um autêntico requisito negativo de classificação²⁷².

Já quando tratamos da segunda espécie tributária mencionada acima, **as taxas**, constata-se que seu embasamento legal encontra-se veiculado junto ao art. 77 do CTN²⁷³ e ao art. 145, II da CF, sendo subdividida em dois tipos diversos, mas que possuem características infirmadoras bastante similares, quais sejam: **(i)** taxas pelo exercício do poder de polícia²⁷⁴; e, **(ii)** taxas pela utilização, potencial ou efetiva, de um específico e divisível serviço público²⁷⁵.

Percebe-se, portanto, que as taxas estão intrinsecamente afeitas à necessária remuneração do Estado pela prática ou disponibilização de um serviço, ou atividade, e não só isso, os valores cobrados devem corresponder aos valores gastos pelo órgão estatal com a prática desses serviços ou de um procedimento de fiscalização²⁷⁶. E, notadamente, essa última característica é denominada de referibilidade²⁷⁷.

²⁷² “54.1 Não se terá imposto quando a exigência formulada pela lei revestir a figura de exação vinculada; ou seja, quando a hipótese de incidência consistir numa atuação estatal, atual ou potencial, referida ao obrigado (art. 145, II, III e 149, CF)” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 15. tir. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. p. 138).

²⁷³ “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impôsto nem ser calculada em função do capital das empresas.”

²⁷⁴ “(...) Não se trata de polícia como corpo de segurança pública, em sentido estrito. O poder de polícia, autorizativo da cobrança de taxa, é a atuação estatal fiscalizadora, em sentido amplo. (...)

É importante ressaltar que a cobrança do tributo é feita pela prestação do serviço público que indica o exercício do poder de polícia. Com a cobrança da taxa o Estado não se vincula à autorização propriamente dita, vinculando-se apenas ao exercício do poder fiscalizatório. (...)” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 275-276).

²⁷⁵ “A disponibilidade que autoriza a tributação por via de taxa de serviço há de ser direta e imediata, e não difusa. Além disso, para que este tributo seja exigível, é mister que a utilização (não a prestação) do serviço seja compulsória, 76 isto é, obrigatória, por imperativo legal. Assim, se o serviço público estiver à disposição de todos, mas não diretamente do contribuinte, ou, ainda que à disposição direta deste, sua fruição for facultativa, a taxa só poderá ser exigida – sempre com apoio em lei – de quem efetivamente vier a utilizá-lo” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 487).

²⁷⁶ “As taxas, como se observa, são contraprestações a serviços estatais específicos. Nem todos os serviços públicos são específicos, por existirem, também, serviços gerais. Será específico o serviço destacável como unidade autônoma dentro de todos os serviços públicos. São os serviços prestados por órgão incumbido para esse fim, separável de todos os demais órgãos da Administração, possuindo dotação orçamentária, corpo de servidores lacados, bem como móveis e imóveis a ele atribuídos. Será geral, ao contrário, o serviço público que não puder ser destacável em unidades autônomas, sendo prestado por toda a Administração” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 278).

²⁷⁷ “62.3 A referibilidade entre a atuação – posta como aspecto material da h.i. da taxa – e o obrigado é essencial à configuração da taxa. Não pode a lei exigir taxa de conservação de rua de um proprietário não lindeiro da via pública que recebeu o serviço. Ou a taxa por serviço de correio que ele não utilizou, nem a taxa por fiscalização que não houve.

É essencial à definição da taxa a referibilidade (direta) da atuação ao obrigado. Só quem utiliza o serviço (público, específico e divisível) ou recebe o ato ‘de polícia’ pode ser sujeito passivo da taxa” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 15. tir. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. p. 156).

Diante do exposto, pode-se observar que as taxas, tanto as de polícia quanto as que visam remunerar um determinado serviço público, são vinculadas a uma determinada ação estatal²⁷⁸, diferentemente dos impostos, e o resultado financeiro de suas arrecadações deve estar atrelados à remuneração desses serviços, e esses últimos pontos são comumente chamados de referibilidade das taxas.

Por fim, quando da análise das figuras tributárias constantes na teoria tripartite, ressalta-se que **a contribuição de melhoria** tem fulcro normativo no art. 81 do CTN²⁷⁹ e junto ao art. 145, III da CF, que determinaram que será contribuinte da referida espécie tributária, aquele que observar algum tipo de valorização imobiliária decorrente da realização de alguma obra pública realizada pelo ente público.

Portanto, assim como nas taxas, é uma figura tributária onde há uma clara vinculação de sua hipótese de incidência – ação específica praticada pelo Estado como a obra pública²⁸⁰ – e a sua cobrança, não justificando sua instituição quando da prática de uma ação por parte do contribuinte, como nos impostos.

Destrinchadas as espécies tributárias que compõem a teoria tripartite, vale enunciar as inovadoras figuras tributárias trazidas pela **teoria classificatória pentapartite**, quais sejam: **(i)** contribuições; e **(ii)** empréstimos compulsórios.

No caso das contribuições²⁸¹, elas podem ser constatadas no texto constitucional junto aos artigos 149 e 195²⁸², e possuem características diversas das taxas, impostos e contribuição

²⁷⁸ “Diante disso, podemos dizer que taxas são tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte. Esta atuação estatal – consoante dispõe o art. 145, II, da CF (que traça a regra-matriz das taxas) – pode consistir ou num serviço público, ou num ato de polícia” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 478-479).

²⁷⁹ “Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

²⁸⁰ “As obras públicas podem trazer sensível valorização de imóveis localizados em seu entorno. (...) Prevê a Constituição Federal que, nesses casos, o Poder Público que realizar a obra possa cobrar um tributo que incida justamente sobre a parcela da valorização imobiliária que decorrer da obra. Há uma justificativa axiológica (relativa a valores) para a contribuição de melhoria: se a obra pública vai trazer valorização para imóveis próximos, seus proprietários devem devolver aos cofres públicos uma parte dessa valorização, que repõe os custos gastos pelo Estado. Das lições de Geraldo Ataliba (1996, p. 154) extraímos que:

A realização de obras públicas, em regra, gera um efeito específico notável: determina incremento no valor dos imóveis adjacentes e vizinhos. Esta valorização é algo novo no mundo, introduzido como repercussão da obra. É algo de novo que não se confunde com a obra, mas é nitidamente efeito seu. É fruto da combinação da obra com algo já existente: os imóveis que lhe são avizinhados” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 302).

²⁸¹ Não serão abordados nesta dissertação os inúmeros temas correlatos que permeiam a conceituação e alcance das contribuições citadas acima, como, mas não se limitando, à aplicação, ou não, do regramento tributário às contribuições paraíscais, subdivisões das contribuições entre sociais, de intervenção do domínio econômico ou paraíscais, entre outras vertentes doutrinárias e conceituais que possam trazer pontos, mesmo que interessantes ao tema, mas que não são expressamente tratados na dissertação.

²⁸² Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio

de melhoria uma vez que outro signo distintivo é utilizado para sua identificação, e esse é o da vinculação e necessária identificação do destino dos recursos advindos dessas exações²⁸³.

Neste sentido, a figura tributária das contribuições, é conceitualmente distinta das outras figuras tributárias vinculadas, dado que sua vinculação não se encontra na hipótese de incidência do tributo, mas sim na destinação dos seus recursos, de modo que elas servem como um tipo de exação que visa financiar a atuação de determinadas entidades²⁸⁴.

Por último, mas não menos importante, quando se trata da dos **empréstimos compulsórios**, vislumbre-se, inicialmente, que seu embasamento legal se encontra junto ao art. 148²⁸⁵ da CF e art. 15 do CTN²⁸⁶ e, em igual medida às contribuições, a destinação final de seus recursos é um dos seus requisitos identificadores essenciais²⁸⁷.

econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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

²⁸³ “A característica peculiar do regime jurídico deste **terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade**, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Nesse grupo se incluem as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149), bem como as contribuições para custeio de previdência de servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. Cit. Parágrafo 1º) e a contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública (CF, art. 149-A, acrescido pela EC n. 39/2002)” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 105-106).

²⁸⁴ “Deveras, na medida em que os tributos aqui cogitados conectam-se ao atendimento de determinadas finalidades (aquelas apontadas no art. 149 da CF), tal destinação passa a integrar seu regime jurídico.

Embora não neguemos que, em regra, a destinação do produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar o tributo, não podemos ignorar que as ‘contribuições’, ainda que venham a assumir a roupagem de imposto, pressupõem, por comando expresso da Carta Magna, a veiculação da receita obtida a órgão, fundo ou despesa.

Em consequência, tal veiculação, longe de ser vedada, é imprescindível, até porque é ela que vai confirmar a natureza da contribuição, possibilitando o controle de sua constitucionalidade” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 529).

²⁸⁵ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

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

²⁸⁶ Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I – guerra externa, ou sua iminência;
II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei.

²⁸⁷ Finalmente, temos o quarto grupo, que é o dos tributos restituíveis (empréstimos compulsórios), cuja presença numa catalogação à parte se justifica mercê do regime jurídico que lhe é conferido. Em primeiro lugar, essa exação não configura receita, vale dizer, não é um ingresso definitivo de recursos nos cofres do Estado, em face de sua restituibilidade. Por outro lado, não nos parece que contribua, para caracterizar juridicamente a figura, dizer, como se tem dito, que ela pode ser imposto, ou taxa, ou contribuição de melhoria, conforme o respectivo fato gerador se traduza num fato independente de atuação estatal específica relativa ao contribuinte, na prestação de serviço ou exercício do poder de polícia, ou na realização de obra pública.

No entanto, essa espécie tributária se diferencia dos demais grupos tributários, especialmente, pelo fato de uma peculiar característica, qual seja, a possibilidade/necessidade de restituição dos valores eventualmente recolhidos a esse fim ao contribuinte inicial, o que não ocorre em nenhuma outra hipótese tributária quando da análise do regular recolhimento dos outros tributos aqui tratados.

Assim, da simples leitura da conceituação dos empréstimos compulsórios – assim como das contribuições –, constata-se que a adoção da destinação dos recursos tributários como instrumento classificatório acaba por alargar os objetivos do Direito Tributário, trazendo a essa seara do direito, a necessidade de atenção a destinação do produto da sua arrecadação e não somente a relação prévia entre o contribuinte o fisco.

Neste ponto, importante frisar que o alargamento do escopo de atuação do Direito Tributário efetuado pela teoria pentapartite é rechaçado pela teoria tripartite, uma vez que a premissa adotada por essa segunda teoria é de que há uma clara cisão entre o que é de pertinência do direito tributário e o que é de atenção, *e.g.*, do direito financeiro, *in verbis*:

(...) o acidente distintivo dos empréstimos compulsórios – a devolução – e das contribuições – a destinação – não é assunto explorado pelo direito tributário enquanto disciplina didática, pertencendo a outros ramos do estudo do direito, notadamente o direito constitucional e o direito financeiro. (...) Para a destinação do produto da arrecadação ser relevante para o direito tributário, a legislação tributária terá que conter as normas que regulem a destinação do dinheiro arrecadado com o tributo, é dizer, acompanhar a relação jurídica que se estabelece ou se mantém após a ida do dinheiro arrecadado com a contribuição social para os cofres da seguridade social.²⁸⁸ “Tecidas essas considerações, estamos aptos a identificar, nas várias figuras tributárias, sua natureza jurídica. Será imposto (tributo não vinculado) quando apresentar na hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Estaremos diante de taxa (tributo diretamente vinculado) se o antecedente normativo mencionar fato revelador de atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte, exibindo, na correspondente base de cálculo, a medida da intensidade da participação do Estado. E, por fim, reconhecemos a contribuição de melhoria (tributo indiretamente vinculado) na norma jurídica tributária que ostentar, no suposto, um efeito da atividade do ente público, qual seja, valorização imobiliária decorrente de obra pública, mensurando-a na base de cálculo. Quanto aos empréstimos compulsórios, entendo que podem revestir quaisquer das formas que correspondam às três espécies do gênero tributo. (...) Do mesmo modo, as contribuições sociais não configuram, pelo ângulo intranormativo, espécie tributária autônoma, podendo assumir a feição de taxas ou impostos, consoante o fato tributado seja atividade estatal ou não.²⁸⁹

Apesar dessa necessária distinção, a teoria tripartite não ignora a existência dessas outras figuras por esse fato ou pelo fato de que não se encontram junto ao art. 145 da CF, de maneira

Identificada, no fato deste ou daquele empréstimo compulsório, uma dessas caracterizações, isso traduzirá apenas uma nota de semelhança entre as duas espécies, insuscetível, porém, de reduzir as duas exações comparadas a uma única categoria” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 108).

²⁸⁸ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 354.

²⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 423.

que elas devem ser enquadradas ora como taxa, ora como imposto²⁹⁰, a depender da roupagem que lhe são concedidas, mantendo, no entanto, suas peculiaridades regulamentadas por essas outras searas do direito.

Em conclusão ao exposto, percebe-se que trazer essas classificações ao bojo da presente dissertação se fez importante para demonstrar que a adoção de uma em detrimento da outra afeta diretamente na identificação e na correta categorização das espécies tributárias presentes na CF, o que motiva, posteriormente, a aplicação ou não capacidade contributiva.

No mais, esses fatos e necessárias estipulações acerca dessas classificações ganham ainda mais relevância, quando se identifica que um dos principais objetos de estudo desta dissertação, a CBS, poderia cambiar sua classificação de contribuição para imposto caso se adote a teoria classificatória tripartite, da qual me filio.

Por fim, vale salientar que a teoria tripartite é a mais coerente ao presente estudo dado que, como exposto no Capítulo 2, não teria como a capacidade contributiva ser aplicável em outras espécies tributárias que não os impostos e, com base no exposto junto ao Capítulo 1, o Direito Tributário trata da transmissão de bens pecuniários do contribuinte ao Estado e não da destinação desses recursos.

3.3 - DA CONCEITUAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

Após a exposição dessas pertinentes classificações, vale trazer outra classificação tributária que possui grande relevância didática ao presente tema, qual seja, diferenciação entre tributos diretos e indiretos, como se observa abaixo:

(...) os impostos podem ser diretos ou indiretos, conforme atinjam um contribuinte determinado ou não. Os impostos diretos são aqueles que recaem sobre uma única pessoa, indicada na lei como contribuinte. São indiretos quando, embora formalmente recolhidos por uma pessoa – contribuinte de direito –, são efetivamente suportados por outra – contribuinte de fato.²⁹¹

Impostos diretos ou que não repercutem são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte, isto é, pelo realizador do fato imponible. Neles, é o patrimônio do contribuinte que absorve o impacto econômico da exação. É o que se dá, por exemplo, com o IRPF, que alcança o patrimônio de quem auferiu rendimentos líquidos. Já, os impostos indiretos ou que repercutem são aqueles cuja carga econômica é suportada

²⁹⁰ “Diversos doutrinadores seguem a classificação tripartite (Impostos, taxas e contribuições de melhoria) dos tributos, como fixado pelo legislador constituinte. Nesse sentido, v.g. Oliveira, Horvath e Tambasco (1993, p. 42-44). Para essa linha de ensino, os empréstimos compulsórios são redutíveis aos impostos, enquanto as contribuições sociais são redutíveis ora a impostos, ora a taxas” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 333).

²⁹¹ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 48-49.

não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa, ou seja, por quem não realizou o fato imponible. Esta terceira pessoa geralmente é o consumidor final da mercadoria ou do produto. É o que ocorre com o ICMS-Operações Mercantis. O que absorve seu impacto econômico não é o patrimônio do comerciante, que vendeu a mercadoria, mas o do consumidor final, que a adquiriu.²⁹²

(...) Os impostos diretos são aqueles em que o contribuinte tem que absorver o impacto do tributo com seu patrimônio, enquanto como impostos indiretos são classificáveis aqueles em que o contribuinte transfere o custo do tributo para outra pessoa, por meio de mecanismos vários, como por contrato ou, o que é mais comum, pela inserção de seu valor dentro do custo de uma mercadoria ou serviço.²⁹³

Nota-se da leitura dos termos acima citados que para se consagrar um tributo como direto ou indireto foi criada uma ramificação distintiva entre dois tipos de contribuintes, os “contribuintes de direito” e os “contribuintes de fato”, onde os primeiros se caracterizam pela sua menção junto a norma tributária que identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, enquanto o segundo tipo é aquele que, apesar de não constar como o sujeito passivo principal na norma, suporta o ônus pecuniário da tributação²⁹⁴.

Neste sentido, quando o exegeta do direito analisar uma cadeia produtiva e verificar a presença de um contribuinte de fato diverso do contribuinte de direito, estaremos diante da tributação indireta, também conhecida como tributação sobre o consumo, em contrapartida, quando ambos forem iguais será concedida a roupagem da tributação direta.

Mas, por que dessa classificação nesse trabalho? A relevância dessa classificação tem respaldo junto ao fato de que é um instrumento de estudo que auxilia a destrinchar as problemáticas que acometem a aplicação da capacidade contributiva nos impostos denominados como indiretos, como será mais adiante tratado, além de, por conta dos problemas citados, ser uma classificação que auxiliou na criação e dinâmica funcional de algumas das inovações legislativas presentes da reforma tributária, como do *Cashback* Fiscal e da Cesta Básica Nacional.

Apesar desse uso e justificações preliminares, não se ignora que parcela dos doutrinadores nacionais não entende como pertinente o uso dessa classificação no ramo jurídico²⁹⁵, dado que ele utiliza dados econômicos. No entanto, em conformidade com os

²⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., nota de rodapé n.º 56, p. 478.

²⁹³ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 269.

²⁹⁴ “Cria-se, então, a figura do contribuinte de direito e do contribuinte de fato. Aquele é o contribuinte determinado na legislação tributária, que integra a relação obrigacional tributária no seu polo passivo. Este é quem sofre o peso, o ônus econômico, através da repercussão, da carga tributária, e não integra, em nenhum momento, o esquema da obrigação tributária” (*Idem, ibidem*, p. 269).

²⁹⁵ “(...) Tal classificação, em rigor, não é jurídica, já que, perante o Direito, é despidendo saber quem suporta a carga econômica do imposto. O que importa, sim, é averiguar quem realizou seu fato imponible, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto para o preço final do produto, mercadoria, do serviço, etc.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 478, nota de rodapé n.º 56) e “Podemos afirmar, portanto, que a classificação em impostos direto ou indireto dependerá da economia, não do direito. O imposto pode transmutar-se de um para outro ponto da classificação sem ter havido qualquer

pressupostos trazidos no capítulo primeiro desse trabalho e pautado nos ensinamentos de Regina Helena Costa²⁹⁶ e Misabel Derzi²⁹⁷, vislumbra-se que, o uso de dados econômicos, apesar de externos ao direito, são importantes fatores a serem considerados pelo Direito Tributário, especialmente quando se analisa determinados pontos sob o prisma da capacidade contributiva.

Noutro giro, cumpre ainda salientar, que o próprio CTN, em seu art. 166²⁹⁸, e o tribunal constitucional por meio de suas súmulas 71²⁹⁹ e 546³⁰⁰, quando da regulamentação e abertura de possibilidade de elaboração de pedidos de restituição de valores recolhidos de forma irregular por um contribuinte diverso daquele que consta como obrigado ao seu recolhimento, convalidam a existência e a validade dessa classificação junto ao ordenamento jurídico brasileiro.

Após a conceituação dessa classificação e suas justificativas, passa-se à análise de algumas das principais problemáticas que podem ser encontradas quando da aplicação da capacidade contributiva, especialmente, nos tributos indiretos. Começando pelo fato de que: **(i)** existe uma abissal variedade de produtos e serviços que agregam os referidos impostos em suas composições de preço, o que torna necessária a identificação de quais deles poderiam ser tidos como essenciais³⁰¹; e **(ii)** são mercadorias distribuídas a um infindável número de contribuintes, que possuem capacidades contributivas diversas, de modo que o exegeta do direito deveria, em

alteração normativa que concorresse para tal situação” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, cit., p. 270).

²⁹⁶ “A classificação dos impostos diretos e 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, mercadoria ou serviço, e da não cumulatividade, aplicáveis ao IPI e ao ICMS, reveladoras da preocupação constitucional com o contribuinte de fato” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 133).

²⁹⁷ “Juridicamente, somente existem dois impostos ‘indiretos’ por presunção: o imposto sobre produtos industrializados – IPI – de competência da União, e o imposto sobre as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – de competência dos Estados. O caráter ‘indireto’ dos demais tributos, como quer Aliomar Baleeiro, é apenas uma especulação econômica, pois são muitas as variáveis (condições de mercado, competitividade, de estrutura e incidência da exação, natureza do produto, etc.), que podem desencadear ou não a translação” (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 886).

²⁹⁸ “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

²⁹⁹ Súmula 71 STF – “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”

³⁰⁰ Súmula 546 STF – “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.”

³⁰¹ Dicionário Michaelis online – 1 Que constitui a parte necessária de algo; indispensável; 2 Que existe como parte inerente de algo ou de alguém; 3 Que é a parte mais importante em alguma coisa; fundamental. – <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/essencial/>. Acesso em: 5 set. 2024.

certa medida, ignorar as características pessoais do contribuinte de direito para estudar as características pessoais e fáticas dos contribuintes de fato.

Percebe-se, portanto, que para a correta identificação e aplicação do princípio da capacidade contributiva nos tributos indiretos se faz necessário realizar uma tarefa digna de enquadramento no próprio mito de Sísifo³⁰². Porém, como demonstrado anteriormente nesta dissertação, o Estado e o sistema tributário nacional não podem se abster quando o assunto é conceder uma maior justiça fiscal à sociedade.

A tributação indireta, por sua natureza constituinte e se aplicada sem qualquer ressalva, acaba por onerar, proporcionalmente, mais aqueles que menos possuem em detrimento daqueles que mais possuem, se afastando, com isso, dos primados da capacidade contributiva e da justiça fiscal, como se observar das conclusões e demonstrativos financeiros trazidos junto ao estudo sobre tributação indireta: *Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias, de Silveira, Palomo, Cornelio e Tonon, publicado em 2022 – Texto para discussão n.º 2.823*, depositada junto ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) (**Anexo I**) e mais adiante esmiuçados.

Neste estudo, algumas conclusões foram bastante contundentes e inequívocas ao afirmar que os valores tributários embutidos junto a determinados bens essenciais acabam por inverter a necessária lógica constitucional de uma tributação progressiva, transformando-a em uma tributação com efeitos eminentemente regressivos³⁰³, como se observa abaixo:

Os resultados das estimativas da incidência indireta sobre a renda das famílias mostram um perfil regressivo quando empregado o parâmetro da renda total, com os mais pobres sendo mais onerados proporcionalmente à renda que os extratos medianos e ricos. (Página 6 do referido estudo)

(...) Esse perfil regressivo, observado em todas as economias, é potencializado em termos redistributivos concentradores pelo peso que a tributação indireta apresenta frente à renda – participação essa que supera a dos tributos diretos, os quais, ainda que progressivos, não mitigam todos os efeitos concentradores dos indiretos. Assim, o sistema tributário se apresenta como levemente concentrador, com o índice de Gini da renda prévia à tributação (renda inicial) sendo inferior à renda posterior aos tributos diretos e indiretos.³⁰⁴

E, a consequência lógica da regressividade da tributação – diminuição do *quantum* percentual de tributos na renda com o aumento da mesma – é a maior concentração da renda nas camadas superiores da pirâmide econômica-social, dado que os menos abastados acabam

³⁰² Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/filosofia/o-mito-sisifo-sua-conotacao-contemporanea.htm>. Acesso em: 16 nov. 2024.

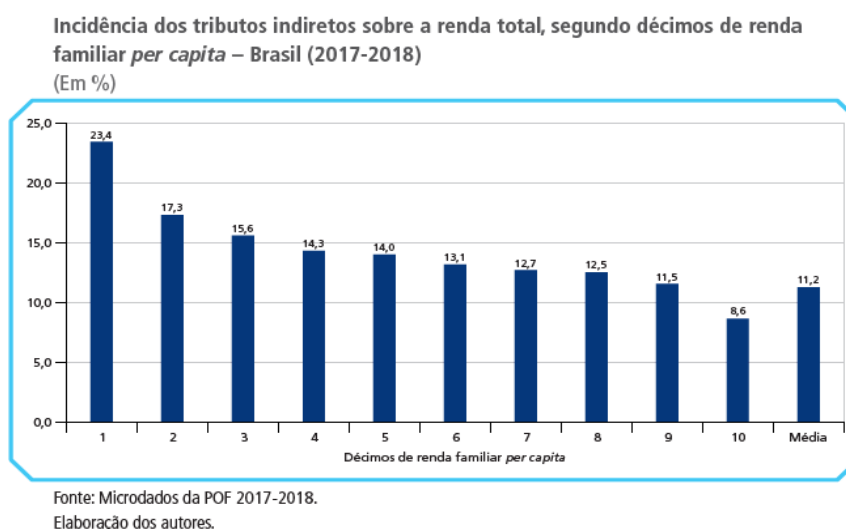
³⁰³ Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade>. Acesso em: 29 out. 2024.

³⁰⁴ SILVEIRA, F. G.; PALOMO, T. R.; CORNELIO, F. M.; TONON, M. R. Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. Texto para Discussão nº 2823. IPEA. Brasília, 2022. P. 6

por consumir maiores parcelas de se suas finanças pessoais para adimplir com as mesmas obrigações tributárias impostas a todos de forma “igualitária”, enquanto aqueles que mais possuem renda não dispensam tantos esforços proporcionais para adimplir com os tributos indiretos e podem destinar seus patrimônios para outros fins³⁰⁵.

Ato contínuo, vale trazer alguns dos gráficos elaborados no referido estudo³⁰⁶, que facilitam a visualização do que foi alegado e escancaram a dinâmica regressiva da tributação indireta e o viés progressivo da tributação direta, *in verbis*:

Figura 3 Incidência dos tributos indiretos sobre a renda total, segundo décimos de renda familiar *per capita* – Brasil (2017-2018)

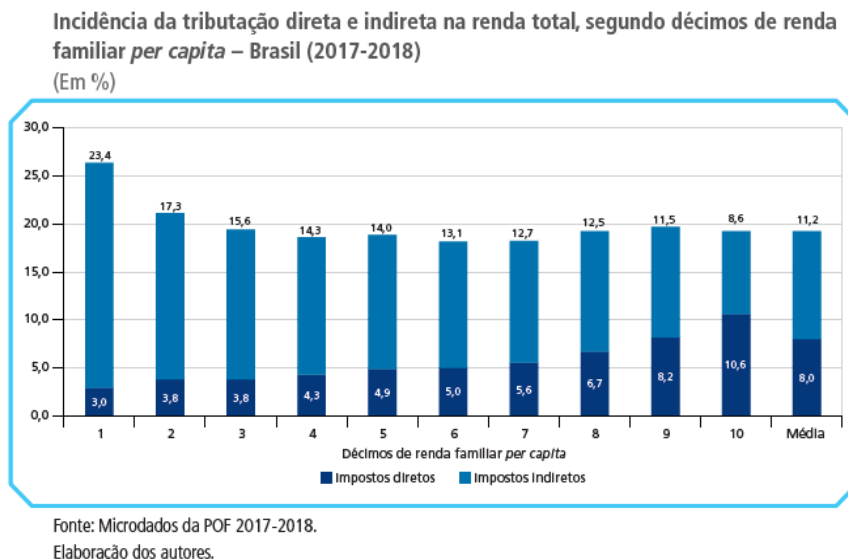


³⁰⁵ “Evidenciada a escolha da renda como parâmetro frente às despesas de consumo, é preciso definir de qual renda estamos tratando, monetária ou total, esta última que considera também os rendimentos não monetários. Conforme a constatação da subestimação dos rendimentos das famílias nas pesquisas domiciliares, a escolha da renda total minimiza esse problema se comparada à utilização somente de sua parcela monetária, como feita por alguns autores (ver Ribeiro *et al.*, 2009; Zockun, 2016). Enquanto o emprego da última aponta para um sistema extremamente regressivo, onde a incidência de tributos indiretos para o primeiro décimo de renda é de 42,66% de sua renda monetária e, para o décimo mais rico, 9,50%; o emprego da renda total também indica um sistema regressivo, no entanto, com tais incidências em 23,42% e 8,62% da renda total, respectivamente. Tal diferença mostra-se acentuada nas camadas mais pobres devido à maior importância da parcela não monetária sobre os rendimentos das famílias se comparada aos demais grupos.

Portanto, a renda total como parâmetro da capacidade contributiva parece a escolha mais sóbria. Situando-se entre esses dois extremos em que, de um lado, ao atenuar as desigualdades brasileiras, as despesas de consumo apontam para uma proporcionalidade na incidência dos tributos indiretos e, por outro, o uso da renda monetária, ao subestimar significativamente o rendimento das famílias mais pobres, deriva uma tributação extremamente regressiva” (SILVEIRA, F. G.; PALOMO, T. R.; CORNELIO, F. M.; TONON, M. R. Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. Texto para Discussão nº 2823. IPEA. Brasília, 2022. P. 22).

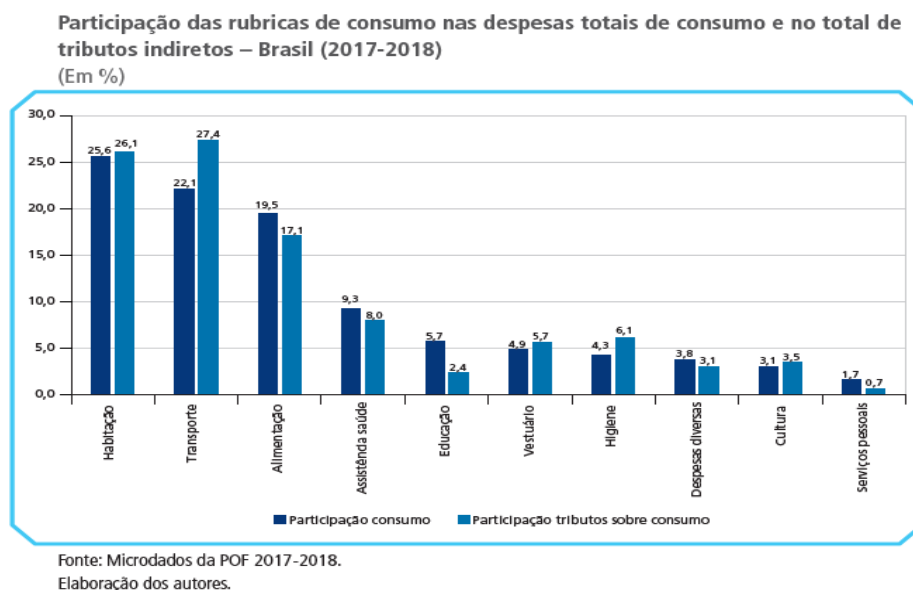
³⁰⁶ Apesar desses gráficos não serem contemporâneos à redação da presente dissertação, eles permanecem válidos, uma vez que as premissas adotadas para sua formulação e a própria lógica da tributação indireta não tiveram nenhuma mudança relevante.

Figura 4 Incidência da tributação direta e indireta na renda total, segundo décimos de renda familiar *per capita* – Brasil (2017-2018)



Os suportes visuais trazidos no referido estudo – que condensam os resultados da análise de dados provenientes da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) –, foram ainda mais adiante em suas minúcias, trazendo, inclusive, a diferenciação dos percentuais de tributação indireta para cada um dos gastos específicos – e alguns notoriamente essenciais - da população, como da higiene, alimentação, entre outros:

Figura 5 Participação das rubricas de consumo nas despesas totais de consumo e no total de tributos indiretos – Brasil (2017-2018)



No entanto, vale consignar um posicionamento expressamente contrário as conclusões desse primeiro estudo, o texto de Marcos Antonio Köhler, *A hipertributação dos pobres no*

Brasil: um mito influente, depositado junto ao Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa do Senado (**Anexo II**)³⁰⁷.

Neste segundo estudo, restou estipulado que o sistema tributário nacional é progressivo e também sobrecarrega os mais abastados com a carga tributária indireta. No entanto, *data máxima vênia*, tais conclusões carecem da devida consistência lógica e embasamento teórico robusto, o que obsta uso ou consideração na presente dissertação.

As referidas falhas junto ao método de estudo desse segundo artigo reside no fato de que não foram estabelecidas as premissas teóricas do que o Autor considera ser como direito tributário e suas figura, assim como se há diferenças entre o direito financeiro, constitucional, administrativo e o direito tributário³⁰⁸.

Diante dos fatos que compõem o desenvolvimento e conclusão desse segundo estudo, se torna inviável sua utilização nesta dissertação, especialmente pelo fato de que boa parte das ilações ali tratadas e dados utilizados não pertine a seara do direito tributário e ignoram as conceituações teóricas aqui trabalhadas acerca dos tributos, normas e sistemas.

Em conclusão, dado que a tributação indireta pode fomentar injustiças fiscais graves, o legislador constitucional, quando da inclusão de duas figuras tributárias eminentemente indiretas na reforma tributária, trouxe alguns instrumentos para solucionar ou mesmo atenuar os problemas supramencionados, como da desoneração de alguns produtos que possam ser mais facilmente considerados como essenciais – cesta básica nacional – e pela viabilização de uma devolução, mesmo que parcial e ainda insuficiente, de valores tributários recolhidos por famílias de baixa renda no exercício de seus direitos fundamentais – *Cashback* Fiscal.

3.4 - DIFERENÇAS ENTRE TRIBUTOS FISCAIS E EXTRAFISCAIS

Por fim no tema classificações tributárias, cumpre trazer a catalogação exacional que foca especialmente nas diferenças entre os objetivos que motivam a prática tributária, de

³⁰⁷ Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/650093>. Acesso em: 20 abr. 2025.

³⁰⁸ “Para a mensuração da carga tributária sobre cada decil, o TD considera exclusivamente os conceitos jurídicos clássicos de tributação: impostos, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico etc. Essa é outra deficiência crítica do TD: não computa os subsídios cruzados (em tarifas de eletricidade e água) ou as subvenções (em tarifas de transporte coletivo e no gás de cozinha) como componentes relevantes da matriz tributária brasileira” (KÖHLER, Marcos Antonio. *A Hipertributação dos Pobres no Brasil: um mito influente*. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. P. 9).

“Se o uso dos recursos públicos gerados com a tributação fosse mesmo irrelevante e a avaliação de justiça da matriz fiscal pudesse ser feita mirando-se apenas a etapa da tributação, a consequência lógica seria reduzir ou eliminar, de pronto, a tributação indireta, pois isso, por si só, reduziria a alegada regressividade do sistema tributário” (KÖHLER, Marcos Antonio. *A Hipertributação dos Pobres no Brasil: um mito influente*. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. P. 14).

maneira que foca na segregação dos tributos que possuem signos eminentemente fiscais dos tributos que possuem uma roupagem extrafiscal, como se observa abaixo:

(...) O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes. Fala-se, assim, em “fiscalidade” sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos de sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. A experiência jurídica nos mostra, porém, que às vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de “extrafiscalidade”.³⁰⁹

Nota-se, que essa classificação visa trazer a noção de que há tributos que têm como precípua objetivo a arrecadação de valores aos cofres públicos, como, por exemplo, mas não se limitando, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), IR e o ICMS, e há outros tributos que possuem como sua principal característica – e objetivo final – o efetivo controle de determinadas atividades econômicas e/ou sociais³¹⁰.

Vale ainda ressaltar que, apesar da classificação trazer as características que moldam cada um dos dois tipos de tributos supramencionados, há possibilidade de um determinado tributo, que possui a alcunha de fiscal, trazer alguns signos oblíquos de extrafiscalidade consigo, assim como os tributos classificados como extrafiscais também possuem sinais de fiscalidade. E essa suposta “impureza” que permeia essa classificação já foi ventilada por Paulo de Barros Carvalho, que evidencia não somente esse ponto, como também elucida que essa mescla de características, mesmo que parcial, é feita de maneira harmônica no sistema jurídico-tributário, como se verifica abaixo:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.³¹¹

³⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 257.

³¹⁰ “A ideia ora exposta corresponde à noção de fiscalidade, revelada no emprego de instrumentos tributários com finalidades meramente arrecadatórias, sem consideração a outros objetivos.

Por outro lado, o direito de liberdade, genericamente considerado, é alcançado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos, uma vez que a exigência dele pode influenciar comportamentos, determinando as opções dos contribuintes. Nessa hipótese, ocorre a extrafiscalidade, que se traduz na utilização de instrumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos, buscando o atingimento de finalidades não meramente arrecadatórias, mas sociais, políticas ou econômicas, constitucionalmente contempladas” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 30-31).

³¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 258.

Expostas essas características iniciais dessa classificação, podem-se extrair as conclusões lógicas de que os tributos extrafiscais e os fiscais servem para propósitos diversos e, em decorrência disso, demandam tratamentos normativos diversos³¹² para atingirem seus objetivos, de forma que os tributos extrafiscais não podem ser observados pelo mesmo arcabouço principiológico e normativo dos tributos fiscais.

E é exatamente diante desses fatos que se observa a relevância dessa classificação para a presente dissertação, uma vez que caso um determinado tributo seja considerado extrafiscal, como no caso do IS, a capacidade contributiva³¹³, entre outros princípios e regras, devem se adequar a seus contornos. No entanto, importante mais uma vez ressaltar que, mesmo quando se trata dos tributos extrafiscais, onde o controle das ações individuais e econômicas dos contribuintes é o objetivo maior a ser perseguido, a capacidade contributiva não pode ser completamente ignorada³¹⁴, mesmo que o seu uso diminua a eficácia desse objetivo.

Neste sentido, o referido princípio não pode ser completamente extirpado da equação dos tributos extrafiscais, devendo, somente, sua amplitude ser atenuada e sua atuação restringida, exclusivamente, para quando os eventuais efeitos da tributação lacerarem o mínimo vital da população.

Com vista nesses fatores, concluí-se que, como será mais adiante esmiuçado, apesar do IS ser considerado como um tributo extrafiscal, ele não pode ser utilizado à revelia do princípio da capacidade contributiva, mesmo possuindo um nobre objetivo como da proteção do meio ambiente e da saúde da população. Devendo, em decorrência disso, respeitar alguns limites básicos quando da análise dos eventuais efeitos econômicos que sua aplicação poderia gerar no usufruto dos direitos básicos da população em geral.

³¹² “Não existirá relevância tributária? Não haverá urgência em matéria fiscal?”

É claro que sim. A par de o tributo ser uma fonte fundamental de financiamento do Estado, sem a qual ele se torna basicamente inviável. É instrumento que sofre condicionamentos estruturais e conjunturais econômicos, assim como pode ser convertido em instrumento de política econômica e social do governo. O que ocorre, entretanto, é que a relevância e a urgência, no Direito Tributário, merecem disciplina constitucional própria” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 55).

³¹³ “Dessume-se que a colocação da expressão no Texto visa apenas e tão somente a permitir exceções, como é o caso dos impostos com finalidades ordinatórias – a chamada tributação extrafiscal –, em que o objetivo principal não é a arrecadação, mas o direcionamento das atividades dos agentes econômicos. Nesta hipótese, dada a natureza da imposição, não há que se falar em estrita observância à capacidade contributiva” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 48).

³¹⁴ “Assim, é perfeitamente legítima a atuação do Estado ao exercer seu poder tributante com finalidade extrafiscal, desde que, evidentemente, dentro dos limites traçados pelo ordenamento jurídico. Porém, isto não significa que o princípio da capacidade contributiva possa ser violado. Sua aplicação, neste caso, deve ser feita de maneira restrita. Não há necessidade de observar-se estritamente a capacidade econômica do contribuinte e graduar-se o imposto de acordo com ela. Deve-se, contudo, respeitar o princípio da capacidade contributiva no que se refere aos limites por ele impostos à tributação, já mencionados, quais sejam: a não tributação do mínimo vital e a não utilização do tributo com efeito de confisco” (*Idem, ibidem*, p. 90).

4 - DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132/23 – PANORAMA GERAL

Sedimentados os pressupostos fáticos e doutrinários prescritos neste trabalho, notadamente com relação à conceituação da capacidade contributiva, sua amplitude e necessária vinculação com outros princípios constitucionais, analisar-se-á neste capítulo, de forma pormenorizada, alguns dos itens constantes na EC n.º 132/23 que tentaram trazer maior efetividade e ancoragem à realidade ao referido princípio – *Cashback* Fiscal e isenções na cesta básica nacional – ou que podem, de alguma maneira, ser diretamente afetados por ele – IS.

No entanto, antes de prosseguir com essa análise desses pontos específicos, se faz necessário realizar um breve desvio atinente a esclarecer as principais características e mudanças trazidas pela EC, não somente para demonstrar a profundidade e magnitude dessa reforma, como também para auxiliar a evidenciar os objetivos projetados pelo legislador com essa extensa mudança normativa e suas motivações, ampliando, com isso, a compreensão dos itens aqui sob análise.

Exposto isso, ressalta-se que o tema reforma do sistema tributário nacional é um pleito antigo da sociedade brasileira³¹⁵ e, portanto, de grande interesse dos representantes que ostentam cargos nas câmaras nacionais, refletindo tal importância no próprio funcionamento dessas casas legislativas que, no decorrer dos anos, criaram uma série comitês especiais³¹⁶ a fim de debater as repercussões das várias propostas de Emenda à Constituição (EC) apresentadas e os meios de aplicação dessa reforma.

No entanto, apesar de ser um tema recorrente nos anais científicos e legislativos, não é um mote de simples resolução, ou, muito menos, livre de acalorados debates e controvérsias. E isso se dá muito pelo fato de que há pensamentos inconciliáveis e objetivos antagônicos quando se analisa os sujeitos que compõem essa relação, como muito bem ressaltou Murilo de Oliveria Junqueira em seu trabalho acadêmico: “O Nó Tributário: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil” (**Anexo III**)³¹⁷.

Apesar dessas imensas dificuldades enfrentadas e possíveis dissonâncias, o governo entendia que alguns pontos deveriam ser observados por qualquer que fosse a reforma tributária

³¹⁵ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/60056-entenda-o-historico-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 28 maio 2025.

³¹⁶ Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria> e <https://legis.senado.leg.br/atividade/comissoes/comissao/2334/>. Acesso em: 3 mar. 2025.

³¹⁷ Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area10/area10-artigo8.pdf>. Acesso em: 28 maio 2025.

que fosse debatida pelo legislativo, quais sejam: **(i)** o Estado deve cumprir com os objetivos veiculados na Constituição Cidadã, demandando, portanto, de recursos suficientes para tanto – manutenção da arrecadação; **(ii)** o sistema exacional do modo como estava exposto não estava viabilizando a concretização da Justiça Fiscal; e **(iii)** se fazia necessário simplificar a aplicação e interpretação das normas tributárias, com o fito de reduzir eventuais inseguranças jurídicas e custos operacionais para adimplir e fiscalizar corretamente as obrigações tributárias dos contribuintes (**Anexo IV**).

Assim, dentre os incontáveis projetos apresentados ao congresso nacional, foram eleitas duas principais Propostas de Emenda à Constituição (PEC) que acabam por compor a aludida reforma ao sistema tributário, quais sejam: a PEC sob o n.º 45/2019 e a PEC sob o n.º 110/2019³¹⁸.

Tais propostas cumpriram, no entender do Legislativo brasileiro, para com a necessidade de manutenção de arrecadação do Estado, concessão de uma maior sensação de justiça no sistema tributário e também intentavam trazer uma maior simplificação ao sistema existente, desburocratizando os controles Estatais e obrigações – principalmente acessórias – dos contribuintes, como se vislumbra do pronunciamento do presidente do Senado Federal à época dos fatos, Rodrigo Pacheco que ressaltou também a dificuldade por detrás da aprovação desse importante projeto, *in verbis*:

Ponto de virada

O presidente do Senado, Rodrigo Pacheco, afirmou que a promulgação da PEC da reforma tributária é um marco histórico e um ponto de virada na história do país. Ele reconheceu que a proposta foi objeto de divergências, mas lembrou o consenso de que o sistema atual é complexo demais e precisava ser simplificado. Pacheco admitiu que a tarefa de buscar um texto final não foi fácil, mas disse que o Congresso agora entrega um o texto equilibrado, focado na justiça fiscal e na desburocratização.

Pacheco agradeceu a todos que colaboraram com a reforma tributária, para que um modelo mais racional e mais eficiente se torne possível. Ele elogiou o trabalho dos relatores da matéria no Senado, senador Eduardo Braga (MDB-AM), e na Câmara dos Deputados, deputado Aguinaldo Ribeiro (PP-PB), e agradeceu o empenho do governo durante a tramitação da proposta no Congresso. Para Pacheco, a reforma tributária coroa a atuação do Legislativo – que nos últimos anos aprovou várias reformas de interesse do país e garantiu o combate à pandemia de covid-19.

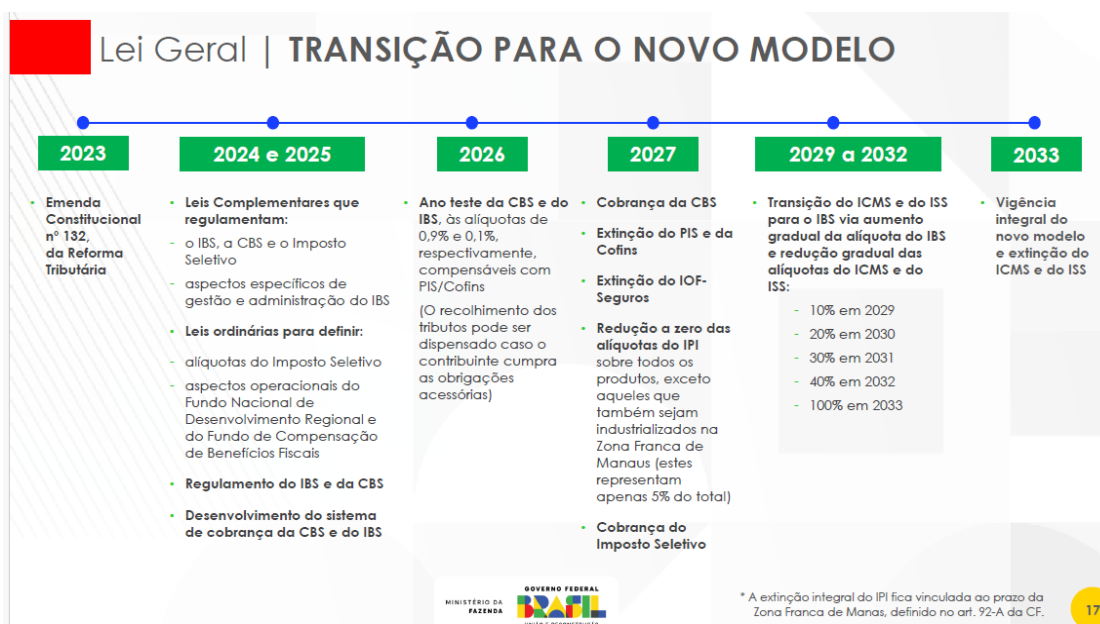
Para Pacheco, o Congresso aprovou a reforma porque o Brasil não podia mais viver com o atraso. O presidente do Senado disse que a reforma tributária “se impôs”. Ele ainda destacou o amadurecimento do debate para que todos os envolvidos, dos parlamentares aos consumidores, entendessem a necessidade da proposta. Para Pacheco, a reforma é produto do diálogo, dentro de um ambiente democrático, e não significa apenas uma diminuição na quantidade de tributos, mas aponta uma melhora qualitativa na arrecadação.³¹⁹

³¹⁸ Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 3 mar. 2025.

³¹⁹ Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/20/congresso-promulga-reforma->

Após o devido transcurso junto ao congresso nacional foi aprovada a EC n.º 132/23, que, dada sua grande complexidade e suas notórias repercussões práticas, o Estado brasileiro organizou uma série de demonstrativos³²⁰, simplórios, mas bastante eficazes na transmissão de informações, que, além de tratarem de esclarecer os principais pontos da reforma tributária, ilustram os momentos exatos em que ocorrerão as mais importantes mudanças e mapa dos avanços dessa empreitada, trecho *in verbis*:

Figura 6 Lei Geral – Transição para o novo modelo



Dentre as principais mudanças dessa reforma, pode-se especialmente ressaltar a inserção de novas figuras tributárias ao ordenamento jurídico pátrio, extinção de outras importantes e conhecidas espécies de tributos e a progressista criação de instrumentos que, como será mais adiante demonstrado, intentam conferir maior sensação de justiça ao ordenamento jurídico pela aplicação de mecanismos embebidos da capacidade contributiva nos tributos indiretos.

Percebe-se, portanto, da leitura dos trechos mencionados, que além de ser uma reforma normativa profunda e que altera vários basilares pontos de sustentação do sistema jurídico-tributário pátrio. É uma alteração extremamente nova que, apesar de figurar no centro de uma série de debates acadêmicos, ainda não teve seus efeitos e estipulações devidamente testados pelo tempo e pela realidade, o que torna o seu estudo mais aprofundado pela doutrina pátria ainda incipiente e menos prolífico se comparado com o estudo, *e.g.*, do princípio da capacidade

[tributaria](#). Acesso em: 3 mar. 2025.

³²⁰ Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/apresentacoes>. Acesso em: 6 mar. 2025.

contributiva.

Neste diapasão, especificamente nesse capítulo, serão reavivadas uma série de premissas doutrinárias e lógicas citadas nos capítulos anteriores que, apesar de não referenciarem especificamente as novas figuras tributárias trazidas pela EC e/ou seus instrumentos, são extremamente aderentes a eles, dada suas características constituintes. Além disso, não se pode evitar o uso, com maior frequência, das disposições normativas trazidas tanto na EC quanto na LC mencionada como base fática para aplicação das determinações doutrinárias citadas e das conclusões posteriormente tratadas.

Por fim, se faz necessário também esclarecer que não desconheço que essa titânica alteração normativa também trouxe outras mudanças que são provenientes do uso, mais ou menos acentuado, da capacidade contributiva e/ou afetam sua aplicação de alguma maneira no mundo fenomênico, como, por exemplo, nos casos das normas que tratam do ITCMD, do IPVA³²¹, ou mesmo com a inserção de reduções da carga tributária para itens de higiene menstrual³²², entretanto, é imperioso realizar o presente corte metodológico para tratar, especificamente, da interação desse princípio nos instrumentos e tributos mais adiante tratados.

4.1 - USO DE DADOS NÃO JURÍGENOS E PRINCÍPIOS GERAIS RELEVANTES

Salientado o pano de fundo dessa alteração normativa, se faz imperioso ressaltar que a EC, para cumprir com esses objetivos maiores do Estado e da CF, trouxe em seu bojo uma série de dispositivos e instrumentos visando, cada um deles de forma isolada ou conjunta, influenciar todo o arcabouço normativo, de modo que foram trazidas fontes, jurídicas e não jurídicas, que deveriam ser usadas pelos operadores do direito quando da aplicação dessas novas normas, das antigas e das que porventura fossem no futuro inseridas no sistema.

Diante disso, vale iniciar esse ponto ressaltando as fontes “não jurídicas” que a EC elevou a importância e que influem diretamente na interpretação e aplicação da norma tributária. E, como exemplo prático, expresso e exordial dessa influência, vale trazer a inalienável pertinência do uso de dados econômicos nessa prática jurídica, como ressaltam os

³²¹ Como se pode observar junto ao art. 155, inciso VI, da CF, a reforma tributária, também, trouxe mudanças na legislação constitucional do ITCMD, que teve, a partir dessa revolução normativa, a expressa inclusão do necessário respeito à progressividade quando da estipulação das alíquotas desse tributo. No mais, o próprio IPVA teve mudanças que poderiam ser vislumbradas como subservientes ao princípio da capacidade contributiva, como no caso da inclusão, pelo parágrafo 6º, inciso III, ‘b’, do art. 155, da **hipótese de não incidência** do referido imposto sobre os veículos que prestam serviços de transporte aquaviários – respeito ao direito fundamental ao transporte – e pesca de subsistência – respeito ao direito fundamental a vida digna.

³²² Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-ago-16/avanco-da-reforma-sobre-os-cuidados-basicos-com-a-saude-menstrual/>. Acesso em: 8 jun. 2025

art. 156-A, §§ 1º, 9º e 11º, o art. 195, inciso V, § 16º, ambos da CF³²³, e ao art. 130, § 2º, das disposições transitórias da CF³²⁴.

Da leitura desses artigos e seus parágrafos, constata-se que eles atrelam expressamente uma eventual mudança normativa – aumento ou redução de alíquotas dos novos tributos – não somente ao respeito aos princípios jurídicos que regem o ordenamento pátrio, como da legalidade, anterioridade e outros, mas, também e especialmente, a elaboração de um estudo detalhado dos impactos financeiros dessa alteração normativa nos cofres públicos.

Ou seja, dados da ciência das finanças e da política orçamentária do Estado serviriam como uma efetiva fonte de validação da norma tributária posterior, evidenciando, mais uma vez e como ressaltado no primeiro capítulo deste trabalho, a pertinência do uso desses dados no ramo tributário, uma vez que a própria CF assim determina.

E não somente esses fatos econômicos serviriam como base fundacional da modificação das normas tributárias quando de sua aplicação, como também foi evidenciado, nessa EC, a necessidade de se observar dados sociais pertinentes e evidentemente não jurídicos, como se pode observar, por exemplo, da leitura da norma que trata das isenções da Cesta Básica Nacional de Alimentos, art. 8º da EC, abaixo citado:

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal. Parágrafo único. Lei complementar

³²³ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...)

XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo; (...)

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste parágrafo.

§ 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII.

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

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (...)

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.

³²⁴ Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar: (...)

2º Na fixação das alíquotas de referência, deverão ser considerados os efeitos sobre a arrecadação dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e de qualquer outro regime que resulte em arrecadação menor do que a que seria obtida com a aplicação da alíquota padrão.

definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

Percebe-se, no caso da Cesta Básica Nacional de Alimentos, que o aspecto cultural da alimentação de uma população específica foi levado em consideração para concessão de um benefício fiscal de redução de alíquota do IBS e CBS a zero, o que, além de ser apoiado pelas ilações feitas no capítulo de mínimo existencial e da própria seletividade acerca da necessidade de se atentar a variação do conceito de essencial a depender da região e tempo exposto, torna ainda mais evidente que essa reforma tributária abriu mais espaço para a influência direta e indireta de outros ramos sociais no direito tributário.

Além dessas fontes “não jurídicas” que servem de manto à correta aplicação dessas alterações normativas, não se pode olvidar outras relevantes nascentes trazidas pela EC, essas, inegavelmente, de cunho “jurídico”, que servem de base de validação de uma série de outras disposições normativas, além de representarem os limites interpretativos delas, quais sejam, os princípios trazidos junto aos §§ 3º e 4º do art. 145 da CF³²⁵.

Nesses parágrafos, foram promovidos os princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente e necessidade de atenuação dos efeitos regressivos da tributação, demonstrando, com isso, que o sistema nacional de tributação deveria, a partir desse marco e alteração das normas constitucionais, ser aplicado sob a ótica e influência desses expressos ditames principiológicos.

No entanto, em atenção ao tema de estudo proposto por esta dissertação, dois dos princípios mais gerais citados acima se destacam de sobremaneira e serão aqui tratados de forma mais detida, o princípio da Justiça Tributária e da atenuação dos efeitos regressivos da tributação³²⁶, uma vez que, como será ressaltado, guardam estrita relação de identidade e instrumentalidade com o princípio da capacidade contributiva.

Feito esse breve corte metodológico, importante inicialmente salientar que o princípio da justiça tributária já foi esmiuçado junto ao subcapítulo 2.1 desta dissertação, onde restou consolidado que é, ao lado da segurança jurídica e outros, um sobreprincípio que fecunda vários outros no sistema tributário e se utiliza deles como instrumentos para sua atuação concreta.

³²⁵ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.”

³²⁶ Apesar de os outros princípios citados serem relevantes ao correto funcionamento do ordenamento jurídico e auxiliarem no alcance dos objetivos da reforma tributária, dada sua baixa relevância ao deslinde desse trabalho, não será realizado um estudo deles.

Esse princípio, segundo Marcus Abraham³²⁷, encontra suas raízes de justificação na proteção dos direitos mais fundamentais dos contribuintes, como a dignidade da pessoa humana. E não só isso, é um princípio que está intimamente ligado ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, na medida em que atribui um maior equilíbrio à tributação.

Quanto ao princípio da não regressividade, percebe-se que ele já foi tratado de forma incidental no decorrer desta dissertação, notadamente nos capítulos sobre progressividade e da tributação indireta, no entanto, vale trazer ressaltar que ele pode ser configurado quando da diminuição da carga tributária em face do aumento da base de cálculo³²⁸, representando, assim, uma dinâmica funcional oposta ao que se vislumbra quando da aplicação da progressividade.

Neste ponto, Roque Antonio Carrazza, esclarece, ainda, que a tributação desatenta aos ditames da progressividade, aplicando, por exemplo, as alíquotas de maneira fixa mesmo com a variação da base tributável, agravam as desigualdades existentes entre as classes sociais, uma vez que impõem um tratamento idêntico aos contribuintes, onde deveria existir uma devida distinção³²⁹.

Vislumbra-se, da leitura desses excertos doutrinários sobre esses dois princípios, que tanto o princípio da igualdade, quanto da capacidade contributiva foram, mesmo que de maneira oblíqua, veiculados na reforma tributária, funcionando, ora como instrumentos da aplicação da justiça tributária, ora como fundamentos para se evitar a não regressividade.

³²⁷ “Assim, identificamos uma outra função do Direito Tributário: a realização da justiça fiscal. Esse ramo do Direito deixa de ser um mero estatuto protetivo do contribuinte para ganhar vida no debate dos direitos humanos. Continua a ser um eficaz instrumento do Estado a fazer frente a suas necessidades financeiras, como também colabora na redistribuição de riquezas e na realização da justiça social, com respeito à dignidade da pessoa humana e à manutenção do equilíbrio econômico e da prosperidade.

Portanto, sinteticamente, ao tratarmos de justiça na seara tributária, estaremos discutindo temas como a dimensão da carga fiscal, as relações entre fisco e contribuinte e a harmonia do sistema tributário. Tais assuntos ganham sua expressão no campo jurídico pelo debate da capacidade contributiva, no primeiro caso; sobre a igualdade e a equidade, no segundo caso; e, finalmente, sobre a segurança jurídica nas relações fiscais. Harmonizar estes três fatores é o grande desafio de qualquer nação moderna constituída em Estado de Direito, já que a tributação possui um elevado custo social, econômico e político” (ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. p. 82. *E-Book*).

³²⁸ “Um aumento na contribuição menos que proporcional ao aumento na renda leva ao que se pode denominar de tributação regressiva, ou seja, a relação entre o tributo pago e a capacidade econômica é decrescente com o aumento na capacidade econômica” “Já um aumento na contribuição proporcional ao aumento na renda faz com que a relação tributo/capacidade contributiva permaneça constante para qualquer nível de capacidade contributiva; neste caso, teremos uma tributação proporcional.” “Um terceira hipótese é a do aumento na contribuição de modo mais que proporcional ao aumento na capacidade contributiva. Nesta situação, a relação tributo/capacidade contributiva aumenta com o nível de renda, ocorrendo então o que se pode denominar de tributação progressiva” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 74).

³²⁹ “Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (bases de cálculo in concreto) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas. Realmente, impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porque tratam de maneira idêntica contribuintes que, sob o ângulo da capacidade contributiva, não são iguais” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 89).

Em conclusão a essa parte geral, percebe-se que essa progressiva reforma tributária foi equipada com pertinentes instrumentos de natureza principiológica, para modelar e moderar suas normas, e também se abre a utilização de elementos de outras ciências humanas com o fito de trazer maior ancoragem à realidade quando da aplicação delas, pretendendo, com o uso desses mecanismos, atingir, não somente, os seus próprios objetivos, como também aqueles já presentes na CF.

4.2 - CARACTERÍSTICAS GERAIS DA CBS, DO IBS E DO IS

Tratadas das pertinentes fundações dessa reforma tributária, seus objetivos maiores e suas principais balizas, passasse a análise das inovadoras figuras tributárias onde a capacidade contributiva encontra guarida, de maneira que será nesse momento esmiuçado, especialmente, as características fundacionais dessas exações, suas possíveis alocações dentro das classificações citadas no decorrer desse trabalho, os princípios específicos que podem ser a elas aplicados e em que medida isso ocorre.

Exposto isso, ressalta-se que, dentre as inúmeras mudanças perpetradas pela EC, as mais relevantes foram aquelas que determinaram a extinção das conhecidas figuras tributárias do PIS, Cofins, ISS e o ICMS, e a criação, em substituição as figuras anteriores citadas, de duas novas figuras tributárias, a CBS – assumindo o posto do PIS e da Cofins – e o IBS – representando o ISS e o ICMS –³³⁰, além da criação do IS.

A CBS, conforme se depreende do art. 195 da CF³³¹ e do art. 1º da LC n.º 214/2025³³², e o IS, exposto no art. 153 da CF, são de competência da União Federal, enquanto o IBS é de

³³⁰ “A instituição do IBS tem como objetivo e características principais a simplificação da estrutura tributária pela unificação de dois impostos incidentes sobre o consumo de bens e serviços (ICMS e ISS), que adota uma base de incidência ampla sobre importações e operações internas com bens e serviços materiais ou imateriais, inclusive direitos, a sua cobrança no destino (onde o consumidor estiver), a possibilidade de pleno creditamento do IBS pago em cada etapa da cadeia econômica através do princípio da não cumulatividade tributária, a fim de reduzir o ‘efeito cascata’ da tributação, tendo como estrutura o modelo do ‘IVA Dual’, uma vez que incidirá simultaneamente com a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), tributo federal” (ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 377).

³³¹ **CBS** – “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)”

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.”

“Art. 1º Ficam instituídos:

I – o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, de que trata o art. 156-A da Constituição Federal; e

II – a **Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União**, de que trata o inciso V do caput do art. 195 da Constituição Federal.” (g.n.)

³³² **IS** – “Art. 153. **Compete à União instituir impostos sobre:** (...)”

VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.” (g.n.)

competência compartilhada dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, como se pode observar no artigo 156 da CF e no supramencionado artigo 1º da LC³³³.

Especialmente quando tratamos do IBS, ressalta-se que, em conjunto com a criação dessa exação, foi instituída a figura do Comitê Gestor³³⁴ (CG), sendo esse o órgão responsável pela apuração e subdivisão dos valores a serem destinados aos cofres de cada um dos Estados e Municípios da federação, assim como ao Distrito Federal, exercendo, ainda, a função de estabelecer a uniformização de todo o contencioso administrativo fiscal³³⁵.

Apesar dessas peculiaridades do IBS, importante salientar que ele, em igual medida ao que ocorre na CBS, teve atribuído a si uma relevante especificidade funcional que, muito provavelmente, evitará grande quantidade de litígios administrativos e judiciais, qual seja, a menção expressa de que não será cumulativo³³⁶.

Neste ponto, se faz necessário ressaltar que a não cumulatividade, conforme determina Luciano Amaro³³⁷, se desenha no sentido de que a cada nova etapa produtiva, os valores tributários anteriormente recolhidos podem, via de regra, ser utilizados como créditos a serem

³³³ IBS – “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de **competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios**.”

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;
 II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
 III – não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;” (g.n.)

³³⁴ “O Comitê Gestor do IBS terá funções administrativas de natureza tributária, dentre as quais, regulamentar e uniformizar a interpretação e aplicação da legislação, arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e também decidir o contencioso administrativo” (ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 379).

³³⁵ Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (...) III – decidir o contencioso administrativo.”

³³⁶ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...) VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;”

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais; (...) V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (...) § 6º Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.”

³³⁷ “(...) A não cumulatividade obriga a que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 172-173).

deduzidos do pagamento do *quantum debeatur* da próxima etapa.

Ainda tratando dessa dinâmica atinente aos tributos plurifásicos, vale ressaltar o exposto por Regina Helena Costa, que trata a não-cumulatividade como uma efetiva expressão do princípio da capacidade contributiva, evitando que os valores tributários que cheguem ao final da cadeia sejam exorbitantes, como se observa no excerto citado abaixo:

A nosso ver, a não cumulatividade é expressão do princípio da capacidade contributiva, cuja eficácia alcança, também, o contribuinte de fato, impedindo que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, ou de prestação de serviços, que chegam ao consumidor final a preços proibitivos.³³⁸

Importante salientar que, dada a existência dessa determinação legal de não cumulatividade para o IBS e para a CBS, demonstrasse que são tributos incidentes sobre o consumo, portanto, são classificados como tributos indiretos e, por corolário lógico desse enquadramento, há uma dificuldade inerente de se aplicar e confirmar a capacidade contributiva efetiva do contribuinte de fato, como restou sedimentado no subcapítulo 3.3.

Nota-se, ainda, que essa metodologia de tributação, agora incorporada pelo Brasil, é comumente denominada de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e já é conhecida em outros ordenamentos jurídicos mundiais, como, por exemplo, mas não se limitando, a Alemanha³³⁹. No entanto, esse experimentado tipo de tributação foi implementado com algumas particularidades no estado brasileiro, de modo que há incidência de duas espécies tributárias distintas sobre o valor eventualmente agregado a mercadoria fornecida e/ou serviço que for prestado, podendo ser denominado de IVA-Dual³⁴⁰.

Outra importante característica do IVA-Dual brasileiro é que uma de suas principais características reside na não incidência dele próprio sobre suas próprias bases de cálculo³⁴¹,

³³⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 387.

³³⁹ Disponível em: <https://brasil.diplo.de/br-pt/servicos/vistos/reembolsoiva-2609512#:~:text=Ao%20comprar%20mercadorias%20na%20Alemanha,o%20IVA%20pode%20ser%20reembolsado>. Acesso em: 6 mar. 2025.

³⁴⁰ “A Emenda Constitucional n. 132/2023 trouxe novo papel para a lei complementar. No bojo da instituição de um IVA Dual, cuidou o constituinte derivado de assegurar que, conquanto o IBS fosse de competência de Estados e Municípios e a CBS uma contribuição federal, tivessem ambos os tributos o mesmo desenho constitucional. Por essa razão, o art. 149-B do texto constitucional dispõe devem aqueles tributos observarem “as mesmas regras em relação a: (I) – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; (II) – imunidades; (III) – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e (IV) – regras de não cumulatividade e de creditamento” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 73).

³⁴¹ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, ‘b’, IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;”

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

assim como não poderão ser incluídos nas bases de cálculo dos outros tributos ainda constantes em nosso ordenamento jurídico.

Apesar dessa determinação legal acerca do método de apuração da CBS e do IBS ser, aparentemente, incauta, ela traz consigo maior segurança jurídica às relações jurídico-tributárias nacionais e visa obstruir situações como o que ocorreu com o julgamento da famosa “Tese do Século” – exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins³⁴² – e suas múltiplas teses filhotes.

De modo que desafoga, pela via oblíqua de sua literalidade, o judiciário brasileiro e os órgãos jurisdicionais administrativos de discussões que podem ser resolvidas de forma mais eficiente e diminuem, também, o custo operacional dos órgãos jurisdicionais, assim como dos órgãos contábeis dos contribuintes e de fiscalização dos entes tributantes. Nota-se que esse grande avanço na dinâmica de cálculo e cobrança desses tributos, além de conceder maior segurança jurídica às relações entre os sujeitos passivos e ativos, acabou também por adimplir com o princípio da simplicidade, veiculado acima.

Por fim, em se tratando das especificidades mais abrangentes das espécies tributárias aqui expostas, vale ressaltar que o IS foi instituído com o intuito precípuo de desincentivar a comercialização de alguns produtos e eventuais serviços que possam ser considerados como prejudiciais, *e.g.*, ao meio ambiente ou à saúde, como exposto junto ao art. 153, VIII, da CF, já mencionado acima, e aos arts. 409³⁴³ e seguintes da LC n.º 214/2025.

Referido tributo recebeu a alcunha de “imposto do pecado” e será utilizado como um fidedigno meio dissuasório, pela majoração dos valores tributários finais, de comportamentos e práticas dos contribuintes³⁴⁴, induzindo, por meio dessa tributação, comportamentos que são entendimentos pelo Estado como mais benéficos às pessoas – consumo reduzido dessas substâncias, mercadorias e serviços.

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

§ 17. A contribuição prevista no inciso V do *caput* não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, ‘b’, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;”

³⁴² Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/tese-do-seculo-entenda-julgamento-icms-base-pis-cofins>. Acesso em: 28 maio 2025.

³⁴³ Art. 409. Fica instituído o Imposto Seletivo, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

³⁴⁴ “A Emenda Constitucional n. 132/2023 instituiu a figura do imposto seletivo, cobrado sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” (art. 153, VIII, da CR/88). Comumente chamado de “imposto sobre o pecado” (*sin tax*)⁸⁰, o imposto seletivo tem como fito desestimular determinados comportamentos, como o consumo de açúcares e gorduras. Para tanto, requer-se, para além do efeito estimulante, uma verdadeira vocação à indução. Logo, a incidência do imposto seletivo deve relacionar-se com o efeito regulador do tributo, de modo que ao fator arrecadatório é conferida importância secundária” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 454).

Essa exação, conforme determina o § 6º do art. 153, incidirá somente uma vez sobre o valor do produto e/ou serviço – mantendo, pela via oblíqua, também o efeito final da não-cumulatividade citada acima –, poderá ter base de cálculo coincidente de outros tributos e, em divergência do que ocorre nas figuras tributárias citadas acima, integrará a base de cálculo da CBS e do IBS³⁴⁵.

No caso específico dessa figura tributária, percebe-se que, dada sua principal característica identificativa ser a de moldar comportamentos dos contribuintes e não, necessariamente, arrecadar recursos ao Estado, como exposto por Marcos Abraham³⁴⁶, ela deve ser enquadrada como se um tributo extrafiscal fosse.

Esse viável posicionamento na classificação tributária exposta pelo referido autor é também condizente com os descritivos conceituais tratados no subcapítulo 3.4 desta dissertação, uma vez que, quando o órgão legislador seleciona itens que fazem mal à saúde como alvos de uma tributação mais gravosa³⁴⁷, “ignorando”, com isso, os valores que eventualmente poderiam ser arrecadados com essa exação, ele acaba por atribuir a essa figura tributária, uma natureza eminentemente extrafiscal e não fiscal.

Concluí-se da análise da parte geral acima exposta, que, grande parte das inovações normativas presentes na EC foram focadas, especialmente, na alteração da dinâmica da tributação incidente sobre o consumo³⁴⁸, com inclusão de tributos indiretos e de natureza extrafiscal, o que, como desenvolvido nesse trabalho, pode gerar uma série de problemáticas e limitações quando da aplicação e incidência do inalienável princípio da capacidade contributiva junto aos impostos e maior oneração tributária àqueles que menos possuem³⁴⁹.

³⁴⁵ “(...) § 6º O imposto previsto no inciso VIII do **caput** deste artigo: (...)

II – incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

III – não integrará sua própria base de cálculo;

IV – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;”

³⁴⁶ “Sua finalidade é extrafiscal, voltado a desestimular atividades e consumo de produtos que sejam nocivos à saúde ou que tragam danos ecológicos, tais como cigarros e bebidas alcoólicas” (ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 344).

³⁴⁷ “Nesta linha, a tributação deve servir de instrumento para elidir o consumo desenfreado de produtos que, além de não se enquadrarem detre o mínimo vital e não terem caráter de indispensáveis para determinada atividade, são potencialmente causadores de danos à vida e à saúde física e mental da pessoa humana e, portanto, atingem diretamente o direito fundamental à saúde” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al. Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 191).

³⁴⁸ Disponível em: [³⁴⁹ “A principal razão pela qual pobres pagam mais impostos do que os ricos se deve à natureza fortemente regressiva do sistema tributário nacional. Ou seja, a forte predominância dos chamados tributos indiretos, geralmente embutidos no preço final dos bens e serviços, muitos deles que atendem ao consumo dos pobres” \(POCHMANN, Márcio. *Desigualdade e tributação*. In: PISCITELLI, Roberto Bocaccio; ELLERY JR., Roberto; COSTA, Tania. *Reforma Tributária: a costura de um grande acordo nacional*. São Paulo: Editora Atlas, 2009, p. 134\).](https://www.pwc.com.br/pt/consultoria-tributaria-societaria/reforma-tributaria-sobre-o-consumo.html#:~:text=A%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria%20sobre%20o,o%20Imposto%20Seletivo%20(IS), Acesso em: 31 maio 2025.</p>
</div>
<div data-bbox=)

Diante desses fatores, importante trazer a seguir, de forma mais específica, algumas das razões pelas quais se pode concluir que a capacidade contributiva é aplicável em todas as figuras tributárias acima citadas e que, cientes da dificuldade de implementação desse princípio nesses casos, o Congresso Nacional criou, de forma concomitante, os instrumentos do *Cashback* Fiscal e as isenções dos produtos da Cesta Básica Nacional.

4.3 - DO ENQUADRAMENTO CLASSIFICATÓRIO DA CBS E DO IBS COMO IMPOSTOS E NECESSÁRIA APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Após a discriminação dos pontos pertinentes e determinantes que moldam a reforma tributária, assim como os princípios ali expostos que direcionam as legislações posteriores – notadamente a LC n.º 214/2025 –, questiona-se, em vista de todo o exposto neste trabalho, é possível assumir a premissa de que o princípio da capacidade contributiva é aplicável nas 3 (três) figuras tributárias citadas, mesmo sendo uma delas expressamente nomeada como “contribuição”? E a resposta para esse questionamento é sim. Explico.

Inicialmente, importante mencionar que, como ressaltou Luis Eduardo Schoueri³⁵⁰, a atribuição de uma denominação eventualmente errônea a uma determinada figura tributária – como a que ocorreu com neste momento – não é uma temática inovadora em nosso sistema jurídico, dado que, muitas vezes, os entes tributantes visam, com a concessão de uma denominação diversa da realidade fática da figura tributária, se esquivar de certas limitações normativas, como, por exemplo, competência para sua instituição, certos princípios que poderiam reger essas figuras, entre outros balizadores.

Ciente da possibilidade de que esse eventual debate poderia ocorrer, o legislador infraconstitucional, quando da emissão do CTN, expressamente determinou, em seu art. 4º³⁵¹, que a mera atribuição de um *nomen juris* a uma figura tributária não é capaz de alterar sua natureza, sendo necessário, ao exegeta do direito, avaliar profundamente o fato gerador dessa

³⁵⁰ “Irrepreensível o inciso I do art. 4º acima, já que são fartos os exemplos de tributos que recebem as mais inusitadas denominações para afastar-se de limitações à tributação. Num ambiente em que União, Estados, Distrito Federal e Municípios têm suas competências para instituição de impostos regulada pela Constituição, explicam-se facilmente as tentativas de algumas dessas pessoas jurídicas de direito público ultrapassarem seus limites, criando tributos além de sua competência, disfarçados de outros nomes. Assim, haverá ‘contribuições’, ‘taxas’ e quejandos que nada mais são que impostos, instituídos além da competência dos entes que os instituíram. Ou seja: como a Constituição Federal é rígida quanto aos impostos que cada ente pode instituir, é comum que uma pessoa jurídica de direito público pretenda instituir imposto não previsto entre os de sua competência, valendo-se do artifício de não os denominar ‘Impostos’, como se pela denominação fosse possível mudar sua natureza” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 159).

³⁵¹ “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

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

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

figura, para que então, se possa efetivamente qualificá-la como uma ou outra figura.

Diante disso, vale rememorar as classificações previamente adotadas e trazidas nesse trabalho, assim como, se faz importante mais uma vez ressaltar as mais elementares características doutrinárias de cada uma das espécies tributárias presentes nessas classificações, para que se possa, pautado nesses fatores, constatar que, efetivamente, a CBS, apesar do nome a ela atribuído, é um imposto.

Assim, exordialmente, salientasse que me filio ao entendimento doutrinário trazido por Geraldo Ataliba³⁵² que ressalta que a classificação tributária pertinente ao nosso ordenamento jurídico é aquela exposta expressamente junto ao art. 145 da CF, onde restou subdividido os tributos em 3 (três) espécies tributárias diversas, quais sejam: **(i)** impostos; **(ii)** taxas; e **(iii)** contribuição de melhoria, ou seja, a teoria tripartite.

De maneira que, ao contrário do que expõe, atualmente, Regina Helena Costa, defensora da teoria pentapartite³⁵³, tanto as contribuições gerais, quanto os empréstimos compulsórios, devem ser enquadrados não como espécies próprias de tributos, mas sim, como uma das figuras presentes na teoria tripartite, podendo ser, ora considerados como taxas, ora como impostos, a depender de suas características definidoras e funções dentro do sistema³⁵⁴.

O estabelecimento dessa necessária classificação é de essencial importância dado que, conforme ressaltou Geraldo Ataliba³⁵⁵, a depender da espécie tributária que se encontra sob estudo, o arcabouço jurídico que lhe norteia é completamente diverso, sendo, inclusive, afetada a incidência ou não do princípio da capacidade contributiva.

Neste sentido, ressalta-se mais uma vez que, em decorrência das descrições conceituais

³⁵² “49.6 A Constituição de 1988 refere-se a impostos, taxas e contribuições, adotando o critério tricotômico, na verdade, com notável coerência, ao estabelecer os princípios (explícitos e implícitos) e regras informadoras do regime de cada espécie, desdobra-se harmonicamente” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 15. tir. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. p. 125).

³⁵³ “Revendo o posicionamento por nós anteriormente adotado, segundo o qual as espécies tributárias são apenas três (impostos, taxas e contribuição de melhoria), porquanto o empréstimo compulsório e as demais contribuições constituem apenas variações daquelas figuras, consoante a primeira corrente doutrinária mencionada, parece-nos não ser esse o entendimento que melhor traduz o regime da Constituição de 1988, por ser possível dela extrair, claramente, serem cinco as espécies tributárias” (COSTA, Regina Helena, *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., p. 128-129).

³⁵⁴ “Diversos doutrinadores seguem a classificação tripartite (impostos, taxas e contribuição de melhoria) dos tributos, como fixado pelo legislador constituinte. Nesse sentido, v.g., Oliveira, Horvath e Tambasco (1993, p. 42-44). Para essa linha de ensino, os empréstimos compulsórios são redutíveis aos impostos, enquanto as contribuições sociais são redutíveis ora a impostos, ora a taxas” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, 3. ed., cit., p. 303).

³⁵⁵ “49.2 O próprio sistema constitucional adota uma classificação dos tributos e faz derivarem consequências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional estão princípios e regras diferentes, e peculiaridades, aplicáveis com exclusividade – e relevantes efeitos – às diversas espécies e subespécies de tributos” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*, cit., p. 124).

das espécies tributárias constantes na teoria classificatória tripartite e com fulcro no próprio texto constitucional, § 1º do art. 145, a capacidade contributiva é um princípio de aplicação exclusiva quando se estiver diante de um imposto³⁵⁶ e não às taxas ou à contribuição de melhoria, que terão outras normas que as regem.

E é em vista desses nevrálgicos pontos que se começa a ter uma maior ciência do imbróglio aqui exposto, com base nas premissas doutrinárias adotadas por esse trabalho, temos os seguintes pontos de referência: **(i)** a CBS, como figura tributária autônoma, não existe, devendo ela ser enquadrada em uma das figuras presentes no art. 145 da CF; e **(ii)** se classificada como taxa ou contribuição de melhoria, o princípio da capacidade contributiva não pode ser aplicado como seu balizador.

Como consequência lógica dessas balizas e com o intuito de se chegar nas conclusões aqui tratadas, temos que nos debruçar novamente nas definições doutrinárias dessas espécies de tributos e, especialmente, no funcionamento da CBS, uma vez que, como exposto acima, é somente com a devida definição do fato gerador do tributo – e análise de suas características mais profundas – que se pode viabilizar sua coerente classificação.

Neste sentido, vale mais uma vez ressaltar que, conforme expõe Renato Lopes Becho³⁵⁷, os impostos são considerados tributos desvinculados, e devem ser assim classificados quando se vislumbrar da leitura de sua norma o fato de que, para sua existência e cobrança, não haja qualquer contraprestação necessária de ser concedida pelo Estado. Sendo necessário, somente, a constatação de uma determinada ação praticada exclusivamente pelo próprio contribuinte.

Em contrapartida, tanto as taxas³⁵⁸, quanto a contribuição de melhoria³⁵⁹ são espécies

³⁵⁶ “A capacidade contributiva é, pois, o princípio de regência para os impostos. Para as taxas e a contribuição de melhoria, como veremos em breve (próximos capítulos), são outros princípios que as regerão. Todavia, o rótulo capacidade contributiva aceita conteúdo mais elástico, abarcando outros princípios que podem ser vistos sem sentido estrito, como o princípio da retributividade (para as taxas) e o princípio da proporcionalidade do benefício especial recebido (para a contribuição de melhoria). É nesse sentido o usado por Sacha Coêlho (1991, p. 46 e 88)” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, 3. ed., cit., p. 235).

³⁵⁷ “Os impostos são conhecidos, também, por suas siglas, como IRPF, IPI, ICMS, IPVA, IPTU, etc. Voltando a tratar da materialidade desses tributos, vejamos como seus critérios materiais contêm a descrição de atuações independentes do Estado. O Imposto sobre a Renda (IR), por exemplo, tem como materialidade auferir renda, o que é independente de qualquer atividade estatal. As materialidades do ICMS são realizar operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A materialidade do IPTU é ser proprietário de imóvel predial e territorial urbano. Conforme o citado art. 16 do CTN, em nenhuma dessas descrições há atividade estatal sendo mencionada, ao contrário do que ocorre nas taxas e na contribuição de melhoria, como será exposto em breve” (*Idem, ibidem*, p. 231).

³⁵⁸ “O imposto, como vimos anteriormente, incide sobre materialidades que independem do Estado. As taxas, ao contrário, possuem na descrição do critério material uma atuação estatal, diretamente referida ao contribuinte. A atuação estatal será o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço público, como procuraremos deixar mais evidenciado nos próximos itens” (*Idem, ibidem*, p. 244).

³⁵⁹ “Não é a leitura que fazemos do Texto Constitucional, art. 145. A interpretação sistemática dos incisos I a III do indicado artigo nos leva a concluir que o tributo cuja materialidade seja uma atuação do contribuinte é o imposto, os tributos cuja materialidade seja uma atuação estatal serão as taxas e o tributo que prevê a atuação

tributárias caracterizadas pela sua vinculação para com algum tipo de atuação específica do Estado, de maneira que são espécies tributárias que fazem referência não especificamente a uma ação do contribuinte, mas, sim, ao eventual benefício e/ou serviço que ele possa ter auferido com essa relação jurídico-tributária.

E é exatamente com base nessas diferenciações cabais dos descritivos conceituais expostos acima que a doutrina afirma que os princípios infirmadores para cada uma das espécies tributárias poderiam/deveriam ser diferentes, sendo, por exemplo, o princípio da proporcionalidade do benefício auferido³⁶⁰ utilizado quando tratamos da contribuição de melhoria e, quando se está diante da figura das taxas, é o princípio da referibilidade³⁶¹ que deve ser empregado e não a capacidade contributiva.

Em decorrência desses mandamentos doutrinários que definem claramente o que poderia ser considerado como imposto ou não, e a necessidade de respeito dessa espécie tributária ao princípio da capacidade contributiva, passasse a análise da letra da lei que instituiu a CBS e que demonstra, na realidade, a utilização de uma nomenclatura errônea a essa espécie tributária que, em igual medida ao IBS, é um imposto sobre bens e serviços, mas de competência da União, devendo ele ser também regido pela capacidade contributiva³⁶².

Exposto isso, quando da análise das normas constitucionais que criaram as figuras tributárias do IBS e da CBS, art. 156-A da CF e art. 195, V, ambos da CF, e os art. 3^o³⁶³ e

estatal, mas em cuja materialidade está a valorização imobiliária decorrente dessa atuação, especificamente por uma obra pública, é a contribuição de melhoria. Os entes tributantes estão limitados a cobrar o valor do custo de sua atuação apenas nas taxas. Essa nos parece ser a interpretação mais científica, que melhor organiza a tributação” (*Idem, ibidem*, 3. ed., cit., p. 275).

³⁶⁰ Conforme vimos acima (Capítulo IX, item 2), o princípio da capacidade contributiva pode ser entendido em sentido largo, como o faz Sacha Coêlho (1991, p. 46-47). Nesses termos, referido princípio rege os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria (Coêlho, 1991, p. 88). Ou, então, podemos compreender a capacidade contributiva em sentido mais restrito. Nesse caso, o princípio informador ou regedor da contribuição de melhoria será o da atribuição da mais-valia imobiliária, como fixado por Geraldo Ataliba (1996, p. 154), com a adesão de Soares de Melo (2001, p. 67) ou, nas palavras de Roque Carrazza (2010, p. 578), o princípio da proporcionalidade ao benefício especial recebido. O rótulo pode variar, mas o conteúdo, a significação, é a mesma: na contribuição de melhoria, a capacidade contributiva será demonstrada pela valorização imobiliária decorrente de obra pública, sendo que a tributação tem ser proporcional ao benefício obtido, pelo particular, motivado pela atuação do Estado. (*Idem, ibidem*, 3. ed., cit., p. 277-278).

³⁶¹ “Assim, o princípio que rege as taxas é o princípio da retributividade: o custo da taxa, para o contribuinte, deve ser correlato ao custo do serviço ou do exercício do poder de polícia para o Estado (ATALIBA, 1991, p. 170; CARRAZZA, 2010, p. 561-565; COSTA, R. H., 1996, p. 56; CARRAZZA, E. N., 1992, p. 64; BUSSAMARA, 2003, p. 143 e s.)” (*Idem, ibidem*, p. 268).

³⁶² “Diante das barreiras políticas, o Congresso Nacional, atuando com constituinte derivado, não previu a criação de um único imposto sobre o valor agregado, mas determinou a criação de um imposto e uma contribuição, prevendo regras legais para que venham a ter a mesma natureza jurídica. Por isso, IBS e CBS são dois impostos, com denominações diferentes” (BECHO, Renato Lopes. A Criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). In: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coord.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: Editora NSM, 2024. p. 104).

³⁶³ Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se: (...)

II – fornecimento:

a) entrega ou disponibilização de bem material;

seguintes da LC n.º 214/25 – assim como o IS, mais adiante tratado –, percebe-se não haver nenhum tipo de encadeamento entre suas hipóteses de incidência com uma atuação específica do Estado, como, por exemplo, fiscalizar algo, construir determinada obra, etc., atribuindo, na realidade, a necessidade do operador do direito constatar as ações praticadas, exclusivamente, pelos contribuintes, como prestar serviços e circular mercadoria, para se viabilizar a incidência e eventual cobrança desses tributos.

Nota-se, inclusive, que a legislação que criou e instituiu a CBS, se utiliza das mesmas hipóteses de incidência do IBS, inclusive, com remissão expressa aos artigos e dispositivos desse segundo tributo, sendo alvo dessa exação os mesmos bens e serviços eventualmente circulados e/ou prestados pelos contribuintes.

A CBS, portanto, possui como principal diferenciação do IBS o fato de que os valores que são por ela arrecadados serão destinados, exclusivamente, para o financiamento da seguridade social, mantendo, no entanto, inalterada a hipótese de incidência dessa “contribuição”³⁶⁴, que é caracterizada pela prática de algum ato mercantil por parte dos próprios contribuintes, e não alguma prática/ato do Estado.

A repercussão dessas constatações é categórica, a CBS, em igual medida do IS e do IBS, deve ser classificada como um tributo não vinculado, dado que o fator que enseja a incidência dessa tributação não possui filiação a uma contraprestação exata e pormenorizada a ser praticada pelo Estado, mas sim, a uma ação do contribuinte.

Neste ponto, vale ressaltar que, o fato de que a destinação dos recursos dessa “contribuição” ser para o financiamento da seguridade social não tem o condão de alterar essa classificação, uma vez que, como já exposto, além do fator determinante para se catalogar um tributo como vinculado ou não residir no aspecto material do tributo – hipótese de incidência – , a destinação dos recursos angariados pelo ente tributante não é um tema de interesse primordial

b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;

c) prestação ou disponibilização de serviço;

§ 1º Para fins desta Lei Complementar, equiparam-se a bens materiais as energias que tenham valor econômico.

§ 2º Incluem-se no conceito de fornecedor de que trata o inciso III do caput deste artigo as entidades sem personalidade jurídica, incluindo sociedade em comum, sociedade em conta de participação, consórcio, condomínio e fundo de investimento.

³⁶⁴ “Outra regra de unificação está no art. 195, parágrafo 6º, da CF/88: “Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, parágrafo 1º, I a VI, VIII, X a XIII, parágrafo 3º, parágrafo 5º, II a VI e IX, e Parágrafos 6º a 11 e 13”. Os dispositivos normativos listados são, basicamente, os que veiculam as características do IBS. As exceções, na mesma linha, são aquelas que não se aplicariam à CBS, tais como distribuição de receita entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (BÉCHO, Renato Lopes. *A Criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)*. In: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coord.). *Coletânea 100 anos do CARF*, cit., p. 103).

ao direito tributário³⁶⁵, logo, o uso desses dados como padrão para distinção classificatória não é pertinente para o ramo do direito aqui tratado³⁶⁶.

Neste sentido, da simples leitura dos dispositivos normativos que estabelecem as RMIT desses tributos citados, depreende-se que as hipóteses de incidência desses tributos são pertinentes aos impostos e não às taxas ou, muito menos, a contribuição de melhoria, uma vez que não estão vinculadas a um serviço que possa ser praticado pelo Estado ou mesmo uma eventual valorização dos imóveis dos contribuintes dessas espécies tributárias.

Classificada, portanto, a CBS como um tributo não vinculado e, por consequência lógica disto, um autêntico imposto, vislumbre a necessária aplicação e regência da capacidade contributiva sobre ela, devendo, também, essa espécie tributária respeitar os ditames principiológicos expostos junto à CF que condicionam esse princípio, como da Justiça e Igualdade³⁶⁷, ou que são utilizados pela capacidade contributiva como meios de sua viabilização no mundo das concretudes, como o princípio da progressividade³⁶⁸.

Expostas as razões que motivaram a classificação da CBS como um verdadeiro imposto, importante destacar que não restam muitas dúvidas quanto a classificação do IBS³⁶⁹ e do IS³⁷⁰ como impostos, seja pelo *nomen juris* a eles concedidos, seja pelas suas características não vinculadas e estipulação de regras de incidência claramente atreladas a eventuais ações e

³⁶⁵ “1.4 Esta ponderação enseja evidenciar que o objeto da norma tributária não é o dinheiro, transferido aos cofres públicos, mas sim o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos. As obrigações de dar têm um objeto que é o comportamento consistente em dar alguma coisa. Esta coisa é objeto material do comportamento, o qual, à sua vez, é objeto do comando” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*, cit., p. 21-22).

³⁶⁶ “Como visto, o tributo é uma das fontes de financiamento do Estado, ou seja, é uma das receitas públicas. Por isso, tanto o direito financeiro quanto o direito tributário estudam o tributo. A diferença é que o direito financeiro vai além do direito tributário. Com o pagamento do tributo, por exemplo, extingue-se a relação tributária, mas não a financeira, pois as despesas públicas fazem parte dessa matéria. Além disso, o direito financeiro aborda outras formas de receitas públicas, enquanto o direito tributário só abrange os tributos. A Constituição Federal estipulou, dentro do capítulo dedicado ao sistema tributário nacional, uma seção que trata da repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162). A partir do art. 163, inicia o capítulo dedicado às finanças públicas. Em verdade, a repartição de receitas tributárias não é mais um tema afeto ao direito tributário, já fazendo parte do direito financeiro, em acepção ampla” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, 3. ed., cit., p. 56).

³⁶⁷ “No capítulo do sistema tributário nacional, encontra-se, nos princípios gerais, a explicitação da solidariedade, sob o manto do Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal). Daí, pois, mais uma vez, concluir-se que atende ao Princípio da Igualdade a eleição, pelo legislador, de uma hipótese que permita distinguir entre os que têm e os que não têm capacidade contributiva” (SCHOERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 366).

³⁶⁸ “Ter-se-ia, então, a progressividade como exigência do Princípio da Capacidade Contributiva, já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício, relativamente àqueles com maior capacidade contributiva” (*Idem, ibidem*, p. 421).

³⁶⁹ “A lei Complementar instituirá o imposto sobre bens e serviços – IBS – de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios. Ofende o princípio discriminador dos impostos, que faz parte do princípio federativo (...)” (HARADA, Kiyoshi. *Comentários à Reforma Tributária aprovada pela EC n.º 132/2023*: artigo por artigo. 1. ed. São Paulo: Editora Rideel, p. 19).

³⁷⁰ “O inciso VIII do *caput* do artigo 153 institui a favor da União o imposto incidente sobre produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, com suposta finalidade ordinatória. Ficou conhecido como Imposto Seletivo – IS. (...)” (*Idem, ibidem*, p. 13).

práticas realizadas exclusivamente pelos contribuintes e não do Estado, impossibilitando, com isso, seus enquadramentos como se taxa ou contribuição de melhoria fossem.

Notadamente com relação ao IS, vale realizar um breve desvio para salientar que as especificidades atreladas ao uso da capacidade contributiva em seus contornos será tema de um subcapítulo próprio, dado que, diferentemente da CBS e do IBS, ele é um tributo com característica eminentemente extrafiscal e possui dinâmicas distintivas importantes de serem melhor esmiuçadas.

Diante de todo o exposto, concluiu-se que todos esses tributos recém-incluídos no ordenamento jurídico pátrio são classificados como impostos, portanto, afeitos ao princípio da capacidade contributiva e, como exposto alhures, incidem sobre bens e serviços de consumo de toda a população³⁷¹.

No entanto, conforme ressaltado acima, a tributação indireta gera algumas peculiaridades especialmente quando da aplicação do princípio da capacidade contributiva, de maneira que o legislador, atento a esses pontos, trouxe alguns arrojados instrumentos com o fito de amenizar, por exemplo, os efeitos regressivos da tributação³⁷² e proteger, especialmente, o mínimo vital da população vulnerável tanto na CBS quanto no IBS, doravante denominados de *Cashback* Fiscal e Cesta Básica Nacional, ambos destrinchados neste momento.

4.3.1 DO *CASHBACK* FISCAL NA CBS E NO IBS

O progressista instituto jurídico do *Cashback* Fiscal se encontra respaldado, inicialmente, na CF, pelo § 5º, inciso VIII, e 12º do art. 156-A³⁷³, no caso da IBS, e no inciso V, § 18º, do art. 195³⁷⁴, para a CBS, sendo, posteriormente, regulamentado junto aos arts. 112

³⁷¹ “A reforma tributária está parcial centrada na unificação de tributos incidentes sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI e Contribuições Sociais do PIS e da COFINS) resultando na instituição dos Impostos incidentes sobre Bens e Serviços – IBS – a ser compartilhado pelos estados, Distrito Federal e municípios, de um lado, e de outro lado a criação de Contribuição Incidente sobre Bens e Serviços – CBS –, na verdade, um IBS federal, pois tem fato gerador, a mesma base de cálculo e os mesmos contribuintes” (*Idem, ibidem*, p. 4).

³⁷² “Em atenção à regressividade, característica preponderante nos sistemas de tributação sobre o consumo, a Emenda Constitucional n. 132/2023 incluiu o § 4º no art. 145 da Constituição da República, cuja redação dispõe que as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. Dito de outro modo, espera-se que a feição igualitária da capacidade contributiva impeça que sejam mais atingidos pela tributação aqueles que possuem menor capacidade de dispor de recursos. Sua inclusão no art. 145 da Constituição Federal evidencia que essa busca não se faz apenas para um tributo, mas a partir de seu conjunto” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 462).

³⁷³ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)”

§ 5º Lei complementar disporá sobre: (...)

VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;”

³⁷⁴ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da

a 124 da LC n.º 214/25, mais adiante trazido, que disponibilizou um capítulo específico para tratar do *cashback* tanto no caso do IBS quanto no caso da CBS.

Essa legislação nacional trouxe a conceituação exordial de que o *Cashback* Fiscal se desenharia como um instituto jurídico responsável pela devolução dos valores cobrados a título de CBS e IBS para as pessoas físicas integrantes de famílias consideradas de baixa renda, que fossem residentes do território nacional e que estivessem com a inscrição regular no Cadastro de Pessoa Física (CPF), como se observa abaixo:

Art. 112. Serão devolvidos, nos termos e limites previstos neste Capítulo, para pessoas físicas que forem integrantes de famílias de baixa renda:

I – a CBS, pela União; e

II – o IBS, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Art. 113. O destinatário das devoluções previstas neste Capítulo será aquele responsável por unidade familiar de família de baixa renda cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), conforme o art. 6º-F da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, ou por norma equivalente que a suceder, e que observar, cumulativamente, os seguintes requisitos:

I – possuir renda familiar mensal per capita de até meio salário-mínimo nacional;

II – ser residente no território nacional; e

III – possuir inscrição em situação regular no CPF. (...)

A doutrina que começou a se debruçar sobre esse tema já trouxe a ideia de que esse é um instituto bastante respeitável e que cumpre com alguns dos principais intentos do Estado, especialmente aqueles voltados a reduzir discrepâncias econômico-sociais do país³⁷⁵, de modo que, com a devolução parcial desses tributos para aqueles que menos possuem, a diferença econômica entre as classes, mesmo que ainda de forma tímida, seria reduzida.

Luís Eduardo Schoueri³⁷⁶, ressaltou, ainda, que a criação do instituto da devolução integral ou parcial de valores recolhidos a título da consagração da relação jurídica-tributária não é inovadora no mundo e nem mesmo na República Brasileira, podendo ele ser vislumbrados em outros países Sul-Americanos, como Colômbia e Bolívia, e dentro do ordenamento jurídico pátrio, junto à legislação do Rio Grande do Sul³⁷⁷.

lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (...)

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do **caput** a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.”

³⁷⁵ “O IBS pago poderá ser devolvido para as pessoas físicas de baixa renda através do sistema de *cashback*, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, sendo que os limites e os beneficiários da restituição serão definidos em lei complementar (inciso VIII, § 5º, art. 156-A, CF/88)” (ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 379).

³⁷⁶ “O retorno integral ou parcial dos valores referentes aos tributos sobre o consumo não é um modelo novo. A política do *refundable taxes* é amplamente adotada em outras jurisdições, como a Colômbia, a Bolívia e o Canadá. No Brasil, as primeiras propostas para instituição do sistema de *cashback*, chamadas de ‘isenções personalizadas’, foram implementadas em estados específicos, como o Rio Grande do Sul” (SCHOERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 463).

³⁷⁷ Lei do Estado do Rio Grande do Sul n. 15.576, de 29 de dezembro de 2020, e Decreto n. 56.145, de 20 de

Ainda tratando da obra do referido doutrinador, vale ressaltar que, no entender desse importante jurista, a implementação do *Cashback* Fiscal é uma resposta direta a ineficiência do sistema tributário nacional em evitar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo³⁷⁸, uma vez que, a desoneração das alíquotas de bens e serviços essenciais acaba por falhar na correta identificação da capacidade contributiva dos consumidores finais.

Outro importante apontamento realizado por Schoueri sobre esse instituto se refere a real efetividade do *CashBack* Fiscal em reduzir as desigualdades sociais quando comparado com outras políticas públicas – de cunho tributário ou não –, como as isenções praticadas na cesta básica nacional, mais adiante esmiuçadas, e o Bolsa Família, especialmente, em vista do efetivo custo dispendido pelo Estado para manutenção de cada uma dessas políticas³⁷⁹.

Essas constatações não foram feitas de forma aleatória pelo referido autor, de modo que ele se embasou nos pertinentes dados angariados e tratados por importantes órgãos e institutos, como o Centro de Cidadania Fiscal, Receita Federal do Brasil (RFB) e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que evidenciaram um custo maior dispensado pelo Estado junto à desoneração da cesta básica e menor para manutenção do bolsa família ou o *cashback* fiscal.

No entanto, em sentido contrário ao que se poderia imaginar, a redução da desigualdade social foi maior quando da aplicação de políticas públicas como o bolsa família e o *Cashback* Fiscal, sendo menos eficazes as isenções da cesta básica, isso por que, segundo o estudo do Centro de Cidadania Fiscal (**Anexo V**), os valores isentados de itens da cesta básica não somente beneficiam os mais ricos, como também, pelo fato de que não estariam sendo repassadas essas reduções aos consumidores finais de baixa renda, como se pode observar do excerto trazido:

outubro de 2021, que instituem o Programa DEVOLVE-ICMS.

³⁷⁸ “A adoção do sistema de *cashback* em contraposição à diferenciação de alíquotas é uma resposta direta à ineficiência desse modelo na mitigação do efeito regressivo da tributação sobre o consumo. Ao se considerar que, como visto acima, a desoneração de produtos essenciais é aproveitada por contribuintes de distintas capacidades contributivas e que a desoneração de alíquotas não é necessariamente aproveitada pelo consumidor final, o objetivo almejado pelas desonerações sobre produtos básicos, em termos de combate à regressividade – e, por consequência à desigualdade – é ineficiente” (SCHOERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 463).

³⁷⁹ “Sobre esse aspecto, a análise conduzida pelo Centro de Cidadania Fiscal, à luz de dados da Receita Federal e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, apontou que a implementação da desoneração de produtos da cesta básica, no exercício de 2017, acarretou custos anuais próximos a R\$ 43,7 bilhões, ao passo que *cashback*, próximo aos programas de transferência direta de renda (e.g., Bolsa Família), teria um custo aproximado de R\$ 32,9 bilhões.

À época do levantamento, o custo do programa Bolsa Família totalizou R\$ 29 bilhões, valor menor que o retorno do *cashback* e mais efetivo na redução das desigualdades. Conforme apontado por Kanczuk, a renúncia fiscal de 1 bilhão de reais nos itens da cesta básica resulta em uma diminuição de apenas 0,005% no Índice de Gini, enquanto o mesmo montante investido no Bolsa Família proporciona uma redução de 0,06%. Em síntese, a análise demonstra que a transferência direta de renda torna os programas como o Bolsa Família e o *cashback* 12 vezes mais eficientes na diminuição de desigualdades quando comparados à desoneração da cesta básica” (SCHOERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 463).

No entanto, essa política tributária como estratégia de mitigação de problemas sociais é ineficiente, uma vez que beneficia também os mais ricos, que tendem a consumir alimentos mais caros dentre aqueles listados na cesta básica¹, além de consumirem em maior quantidade. Assim, enquanto os mais pobres gastam mais em termos relativos com os bens da cesta básica (em proporção de sua renda), os mais ricos se destacam em termos absolutos.

Outra crítica à desoneração da cesta básica é que as reduções das alíquotas dos impostos sobre o consumo não têm sido repassadas aos preços. Uma pré-condição para as desonerações alcançarem os seus objetivos sociais e distributivos é que a redução da tributação seja repassada para os consumidores em forma de preços menores. Se o mercado fosse perfeitamente competitivo, esse repasse ocorreria, contudo os mercados são usualmente imperfeitos.³⁸⁰

Percebe-se, do que foi exposto pelo referido estudo, que dada a ineficácia parcial das isenções na cesta básica para mitigar as desigualdades sociais, outros instrumentos devem ser também utilizados, como é o caso do *CashBack* Fiscal, que pode evitar, por exemplo, o não intentado aumento dos lucros das empresas que as isenções podem proporcionar, uma vez que os tributos seriam efetivamente recolhidos por elas, mas, ao final, poderiam ser devolvidos aos contribuintes de fato e que efetivamente precisariam desse estorno.

Nota-se que essa importante certificação e crítica faz referência, mesmo que de maneira inadvertida, a algumas das premissas e ilações trazidas por esse trabalho, especialmente, aquelas expostas junto ao subcapítulo 3.3, que trata dos tributos diretos e indiretos, onde restou evidenciado que quando tratamos de impostos indiretos, o ônus financeiro dessa tributação é repassado pelo contribuinte de direito ao consumidor final, contribuinte de fato³⁸¹.

Neste ponto, vale ressaltar que tanto a CBS, quanto o IBS, podem ser classificados como impostos indiretos, e esse possível enquadramento encontra respaldo, não somente, pela leitura conjugada do texto legal³⁸² e dos ditames doutrinários, mas, especialmente, pela própria

³⁸⁰ Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnmbpcajpcgglefndmkaj/https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P_pof_2017_para_publicacao.pdf. Acesso em: 6 maio 2025.

³⁸¹ “Uma classificação, de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos, é a que divide os tributos em *diretos e indiretos*. Os primeiros são devidos, ‘de direito’, pelas mesmas pessoas que, ‘de fato’, suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, ‘de direito’, por uma pessoa (dita ‘contribuinte de direito’), mas suportados por outra (‘contribuinte de fato’): o ‘contribuinte de direito’ recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o ‘contribuinte de fato’; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 111).

³⁸² Art. 117. As devoluções previstas neste Capítulo serão calculadas mediante aplicação de percentual sobre o valor do tributo relativo ao consumo, formalizado por meio da emissão de documentos fiscais.

§ 1º O regulamento estabelecerá regras de devolução por unidade familiar destinatária e por período de apuração das devoluções, de modo que a devolução seja compatível com a renda disponível da família.

§ 2º Para determinação do tributo a ser devolvido às pessoas físicas, nos termos do *caput* e do § 1º deste artigo, serão considerados:

I – o consumo total de produtos pelas famílias destinatárias, ressalvados os produtos sujeitos ao Imposto Seletivo, de que trata o Livro II desta Lei Complementar;

II – os dados extraídos de documentos fiscais vinculados ao CPF dos membros da unidade familiar, que acobertem operações de aquisição de bens ou serviços exclusivamente para consumo domiciliar;

III – a renda mensal familiar disponível, assim entendida a que resulta do somatório da renda declarada no CadÚnico a valores auferidos a título de transferência condicionada de renda;

instituição do *Cashback* Fiscal, uma vez que esse instrumento só poderia estar investido de lógica e validade, caso o contribuinte de baixa renda – contribuinte de fato – tivesse efetivamente desembolsado valores próprios e arcado com o ônus tributário, mesmo que de forma indireta, da totalidade da operação praticada pelo contribuinte de direito.

Corroborando com tais ilações, vale ressaltar que a LC n.º 214/2025 deixou claro, em seu art. 120³⁸³, que o valor eventualmente devolvido aos contribuintes de baixa renda não poderia superar o *quantum debeatur* recolhido aos cofres públicos com essa operação. Com isso, evidencia-se o fato de que não se trata de um instrumento de repasse de bens do Estado à sua população vulnerável, como o Bolsa Família, mas uma efetiva devolução de valores de IBS e CBS recolhidos na operação.

Quanto a classificação desses impostos como indiretos, vale aqui fazer um breve desvio para trazer o entendimento contrário de Kiyoshi Harada³⁸⁴, ressaltando que não seria possível classificar esses impostos como indiretos, uma vez que sua dinâmica de cálculo seria por fora, o que, resulta, no entender desse doutrinador, na impossibilidade de se repassar os valores tributários ao consumidor final.

Apesar do plausível raciocínio deste doutrinador, ousou discordar de suas conclusões, uma vez que, conforme exposto acima, o consumidor final, independentemente do método de cálculo dos tributos, paga o “valor cheio” desse bem e/ou serviço essencial, uma vez que ele não tem a opção de não pagar o tributo para adquirir esses bens e serviços, arcando, com isso, com todo o ônus tributário da cadeia produtiva.

Feito esse breve desvio, conforme ressaltado, a tributação indireta é um tipo de exação que possui uma série de problemáticas atreladas ao seu funcionamento, produzindo alguns nefastos efeitos junto à sociedade e de difícil resolução, como, por exemplo, a atribuição de um

IV – os dados extraídos de publicações oficiais relativos à estrutura de consumo das famílias;

V – as regras de tributação de bens e serviços previstas na legislação.

³⁸³ “Art. 120. Em nenhuma hipótese a parcela creditada individualmente à família beneficiária nos termos deste Capítulo poderá superar o ônus do tributo suportado relativo à CBS, no caso da devolução a que se refere o inciso I do *caput* do art. 112, e o ônus do tributo suportado relativo ao IBS, no caso da devolução a que se refere o inciso II do *caput* do art. 112 desta Lei Complementar, incidentes sobre o consumo das famílias.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no *caput* deste artigo, o ônus do tributo suportado pelas famílias destinatárias poderão ser aferido com base em documentos fiscais emitidos ou pelos procedimentos de cálculo detalhados no art. 119 desta Lei Complementar.”

³⁸⁴ “VIII – Devolução do imposto a pessoas físicas – *CASHBACK*

Esse é um dos dispositivos mais polêmicos. Fala-se em devolução do imposto para reduzir desigualdade de renda. Em relação ao ICMS a norma estaria correta, pois esse imposto é embutido no preço que é pago pelo consumidor final, que acaba sendo o contribuinte de fato. Mas o IBS é tributado por fora, isto é, o encargo financeiro do imposto é suportado exclusivamente pelo contribuinte, que não terá como repassar ao consumidor final por via de repercussão econômica” (HARADA, Kiyoshi. *Comentários à Reforma Tributária aprovada pela EC n.º 132/2023*, cit., p. 27).

efeito regressivo à prática exacional³⁸⁵.

E, além da majoração dos efeitos regressivos à tributação – também rechaçado pela EC –, ela também traz demasiada dificuldade à aplicação do princípio da capacidade contributiva junto aos casos concretos, especialmente pelo fato de que há um grande desafio na identificação de qual seria, efetivamente, a capacidade contributiva de cada um dos consumidores finais, uma vez que todos os extratos sociais da população podem consumir, por exemplo, os produtos de primeira necessidade.

Ou seja, independentemente do fato do *Cashback* Fiscal ser um instrumento de importante implementação e hábil, até certa medida, para reduzir as desigualdades sociais, dada a dinâmica tributária trazida na reforma e a natureza dos tributos onde ela reside, tornam sua implementação dificultosa e incompleta, uma vez que nem sempre se poderá ter ciência dos contribuintes que efetivamente não possuem capacidade contributiva e deveriam ter os valores eventualmente recolhidos a eles devolvidos.

Além dessa limitação ao emprego da capacidade contributiva advinda dos tipos de tributos inseridos na reforma tributária, se faz necessário ressaltar uma possível incongruência lógica presente nesse instrumento, que deveria respeitar os ditames da capacidade contributiva, qual seja, o momento de sua aplicação.

Neste ponto, vale ressaltar que, especialmente quando do consumo de bens e serviços essenciais, o instrumento jurídico do *Cashback* Fiscal atua de forma posterior a efetiva tributação, ou seja, o contribuinte de fato, mesmo quando não possua aptidão para recolher tributos, ele deve o fazer para que, então, se possa viabilizar o ressarcimento desses valores.

Neste momento, importante mais uma vez trazer os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza³⁸⁶, onde expõe, em sua ilustre obra, que mesmo quando se está tratando de impostos indiretos, o mínimo vital deveria ser observado e, portanto, a tributação, na realidade, não deveria nem mesmo atingir os bens de primeira necessidade, como alimentação, vestuário,

³⁸⁵ “É o indesejado fenômeno da regressividade da tributação, que malfere a isonomia identificada com a capacidade contributiva, ao permitir ou ensejar a incidência de carga desproporcional (por mais elevada) sobre a população economicamente mais débil, resultando em um sistema tributário iníquo. Essa regressividade é própria da estrutura dos impostos indiretos, sobre consumo, e o princípio da seletividade busca amenizar seus efeitos, pela preservação do acesso aos bens e serviços considerados essenciais, para o maior número possível de indivíduos” (OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de (coord.). *Aspectos controvertidos da reforma tributária*: na visão dos Procuradores da Fazenda Nacional. São Paulo. 2022. p. 198. *E-Book*).

³⁸⁶ “Também estamos convencidos de que os tributos indiretos (cuja carga econômica é suportada pelo consumidor final) não devem incidir sobre os bens essenciais (v.g., os que integram a chamada “cesta básica”), que garantem às pessoas o mínimo existencial.

Ainda nessa linha, devem ser preservados da tributação (direta e indireta) os gastos relevantes e legítimos (com alimentação, vestuário, remédios etc.) experimentados pelas pessoas que se encontram em situação de extrema carência, para manter suas famílias e dependentes econômicos” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 100).

medicamentos, entre outros.

Essa estruturação sequencial do *Cashback* Fiscal, desatenta ao momento de atuação do seu princípio informador, é potencialmente nociva, uma vez que, depende da tributação prévia de bens e serviços fundamentais, podendo, como corolário dessa majoração, negar acesso aos que menos possuem condições econômicas.

Deste modo, a título exemplificativo, um suposto contribuinte poderia ter um dado valor disponível e hábil para fazer frente a compra de um bem ou serviço essencial, sem o acréscimo da tributação, mas, dada a inclusão dessa tributação no preço final desse produto, o montante desse contribuinte não poderia mais fazer frente ao preço do bem e/ou do serviço. Ou seja, dada a ausência de consumo desse bem essencial, que teve a irregular inclusão de uma série de tributos, esse contribuinte não poderia fazer jus ao *Cashback* Fiscal e nem teria sua capacidade contributiva efetivamente respeitada.

Especialmente nesses casos, importante ressaltar que, conforme resalta Roque Antonio Carrazza, a manutenção da tributação configuraria, não somente, uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, como também poderia esbarrar no princípio do não confisco³⁸⁷, uma vez que passaria do limite do aceitável e imporia um ônus que vai além do razoável a esses contribuintes de baixa renda.

Nota-se, portanto, que a devolução desses valores pelo *Cashback* Fiscal, além de manter a irregular dinâmica de transmissão do ônus econômico-tributário àqueles que menos teriam condições de arcar com eles, eventualmente, inviabiliza a concretização dos direitos fundamentais da população e vai em direção diametralmente oposta ao que expõe o princípio da capacidade contributiva e da igualdade³⁸⁸.

Além desse fato, que culmina no cumprimento falho ou até na desatenção completa do princípio da capacidade contributiva, o art. 113 da LC n.º 214/2025 acabou por inserir limitações ao usufruto desse instituto sem, no entanto, se atentar à realidade econômica

³⁸⁷ “II – Mas quando um imposto é confiscatório?

A nosso sentir, confiscatório é o imposto que, por assim dizer, “esgota” a riqueza tributável das pessoas, isto é, que passa a largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que se entende por razoável. Se preferirmos confiscatória é não apenas a tributação que faz perigar o direito de propriedade, senão, também, a que extrapola os limites do aceitável, segundo critérios ditados pelo senso comum” (*Idem, ibidem*, p. 97-98).

³⁸⁸ “(...) É o que acontece no Brasil, onde toda a elaboração legislativa tributária deve ser condicionada ao princípio da igualdade. O emprego deste cânone só é viável, em termos de tributação, na exata medida em que se considera a capacidade contributiva de quem vai arcar com o gravame fiscal.

Diante desse quadro, aliás corriqueiro nos sistemas tributários modernos, há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 341).

vivenciada por eles ou mesmo por nossa sociedade.

Neste ponto, vale fazer remissão aos termos expostos junto ao subcapítulo 2.5.2.3 desta dissertação, onde restou apontado que o ordenamento jurídico pátrio, à revelia do que é entendido por esta dissertação, adota o conceito de capacidade contributiva objetiva, de forma que o operador do direito não deve e/ou precisa se debruçar nos pormenores das situações que lhe são expostas para identificar se os efeitos da tributação inviabilizarão o usufruto de um determinado direito fundamental ou se aquele dado signo de riqueza efetivamente representa capacidade contributiva do sujeito passivo³⁸⁹.

No caso do *Cashback* Fiscal, os signos expostos pela legislação para sua aplicação não são os de riqueza, mas sim de pobreza – ausência de capacidade contributiva –, tratando de estipular que os “beneficiários” desse instrumento serão aqueles que possuem uma renda familiar, *per capita*, de até meio salário mínimo nacional, além da necessidade de cumprimento de outros fatores mais adiante tratados.

Seguindo esse entendimento objetivo para o *Cashback* Fiscal, o administrador público não precisará, com a constatação desse teto e outras travas, investigar se esse valor tributário cobrado anteriormente corresponderia ao total necessário a ser devolvido ao contribuinte ou mesmo se os itens consumidos por eles poderiam suggestionar um gasto supérfluo e não essencial – que não deveriam ser o alvo desse instrumento.

Esse lamentoso fato desvirtua, não somente, esse novo instrumento jurídico, como também a correta aplicação da capacidade contributiva no mundo fenomênico, uma vez que coloca itens e serviços que viabilizam o adimplemento das necessidades básicas de um indivíduo em igual patamar com aqueles que visam satisfazer privações frívolas e que não devem ser alvo de interesse do Estado ou mesmo incentivadas por ele³⁹⁰.

Além de a abrangência desse instituto poder gerar situações irregulares e desaconselháveis pela ausência de restrição quanto aos objetos consumidos, vale salientar que o teto exposto na legislação referenciada acima, de meio salário mínimo nacional – atualmente no patamar de R\$ 759,00 (setecentos e cinquenta e nove reais)³⁹¹ –, é visivelmente insuficiente

³⁸⁹ “Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de modo que os participantes dos acontecimentos contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, cit., p. 343).

³⁹⁰ “12.7 A designação do destinatário legal tributário deve considerar a efetiva aptidão para contribuir, e não a mera idoneidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 113).

³⁹¹ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L15077.htm. Acesso em: 13 mar. 2025.

para suprir os mais ínfimos e baratos direitos fundamentais de uma família.

Como já foi demonstrado pelo estudo do Dieese, *vide* nota de rodapé n.º 239, o salário mínimo que poderia fazer parcial frente aos direitos fundamentais da população nacional em 2024 deveria ser de R\$ 7.067,68 (sete mil e sessenta e sete reais e sessenta e oito centavos), ou seja, mesmo que utilizássemos a íntegra do salário mínimo do ano de 2025, essa limitação já estaria defasada em quase 80% (oitenta por cento) para fruição dos direitos fundamentais dessa família.

Assim, percebe-se que a limitação imposta pelo legislador, para o uso desse instituto exclusivamente àqueles contribuintes que auferirem a irrisória renda *per capita* citada acima, ignora a conjuntura socioeconômica da população brasileira atual e uma expressiva parcela dos contribuintes nacionais que deveriam se utilizar desse instituto como meio de cumprimento, mesmo que parcial, do princípio da capacidade contributiva junto aos tributos sobre o consumo.

No mais, vale ressaltar que a adoção de um teto financeiro com base exclusiva no salário mínimo estabelecido nacionalmente, e não pelos entes federados regionais, também representa uma possível violação ao mínimo vital e à capacidade contributiva dos contribuintes, dado que, conforme exposto por Regina Helena Costa e trazido no decorrer dessa dissertação, a localização e a cultura afetam o *quantum debeat* que cada contribuinte despende para suprir suas necessidades básicas.

Assim, a ânsia atabalhoada por padronização e simplificação desse legislador constitucional, quando do estabelecimento do *Cashback* Fiscal, acabou, também, por ignorar outra gama de características funcionais do princípio da capacidade contributiva, especialmente aquelas que dão maior acurácia a esse princípio e efetividade no despejo e consagração da justiça fiscal³⁹².

Feitas as considerações sobre as inconsistências do inciso I do art. 113, vale ressaltar que os outros incisos desse artigo também possuem irremediáveis incongruências e incompatibilidades para com as razões de ser da capacidade contributiva. Nota-se, da leitura dos incisos II e III do referido artigo, que o contribuinte que intenta se utilizar desse coxo instrumento de consagração da capacidade contributiva, além de ter de auferir a ridícula renda familiar de meio salário mínimo, deverá comprovar sua residência em território nacional e a

³⁹² “Como visto, é papel da lei dar efetividade ao mandamento constitucional. Andará bem o legislador se, seguindo o desejo do constituinte derivado, assegurar que o mecanismo de devolução (*cashback*) seja personalizado, considerando o imposto efetivamente recolhido, fugindo à tentação da adoção de mecanismos simplificados, que presumem que algumas pessoas, beneficiárias de programas sociais, tenham pago imposto em todas as suas compras, enquanto outros, mesmo de baixa renda, fiquem sem qualquer restituição. A identificação do adquirente no documento fiscal parece ser suficiente para que se assegure a efetividade do mecanismo, sem que seja este frustrado” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 464).

regularidade de seu CPF perante a RFB.

Quanto à necessidade de comprovação de sua residência no território nacional, percebe-se que essa limitação não atende o cerne da capacidade contributiva, uma vez que a localização do contribuinte em uma nação estrangeira não retira a necessidade de avaliação de sua aptidão para carrear tributos ao estado brasileiro ou mesmo isenta o ente tributante de respeitar a imposição universal de, com o ato exacional, garantir os direitos fundamentais do indivíduo.

No entanto, o ponto talvez mais vexaminoso dessa limitação reside no fato de que seu racional é contrário a uma série de outras normativas constantes em nosso sistema tributário e que incluem, expressamente, os não residentes, como sendo contribuintes de uma série de exações nacionais, como, por exemplo, a legislação do IR³⁹³ e do próprio IBS e CBS³⁹⁴. Percebe-se, com isso, que não somente o princípio da capacidade contributiva³⁹⁵ e a lógica do sistema tributário nacional estariam sendo colocados para escanteio, como também o princípio da igualdade estaria sendo rechaçado por essa limitação³⁹⁶.

Já quanto à vedação de usufruto desse instrumento quando constatada eventual irregularidade no CPF do “beneficiário” do *Cashback* Fiscal, percebe-se que essa é uma limitação que poderia ser ocasionada pela ausência de entrega de obrigações tidas como acessórias pelo contribuinte ou mesmo pela inconsistência cadastral dele³⁹⁷.

³⁹³ “Art. 1º As pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º ; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 43 e art. 45 ; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º ; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º ; e Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único). (...)”

§ 2º As pessoas físicas residentes no exterior terão suas rendas e seus proventos de qualquer natureza, inclusive os ganhos de capital, percebidos no País tributados de acordo com as disposições contidas nos Capítulos V e VI do Título I do Livro III”.

³⁹⁴ “Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se: (...)”

III – fornecedor: pessoa física ou jurídica que, residente ou domiciliado no País ou no exterior, realiza o fornecimento;”

³⁹⁵ “O fator de discriminação é, singelamente, a riqueza de cada potencial contribuinte, revelada pelo fato imponible. A discriminação é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica, de modo que é impossível que venha ela a atingir, de modo atual e absoluto, um único indivíduo” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 41).

³⁹⁶ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...)”

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

³⁹⁷ “Art. 2º A inscrição no CPF será enquadrada, quanto à situação cadastral, em:

I – ‘Regular’, caso não haja inconsistência cadastral e não conste omissão na entrega de Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF;

II – ‘Pendente de Regularização’, caso conste omissão na entrega de DIRPF, na hipótese de sua obrigatoriedade;

III – ‘Suspensa’, caso haja inconsistência cadastral;

IV – ‘Cancelada’, em caso de multiplicidade de inscrição, por decisão administrativa ou determinação judicial;

V – ‘Titular Falecido’, caso conste informação de óbito do titular da inscrição; e

VI – ‘Nula’, em caso de constatação de fraude.

Parágrafo único. A situação cadastral no CPF independe da regularidade dos pagamentos dos tributos administrados pela RFB.

§ 1º A situação cadastral no CPF independe da regularidade dos pagamentos dos tributos administrados pela

Ou seja, caso uma pessoa de baixa renda transmita dados imprecisos à RFB quando do seu registro nesse sistema unificado, ela terá o estorno dos valores irregularmente recolhidos no exercício de sua existência inviabilizado, uma vez que será, automaticamente, considerado como se fosse um contribuinte de alta renda ou estrangeiro, mesmo não possuindo qualquer expressão econômica que possa representar capacidade contributiva.

Neste diapasão, cumpre mais uma vez esclarecer que a capacidade contributiva, vetor principiológico desse instrumento, não pode ser afastada³⁹⁸, uma vez que se trata de uma norma que muitas vezes – e especialmente nos casos de contribuintes de baixa renda – serve como um escudo contra a cobrança de valores que possam prejudicar a própria existência digna desse contribuinte.

Outra obrigação acessória que poderá, irregularmente, vedar o usufruto desse instrumento é aquela citada pelo art. 117 da LC³⁹⁹. Referido artigo traz a obrigatoriedade de uso, como balizador inicial, da NF emitida pelo fornecedor como meio de análise do montante tributário que poderia ser restituído ao contribuinte de fato.

No entanto, ainda mais nesse caso em que o preenchimento da obrigação acessória não é feito pelo contribuinte de fato, que muitas vezes nem mesmo tem o conhecimento para validar ou não o adimplemento das formalidades e dados ali constantes, a transposição da responsabilidade por uma eventual irregularidade de preenchimento e/ou apuração dos tributos pelo vendedor e/ou fornecedor para os contribuintes de baixa renda se vislumbra ainda mais nefasto e incompatível com um sistema que intenta ser justo.

Em sequência à análise das normas que tratam desse instituto na LC n.º 214/25, importante mencionar que não somente esses artigos limitam a devolução dos valores irregularmente recolhidos pelo contribuinte de baixa renda, os arts. 114 e 115, em igual medida, estabelecem um limitador ao seu usufruto, mas este de natureza temporal, estabelecendo o prazo para o aproveitamento dessa devolução de, no máximo, 24 (vinte e quatro) meses⁴⁰⁰.

RFB” (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2.236, de 22 de novembro de 2024)

³⁹⁸ “Desse modo, a preceptividade da norma constitucional que acolhe a diretriz em exame revela-se, exatamente, quando do exercício da competência tributária em matéria de impostos, que não poderá ser exercida em desapeço à capacidade econômica dos contribuintes” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 55).

³⁹⁹ “Art. 117. As devoluções previstas neste Capítulo serão calculadas mediante aplicação de percentual sobre o valor do tributo relativo ao consumo, formalizado por meio da emissão de documentos fiscais.”

⁴⁰⁰ “Art. 114. A devolução da CBS a que se refere o inciso I do *caput* do art. 112 desta Lei Complementar será gerida pela RFB, a quem caberá:

VIII – o prazo para utilização das devoluções, que não poderá ser superior a 24 (vinte e quatro) meses.

Art. 115. A devolução do IBS a que se refere o inciso II do *caput* do art. 112 será gerida pelo Comitê Gestor do IBS, a quem competirá as atribuições previstas no art. 114 desta Lei Complementar, respeitadas as especificidades.”

Percebe-se, mais uma vez, que se trata de um regramento que não tem coerência do ponto de vista sistemático do ordenamento jurídico tributário, uma vez que se o *Cashback* Fiscal é uma devolução de algo que foi irregularmente recolhido aos cofres públicos por meio do consumo e adimplemento dos tributos indiretos por um contribuinte, não teria capacidade contributiva para tanto no momento dos fatos.

No entanto, em casos como esses, onde há o recolhimento irregular de valores tributários pelos supostos contribuintes, o direito do polo passivo dessa relação jurídico-tributária para eventual cobrança e restituição destes não seria alvo de um eventual prazo decadencial – ou mesmo de 2 (dois) anos, como pretende o legislador nesse momento –, mas, sim, conforme se verifica no art. 165 e seguintes do CTN, do prazo prescricional de 5 (cinco) anos.

Esse tratamento, mais uma vez desigual e assimétrico concedido pela LC em face daqueles que menos condições possuem, acaba, também, por tolher a aplicação do princípio da capacidade contributiva nos anos em que esse direito não poderia ser mais exercido pelo contribuinte de baixa renda e estabelece outro empecilho que não tem o condão de mudar a realidade que esse suposto contribuinte sentiu naquele momento.

Por fim, mas não menos importante, é preciso trazer à baila outra limitação normativa para o usufruto desse instituto que também contraria os pressupostos mais básicos da capacidade contributiva e não guarda muito sentido lógico com os objetivos que motivaram a criação do *Cashback* Fiscal, qual seja, a diferenciação no percentual que pode ser devolvido de cada um dos tributos aqui referidos⁴⁰¹.

Caso um contribuinte cumpra os requisitos expostos da lei, mesmo os aqui presentes que já não são inteiramente respeitosos ao melhor direito, e tenha constatada sua ausência de capacidade contributiva para arcar com 100% (cem por cento) da CBS, como esse mesmo contribuinte teria capacidade para recolher um percentual qualquer a título do IBS? Ambos, são

⁴⁰¹ “Art. 118. O percentual a ser aplicado nos termos do art. 117 desta Lei Complementar será de:

I – 100% (cem por cento) para a CBS e 20% (vinte por cento) para o IBS na aquisição de botijão de até 13 kg (treze quilogramas) de gás liquefeito de petróleo, nas operações de fornecimento domiciliar de energia elétrica, abastecimento de água, esgotamento sanitário e gás canalizado e nas operações de fornecimento de telecomunicações; e

II – 20% (vinte por cento) para a CBS e para o IBS, nos demais casos.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, por lei específica, fixar percentuais de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS superiores aos previstos nos incisos I e II do *caput*, os quais poderão ser diferenciados:

I – em função da renda familiar dos destinatários, observado o disposto no art. 113 desta Lei Complementar;

II – entre os casos previstos nos incisos I e II do *caput*.

§ 2º Na ausência da fixação de percentuais próprios, as devoluções previstas neste Capítulo serão calculadas mediante aplicação dos percentuais de que tratam os incisos I e II do *caput*.

§ 3º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica ao percentual de devolução da CBS de que trata o inciso I do *caput*.”

tributos incidentes sobre os mesmos fatos geradores e têm seus efeitos econômicos transmitidos aos consumidores finais. Portanto, não se vislumbra qual seria a lógica jurídica que poderia justificar o fato de esse contribuinte não ter capacidade contributiva para um tributo, mas conseguir arcar com parcela de tributo incidente no mesmo momento.

Além do possível conflito e imprecisão quanto à avaliação da capacidade contributiva desse contribuinte, não há justificativa plausível que embase um tratamento desigual entre os entes federados, uma vez que, nesses casos, somente a União é que deve se abster de cobrar do tributo, enquanto os estados e os municípios, por meio do CG, podem ignorar parcialmente a capacidade contributiva do contribuinte e ter preferência em face de seus eventuais pagamentos.

Em suma, apesar de o *Cashback* Fiscal ser um ousado instrumento normativo, imbuído de uma alta carga moral e ser validado pelos princípios da justiça fiscal e da capacidade contributiva, deixa de ter grande relevância e efetividade em decorrência da preferência do legislador pela manutenção da tributação indireta e desejo deste por uma solução fácil para um problema complexo e cheio de meandros.

Assim, a desatenção desse instituto aos casos concretos, à realidade da sociedade e à imposição de limitações, que não são acompanhadas da devida lógica e respeito aos ditames da CF, torna, o *Cashback* Fiscal um instrumento bastante falho, ineficiente e que não abrange todos aqueles que deveriam usufruir de seus mecanismos, devendo ele ser revisto e aprimorado no decorrer da implementação da reforma tributária.

4.3.2 DA CESTA BÁSICA NACIONAL

Outro importante mecanismo que foi inserido pela reforma tributária e que está igualmente embebido no princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal é o da redução das alíquotas de IBS⁴⁰² e CBS a zero quando se constatar a comercialização de produtos que são destinados à alimentação básica da população, como se pode observar junto ao art. 8º da EC e o art. 125 da LC abaixo citados:

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as

⁴⁰² “O IBS incidirá com alíquota zero nos produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, considerando a diversidade regional e cultural de alimentação no país, que serão definidos por lei complementar (art. 9º da EC nº 132/2023)” (ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 379).

alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

DA CESTA BÁSICA NACIONAL DE ALIMENTOS

Art. 125. Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana relacionados no Anexo I desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH, que compõem a Cesta Básica Nacional de Alimentos, criada nos termos do art. 8º da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 126 desta Lei Complementar às reduções de alíquotas de que trata o *caput* deste artigo.

Essa desoneração notoriamente visa efetivar e auxiliar na efetivação do inalienável direito à alimentação básica da população nacional e não é exatamente uma grande novidade no ordenamento jurídico pátrio, visto que o ICMS já era muitas vezes retirado ou reduzido da base de cálculo de alguns dos produtos tratados no Anexo I da LC por diversos estados, como se pode observar junto ao art. 3º do Anexo II do Regulamento do ICMS (RICMS) do estado de São Paulo⁴⁰³.

Conforme ressalta Kiyoshi Harada⁴⁰⁴, esse é um instrumento tributário que foi inserido na EC com o intuito de viabilizar um dos mais fundamentais direitos expostos no art. 6º da CF, qual seja, o da alimentação saudável e nutritiva, neste sentido, por meio dessas desonerações, procura-se conferir maior eficácia ao usufruto desse direito inalienável.

No entanto, quando tratamos das desonerações de produtos que compõem a Cesta Básica Nacional, vale trazer novamente a conclusão do estudo do Centro de Cidadania Fiscal⁴⁰⁵, que ressaltou que, apesar de bastante ética e justa essa desoneração, dado que visa tirar o ônus tributário de elementos básicos e essenciais à sobrevivência, não está sendo muito eficaz, especialmente, pela possível ausência de repasse das repercussões financeiras dessas desonerações aos mais pobres.

Apesar desses pertinentes apontamentos e falhas na concessão de seus objetivos, percebe-se que, como ressaltou Roque Antonio Carrazza, esse é um instrumento respeitoso ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade⁴⁰⁶, notadamente pelo fato de que, repercute

⁴⁰³ “Art. 3º (CESTA BÁSICA) – Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento) (Convênio ICMS-128/94, cláusula primeira).” (Redação dada ao artigo pelo Decreto 50.071, de 30-09-2005; *DOE* 1º-10-2005).

⁴⁰⁴ “Com o propósito de conferir efetividade aos direitos sociais previstos no art. 6º da CF, o legislador constituinte derivado criou a Cesta Básica Nacional de Alimentos para garantir a alimentação saudável e nutricionalmente adequada” (HARADA, Kiyoshi. *Comentários à Reforma Tributária aprovada pela EC n.º 132/2023*, cit., p. 110).

⁴⁰⁵ “Muitos estudos empíricos evidenciam que as reduções da base da tributação sobre o consumo não tiveram o resultado esperado, de modo que esse benefício tributário não atinge o seu público-alvo, as famílias de baixa renda” (Nota Técnica: Isenção Personalizada no âmbito do IBS do Centro de Cidadania Fiscal. p. 2 – Anexo V).

⁴⁰⁶ “Insistimos que a interpretação das normas tributárias que repercutem no patrimônio dos contribuintes deve render homenagens aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da Igualdade” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 91).

diretamente no patrimônio pessoal dos contribuintes.

Nota-se, ainda, que essas isenções⁴⁰⁷ de CBS e IBS expostas nos itens que compõem a Cesta Básica Nacional, ao protegerem um direito fundamental – alimentação –, acabam, também, por adimplir com vedação à tributação do mínimo vital⁴⁰⁸, dado que impedem a atuação exacional dos entes tributantes em itens de primeira ordem.

Mas o fato efetivamente inovador e digno de nota que foi trazido pelo legislador constitucional quando do estabelecimento das isenções na Cesta Básica Nacional foi o da utilização de outros dados, até então pouco usuais na legislação tributária, que poderiam influenciar o alvo dessa expressiva redução, qual seja, o já citado aspecto cultural da alimentação de cada uma das regiões do país.

Essa foi uma gigantesca inovação normativa que expõe o fato de que a legislação tributária, especialmente nesse ponto, está caminhando em direção ao respeito do indivíduo e objetivando entregar um direito mais personalizado, sob medida para cada situação específica, considerando pequenas vicissitudes, como a regionalidade da alimentação, quando da determinação da incidência ou não de um tributo.

Essa possibilidade, agora legalmente exposta, já tinha encontrado respaldo na doutrina pátria, especialmente, mas não se limitando, à Regina Helena Costa⁴⁰⁹, que sempre asseverou que a capacidade contributiva e o mínimo vital variam conforme o local analisado.

Deste modo, é motivo de grande regozijo o fato de a norma constitucional ter trazido, a um ramo tão dogmático como o direito tributário, fatos que são amplamente variáveis e sensíveis ao individual, como a cultura regional, para induzir a cobrança de um tributo. A adoção, por esse artigo constitucional, da premissa de que aquilo que é considerado essencial para um determinado grupo pode não ser considerado para outro em termos de alimentação, e que, exclusivamente esse fato, pode e deve se ver refletido na atuação exacional do estado por meio da redução das alíquotas dos tributos ali incidentes, é digno de citação.

Apesar de esse arrojado instituto ter sido registrado como parte dos direitos dos contribuintes quando do consumo de bens destinados a sua subsistência básica, é um conjunto

⁴⁰⁷ Vale ressaltar que não será tratado nesta dissertação o eventual debate sobre a possibilidade de se classificar essas dispensas de pagamento tributário como isenção, imunidade ou redução de alíquota, uma vez que não é um tema pertinente para a avaliação da capacidade contributiva, sendo adotada, portanto, a premissa de que se trata de uma isenção e com sua definição mais adiante exposta.

⁴⁰⁸ “Já há exemplos do reconhecimento deste caso de intributabilidade, como no imposto de renda, em que a tributação só ocorre a partir de um determinado montante, reconhecendo o legislador ser o caso de não tributar pessoas cuja renda não atinja um valor mínimo. Há também isenções, em vários tipos de impostos indiretos, de produtos que são considerados de consumo indispensável” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 55).

⁴⁰⁹ “O conceito de ‘mínimo vital’, portanto, varia no tempo e no espaço” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 74).

normativo que, em igual medida ao que foi exposto no subcapítulo anterior, também esbarra na impossibilidade advinda da necessária interpretação objetiva da capacidade contributiva praticada em nosso ordenamento jurídico.

Como ressaltado no estudo do Centro de Cidadania Fiscal – *vide* Anexo V –, mesmo que o uso dessa isenção⁴¹⁰ tenha o espírito nobre e seja altamente coerente do ponto de vista humano, ela não guarda muita relação quando se analisa do prisma da igualdade de tratamento e de sacrifícios, uma vez que aqueles que mais possuem recursos, foram também beneficiados com a redução dessa alíquota, sendo que, evidentemente, poderiam arcar com o *quantum debeat* tributário que poderia ser acrescido a esses produtos.

Ressalta-se, mais uma vez, que não há como colocar em mesmo grau de tratamento dois indivíduos que não possuem os mesmos recursos e aptidões para arcar com o ônus tributário de uma eventual operação, sob pena de violar, além do próprio princípio da igualdade⁴¹¹, o princípio da capacidade contributiva⁴¹², dado que a legislação, do modo como está, ignora o fato de que um dos contribuintes poderia arcar com essa tributação sem prejuízo a sua existência enquanto o outro não.

Aliado a isso, ressaltá-se que a irregular renúncia, por parte do estado, em cobrar esses valores de quem efetivamente poderia fazer frente a essa obrigação tributária resulta na redução dos valores por ele arrecadados e na minoração dos recursos aptos a financiar a ampliação de políticas públicas que pudessem auxiliar ainda mais na redução dessas desigualdades socioeconômicas e para viabilizar maior amplitude ao bem-estar social.

Em conclusão, apesar de esse conjunto normativo trazer importantes novidades ao direito tributário e tomar o rumo de maior aceitação e implementação da capacidade contributiva, ele ainda mantém parcela das injustiças tributárias que deveriam ter sido extirpadas por essa reforma tributária, notadamente com relação ao tratamento mais vantajoso aos contribuintes de maior renda.

⁴¹⁰ “Portanto, a nosso ver, isenção é uma limitação legal no âmbito de validade da norma jurídica tributária que impede que o tributo nasça. Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedido, assim, que o tributo surja in concreto (evidentemente, naquela hipótese descrita na lei isentiva)” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 813).

⁴¹¹ “A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será – inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas” (*Idem, ibidem*, p. 78).

⁴¹² “Destacamos que o princípio da igualdade deve ser aplicado em compasso com outros, quais o da capacidade contributiva, o da vedação do confisco, o da proteção à propriedade privada (...), sempre tendo em vista um tratamento o mais racional e justo para os contribuintes” (*Idem, ibidem*, p. 78).

4.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO SELETIVO

Explicitada parcela importante das conexões possíveis de serem realizadas entre o princípio da capacidade contributiva junto ao IBS e a CBS, notadamente com relação à introdução do *Cashback* Fiscal e a aplicação irrestrita de reduções de alíquotas na cesta básica nacional, importante trazer a problemática atinente à aplicação desse princípio junto ao IS, que possui uma dinâmica diferenciada de funcionamento e objetivos diversos se comparado com os tributos acima citados⁴¹³.

Inicialmente, vale ressaltar que o IS é imposto de competência exclusiva da União Federal, visando adimplir, majoritariamente, com os macroprincípios da saúde pública e da preservação do meio ambiente, sendo instituído pelo inciso VIII do art. 153 da CF⁴¹⁴ e, posteriormente detalhado, pelo art. 409 e seguintes da LC n.º 214/25⁴¹⁵.

Da simples análise dessas normas citadas acima, constata-se que o constituinte e o legislador nacional instauraram esse imposto que, ao majorar o valor final do produto, intenta desincentivar o consumo de um grupo pré-selecionado de bens e serviços⁴¹⁶, uma vez que eles

⁴¹³ “Um terceiro tributo foi previsto, o Imposto Seletivo (IS). Contudo, ele não detém as mesmas características do IBS-CBS (...)” (BECHO, Renato Lopes. A Criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). In: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coord.). *Coletânea 100 anos do CARF*, cit., p. 91).

⁴¹⁴ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)”

VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. (...) § 6º O imposto previsto no inciso VIII do *caput* deste artigo:

I – não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II – incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

III – não integrará sua própria base de cálculo;

IV – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

V – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

VI – terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*;

VII – na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.”

⁴¹⁵ “Art. 409. Fica instituído o Imposto Seletivo, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a:

I – veículos; II – embarcações e aeronaves; III – produtos fumígenos; IV – bebidas alcoólicas; V – bebidas açucaradas; VI – bens minerais; VII – concursos de prognósticos e *fantasy sport*.

§ 2º Os bens a que se referem os incisos III e IV do § 1º estão sujeitos ao Imposto Seletivo quando acondicionados em embalagem primária, assim entendida aquela em contato direto com o produto e destinada ao consumidor final. Art. 410. O Imposto Seletivo incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço, sendo vedado qualquer tipo de aproveitamento de crédito do imposto com operações anteriores ou geração de créditos para operações posteriores.”

⁴¹⁶ “Nesta linha, o Poder Público tem adotado uma postura extrafiscal¹⁷ e utilizado da seletividade para conferir uma carga tributária mais gravosa a produtos, serviços e mercadorias que, além de supérfluos, interferem na consecução de direitos fundamentais e contrariam o interesse público” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al. Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 190).

fariam mal à saúde e/ou ao meio ambiente.

Ato contínuo, também se pode extrair da legislação citada que esse imposto difere das outras espécies tributárias inseridas pela EC pelos seguintes fatores: **(i)** integrará a base de cálculo do IBS e da CBS; **(ii)** não incidirá em todas as etapas da cadeia de produção de um bem ou da prestação de um serviço; **(iii)** não gerará créditos para as próximas etapas da cadeia de produção; e **(iv)** pode ser classificado como um tributo extrafiscal.

De acordo com Luis Eduardo Schoueri⁴¹⁷, um princípio que poderia ser afeito dessa nova figura tributária, seria o da seletividade, mas nesse caso, diferentemente do que ocorre, por exemplo, no IPI ou no ICMS onde se seleciona itens que são considerados essenciais para o cumprimento do mínimo existencial, o que será selecionado pela legislação do IS serão os bens e serviços que são considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Mais adiante em sua obra, o referido autor ressalta, ainda, outra distinção quando comparamos o IPI e o IS, qual seja, a impossibilidade, no IS, de se mitigar a legalidade e a anterioridade, uma vez que o IS está sujeito a alterações por meio de LC e deverá respeitar a anterioridade do exercício e nonagesimal⁴¹⁸.

Outro importante princípio que deve servir como base orientativa e de limitação da atuação desse tributo é o da capacidade contributiva, norma essa que é aplicável ao IS por se tratar de um tributo não vinculado⁴¹⁹, no entanto, resta a questão: superado o fato de que a utilização desse princípio no mundo fenomênico é tormentosa⁴²⁰, como se poderia coadunar a necessidade de se majorar o tributo sobre o consumo de bens e serviços nocivos à saúde com a capacidade contributiva dos eventuais contribuintes finais?

Para essa resposta, vale, inicialmente trazer o entendimento de Renato Lopes Becho⁴²¹

⁴¹⁷ “Ao mesmo tempo, fica claro que a seletividade, aqui, não se faz em função da essencialidade do produto; o critério constitucional é distinto. Caberá ao legislador complementar identificar os produtos que tenham os efeitos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente e, a partir de tal ponderação, escolher aqueles sujeitos à incidência” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, cit., p. 454).

⁴¹⁸ “Interessante notar que, diferentemente da seletividade no IPI, que, por natureza conjuntural, justificava exceções à Anterioridade e mesmo mitigação da Legalidade, no caso do Imposto Seletivo se tem maior restrição quanto a sua abrangência (que se define por lei complementar) e sua incidência se dá por lei, observadas as Anterioridades do exercício e nonagesimal. Ou seja: não está o imposto vocacionado a alterações conjunturais” (*Idem, ibidem*, p. 455).

⁴¹⁹ “Tradicional é o ensinamento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva é aquele orientador dos impostos – tributos independentes de uma atuação estatal – e que as taxas e contribuições – tributos vinculados a uma atuação do Poder Público – informam-se, respectivamente, pelos princípios da retributividade ou da remuneração e do benefício” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 56).

⁴²⁰ “Alertamos para um fato que nos parece por demais precioso para não ser mencionado. É que, ao nosso sentir, o princípio que estudaremos é dos mais abstratos, mesmo tendo a profunda convicção de que pode ser positivado através de elementos seguros que deem balizamento mais concreto para sua aplicação. Enquanto tratado a nível científico, desprendido de limitações que não as impostas pela matéria e pelo cientista, haverá de ser sentido, variando de acordo com a sensibilidade de cada um, carregando-o com as peculiaridades próprias” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, 3. ed., cit., p. 386).

⁴²¹ “Preferimos seguir Sacha Calmon Navarro Coêlho (1991, p. 91). Considera ele bizantina a discussão sobre a

sobre o princípio da capacidade contributiva, que ressaltou o fato de que essa norma, não somente, instrumentaliza o princípio da igualdade, como também possui enquadramento constitucional, sendo, portanto, um farol normativo necessário de ser respeitado tanto no momento da produção de normas, como também quando sua aplicação. Neste sentido, não se poderia evitar o uso desse princípio quando da análise de situações concretas e nem mesmo no momento da elaboração das normas que possam tratar do IS.

Sendo, portanto, o princípio da capacidade contributiva de aplicação obrigatória no IS, passa-se para a análise de sua abrangência, que é modulada pelo enquadramento classificatório do IS como um autêntico tributo indireto e de natureza extrafiscal.

Resumidamente, os tributos com natureza fiscal são aqueles que possuem como principal objetivo carrear os recursos do contribuinte para o erário, podendo ser classificados nessa ramificação o IR, o IPTU e, atualmente, o IBS e a CBS, uma vez que pretendem, via de regra, preencher os cofres públicos. Já os tributos de natureza extrafiscal se desenham pelo seu uso como um efetivo meio de controle das atuações dos contribuintes, ora desincentivando certos modelos de negócio ou comércio de determinados bens e serviços, ora estimulando operações comerciais que são, no entender do administrador público, benéficas para a população em geral, podendo ser assim classificados o IPI, ICMS⁴²² e, agora, o IS.

Neste sentido, os tributos extrafiscais intentam cumprir para com a proteção dos direitos difusos e coletivos da sociedade⁴²³, como, por exemplo, meio ambiente saudável e saúde pública, e também vislumbram incentivar atividades econômicas que possam produzir efeitos benéficos à economia e/ou à população do país, ou de uma região.

Enquanto a capacidade contributiva, por meio de sua atuação nos impostos, visa trazer maior acurácia à tributação e, especialmente, proteger o mínimo vital de cada um dos contribuintes, vetando situações onde o exercício da tributação cause danos aos direitos

natureza do princípio em comento, pois o princípio, hoje, é caro no mundo moderno, que o constitucionalizou ou, quando menos, o positivou. Em nosso país, além de jurídico, é constitucional. Além do mais, é ele que operacionaliza o princípio da igualdade em matéria tributária. Para esse mestre, o princípio da capacidade contributiva anima tanto a produção quanto a aplicação das leis tributárias, incluindo os casos concretos, sob fundamento constitucional” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*, 3. ed., cit., p. 391).

⁴²² “IIa – Os tributos, de modo geral, são utilizados como instrumento de fiscalidade, servindo basicamente, pois, para carrear dinheiro aos cofres públicos.

O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, a teor dos já citados arts, 153” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, cit., p. 94).

⁴²³ “A noção de extrafiscalidade, aliás, se fez bem presente no contexto do Estado Democrático de Direito, haja vista que, neste cenário, o Estado deixa de ser mero garantidor de direitos individuais da primeira geração e passa a ter a função de assegurar a todos o exercício de direitos de terceira geração, os quais foram reforçados na CF/88 (direitos sociais, coletivos e difusos)” (CARRAZZA, Roque Antonio *et al. Direito Tributário – Constituição e Processo*, cit., p. 190).

fundamentais dos contribuintes⁴²⁴.

No entanto, no processo de aplicação da tributação extrafiscal no mundo fenomênico, alguns conflitos entre o intento dessa tributação e esse princípio podem ocorrer, como, por exemplo, quando a majoração das alíquotas sobre um determinado bem de consumo, visando à proteção do meio ambiente, provocar uma possível vedação à alimentação de subsistência de uma parcela da comunidade.

Essa dificultosa situação tem como solução, segundo Regina Helena Costa⁴²⁵ e adotado por esta dissertação, a atuação do princípio da capacidade contributiva para proteger os direitos fundamentais do contribuinte dessa exação e o seu mínimo vital, de maneira que a tributação, mesmo sendo extrafiscal, não poderia transpassar esses limites.

Em complementação ao exposto, verificasse que, se o resultado dessa tributação pelo IS não atingir o mínimo existencial desse contribuinte e/ou dificultar o exercício de seus direitos fundamentais, o princípio da capacidade contributiva terá sua eficácia detida para que a tributação extrafiscal possa produzir seus efeitos da melhor e mais eficaz maneira possível.

Quando se analisam conjuntamente os contornos citados acima com a legislação do IS, nota-se que o legislador nacional também compreendeu que o mínimo vital deveria ser protegido dessa inovadora tributação, de modo que o § 9º do art. 9º da EC⁴²⁶ tratou de extirpar

⁴²⁴ “É inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinariam às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência

Os recursos destinados a atender estas finalidades, se somente para isso são suficientes, não revelam capacidade contributiva. Revelam apenas uma capacidade econômica mínima, não permitindo que dela sejam extraídos quaisquer valores destinados a compor a arrecadação do Estado, pois estar-se-ia atingindo alguém sem capacidade contributiva alguma – violando, pois, o princípio constitucional” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, cit., p. 53).

⁴²⁵ “12.11 A inobservância da graduação dos impostos consoante a capacidade contributiva dos sujeitos somente está autorizada diante da tributação extrafiscal, para o alcance de finalidades homenageadas pela ordem constitucional. Todavia, na instituição de tributos progressivos ou regressivos que atendam a fins extrafiscais a incidência do princípio não está totalmente afastada, pois o legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o mesmo impõe: a manutenção do “mínimo vital”, o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, cit., p. 113-114).

⁴²⁶ Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o caput entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

I – serviços de educação;

II – serviços de saúde;

III – dispositivos médicos;

IV – dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;

V – medicamentos;

VI – produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;

VII – serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;

da RMIT do IS algumas operações mercantis que podem ser tidas como essenciais para o usufruto e prática dos direitos fundamentais da população.

Entretanto, a inclusão desses bens e serviços na hipótese de não incidência do IS sem se atentar às características pessoais e econômicas dos seus eventuais contribuintes é, mais uma vez, uma confirmação do uso da capacidade contributiva objetiva no ordenamento jurídico, que, como ressaltado alhures, trata os desiguais de forma igualitária, projetando sobre a sociedade brasileira a pecha da desigualdade social e efetiva injustiça tributária.

Desta forma, em igual medida ao que foi exposto no caso da Cesta Básica Nacional, quando utilizamos o princípio da capacidade contributiva pelo viés da objetividade, algumas situações podem não condizer com os objetivos primordiais intentados pelo Estado e, ainda, o produto dessa aplicação pode não prestar a devida reverência aos princípios da igualdade, justiça e capacidade contributiva.

Em vista do que foi exposto, constata-se que, apesar de o IS ser um tributo de essencial importância para a eventual implementação de uma sociedade mais consciente e respeitosa ao meio ambiente e servir como incentivador à produção de bens e serviços que auxiliem uma vivência mais saudável da população, ele possui algumas inconsistências lógicas e conceituais em seu regramento que, além de impossibilitarem o cumprimento de seus objetivos inaugurais, também vão de encontro às tratativas e consequências almejadas pela capacidade contributiva.

VIII – alimentos destinados ao consumo humano;

IX – produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;

X – produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;

XI – insumos agropecuários e aquícolas;

XII – produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;

XIII – bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética. (...)

§ 9º O imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal não incidirá sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º deste artigo.

5 - CONCLUSÃO

Em conclusão a tudo que foi exposto, percebe-se que o Estado brasileiro objetiva a redução das desigualdades sociais e implementação de uma sociedade mais justa e equânime, constituindo, como meio de viabilização desses objetivos, a instauração de uma série de normas, subdividas entre suas regras e princípios e uma série de diplomas legais, como a CF.

Na constituição desses diplomas legais e regramentos do Estado Brasileiro se encontra o Direito Tributário, que, não somente, intenta carrear recursos do particular para o Estado, viabilizando, com isso, o financiamento dele e de suas políticas, como também, pode ser usado como um instrumento de incentivo de algumas ações ou inações dos contribuintes que são mais condizentes com os objetivos citados acima.

No mais, o Direito Tributário, como um diploma legal eminentemente constitucional, tem uma série de princípios que lhe influem de sobremaneira no seu funcionamento e dentro desses princípios, se encontra o da capacidade contributiva, que pode ser definido como uma autêntica ferramenta de viabilização do princípio da Justiça Tributária e da Igualdade, trazendo à prática da tributação uma aplicação com foco no indivíduo e nas suas possibilidades.

De modo que é um princípio que, por definição, se atenta às vicissitudes do eventual contribuinte e, também, aos efeitos da tributação na vida desse sujeito, protegendo, na medida do possível, o usufruto desse contribuinte aos seus direitos fundamentais. Tudo isso com o fito de, eventualmente, atribuir uma maior responsabilidade tributária àqueles que mais podem arcar com ela e evitando, quando possível, a tributação daqueles que pouco ou nada possuem.

Essa proteção citada aos que menos possuem é fecundada pelo conceito de mínimo existencial, que pode ser definido como os valores mínimos dos contribuintes que não podem ser tributados em virtude de viabilizarem o exercício dos direitos fundamentais deles. Ou seja, para a análise da capacidade contributiva de um contribuinte não se deve, somente, fazer uma mensuração progressiva das suas aptidões econômicas para a tributação, como também se deve observar se a prática dessa tributação afetará a própria existência desse contribuinte.

No entanto, apesar de extremamente essencial esse princípio, referida norma não é aplicada de forma ampla e irrestrita em todas as espécies tributárias, de modo que é um princípio que possui aplicação somente aos tributos vinculados, quais sejam, os impostos, de modo que a definição dessas classificações se fez essencial para essa dissertação, uma vez que a EC n.º 123, ao acrescentar o IBS, o IS e a CBS, abriu margem para um debate acerca da possível não aplicação desse princípio na CBS, no entanto, como restou detalhado no decorrer desta dissertação, a vinculação dos recursos angariados pelo Estado não são dados pertinentes para

uma classificação eminentemente tributária, somente a vinculação ou não a uma ação do Estado. Assim, a CBS, por sua natureza desvinculada, se afasta das figuras tributárias das taxas e contribuição de melhoria e se enquadra, perfeitamente, na classificação jurídica de imposto, avocando, com isso, a necessidade de respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Expostos esses fatos, restou evidenciado, também, que outros pontos e características da tributação nacional influem diretamente na aplicação e mensuração da capacidade contributiva, quais sejam, a tributação do consumo e a possível utilização da tributação com fins extrafiscais.

Nestes pontos, importante salientar que a tributação tratada nessa reforma tributária está diretamente atrelada ao consumo da população, de maneira que, pela natureza constituinte desse tipo de tributação, não há como se respeitar inteiramente a não regressividade da tributação objetivada pelo Estado, desígnio esse que foi, inclusive, expressamente colacionado nos termos da reforma, de maneira que o Congresso Nacional, quando da elaboração dessa alteração constitucional, inseriu alguns novos institutos e ferramentas jurídicas com o intuito de mitigar parcela dos nefastos efeitos da tributação sobre o consumo para aqueles que menos possuem, quais sejam o *Cashback* Fiscal e a desoneração de itens da Cesta Básica Nacional.

No entanto, apesar de serem nobres os motivos pelos quais esses instrumentos foram criados, eles ainda são insuficientes, uma vez que não se atentam a uma série de vicissitudes da tributação indireta, como da dificuldade em se identificar o valor efetivo dessa repercussão tributária no valor final do produto, e, especialmente, da adversidade de se aplicar a capacidade contributiva com base em parâmetros fixos e desatentos aos detalhes de cada um dos contribuintes, aplicação de uma visão de capacidade contributiva absoluta e não relativa.

Notadamente esses fatores acabam por resultar na manutenção de uma tributação que não atende satisfatoriamente à capacidade contributiva, ignorando ululantes fatos exemplificados, como da tratativa igualitária entre contribuintes que muito possuem e aqueles que nada possuem, no caso da desoneração geral dos produtos da Cesta Básica Nacional, e na efetiva insuficiência de amplitude, no caso do *Cashback* Fiscal, dado que o teto da pobreza ali veiculado não atende ao mínimo vital de grande parcela da população e, nem mesmo, anula os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo.

Assim, esses instrumentos são insuficientes para concessão real de justiça ao ramo tributário e nem aplicam de forma coerente o princípio da capacidade contributiva, devendo eles serem burilados, aperfeiçoados e, principalmente, aproximados da realidade para que possam refletir com maior precisão e acurácia seus intentados objetivos.

Além do imbróglio passível de ser vislumbrado nesses instrumentos e tributos, o IS

também não está livre de críticas e possíveis inconsistências quando de sua subsunção ao princípio da capacidade contributiva, e isso se dá especialmente pelo fato de que, apesar de ser um tributo com natureza eminentemente extrafiscal, ele deve respeitar o mínimo vital em todos os momentos e a igualdade de tratamento.

Entretanto, como restou demonstrado no subitem pertinente, o IS, em similar medida do que ocorre com a Cesta Básica Nacional, não respeita o cerne da capacidade contributiva, que é o de tratar os diferentes de forma diferente quando da apuração do valor tributário a ser recolhido aos cofres públicos.

Em síntese a todo o exposto, a capacidade contributiva deve e foi usada como farol regulatório das 3 (três) supramencionadas espécies tributárias, assim como seus instrumentos, mas, dada a infeliz escolha do legislador constitucional em manter a tributação sobre o consumo e de manter a aplicação de capacidade contributiva subjetiva para os casos concretos, os objetivos, tanto da própria reforma tributária, quanto dos princípios constitucionais citados no decorrer desse trabalho acabam por serem, somente parcialmente adimplidos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã publicada pela Suhrkamp Verlag, 2006. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed., 4. tir. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 15. tir. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. 4. tir. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça Tributária e Solidariedade Social, Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva*. 1. ed. São Paulo: Editora Letras Jurídicas, 2012.

BARCELLOS, Ana Paula. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. rev., atual., reform. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2025.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Geral do Direito*. Tradução Antônio Carlos Ferreira. São Paulo: Editora Lejus, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio *et al.* *Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuintes*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 7. ed. rev. São Paulo: Editora Noeses, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Editora Forense, 2010.

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

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

FALCÃO, Amilcar de Araujo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed., 3. tir. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 12. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Atlas, 2023.

GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. Traduzido por Marco Aurélio Greco. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977.

HARADA, Kiyoshi. *Comentários à Reforma Tributária aprovada pela EC n.º 132/2023*: artigo por artigo. 1. ed. São Paulo: Editora Rideel, 2024

JOBIM, Eduardo. *A Justiça Tributária na Constituição*. São Paulo: Editora Malheiros, 2023.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. 5. ed. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2016.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8. ed. 10. tir. Tradução João Baptista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2009.

KÖHLER, Marcos Antonio. *A Hipertributação dos Pobres no Brasil: um mito influente*. Brasília, DF: Senado Federal, 2024.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informações do Tribunal*, v. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997. p. 334.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed., 2. tir. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coord.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: Editora NSM, 2024.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de (coord.). *Aspectos controvertidos da reforma tributária*:

na visão dos Procuradores da Fazenda Nacional. São Paulo. 2022. *E-Book*.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; ELLERY JR., Roberto; COSTA, Tania. *Reforma Tributária: a costura de um grande acordo nacional*. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2025.

SILVEIRA, F. G.; PALOMO, T. R.; CORNELIO, F. M.; TONON, M. R. *Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias*. Texto para Discussão nº 2823. IPEA. Brasília, 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/05/02/lei-isenta-de-imposto-de-renda-quem-recebe-dois-salarios-minimos-por-mes#:~:text=As%20faixas%20de%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20previstas,%24%203.751%2C05%20%E2%80%93%2015%25>. Acesso em: 6 fev. 2025.

Disponível em: <https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>. Acesso em: 8 jun. 2024.

Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ccrh/a/5fJKVXjTWrxnZjCPxGzR7Kr/>. Acesso em: 4 jan. 2025.

Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/geografia/gentrificacao.htm#:~:text=Gentrifica%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A9%20um%20processo%20de,a%20expuls%C3%A3o%20de%20antigos%20moradores>. Acesso em: 4 jan. 2025.

Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91601-declara%C3%A7%C3%A3o-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 16 abr. 2024.

Disponível em: <https://www.goodthingsfoundation.org/policy-and-research/research-and->

[evidence/research-2024/internet-is-essential-utility-and-human-right](#). Acesso em: 27 maio 2025.

Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/viagemgastronomia/gastronomia/comida-kosher-o-que-e-como-funciona-e-as-principais-regras-da-alimentacao-judaica/>. Acesso em: 30 abr. 2024.

Disponível em: https://tratabrasil.org.br/painel-saneamento-brasil/?gad_source=1&gad_campaignid=20030004200&gbraid=0AAAAApGFAdenhdt5pmjS_dIJu3fVAL0et&gclid=EAiaIQobChMIiqTN9sLDjQMVxqRaBR24Hye6EAAAYASADEgLoePD_BwE. Acesso em: 27 maio 2025.

Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2023/10/03/ranking-mostra-preco-do-metro-quadrado-residencial-em-50-cidades.htm>. Acesso em: 15 jan. 2025.

Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/economia/macroeconomia.htm>. Acesso em: 15 jan. 2025.

Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em: 14 jan. 2025.

Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/noticia/?13/05/2025/alesp-aprova-aumento-de-10--no-salario-minimo-paulista--que-passa-a-ser-de-r--1-804-#:~:text=de%20R%24%201.804-,%20Alesp%20aprova%20aumento%20de%2010%25%20no%20Sal%C3%A1rio%20M%C3%AAnimo%20Paulista%2C%20que,a%20ser%20de%20R%24%201.804&text=As%20deputadas%20e%20os%20deputados,ser%20fixado%20em%20R%24%201.804>. Acesso em: 27 maio 2025.

Dicionário Michaelis online <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/essencial/> - Acesso em: 5 set. 2024

Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/filosofia/o-mito-sisifo-sua-conotacao-contemporanea.htm>. Acesso em: 16 nov. 2024.

Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade>. Acesso em: 29 out. 2024.

Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/650093>. Acesso em: 20 abr. 2025.

Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/60056-entenda-o-historico-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 28 maio 2025.

Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria> e <https://legis.senado.leg.br/atividade/comissoes/comissao/2334/>. Acesso em: 3 mar. 2025.

Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnmnibpajpcgleclefindmkaj/https://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area10/area10-artigo8.pdf>. Acesso em: 28 maio 2025.

Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 3 mar. 2025.

¹ Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/20/congresso-promulga-reforma-tributaria>. Acesso em: 3 mar. 2025.

¹ Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/apresentacoes>. Acesso em: 6 mar. 2025.

Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-ago-16/avanco-da-reforma-sobre-os-cuidados-basicos-com-a-saude-menstrual/>. Acesso em: 8 jun. 2025

Disponível em: <https://brasil.diplo.de/br-pt/servicos/vistos/reembolsoiva-2609512#:~:text=Ao%20comprar%20mercadorias%20na%20Alemanha,o%20IVA%20pode%20ser%20reembolsado>. Acesso em: 6 mar. 2025.

Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/tese-do-seculo-entenda-julgamento-icms-base-pis-cofins>. Acesso em: 28 maio 2025.

Disponível em: [https://www.pwc.com.br/pt/consultoria-tributaria-societaria/reforma-tributaria-sobre-o-consumo.html#:~:text=A%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria%20sobre%20o,o%20Imposto%20Seletivo%20\(IS\)](https://www.pwc.com.br/pt/consultoria-tributaria-societaria/reforma-tributaria-sobre-o-consumo.html#:~:text=A%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria%20sobre%20o,o%20Imposto%20Seletivo%20(IS)). Acesso em: 31 maio 2025.

Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P_pof_2017_para_publicacao.pdf. Acesso em: 6 maio 2025.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L15077.htm. Acesso em: 13 mar. 2025.

ANEXOS

Anexo I - *Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias, de Silveira, Palomo, Cornelio e Tonon, publicado em 2022 – Texto para discussão n.º 2.823*, depositada junto ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)

Anexo II - *A hipertributação dos pobres no Brasil: um mito influente*, depositado junto ao Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa do Senado

Anexo III - *O Nó Tributário: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil.*

Anexo IV – Perguntas e Respostas Comunicado Assessoria de Especial de Comunicação Social do Ministério da Fazenda.

Anexo V - Nota Técnica: Isenção Personalizada no âmbito do IBS do Centro de Cidadania Fiscal