

## A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS IMPOSTOS INDIRETOS

Rachel Benedetti MOREIRA<sup>1</sup>  
Ana Carolina Marques de GOES<sup>2</sup>

**RESUMO:** Buscou-se demonstrar, através de pequena abordagem teórica, que o nosso sistema tributário atual, ao criar os tributos indiretos, promove desigualdades, encaminhando à regressão, enquanto faz sobressair o princípio da seletividade, ao invés de aplicar o princípio da capacidade contributiva, que é a melhor expressão do princípio superior da igualdade. Restou concluído que o ônus tributário, ao final das contas, sobrecarrega as faixas mais pobres da sociedade nesse modelo de tributação, fato que ficou demonstrado por pesquisas.

**Palavras-chave:** Capacidade contributiva. Princípio da seletividade. Princípio da igualdade. Impostos indiretos.

### 1 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Os princípios são linhas gerais aplicadas a determinada área do Direito, constituindo as bases e determinando as estruturas em que se assentam institutos e normas jurídicas, apontando um ideal a ser perseguido.

Princípios são os alicerces do Direito, são ideias centrais do sistema que norteiam toda a interpretação jurídica conferindo a ele um sentido lógico e harmonioso.

Os princípios tributários estão relatados pela Constituição Federal brasileira de 1988, no Título VI, da Tributação e do Orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, Seção II, das limitações ao poder de tributar.

A Constituição Federal, assim, estabelece limites ao poder de tributar, sendo essas limitações advindas dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias, que estão previstas nos arts. 150 a 152 da Lei Maior.

---

<sup>1</sup> Graduanda em Curso de Direito no Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

<sup>2</sup> Graduanda em Curso de Direito no Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

Os princípios tributários previstos na Constituição Federal funcionam como mecanismos de defesa do contribuinte contra os abusos do poder do Estado no campo tributário.

Passaremos a seguir, para melhor compreensão do presente trabalho, à análise dos princípios da igualdade e seus subprincípios da capacidade contributiva e da seletividade.

## 1.1 Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade está previsto na Constituição Federal de 1988 no art. 5º, *caput*: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direitos a vida, à liberdade, à igualdade (...)”. Esse, portanto, é o princípio da igualdade genérico.

Por meio desse princípio almeja-se uma justiça social e a redução das desigualdades, as quais são atingidas com a eliminação das discriminações injustificadas. Quanto às discriminações positivas, a máxima aristotélica dispõe que é possível buscar a igualdade tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades corrigindo, assim, as disparidades criadas pela própria sociedade.

No que tange a igualdade tributária, tem-se como um dos principais limites materiais ao poder de tributar e tem previsão no art. 150, inciso II da Constituição Federal, que traz a seguinte redação:

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;

Portanto, enquanto o art. 5º da Constituição Federal dispõe sobre a igualdade genérica, o art. 150, inciso II, também da Lei Maior trata da igualdade de modo específico, partindo para área da tributação, buscando a

vedação de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equipolência.

Assim, por meio desse princípio, exige-se que a tributação apenas recaia sobre quem possa arcar com suas custas, dentro do possível para se contribuir, sendo os contribuintes tratados de maneiras distintas a partir de critérios legítimos, constitucionalmente autorizados a tal finalidade discriminatória. Conclui-se que, com o tratamento diferenciado, busca-se estabelecer igualdades tributárias, proibindo privilégios em matéria fiscal.

## **1.2 Princípio da Capacidade Contributiva**

O princípio da capacidade contributiva é uma das dimensões do princípio da igualdade quando esta busca tratar de forma distinta situações diversas, as tais discriminações positivas, conforme visto anteriormente. Tal princípio está disposto na Constituição Federal, no art. 145, §1º:

Art. 145, § 1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Por meio desse princípio o indivíduo contribui para as despesas da coletividade, na medida de suas forças econômicas. Assim, a União, não poderá exigir do contribuinte, o tributo de sua competência que esteja além da capacidade contributiva deste, de modo a evitar o confisco, também vedado pela Constituição Federal, em seu art. 150, IV. Cabe à lei dosar o peso da contribuição de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

Sobre a capacidade contributiva José Ricardo do Nascimento Varejão (2008, p. 182), disserta:

Assim é que, nos termos da Constituição, uma vez verificada a necessidade de se instituir, majorar ou cobrar um tributo, o critério de desigualação será, sempre que possível, o da capacidade contributiva, que possibilitará a mensuração da correta medida de diferenciação entre os contribuintes a fim de se concretizar a

igualdade em matéria tributária [...] a partir da aferição da capacidade contributiva (critério *discrimen*) estabelecem-se políticas de tratamento tributário diferenciado entre contribuintes, a fim de se atentar, o máximo possível, atingir a igualdade material. Isenta-se não para se alcançar a capacidade contributiva, mas a igualdade em matéria tributária.

Assim, o objetivo não é explorar o patrimônio do contribuinte exigindo valores excessivos, mas tem sim a finalidade de arrecadar valores justos, considerando a capacidade contributiva de cada membro, evitando assim o imposto confiscatório.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva atua como um importante instrumento que limita a atividade tributária, agindo como um mecanismo de defesa dos cidadãos frente ao poder de tributar do Estado.

### **1.3 Princípio da Seletividade**

A seletividade é a forma pela qual se faz concretizar a capacidade contributiva sobre certos tributos indiretos. Isso porque, ao se deparar com um bem de maior essencialidade (aqueles produtos consumidos por toda a sociedade) a alíquota sobre este será reduzida em relação a outros bens que não são considerados essenciais, assim toda a população terá acesso aos bens considerados essenciais, promovendo assim, uma justiça fiscal.

Observa-se que o intuito da aplicação do princípio da seletividade é adequar os produtos à vida do maior número de habitantes do país. Sobre o princípio da seletividade disserta José Ricardo do Nascimento Varejão (2008, p. 204):

A seletividade é atendida pela comparação de mercadorias e de sua tributação gradual na razão inversa de seu grau de necessidade. Há comparação. Há comparação. Há discriminação com fins de tratamento tributário de situações diversas. Resta claro que nesse procedimento não se está a considerar imediatamente qualquer condição do contribuinte, mas só da mercadoria ou do serviço. Ora, mas a mercadoria ou o serviço é essencial para quem? Certamente que para o contribuinte. Não há como negar, assim, que também a seletividade é concretizada levando-se em conta, ainda que remotamente, as diversas necessidades dos contribuintes, e, em última análise, revela a disparidade de capacidade contributiva entre eles.

Portanto, o princípio da seletividade visa dar a população, principalmente a classe mais pobre, o acesso a alguns bens essenciais, aqueles considerados de utilidade social, e, para tanto reduz suas alíquotas, buscando assim, um ideal de justiça fiscal. Assim, os produtos considerados essenciais serão tratados com favorecimento tributário e ofertados a toda população. Já os produtos considerados supérfluos devem ser taxados com maior rigor, tendo em vista que não se trata de bens inerentes à sobrevivência e ao bem-estar humano.

## **2 OS IMPOSTOS INDIRETOS E A DESIGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO**

Dentro do gênero “tributo” - vínculo entre Estado e contribuinte decorrente de um fato lícito previsto em lei, tendo por objeto uma prestação pecuniária<sup>3</sup> -, encontramos a espécie “impostos”. Estes são compreendidos pelo encargo financeiro que é imposto ao contribuinte quando da ocorrência do fato gerador, sendo calculado pela alíquota e base de cálculo. A não satisfação desse encargo gera sanções civis e penais ao não-pagador. A hipótese de incidência do imposto é um comportamento do contribuinte, sendo totalmente independente de atuação estatal. O imposto é a principal fonte de captação de riqueza para o Estado, é a viga mestra da arrecadação tributária.

O pagamento do imposto é uma obrigação pessoal. Quem pratica o fato gerador se obriga, por previsão legal, ao pagamento do tributo. É o chamado “contribuinte”. O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, a pessoa responsável pela situação tipificada, ou, ainda, a titular dos direitos e obrigações. O contribuinte é classificado como de direito ou de fato.

O contribuinte de direito é a pessoa designada pela lei ao pagamento do tributo, quem realizou o fato impositivo, ocupando o pólo passivo da relação jurídica. A exemplo do ICMS, esta figura é ocupada pelo comerciante. Em contrapartida, o contribuinte de fato é quem com efeito

---

<sup>3</sup> FURLAN, Valéria. Apontamentos de Direito Tributário, 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

suporta a carga econômica do tributo ao final. No exemplo anterior, seria esta a figura do consumidor final, pois é ele quem verdadeiramente arca com o pagamento do ICMS. Na maior parte das vezes as duas figuras encontram-se em uma só pessoa, como é o caso, por exemplo, do Imposto de renda.

Os impostos podem ser classificados em diretos ou indiretos. Os impostos diretos recaem sobre o contribuinte de direito, o qual não pode repassar a outrem o seu encargo tributário. Ele é diretamente pago ao governo, sem intermédio de consumidores ou firma. Nos impostos indiretos, a carga tributária também recai sobre o contribuinte de direito, entretanto, ela é repassada ao contribuinte de fato. São cobrados dos produtores e comerciantes, no entanto são repassados no valor dos produtos e serviços, atingindo, então, indiretamente, os consumidores.

São exemplos de impostos diretos o Imposto de Renda da Pessoa Física (IR), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU). Constituem exemplo de impostos indiretos o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Os últimos são cobrados independentemente da condição social da pessoa. É calculado e adicionado ao valor total do produto adquirido. Quanto maior o imposto incidente sobre o produto, maior será o valor repassado ao consumidor de fato. Por incidirem sobre o consumo, não importando o patrimônio pessoal do contribuinte, os impostos indiretos acabam por ocasionar de certa forma injustiça na tributação, desrespeitando a capacidade contributiva e o princípio da igualdade, pelos motivos que se explica a seguir.

Tais tributos são considerados indiretos por não levarem em conta o que se ganha, mas tão somente o que se consome. Desta forma, na prática, eles prejudicam a camada social mais desprivilegiada, que acaba arcando com elevada tributação indireta. Diferentemente do imposto de renda, por exemplo, que recai diretamente sobre a renda pessoal do contribuinte: quanto mais se ganha como renda, maior é o tributo. Tal meio de tributação, por analisar

distinta e particularmente a pessoa contribuinte, exala mais justiça do que o primeiro, avaliando a capacidade contributiva de cada um.

É sabido que a estrutura tributária brasileira constitui-se, predominantemente, de tais tributos indiretos, já que a arrecadação destes se sobrepõe à dos tributos diretos (IPTU, IPVA, ITR, ITBI, ITCMD), numa proporção de 60% a 40%<sup>4</sup>. Neste sentido, leciona Eduardo Sabbag:

“É indubitoso que os impostos indiretos, particularmente, **tendem à regressividade**, pois os consumidores, ricos ou pobres, realizando transações de bens e serviços, pagam na mesma proporção, em relação ao valor do bem ou serviço adquirido, independentemente de suas capacidade de contribuição”.<sup>5</sup> (*grifo nosso*)

A partir daí o país é então financiado pelas classes sociais mais baixas, que suportam grande carga de impostos indiretos, contribuindo para a exacerbação das desigualdades sociais. Nesta filosofia de asoberbar menos a renda e onerar mais os bens e serviços, o efeito restante é o descrito pelo presidente do IPEA, Marcio Pochamnn<sup>6</sup>:

Os pobres no Brasil pagam 44% mais imposto, em proporção à sua renda, que os ricos. Embora os 10% mais pobres não paguem Imposto de Renda, consomem bens com alta carga de impostos indiretos, como os da cesta básica.

Segundo estudos realizados pelo presidente, 1,8% da renda da população pobre é despendida em IPTU, sendo que, para o mesmo fim, é dedicado apenas 1,4% da renda da população rica. Percebe-se então, que, nas palavras do pesquisador, “o IPTU das mansões, é proporcionalmente menor que o da favela”.

Pessoas cuja renda não ultrapassa o *mínimo vital* – este entendido pela zona que não pode ser tributada por ausência de capacidade

<sup>4</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário – 2 ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

<sup>5</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário – 2 ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

<sup>6</sup> “Pobres pagam 44% mais impostos, aponta estudos”. Disponível em: <  
www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1605200807.htm> Acesso em: 20/03/2015

contributiva, já que compõe quantia correspondente ao mínimo existencial da família – não deveriam pagar impostos. Entretanto, a existência dos impostos indiretos impede o exercício desta isenção, já que a capacidade contributiva, nesses casos, é ignorada.

Como previamente vislumbrado, os impostos são informados pelo princípio da capacidade contributiva e da seletividade, por sua vez derivados do princípio da igualdade. Estes princípios devem ser levados em conta quando do exercício da competência tributária pelo ente. O princípio da capacidade contributiva orienta que somente fatos que presumivelmente revelem a riqueza do contribuinte devem ser tributados<sup>7</sup>. Os tributos indiretos não observam tal princípio no que concerne à fixação de alíquotas.

É cediço que a constituição tenta contornar o caso impondo a essas situações específicas o princípio da seletividade, que rege que as alíquotas variarão conforme a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço. Busca-se instituir com isso, tratamento “igualitário” aos contribuintes, atentando ao invés da capacidade contributiva, à essencialidade da coisa.

Mas que igualdade há ante os dados estatísticos previamente elucidados? Não é evidente justamente o efeito contrário ao pretendido no caso concreto? Já dizia Felix Oppenheim que “o imposto indireto é inigualitário, pois impõe uma contribuição de igual medida aos adquirentes pobres.”<sup>8</sup>

Ora, o que se percebe é uma inconstitucionalidade decorrente do modo como a tributação indireta opera, por desrespeitar princípio da capacidade contributiva que deve se sobrepor ao da seletividade por expressar medida mais correta e adequada de justiça e, finalmente, igualdade, que é o objetivo final de ambos os princípios. Ocorre que o segundo mais ocasiona discrepâncias do que equipara os sujeitos. Isso porque, como já lecionava Aristóteles, Justiça é “tratar de forma igual os iguais, e de forma desigual os desiguais, na medida em que desiguam”.

Afinal, não é este o pretendido pelo art. 150, inc. II da nossa Constituição Federal?

---

<sup>7</sup> FURLAN, Valéria. Apontamentos de Direito Tributário, 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

<sup>8</sup> CASSONE, Vítório. Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência, p. 91. 19 ed. – São Paulo: Atlas, 2008.



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;

Deslinda a melhor doutrina que o princípio da seletividade é, em verdade, um subprincípio da capacidade contributiva, razão pela qual o art. 145, § 1º da Constituição Federal deve se aplicar ao ICMS e ao IPI. Entende, ainda, Lacombe, que todos os impostos devem ser progressivos, então as alíquotas dos impostos indiretos precisam ser distintas em relação à essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços.<sup>9</sup>

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.

Não há razão para desconsiderar valores constitucionais, como a capacidade contributiva, sob o pretexto de que ela se refere, no caso dos impostos indiretos, somente ao contribuinte legal, ignorando o contribuinte de fato, que é, em última análise, o objeto final da proteção constitucional.

Ora, como bem observado por Patrícia Brandão Paoliello<sup>10</sup>, o princípio da capacidade contributiva é o norte do Estado Democrático de Direito, sendo indispensável para o exercício da igualdade no Direito Tributário

<sup>9</sup> FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. Disponível em:

<<http://www.fesdt.org.br/artigos/06.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2015

<sup>10</sup> PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4138>>. Acesso em: 25 mar. 2015.

brasileiro. Ele é o instrumento que concretiza os direitos fundamentais, dentre eles, a igualdade e o direito de propriedade.

É a pura e real consubstanciação da igualdade, que deve ser observada pelo legislador na tributação, e pelo magistrado quando do exercício do controle de constitucionalidade e legalidade dos atos administrativos, com o escopo de suprimir da realidade eventuais abusos dos Entes com competência tributária.

Interpreta-se, ante o exposto, que, objetivando promover igualdade, o ente quando indiretamente tributa, em verdade gera inconstitucionalidades à medida que cria um sistema que caminha à regressão, fazendo recair de maneira desproporcional sobre os menos favorecidos a carga tributária, restando toda ela sobrepesada nas camadas sociais mais baixas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Camila. **Que se Entende por Princípio da Seletividade?** Disponível em < <http://fg.jusbrasil.com.br/noticias/171039/que-se-entende-por-principio-da-seletividade-camila-andrade>>

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

**Classificação dos Tributos no Brasil**. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/classificacao.html>>

FURLAN, Valéria. **Apontamentos de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

**Impostos Diretos e Indiretos no Brasil**. Disponível em <[http://www.suapesquisa.com/economia/impostos\\_diretos\\_indiretos.htm](http://www.suapesquisa.com/economia/impostos_diretos_indiretos.htm)>

**Impostos e Tributos – Conceito, Tipos e Classificação | Direito Tributário**. Disponível em <<http://www.fontedosaber.com/direito/impostos-e-tributos-conceito-e-classificacao-direito-tributario.html>>

LEITE, Marcos Vinicius Chiliatto. **Avanço do Neoliberalismo e Regressão Tributária no Brasil**. Disponível em: <[www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?down=000404203](http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?down=000404203)>

LOVATTO, Alecio Adão. **O princípio da igualdade e o erro penal tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>>

PESSÔA, Leonel Cesarino e SILVA, Marcello Muniz da. **Renda Básica, Capacidade Contributiva e o Mínimo Vital**. Disponível em <<http://www.sinteseeventos.com.br/bien/pt/papers/leonelcesarinoRENDABASICACAPACIDADECONTRIBUTIVAEMINIMOVITAL.pdf>>

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito: Direito Tributário**. São Paulo: Editora Premier, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

**Tributos tiram mais dos pobres, diz IPEA**. Disponível em: <[www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1605200807.htm](http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1605200807.htm)>

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008.