

A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM OS IMPOSTOS INDIRETOS

Priscila Pitta LÔBO¹

RESUMO: O presente trabalho tem como objetivo estudar a aplicação de três princípios fundamentais quando se trata da instituição e cobrança de tributos no Brasil. Também se estuda as espécies tributárias, dando maior enfoque aos impostos. Trata-se, então, do estudo sobre a observância do princípio da capacidade contributiva e da seletividade quando se trata de arrecadação de impostos. Deste trabalho, conclui-se que é imperiosa a aplicação do princípio da seletividade na busca pela justiça social.

Palavras-chave: Princípios. Igualdade. Capacidade Contributiva. Seletividade. Impostos.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo foi tecer considerações quanto a cobrança dos impostos tidos como indiretos, levando em consideração os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da seletividade.

Certamente é uma prerrogativa Constitucional manter a igualdade através do tratamento desigual, na medida das desigualdades de cada um. Para tanto, foram instituídos dois princípios no ordenamento.

O primeiro consiste no princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os impostos devem ter caráter pessoal e serem graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

¹ Graduada no curso de Direito do Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. prilobo3@hotmail.com

Por sua vez, o segundo se trata do princípio da seletividade, aplicado ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, relacionando-se à essencialidade de produtos, serviços e mercadorias, de maneira que incidirá maior alíquota sobre os de menor importância e, sendo eles de maior importância a alíquota será menor ou, ainda, haverá a isenção.

Assim, passou-se a análise dos impostos diretos - aqueles arrecadados pelos entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) sobre o patrimônio e a renda dos contribuintes de maneira direta – e dos impostos indiretos - aqueles que incidem sobre os produtos e serviços consumidos pelos cidadãos.

A grande problematização foi: no caso dos tributos supracitados, visando preservar e aplicar o princípio da igualdade, melhor seria cultivar a capacidade contributiva ou a seletividade?

Ora, em virtude do caráter pessoal da capacidade contributiva, concluiu-se que a melhor solução, em respeito ao princípio da igualdade nos impostos indiretos, seria a aplicação da seletividade.

Isto, porque, ao se comprar um produto essencial como o feijão, por exemplo, não é viável que seja analisada a condição pessoal do consumidor para que se possa tributar. Além disso, os impostos cobrados não guardam relação com o consumidor, a não ser pelo fato do valor ser repassado a ele.

Quando se fala em seletividade, a carga tributária seria menor em decorrência da indispensabilidade do produto para uma vida digna, de maneira que tributando menos o contribuinte de direito, automaticamente o valor repassado ao contribuinte de fato também é menor, facilitando o acesso aos serviços e mercadorias essenciais, principalmente aqueles de baixa capacidade econômica.

Para tanto, foram utilizados os métodos dedutivo e indutivo. No primeiro capítulo foi realizado um estudo dos princípios e subprincípios jurídicos que regem o Sistema Tributário Nacional e sua relação com a dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil.

Em seguida, passou-se ao estudo das espécies tributárias e as teorias existentes no país para sua classificação. Ademais, em razão do tema, foi dado maior enfoque aos impostos, tecendo considerações quanto a sua definição, competência e hipóteses de incidência.

Tratou-se, ainda, dos impostos indiretos, bem como seu caráter regressivo e a ausência de contraprestação do Estado para que os contribuintes vejam diminuídos seus gastos com, por exemplo, saúde e educação de melhor qualidade.

O estudo se mostrou relevante a partir do momento em que a elevada cobrança dos impostos indiretos tem ofendido a Constituição Federal de 1.988 na defesa da igualdade e, conseqüentemente, da dignidade da pessoa humana, impedindo o acesso a serviços e mercadorias considerados essenciais para uma vida digna.

2 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO

Em uma análise inicial, faz-se necessário esclarecer o que seriam os chamados princípios.

Os princípios são normas que contém uma carga axiológica mais forte. Em outras palavras, são sobre-regras que instruem o legislador na positivação de outras normas e o aplicador do Direito na imposição do cumprimento de direitos e deveres nos casos concretos.

O termo traz, ainda, em seu conceito pelo menos 4 significações que podem ser resumidas em: valores e limite objetivo².

Segundo Miguel Reale “o que caracteriza os valores é sua prioridade e transcendibilidade: o valor independe da realidade”³, ou seja, trata-se de uma construção intelectual.

Complementa Aurora Tomazini de Carvalho:

“o direito é objeto cultural, produzido para alcançar certas finalidades, ou seja, certos valores que a sociedade deseja implementar e, para isso, o legislador recorta do plano social as condutas que deseja regular valorando-se com o sinal positivo de licitude e negativo da ilicitude ao qualificá-las como obrigatórias, permitidas ou proibidas. Nestes termos, o valor é inerente ao direito” (CARVALHO, 2009, p. 265).

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 2007. p. 151.

³ REALE, Miguel. Fundamentos do Direito. 1998. p. 177.

Assim, não são as coisas que possuem o valor, mas o ser humano é quem atribui o valor a elas.

Ademais, os valores trazem em si as características da: a) Bipolaridade - um valor sempre se contrapõe a um desvalor; b) Implicação – aplicam-se mutuamente tanto os valores positivos quanto os negativos; c) Referibilidade: o valor exige do ser humano uma tomada de decisão; d) Preferibilidade: o valor aponta um fim; e) Incomensurabilidade: não podem ser mensurados; f) Graduação hierárquica: são qualificados em grau de importância; g) Objetividade: não se revelam sem algo que os suporte; h) Historicidade: são resultado de uma construção histórica e social; i) Inexauribilidade: os valores sempre excedem os bens em que se objetivam; j) Atributividade: pressupõe um agente de conhecimento e um ato de atribuição⁴.

Por sua vez o limite objetivo descreve o objetivo do legislador em reger, com maior objetividade, um mandamento, em detrimento de um preceito mais aberto, principiológico.

Desta forma, os princípios sempre encontrarão proporção e moderação em outros princípios e normas do ordenamento, além de ter sua importância reafirmada.

Ora, não foi ao acaso que o Poder Constituinte Originário, ao elaborar a Constituição Federal de 1988 optou por tratar primeiramente dos fundamentos que regem a República Federativa do Brasil, pois foi a partir destes que todas as demais normas foram elaboradas.

Assim, ao colocar a dignidade da pessoa humana como alicerce, a Carta Magna brasileira trouxe um valor que não poderá ser violado, mas muito além disso, deverá também ser protegido.

É o que ocorre, por exemplo, com o artigo 5º da Constituição Federal que traz inúmeros princípios, além direitos e deveres que visam sua proteção.

Leciona Hugo de Brito Machado:

Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 2007. p. 154.

contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego (MACHADO, 2011, p. 31).

O intérprete que tem a consciência de que tais princípios visam a proteção do cidadão contra os abusos do Estado, buscará o efetivo amparo do contribuinte.

Feitas tais considerações, ao tratar de princípios jurídicos da tributação, faz-se referência aos princípios que regem o Sistema Tributário Brasileiro quando da instituição ou regulamentação de um tributo, dentre os quais três serão destacados a seguir.

2.1 O Princípio da Igualdade (Isonomia)

O princípio da isonomia ou da igualdade está previsto no artigo 5º, “caput”, da Constituição Federal de 1.988, que diz:

“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 a vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, (...)”.

Do artigo supracitado extrai-se o que seria doutrinariamente classificado como a igualdade perante a lei, ou seja, aquela destinada aos aplicadores do Direito, verificada no plano formal, e que deverá ser cumprida uniformemente a todas as pessoas a que se dirige.

Por outro lado, no que tange a matéria tributária o princípio da igualdade vem tratado no artigo 150, inciso II da Carta Magna, que diz que 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;”

Ora, através deste dispositivo, a isonomia é tratada de forma mais específica, vedando o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

No entanto, diante de algumas diferenças reais, cabe ao Estado abrir à discriminação, desde que ela seja admissível ou, pelo menos, tolerável.

Neste sentido, leciona Hugo de Brito Machado:

“As dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discriminação que pode validamente utilizar. Na verdade a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia” (MACHADO, 2011 p. 38).

Segundo a melhor doutrina, esta seria a igualdade na lei (ou através da lei), de forma que não se pode fazer discriminações não pensadas, sem a motivação de igualar aqueles que estão em pé de desigualdade.

Assim, para o Professor Humberto Ávila a igualdade consiste na “relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”⁵.

O propósito é que ao estabelecer uma discriminação haja na norma um nexó aceitável com sua finalidade.

Por certo que a finalidade última da isonomia é a justiça social (art. 3º, CF/88) que se traduz na existência digna.

Aristóteles elucida perfeitamente o intento da igualdade:

“O meio termo é o igual, pois em cada espécie de ação na qual há um “mais” e um “menos” há também um “igual”. Se, então, o injusto é o iníquo (ou seja, desigual), o justo é igual... e, já que o igual é o meio termo, o justo será um meio termo.

A igualdade existirá entre as pessoas; se as pessoas não forem iguais, elas não terão uma participação igual nas coisas, mas isto é a origem de

⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 2008. p. 40.

querelas e queixas (quando pessoas iguais têm e recebem quinhões desiguais, ou pessoas desiguais recebem quinhões iguais). Além do mais, isto se torna evidente porque aquilo que é distribuído às pessoas deve sê-lo “de acordo com mérito de cada uma”⁶.

Por isso, a realidade social vivida hoje, com uma das maiores cargas tributárias do mundo e um dos piores índices de desenvolvimento humano e de redistribuição de renda, exige medidas que objetivem proteger as necessidades mínimas dos indivíduos, de maneira que estes não sejam tratados apenas e primeiramente como contribuintes, mas como seres humanos.

Nesta busca, outros princípios ainda auxiliam na elaboração das discriminações admissíveis, como o princípio da capacidade contributiva.

2.20 Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva, por sua vez, vem para complementar o princípio da igualdade, como um subprincípio, previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1.988.

A doutrina é pacífica em dizer que há uma certa dificuldade em definir capacidade contributiva, em virtude da generalidade e vaguidade. Entretanto, será tratada como a aptidão econômica do contribuinte para o pagamento de tributos.

Sua aplicação se dá através dos impostos, de maneira que sempre que possível, estes devem ter caráter pessoal e serem graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Além disso, cabe ao legislador, quando da sua norma instituidora, escolher os fatos que exibam conteúdo econômico, bem como atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

Doutrinariamente, a capacidade contributiva é dividida em absoluta/objetiva, quando o legislador elege eventos que demonstrem aptidão para

⁶ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Brasília UnB, 1999. p. 95-96. Apud Nakagaki, Ruti Kazumi. O princípio do não-confisco no direito tributário. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – PUC, São Paulo, p. 57-58.

concorrer com as despesas públicas, e relativa/subjetiva que expressa a capacidade de contribuição na medida das possibilidades econômicas do indivíduo.

O Imposto de Renda, por exemplo, se ajeita perfeitamente a definição de capacidade contributiva subjetiva, uma vez que o sujeito passivo contribui conforme a renda auferida, ou seja, de acordo com suas possibilidades, enquanto que o ainda não instituído Imposto Sobre Grandes Fortunas se amolda a capacidade contributiva objetiva, pois o legislador buscará dizer o que são as grandes fortunas que permitirão que o sujeito passivo contribua com o Estado.

Desta forma, para trazer eficácia ao princípio da capacidade contributiva utiliza-se a chamada técnica da “proporcionalidade tributária”, segundo a qual a alíquota será sempre invariável, de modo que a base de cálculo irá alterar conforme a capacidade econômica do contribuinte.

No entanto, há quem defenda que a progressividade seria o método mais efetivo para atender ao princípio da igualdade.

Nas palavras de Misabel Derzi:

A progressividade é a única técnica que permite a personalização dos impostos, como determina, expressamente, o art. 145, § 1o, da Constituição de 1988, acrescentando que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa, também, a conceder reduções e isenções (Nota ao Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro, op. cit., p. 293).

Por essa concepção, aquele que tem maior riqueza, ou seja, que onera mais o Estado, contribuirá mais pelos serviços públicos em geral em favor daqueles que possuem pouco ou até mesmo nada.

Atualmente, a progressividade tem previsão constitucional para três impostos: Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (art. 156, §1º, inciso I, CF/88), Imposto sobre Renda – IR (art. 153, §2º, inciso I, CF/88) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR (art. 153, §4º, CF/88).

Assim, de fato a progressividade é um excelente instrumento para se colocar em prática a capacidade contributiva, levando em conta a aptidão econômica do contribuinte na busca por justiça fiscal.

Entretanto, a aplicação da capacidade contributiva, bem como da progressividade não são possíveis a todos os impostos, razão pela qual deve haver

uma outra forma de se coibir a tributação exacerbada, como será explanado mais adiante.

Ocorre que, não é só a maneira de tributar do Estado que pode ferir o princípio da capacidade contributiva, consagrado pela Constituição Federal de 1.988, mas a isenção também pode fazê-lo.

Pondera Hugo de Brito Machado:

“Tratando-se de imposto cujo o fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Tratando-se, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência” (MACHADO, 2011, p. 40).

Isto, porque, a isenção nos casos onde é possível apurar a aptidão para contribuir atrasa a busca pela justiça social, onde aquele que tem capacidade contributiva não contribui.

Importante considerar, ainda, que assim como o Professor Roque Antônio Carraza⁷, há quem entenda que as expressões capacidade contributiva e capacidade econômica são sinônimas, à medida em que o imposto não tem finalidade apenas arrecadatória, mas também fazer com que cada indivíduo colabore com as despesas públicas de acordo com suas possibilidades.

Todavia, levando em conta o significado originário das palavras⁸, observa-se que um indivíduo com capacidade econômica não necessariamente terá capacidade contributiva, uma vez que, se sua renda mensal for de tal forma ínfima, então não haverá a possibilidade de contribuição para a manutenção do Estado.

Seguindo este raciocínio tem-se, inclusive, o mínimo vital que consiste na ideia de que só haverá contribuição após o indivíduo ter garantido sua capacidade de conservar-se conforme os padrões mínimos de existência.

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. p. 103.

⁸ Capacidade econômica: potencialidade de obtenção de riqueza (patrimônio, consumo, renda) e capacidade contributiva: aptidão para suportar e pagar tributo.

Assim, é totalmente possível que alguém possua capacidade de ter uma vida digna, mas não tenha capacidade para contribuir com as despesas do Estado, caso em que a isenção seria constitucional.

2.30 Princípio da Seletividade

Há quem entenda que o princípio da seletividade atua em conjunto com a proporcionalidade e a progressividade para dar eficácia a capacidade contributiva, em busca da justiça fiscal.

Entretanto, conforme o exposto no tópico acima, a capacidade contributiva é marcada pela pessoalidade na cobrança do tributo, de maneira que o sujeito passivo da obrigação não deve ter apenas capacidade econômica, mas condições de contribuir para a manutenção do Estado sem prejuízo de sua própria subsistência.

Por sua vez, a seletividade está relacionada à essencialidade de produtos, serviços e mercadorias, de maneira que incidirá maior alíquota sobre os de menor importância e, sendo eles de maior estima a alíquota será menor ou, ainda, haverá a isenção.

Diferente disso, a capacidade contributiva está totalmente relacionada com os impostos chamados pessoais, de modo que a tributação leva em conta aspectos subjetivos do sujeito passivo, enquanto que a seletividade é aplicada ao que se chama de impostos reais, nos quais as características pessoais são irrelevantes para a configuração do fato gerador, mas a manifestação de riqueza está relacionada a um bem, na sua forma de aquisição ou transmissão.

Assim, não há como se estabelecer uma relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade, a não ser pelo fato de visarem o cumprimento do princípio da isonomia.

A Constituição Federal de 1.988 determina a observância da seletividade em dois impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (artigo 153, §3º, inciso I) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (artigo 155, §2º, inciso III).

Ora, tanto o IPI quanto o ICMS são impostos reais, cujo a repercussão econômica não recai sobre aquele que recolhe o tributo, mas sobre terceiro denominado contribuinte de fato.

Leciona sobre o assunto Roque Antonio Carrazza:

Evidentemente, a essencialidade de que aqui se cogita tem por escopo favorecer os consumidores finais, que, como não se contesta, são os que suportam a carga econômica do ICMS. Não é por outra razão que quem, adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente mais tributado por meio deste imposto do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou frui de um serviço essencial (CARRAZA, 2011, p. 490).

Isto, porque, no caso de produtos essenciais trata-se de uma necessidade, razão pela qual é imprescindível um tratamento fiscal mais brando.

Desta forma, a ideia é que toda a população tenha acesso a produtos, serviços e mercadorias considerados indispensáveis.

Para tanto, diminui-se a cobrança do imposto ao contribuinte de direito para que o preço do produto ou serviço não seja demasiado ao contribuinte de fato em razão do repasse.

Defende, ainda, o Professor Carrazza que “as operações com gêneros de primeira necessidade e as prestações de serviço (de transporte transmunicipal ou de comunicação) de massa deveriam ser completamente desonerados de tributo”⁹.

Observa-se que, caso haja referida desoneração em razão da essencialidade estaria se estabelecendo uma desigualdade, à medida em que pessoas que possuem capacidade contributiva igualmente ficariam desoneradas do repasse tributário.

No entanto, mais do que tributar os que possuem maior renda, o intuito da seletividade é preservar e viabilizar o acesso àqueles de menor capacidade econômica.

Trata-se, portanto, de uma graduação admissível, de maneira que alíquota ou não existirá, quando o serviço ou produto for absolutamente essencial, ou será fixada de modo ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade.

⁹ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 2011. p. 489.

Além disso, observa-se que a seletividade também pode ser um instrumento de extrafiscalidade, uma vez que a cobrança dos impostos (IPI e ICMS) não tem apenas uma finalidade arrecadatória, mas há uma busca por estimular a prática de operações (com mercadorias e produtos industrializados) ou serviços tidos como essenciais, necessários ou úteis a sociedade, e desestimular o consumo de outros.

Ora, quando da aplicação do princípio da seletividade, abre-se uma discriminação que tem claramente como critério a imprescindibilidade do produto ou serviço à sociedade.

Desta forma, a aplicação do princípio da seletividade é obrigatória tanto ao IPI quanto ao ICMS, pois visa colocar limites ao legislador para se evitar uma tributação excessiva àqueles de baixa capacidade econômica.

3 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS BRASILEIRAS

Quando o assunto é espécies tributárias há uma grande discussão doutrinária que deu origem a pelo menos quatro teorias: bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite.

Isto, porque, tanto o artigo 145 da Constituição Federal quanto o artigo 5º do Código Tributário Nacional dizem que tributos são taxas, impostos e contribuição de melhoria.

Neste sentido, a teoria mais literal seria a tripartite, segundo a qual os tributos são aqueles previstos de maneira explícita nos artigos mencionados.

Por sua vez, a teoria quadripartite coloca como tributos além daqueles previsto em lei, os empréstimos compulsórios trazidos pelo artigo 148 da CF/88.

Além disso, tem-se a pentapartite que traz como modalidades tributárias as taxas, os impostos, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Por fim, surgiu a teoria bipartite que defende a divisão dos tributos em vinculados e não vinculados, de maneira que se o fato gerador consistir na descrição de uma atuação estatal estaremos tratando do primeiro grupo, caso contrário estará se referindo aos impostos, ou seja, tributos não vinculados.

Ora, para que seja possível tomar uma posição quanto a repartição das espécies tributárias, a primeira pergunta que se deve fazer é: o que é tributo?

A definição de tributo é trazida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ocorre que, como já mencionado, tanto a Carta Magna brasileira quanto o Código definem como tributo apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Assim, há quem entenda que o rol trazido pela Constituição Federal é taxativo, ou seja, nenhuma outra modalidade pode ser estabelecida além das já citadas no artigo 145.

No entanto, a grande divergência paira sobre o artigo 148 que trata dos empréstimos compulsórios e os artigos 149 e 149-A que abordam as contribuições especiais.

Isto, porque, as citadas modalidades se encaixam perfeitamente na definição de tributo dada pelo Código Tributário Nacional.

Desta forma, cada uma das teorias encontrou um meio para justificar os tributos supracitados.

Por exemplo, Hugo de Brito Machado adota que existem apenas quatro espécies tributárias, e ensina sobre os empréstimos compulsórios:

“Insistimos em esclarecer que, do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, e tendo-se em vista o conceito universal de tributo como receita, no sentido não apenas financeiro, mas econômico, o empréstimo compulsório não é tributo, pois não transfere riqueza do setor privado para o Estado. No Direito brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro (Lei 4.320, de 17.3.1964, arts. 9º e 11, §§ 1º e 2º). Por isto não devemos colocar o empréstimo compulsório como espécie de tributo (Machado, Hugo de Brito, pág. 67)”.

Todavia, independente do pensamento adotado, a partir deste momento os impostos terão uma maior atenção em razão do tema.

3.1 Os Impostos Instituídos no Brasil

Conforme já mencionado exhaustivamente, os impostos estão previstos no artigo 145 da Constituição Federal e no artigo 5º do Código Tributário Nacional como uma das espécies tributárias.

O Código supramencionado define imposto, em seu artigo 16, como sendo *o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*

Leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho:

São fatos quaisquer - uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas a circulação de mercadorias; prestar serviços etc. A formulação lingüística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuabilidade atinente ao administrado (CARVALHO, 2007, p.36).

São obrigações instituídas por lei que incidem sobre a renda (ganhos de capital, salários, lucros) e sobre o patrimônio (terrenos, casas, carros) das pessoas físicas e jurídica, pagas em dinheiro aos entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Ademais, sua arrecadação serve para custear gastos públicos como o pagamento de salários, segurança, saúde, educação, transporte, etc.; e também obras públicas, como rodovias, universidades, hospitais, etc., de maneira que não há uma vinculação específica.

Quanto a competência para sua instituição, a Carta Maior brasileira a divide entre os entes políticos internos – União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

Ora, competência tributária nada mais é que uma prerrogativa dada as pessoas políticas para que possam produzir normas jurídicas sobre tributos.

No âmbito federal, foi dada a competência para a instituição e cobrança do Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Territorial Rural (ITR), e Imposto sobre Importação (II).

Por sua vez, na esfera estadual tem-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Já os Municípios têm competência sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis e de Direitos Reais a eles relativos (ITBI) e o Imposto Sobre Serviço (ISS).

Lamentavelmente, o Brasil tem uma das maiores cargas tributárias do mundo¹⁰. No entanto, a grande reclamação dos contribuintes reside na contraprestação do Estado.

Em que pese a não vinculação a qualquer custeio específico, é de conhecimento geral que os impostos deveriam ser utilizados para financiar áreas essenciais como a saúde e a educação, além de obras importantes.

Ocorre que, o país que mais tributa a população é também aquele que se encontra, por exemplo, entre os últimos colocados no *ranking* anual de eficiência de sistemas nacionais de saúde desde 2.008, o que significa que a saúde custa muito para pouco retorno¹¹.

Não obstante, há que se considerar que existem impostos que de fato são pagos pelo sujeito passivo da relação tributária. No entanto, existem outros que são saldados por terceiros estranhos a essa relação, como no caso dos impostos indiretos que merece maiores considerações.

¹⁰ IMPOSTOMETRO, Site. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=1>> Acesso em: 16 mar. 2017

¹¹ SERVIÇOS, Economia de. Disponível em: <<http://economiasdeservicos.com/2016/02/25/brasil-possui-o-sistema-de-saude-mais-ineficiente-do-mundo/>> Acesso em: 16 mar. 2017

4 OS IMPOSTOS DIREITOS E INDIRETOS

Impende, ainda, ponderar que os impostos podem ser classificados como diretos ou indiretos.

Os impostos diretos são aqueles arrecadados pelos entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) sobre o patrimônio e a renda dos contribuintes de maneira direta, como por exemplo o Imposto de Renda- IR e o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU.

Por sua vez, os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre os produtos e serviços consumidos pelos cidadãos, como por exemplo no caso do IPI, ICMS e ISS.

Em regra, referidos impostos são cobrados dos sujeitos passivos indicados em lei, chamados contribuinte de direito, mas, na realidade, tais contribuintes acabam por embutir estes valores no preço do produto ou serviço, de maneira que irá atingir o adquirente do bem ou, melhor dizendo, o contribuinte de fato.

Outra grande questão é que a maioria dos impostos tidos como indiretos, principalmente o IPI e o ICMS, tendem a regressividade, pois os consumidores pagam na mesma proporção, em relação ao custo do bem ou serviço, independente de sua capacidade de contribuição.

Em outras palavras, as porcentagens são cobradas igualmente dos contribuintes, sem levar em conta a capacidade econômica de quem suportará o tributo. Por este motivo, acaba-se falando em regressividade, uma vez que os contribuintes que possuem menores condições econômicas acabam pagando (proporcionalmente) uma maior quantia de tributos sobre suas rendas.

Desta maneira, o ICMS incluso no preço do leite, por exemplo, é o mesmo para um empresário que possui uma renda mensal superior a R\$ 10 mil ou para um vigilante que recebe mensalmente um salário mínimo.

Percebe-se que o imposto sobre o consumo tem um impacto infinitamente maior para as famílias com menor renda, pois quem ganha menos gasta uma extensão maior de seu salário com consumo, ou seja, os mais abastados terminam por pagar, proporcionalmente, menos impostos sobre os alimentos do que os mais pobres.

Soma-se, ainda, a este fato, que os impostos são tributos não vinculados, ou seja, não possuem uma destinação certa, de maneira que os contribuintes de menor renda não só arcam com uma enorme carga tributária de acordo com o seu orçamento, como também não recebe qualquer contraprestação do Estado para verem diminuídos seus gastos com, por exemplo, saúde e educação de melhor qualidade.

Ora, observa-se que no caso dos impostos indiretos é impossível observar a capacidade econômica do contribuinte, segundo o artigo 145, §1º da Constituição Federal, uma vez que tais tributos são repassados sem qualquer diferenciação dos consumidores.

Por esse motivo, para evitar que o legislador tenha total liberdade na regulamentação da cobrança dos impostos indiretos, foi que surgiu o princípio da seletividade.

Assim, a seletividade é uma maneira de controlar a regressividade dos impostos, uma vez que ainda não haverá proporcionalidade na cobrança dos tributos, entretanto, evitará que os indivíduos de menor capacidade econômica sejam excessivamente onerados.

5 CONCLUSÃO

Assim, trazendo novamente à baila os princípios já percorridos, observa-se que, primeiramente, deve ser respeitado o princípio da igualdade como soberano em relação aos princípios da capacidade contributiva e da seletividade.

Isto, porque, é necessário preservar um Estado justo e igualitário, respeitadas as diferenças entre as classes econômicas no país, tratando cada indivíduo na medida de sua desigualdade.

Além disso, como já observado, tanto o princípio da capacidade contributiva quanto o da seletividade, buscam, igualmente, a justiça social defendida pela Constituição Federal.

No entanto, no que tange aos impostos indiretos, principalmente quando tratamos do ICMS e o IPI, não se pode levar em conta o princípio da capacidade contributiva, em razão de seu caráter pessoal e individual.

Ora, de fato esta seria a melhor maneira de praticar a isonomia preservada no país, por levar em conta a capacidade econômica de cada contribuinte.

Ocorre que, dificilmente seria possível colocar isso em prática, uma vez que não existe a possibilidade de se cobrar impostos sobre um mesmo produto com alíquotas diferentes, de acordo com a capacidade econômica de cada consumidor, até mesmo porque este não é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Não obstante, uma solução que se revela adequada ao caso dos impostos indiretos, é a aplicação do princípio da seletividade, pois este permite que, de forma igualitária, tanto as pessoas de menor renda quanto as de maior renda tenham acesso aos produtos indispensáveis a sobrevivência do ser humano, minimizando assim a desigualdade.

Evidente que, considerando o caráter regressivo dos impostos indiretos, sempre haverá uma situação desproporcional em que aqueles que possuem menor renda contribuirão mais em relação ao seu orçamento mensal.

No entanto, a seletividade é uma maneira de controlar tal regressividade, uma vez que evitará que os indivíduos de menor capacidade econômica sejam excessivamente onerados.

Além disso, a dignidade da pessoa humana está muito acima da igualdade, de maneira que mais vale preservar o mínimo existencial do que se o Estado está tributando de maneira proporcional.

Considerando este último ponto, há que se ponderar que o mínimo existencial, para o bem-estar do ser humano, deveria ser excluído de qualquer tipo de tributação.

Ora, no mês de julho de 2.016 cerca de 22% do valor da cesta básica eram de impostos.

Partindo do pressuposto que a cesta básica contém o mínimo necessário para que qualquer família tenha uma alimentação digna, esta representa uma alta carga tributária.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, ainda no ano de 2.016, o brasileiro trabalhou 153 dias no ano, ou seja, aproximadamente cinco meses, apenas para pagar impostos.

Isso representa cerca de 41,80% de todo o rendimento ganho pelo contribuinte, sendo 21% corresponde ao pagamento de ICMS.

Diante destes dados, é possível entender a razão do Brasil possuir uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo, ficando em 14º lugar, segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Brilhantemente expõe José Sodré Ferreira Neto:

Tais números ensejam uma reflexão crítica do ponto de vista ético e humanístico, onde se percebe claramente a inversão dos papéis, em vez de o Estado servir ao indivíduo, o indivíduo se torna quase um escravo do Estado, por meio de uma tributação astronômica e descabida, sendo que ainda nem se nota o retorno à sociedade¹².

Desta forma, conclui-se que os entes políticos (União, estados, municípios e Distrito Federal) não vêm exercendo seu papel de proteção ao princípio da igualdade, impondo ao cidadão, principalmente ao de menor renda, elevada carga tributária, inclusive em serviços e produtos mais essenciais.

Assim, uma possível solução seria cultivar o princípio da seletividade aos serviços e produtos mais essenciais, aplicando-se, de fato, uma alíquota reduzida ou até mesmo desonerando.

Em que pese a camada mais rica da sociedade ser favorecida, tendo em vista a generalidade do princípio quanto ao contribuinte, a dignidade da pessoa humana seria atendida de forma a garantir uma melhor qualidade de vida a maioria da população.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros. 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

¹² FERREIRA NETO, José Sodré. **Carga tributária sobre a cesta básica no Brasil**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.56629&seo=1>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 23 mar. 2017.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS.** São Paulo: Malheiros. 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico).** São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Imposto de Renda e Capacidade Contributiva.** Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/560/740>> Acesso em: 15 mar. 2017.

ECONOMIA, G1. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/05/brasileiro-trabalhara-ate-1-de-junho-so-para-pagar-impostos-diz-ibpt.html>> Acesso em: 16 mar. 2017

FEDERAL, Receita. **IPI – Impostos sobre produtos industrializados.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/ipi>> Acesso em: 15 mar. 2017.

FERREIRA NETO, José Sodré. **Carga tributária sobre a cesta básica no Brasil.** Conteúdo Jurídico, Brasília-DF. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.56629&seo=1>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

HARET, Florence. **Princípios Constitucionais Tributários.** Disponível em: <<http://slideplayer.com.br/slide/3032748/>> Acesso em: 24 mar. 2017.

ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>>
Acesso em: 15 de mar. 2017.

IMPOSTOMETRO, Site. Disponível em:
<<https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=1>> Acesso em: 16 mar. 2017

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros. 2011.

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário.** 2010. 200 f. Monografia (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. PUC-SP. Disponível em: <
<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/8999/1/Ruti%20Kazumi%20Nakagaki.pdf>
> Acesso em: 23 mar. 2017.

PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. **Valores e limites do ser cognoscente.** Disponível em: <
http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10759>
Acesso em: 23 mar. 2017.

REALE, Miguel. **Fundamentos do Direito.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

SERVIÇOS, Economia de. Disponível em:
<<http://economiasdeservicos.com/2016/02/25/brasil-possui-o-sistema-de-saude-mais-ineficiente-do-mundo/>> Acesso em: 16 mar. 2017