

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

AMANDA ABREU DA SILVEIRA

JUSTIÇA FISCAL, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA

CURITIBA

2020

AMANDA ABREU DA SILVEIRA

JUSTIÇA FISCAL, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Artigo apresentado ao curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

Justiça Fiscal, Capacidade Contributiva e Tributação Indireta

AMANDA ABREU DA SILVEIRA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

DocuSigned by:

Betina Treiger Gruppenmacher

426D82714D42410...

Betina Treiger Gruppenmacher
Orientador

Coorientador

DocuSigned by:

Dayana de Carvalho Uhdre

F5411D65FE30469...

Dayana de Carvalho Uhdre
1º Membro

DocuSigned by:

Barbara das Neves

721936EB1E144C3...

Bárbara das Neves
2º Membro

Dedico este trabalho à memória de Maria Etelvina de Abreu.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos meus pais, Vania e Henrique. Um dos meus grandes privilégios é ter uma família que apoia todos meus projetos, sonhos e ambições. Vocês me apoiaram mesmo quando minha decisão foi de dar um passo atrás e respirar.

Ao Gabriel, meu irmão, agradeço toda a compreensão que você me mostrou, além de todas as nossas discussões jurídicas na cozinha e nos almoços de domingo.

Às amigadas que fiz ao longo da faculdade, agradeço por todos os momentos de descontração e companheirismo, por todas as revisões, conselhos e consolos. Amanda Telles, Ana Flávia Leão, Ana Thereza Caron Castrillon Cassou, Ester Carneiro Silveira, Giovanni Diniz, Marielli Rodrigues Portes e Tayane Priscila Tanello, a faculdade não teria sido a mesma sem vocês.

Ao Leonardo Cabral e Lincoln Vieira Zanardine, agradeço a amizade e também por insistirem e me convencerem a participar do *I Tax Moot* em 2017. Mal sabia eu que neste momento encontraria o ramo que escolheria seguir e que nasceria uma nova paixão.

À Barbara das Neves, você foi minha primeira orientadora e se você não tivesse me transmitido a sua paixão pelo direito tributário em 2017, eu com certeza não estaria aqui. Estou segura que orientar uma aluna de terceiro ano que nunca estudara direito tributário foi trabalho árduo e mesmo assim você nunca perdeu o carinho e a paciência.

À Dayana Carvalho Uhdre e Caroline Marciquevik Alves, em conjunto a Bárbara, vocês foram excepcionais professoras. Com muita paciência, zelo e extraordinária competência vocês três foram pilares fundamentais na minha formação.

À minha orientadora, professora Betina Treiger Grupenmacher, agradeço o carinho e compreensão e também por levar os estudos e o direito tributário para além da sala de aula.

RESUMO

O princípio da solidariedade, objetivo fundamental da República, é diretriz do sistema tributário nacional. Este princípio implica uma abdicação de um interesse individual em prol do interesse coletivo sem a existência de uma contraprestação direta. Diferentemente do Estado Liberal e do Estado Social, no Estado Democrático e Social de Direito, a solidariedade constitui-se como dever jurídico tanto para o Estado quanto para os cidadãos. A aplicação do princípio da solidariedade se manifesta de diversas formas, sendo uma delas pela observância da capacidade contributiva, também princípio consagrado pela Constituição Federal de 1988. Este princípio é mais do que somente corolário do princípio da igualdade, mas é também fator limitador da tributação. O princípio da capacidade contributiva garante limites à tributação, protegendo o mínimo existencial para uma vida digna e a proibição de tributos com efeito de confisco. A observância ou não do princípio da capacidade contributiva é mais facilmente mensurada na tributação direta. Em contrapartida, na tributação sobre o consumo a capacidade contributiva se manifesta por meio do princípio da seletividade, que utiliza o critério da essencialidade do produto. Apesar deste método apresentar distorções, visto que indivíduos dos grupos de renda mais alta também consomem produtos essenciais e que indivíduos dos grupos de renda mais baixa também podem consumir produto supérfluo, ainda constitui critério para mensurar, dentro do possível, a capacidade contributiva.

Palavras-chave: Solidariedade. Capacidade Contributiva. Justiça Fiscal. Tributação Indireta. Progressividade Tributária.

ABSTRACT

The principle of solidarity, a fundamental goal of the Republic, is a national tax system's directive. This principle entails a waiver of a personal interest on behalf of a collective interest, without a direct consideration. Unlike the Liberal State or the Social State, the Social and Democratic State based on the rule of law, the solidarity constitutes a legal duty both for the State and for the citizens. The application of the principle of solidarity manifest in several ways, such as the compliance with the ability to pay principle, which is also a principle enshrined in the 1988 Constitution. This principle is more than simply a consequence of the equality principle, it is also a taxation limit. The ability to pay principle guarantees limits to taxation, protecting the existential minimum for a dignified life and the ban of taxes with confiscation effects. The observance or not of the principle of contributory capacity is more easily measured in direct taxation. On the other hand, in the consumption taxes, the contributory capacity is manifested through the principle of selectivity, which uses the product essentiality criterion. Despite having distortions – considering that individuals in the highest income brackets consumes essential products as well and individuals from lower income groups can also consume superfluous products – this method still is a criterion to measure the ability to pay principle as much as possible.

Keywords: Solidarity. Ability to Pay. Fiscal Justice. Indirect Taxes. Progressive Taxation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE	10
2.1 A SOLIDARIEDADE NO ESTADO LIBERAL	12
2.2 A SOLIDARIEDADE NO ESTADO SOCIAL.....	13
2.3 O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO	14
2.4 DEVER DE SOLIDARIEDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	15
3 EVOLUÇÃO E A CONSAGRAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	16
3.1 TEORIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	19
3.1.1 ASPECTO SUBJETIVO OU RELATIVO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.	21
3.1.2 ASPECTO OBJETIVO OU ABSOLUTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .	22
4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA	23
4.1 ONERAÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS INDIRETOS	24
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	27
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	30

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente será abordado o princípio da solidariedade para a Ciência Jurídica. Especificamente no Brasil, a construção de uma sociedade solidária é expressamente prevista como um dos objetivos fundamentais da República, conforme o teor do art. 3º, inciso I. Assim sendo, constitui princípio norteador não somente do sistema tributário, mas de todo o ordenamento jurídico, sendo assim, vetor axiológico para elaboração e interpretação das demais regras do ordenamento.

A par do princípio da solidariedade (ou solidariedade social, para alguns autores¹) compreender todo o sistema jurídico brasileiro, o enfoque desde trabalho é a sua evolução histórica em relação ao Direito Tributário, e por vezes da Ciência das Finanças, e a aplicação a manifestação deste princípio no subsistema constitucional tributário brasileiro.

Assim, busca-se neste trabalho analisar a concepção do termo “solidariedade” em matéria tributária, que sofreu alterações de abrangência e interpretação conforme se alterou a configuração de Estado e a ideologia político-econômica predominante. A transição entre Estado Liberal para um Estado Social representou um marco na evolução do pensamento acerca da solidariedade. Em uma ótica liberal-burguesa, se tem uma concepção de sociedade focada na liberdade econômica e valores individualistas – lógica de “cada um por si” –, o que não propiciava o fortalecimento de laços entre os indivíduos.

Com o advento do Estado Social, o enfoque se transfere do indivíduo para a sociedade. A função estatal ganha proeminência, passando do dever de abster-se de interferir na autonomia privada para um papel mais ativo – de garantidor de direitos sociais e sua respectiva prestação. A solidariedade, portanto, passa a ser mais representativa e não somente uma faculdade entre os indivíduos a depender de sua vontade, sobretudo em formas de filantropia e de caridade, mas a solidariedade passa a ser dever jurídico a ser perseguido pelo Estado.

Intimamente relacionados, estuda-se também o princípio da capacidade contributiva, princípio que remonta ao Egito Antigo. Todavia, somente no último

¹ Por vezes a doutrina separa “solidariedade” e “solidariedade social” para diferenciar este princípio de solidariedade do instituto do Direito Civil. Neste trabalho se adotará os termos como equivalentes.

século, a partir de estudos de Benvenuto Griziotti e da Escola de Pavia², passou a ser estudado como objeto da Ciência Jurídica e não da Ciência das Finanças.

Existindo um sistema jurídico que cada vez mais preocupa-se com a adequação da tributação aos direitos fundamentais, o estudo dos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva se mostra sempre relevante, uma vez que constituem balizas para a consolidação de um sistema tributário mais justo e humanista. A aplicação do princípio da capacidade contributiva é mais desafiadora em relação aos tributos indiretos. A par de existirem também distorções em relação aos tributos diretos, essa deformidade é mais grave na tributação indireta.

Por fim, a presente pesquisa buscará fornecer uma contextualização para a base teórica, levantando dados que permitem vislumbrar a justiça ou injustiça fiscal no que concerne o escopo deste trabalho – a capacidade contributiva e a tributação indireta. Serão apresentados dados e levantamentos que apontam as distorções do sistema tributário brasileiro. Trar-se-á também informações similares do direito estrangeiro a fim de demonstrar uma tendência internacional.

2 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE

Inicialmente cumpre esclarecer que, ao se adotar o termo “solidariedade” neste trabalho, não se refere ao instituto do Direito Civil de concorrência de credores ou devedores à totalidade do crédito ou débito de uma mesma obrigação. O enfoque deste estudo é do princípio que pede o abandono do individualismo, princípio no qual cada indivíduo assume uma responsabilidade com o seu semelhante e com a comunidade³.

Pode-se depreender, portanto, que a solidariedade não é instituto próprio do Direito Tributário, mas uma de suas facetas pode ser vislumbrada na tributação, sendo este o prisma do princípio da solidariedade que se utilizará para o presente estudo.

A organização da sociedade em uma organização estatal implica a necessidade de arrecadação financeira para financiar as atividades por ele exercidas.

² COSTA, Regina Helena. *Op. Cit.*, p. 17.

³ PUCCI, Carla Machi. **Solidariedade Social No Estado Constitucional Democrático Fiscal**. Tese (Pós-Graduação) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2009, p. 28-29. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp086044.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2020, p. 106.

A existência de um Estado, portanto, “implica a busca de recursos financeiros para a sua manutenção”.⁴

Adotando as valiosas lições do jurista português José Casalta Nabais, os Estados Fiscais são aqueles cuja arrecadação financeira é realizada majoritariamente pelos cidadãos através dos impostos⁵. Nabais explica que os Estados Absolutistas do Iluminismo eram, em verdade, predominantemente Estados Não Fiscais, pois eram suportados majoritariamente pelas receitas de seu patrimônio ou propriedade e dos rendimentos da atividade comercial⁶ e industrial que exercia⁷.

Nos Estados Fiscais é possível vislumbrar uma plataforma mínima de solidariedade⁸, uma vez que cada um dos cidadãos tem o dever social de concorrer para com as despesas do Estado.

Nabais também distingue os Estados Fiscais de Estados Tributários, pois estes têm a necessidade financeira coberta essencialmente por tributos de natureza bilateral ou taxas, ao passo que os Estados Fiscais, como já explicado são suportados majoritariamente por impostos.

Adiante, os Estados Fiscais Solidários, por sua vez, não deixam de ser Estados Fiscais visto também serem suportados majoritariamente por impostos. Todavia, é no Estado Fiscal Solidário em que há a efetiva concretização do princípio da solidariedade social. Nesta forma de conformação social, a solidariedade não é decorrência somente da responsabilidade de pagar impostos, contribuindo desta forma para o bem público, mas a solidariedade é objetivo a ser perseguido pelo Estado por via dos tributos⁹. De tal forma, para além da função meramente arrecadatória, ganham relevo na tributação as funções distributivas e alocativas¹⁰.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 18.

⁵ “Pois bem, olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro (NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*, p 13. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em 15 set. 2020)

⁶ NABAIS, Op. Cit., p. 16.

⁷ Acerca do Estado atuando agente econômico, assiste razão Sacha Calmon Navarro Coelho quando afirma que, na conformação social capitalista, os tributos servem de grande meio contra a desestatização da economia (COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, pag. 421 – 422).

⁸ SEPULCRI, Nayara Tataren. **Conteúdo e alcance da capacidade contributiva solidária**. In: Betina Treiger Gruppenmacher. (Org.). *Temas de Direito Tributário*. 1ª Ed. Curitiba: Editora Virtual Gratuita - EVG, 2016, v. 1, p. 238.

⁹ SEPULCRI, 2016, p. 238.

¹⁰ SCHOUERI, L. E. *Op. Cit.*, p. 28.

No Estado Solidário, portanto, não é possível analisar a capacidade contributiva unicamente como corolário do princípio da igualdade formal, apesar deste ser extrema importância. Como explica Moschetti¹¹, a capacidade contributiva possui um valor autônomo, não sendo absorvida pelo princípio da igualdade. Assim, a capacidade contributiva no Estado Solidário é constituída “em projeção do princípio da solidariedade no direito tributário”¹² e sendo instrumento eficaz de justiça fiscal.

2.1 A SOLIDARIEDADE NO ESTADO LIBERAL

O modelo teórico liberal buscou consagrar a liberdade do indivíduo nos mais diversos campos, seja econômico, político ou social, rejeitando a intervenção estatal. A partir da doutrina liberal, foram consagrados diversos direitos de cunho fortemente individualista, sendo concebidos como direitos dos indivíduos perante o Estado, ao qual cabe a não interferência na esfera de liberdade dos indivíduos¹³. No que tange o campo econômico, no pensamento liberal cabe aos particulares a atuação na economia enquanto ao Estado cabe garantir as estruturas indispensáveis para o funcionamento do mercado e nada mais.

A partir do pensamento fisiocrata, do qual se destaca o pensador François Quesnay (1694-1774), se deu grande ênfase na defesa do direito de propriedade, haja vista o entendimento que, respeitado o direito à propriedade, o indivíduo terá a liberdade de gerenciá-lo. Assim, desenvolveu a grande relação entre a liberdade e a defesa do direito de propriedade, sendo este um garantidor daquele. Forma-se, então, a base dos Estados Liberais, marcado pelo individualismo e defesa do direito à liberdade e à propriedade.

Nesta doutrina de pensamento, há maior dificuldade em pensar o princípio da solidariedade, uma vez que consiste em uma conformação social que ressalta o individualismo. Conforme exposto por Nayara Tatarén Sepulcri “O único sentido possível do conceito, neste contexto, era o que reconduzia a um sentimento fraternal

¹¹ MOSCHETTI, Francesco. **O princípio da capacidade contributiva**. In: FERRAZ, Roberto Botelho. Princípios e limites da tributação. São Paulo, Quartier Latin, 2009, p. 285.

¹² SEPULCRI, 2016, p. 267.

¹³ SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 312.

ou de irmandade, de cunho acentuadamente altruísta e caricativo”¹⁴, tendo a solidariedade uma matriz cristã, mais próxima ao conceito de fraternidade. A maior expressão da solidariedade aqui se ocorre ainda na esfera de liberdade do indivíduo, através da caridade e da filantropia.

Sob esta perspectiva, não é difícil compreender por que, sob o manto do liberalismo, a ideia de solidariedade só podia ser reconduzida a um sentimento genérico de fraternidade que a ninguém obrigava, como uma virtude cristã que o indivíduo, dentro de sua ampla autonomia, poderia ou não exercer em relação ao seu próximo. E não é de estranhar que o ideal de fraternidade, conquanto inscrito na porta de entrada do Estado Liberal (bandeira da revolução), não gozava de qualquer prestígio jurídico, tampouco constituía objeto de estudo científico¹⁵.

Por fim, forçoso destacar que as medidas de solidariedade, quando existentes no Estado Liberal, não representavam uma adoção de uma política geral direcionada às tratar das questões sociais, mas representavam casos excepcionais de um paradigma individualista e de não intervenção estatal.

2.2 A SOLIDARIEDADE NO ESTADO SOCIAL

No século XIX passaram a surgir diversos movimentos de reivindicação de direitos, atribuindo ao Estado o papel de garantir direitos sociais e as correspondentes prestações públicas, portanto, tendo um comportamento ativo na realização da justiça social¹⁶. É a partir do segundo pós-guerra que as constituições passaram a garantir estes direitos, tidos como de segunda geração, de modo significativo.

Nessa conformação social, as medidas implementadas pelo Estado não se exaurem em um mínimo assistencialista, mas seu escopo é alargado, incluindo também setores tradicionalmente entregues à iniciativa privada. É neste sentido que Paulo Bonavides ensina:

Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quarto estado faz ao poder político confere, no Estado Constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da

¹⁴ SEPULCRI, Nayara Tataren. **O Princípio da Solidariedade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013, p. 30. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1884/30582>> Acesso em: 03 de set. 2020.

¹⁵ *Ibidem*, p. 32.

¹⁶ SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. *Op. Cit.*, p. 313.

educação, intervém na economia como distribuidor, dita salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, nesse instante o Estado pode com justiça receber a denominação de Estado Social.¹⁷

Veja-se que a construção teórica acerca da solidariedade coincide mais ou menos com a transição para um Estado Social. “Não é por acaso que a construção teórica da solidariedade se inicia no momento de crise do liberalismo clássico, em um tempo histórico mais ou menos coincidente com a formação ideológica do Estado Social”¹⁸, sendo parte de uma reação política e intelectual aos pressupostos do liberalismo.

A teorização da solidariedade, no decorrer do século XX, tinha o denominador comum de compreender a sociedade não apenas como o sentimento de comunidade decorrente de uma convivência em sociedade, mas como um instituto a ser construído e perseguido, sobretudo, a partir do Estado. Passa a ser compreendido como um dever jurídico e não uma faculdade individual na sua esfera de autonomia¹⁹. A solidariedade passa a ser uma das fundamentações do Estado Social no que tange o novo papel engrandecido de prestação de serviços sociais.

Todavia, aqui o Estado figura como o grande ator desta solidariedade, em outros termos, uma solidariedade eminentemente estatal, vez que é exercida pelos Estados para os indivíduos (vertical). Não propicia laços de união entre os indivíduos, vez que as prestações estatais os tornam mais independentes entre si.

2.3 O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO

Nesse modelo há a cooperação entre Estado e indivíduos para satisfazer as questões sociais. Não mais um enfoque excessivo no indivíduo (Estado Liberal) ou no

¹⁷ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8ª ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2007, p. 186.

¹⁸ SEPULCRI, 2013, p. 37-38.

¹⁹ *Ibidem*, p. 38.

Estado (Estado Social). Não se espera que o Estado solucione todas as questões sociais, mas a sociedade assume demandas que o Poder Público não satisfaz²⁰.

O Estado Democrático e Social de Direito surge da inviabilidade de se manter um Estado Social, em que o Poder Público tenta fornecer a totalidade das prestações sociais esperadas pelos particulares. O Estado Social gerou déficit público crescente e ineficácia da gestão dos serviços públicos, além de uma tributação excessivamente alta para tentar suprir o déficit público.

Assim, o modelo do Estado Democrático e Social de Direito o Poder Público não é o responsável exclusivo das prestações sociais, mas os particulares e o Estado concorrem para fornecê-los. Assim sendo, o dever jurídico de solidariedade não é mais tão somente estatal (vertical), se observando um dever jurídico de solidariedade vinculante a todos – Estado e particulares.

2.4 DEVER DE SOLIDARIEDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A previsão de solidariedade está presente na Constituição Federal desde o preâmbulo, que expressa a formação de uma sociedade “fraterna, pluralista e sem preconceitos”. Na sequência, temos expressamente previsto no art. 3º, inciso I, ser um dos objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Conforme já exposto, a solidariedade é princípio que permeia todo o ordenamento jurídico brasileiro. Em matéria tributária, este princípio se manifesta no instituto da extrafiscalidade, na generalidade da tributação, no princípio da capacidade contributiva, na solidariedade contributiva, na progressividade da tributação e em algumas imunizantes²¹.

A generalidade tributária enseja que todos que pratiquem o mesmo fato concreto (que é descrito como hipótese de incidência) sejam responsáveis pela obrigação tributária do correspondente.

²⁰ *Ibidem*, p. 49.

²¹ COSTA, Regina Helena. **O Princípio da Solidariedade Social no Sistema Tributário Nacional**. NOMOS: Revista de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 39, n. 1. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, jan./jun. 2019, p. 23-24. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/issue/view/Nomos%2039-1>>. Acesso em: 27 out. 2020.

A progressividade é técnica tributária que pode ser fiscal ou extrafiscal. Será fiscal em situações em que quanto maior a dimensão econômica do fato (normalmente representada na base de cálculo dos impostos) maior deverá ser a alíquota. Exemplo clássico deste sentido é o Imposto de Renda, no qual quanto maior o fato econômico (valor auferido a título de renda), maiores serão as alíquotas.

Em contrapartida, a progressividade é extrafiscal quando a progressão da alíquota tem outros objetivos que não somente o arrecadatório. No caso do ITR, a Constituição estabelece que as alíquotas serão progressivas de forma a desestimular propriedades improdutivas. Ou seja, além da função arrecadatória, possui função regulatória de comportamento – o desestímulo à manutenção de terras improdutivas.

No plano das imunidades, o princípio da solidariedade se manifesta na atribuição pelo constituinte de imunidade referente às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, alínea “c”, da Constituição, que veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços de tais entidades e art. 195, §57º da Constituição que garante a imunidade em relação às contribuições para a seguridade social).

Acerca da solidariedade contributiva, temos no direito brasileiro a seguridade social financiada por toda a sociedade (art. 195, *caput*, da Constituição Federal), abarcando as contribuições sociais para a seguridade social. Toda a sociedade solidariamente para seu financiamento.

Por fim, a capacidade contributiva também compõe uma forma de manifestação do princípio da solidariedade, conforme será exposto no próximo item.

3 EVOLUÇÃO E A CONSAGRAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A expressão capacidade contributiva, segundo José Ricardo Meirelles, “é tão antiga quanto a ciência das finanças”²². Já, para Regina Helena Costa, remonta ao próprio nascimento do tributo²³. A tributação, apesar de anterior, passou a utilizar critérios que refletiam capacidade contributiva a partir do reinado de Thutmosis III em

²² MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista de Informação Legislativa: v. 34, n. 136. Brasília: Senado Federal, 1997, p. 333-334.

²³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 1ª ed. São Paulo, Malheiros, 1993, p. 15.

1483 a.C, quando do controle do território sírio²⁴. Este princípio também é percebido nos filósofos gregos, de Heródoto se extrai:

CIX — Disseram-me ainda os sacerdotes que Sesóstris realizou a partilha das terras, concedendo a cada Egípcio uma porção igual, com a condição de lhe ser pago todos os anos certo tributo. Se o rio carregava alguma parte do lote de alguém, o prejudicado ia procurar o rei e expor-lhe o acontecido. O soberano enviava agrimensores ao local para determinar a redução sofrida pelo lote, passando o dono a pagar um tributo proporcional à porção restante. Eis, segundo me parece, a origem da geometria, que teria passado desse país para a Grécia. Quanto ao gnomo ou relógio solar e a divisão do dia em doze partes, os Gregos devem-nos aos Babilônios²⁵.

Na Idade Média, também são encontradas referências à capacidade contributiva, devendo se destacar os ensinamentos de São Tomás de Aquino, que pregava o pagamento de tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*.

Na Idade Moderna, alguns instrumentos jurídicos podem ser vistos neste período como “Eliabethan Poor Laws”, na Inglaterra. Grandes autores teorizaram nesta época sobre a arrecadação estatal e previram a capacidade contributiva. Destaca-se Adam Smith que, em a Riqueza das Nações (1776), sustenta que cabe a todos os súditos contribuir com o governo tanto quanto possível em proporção às suas respectivas capacidades²⁶.

Para o filósofo e economista britânico John Stuart Mill:

A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela²⁷.

A professora Regina Helena Costa cita três grandes momentos políticos da modernidade que podem ser atribuídos, direta ou indiretamente, à inobservância do

²⁴ GREGÓRIO, Argos Magno de Paulo. **A Capacidade Contributiva**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 27. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp040939.pdf>>. Acesso em 16 de set. 2020.

²⁵ HERÓDOTO. **História**. São Paulo: Editora Montecristo, 2013, p. 135-136.

²⁶ Em a Riqueza das Nações: I. Os súditos de todo Estado deveriam contribuir para sustentar o governo, tanto quanto possível em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção à renda que respectivamente gozam sob a proteção do Estado. (Smith, Adam. **A riqueza das nações** (Coleção Clássicos de Ouro). Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017).

²⁷ STUART MILL, John. **Princípios de economia política**. São Paulo: Lebooks Editora, 2019, não paginado.

princípio da capacidade contributiva: “Boston Tea Party”, a Revolução Francesa e a Inconfidência Mineira²⁸.

Dentro deste cenário, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) estabeleceu previsão que determinou que se levasse em consideração as possibilidades dos cidadãos para a manutenção da força pública e para as despesas da administração: “Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”²⁹.

Diante da influência desse documento à época e até os dias atuais, diversas Constituições adotaram regras semelhantes, como a Constituição Política do Império do Brasil de 1824 e o Estatuto Albertino. Nesse sentido, a Constituição brasileira de 1824 traz referência ao princípio ao dispor no art. 179, inciso XV, que “Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”³⁰.

A Constituição brasileira de 1946, por sua vez, também trouxe expresso o princípio da capacidade contributiva, com previsão similar à forma prevista na Constituição de 1988. O art. 202 da Constituição de 1946 previa que “os tributos terão caráter pessoal e sempre que possível serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”³¹.

Para Aliomar Baleeiro “[A] capacidade contributiva do indivíduo, significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos”³²

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Op. Cit.*, p. 16.

²⁹ DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, 2015. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 04 set. 2020.

³⁰ BRASIL. Constituição (1824) **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, 1824, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 04 set. 2020.

³¹ BRASIL. Constituição (1946) **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 04 set. 2020.

³² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1969 *apud* DZIEDICZ, L. C.; POLAQUINI, W. **Capacidade Contributiva e Justiça Fiscal**. Monografia (graduação). Universidade Federal do Paraná, Londrina, 2003, p. 15. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/57693>>. Acesso em: 27 out. 2020.

O princípio da capacidade contributiva, contudo, foi retirado do ordenamento jurídico brasileiro por força da Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, que reformou o sistema tributário. Sem referência ao princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional de 1969, foi somente com a Constituição de 1988 que houve a retomada de sua previsão expressa no art. 145, §1º, que determina que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte³³.

Por todo o exposto, é possível notar que a concepção de capacidade contributiva como o pagamento de tributos conforme a disponibilidade de riqueza ou conforme as possibilidades pessoais ou, ainda, em igualdade de sacrifício, não é novidade na Ciência Jurídica. Esta concepção de capacidade contributiva é a primeira fornecida pela doutrina tributária e representa o corolário da igualdade formal, em que há o tratamento equivalente para situações equivalentes.

O que ocorre a partir do séc. XX é a leitura da capacidade contributiva sob a influência de um dever de solidariedade – o que se mostra compatível com as mudanças na estrutura político-social iniciadas com o advento do Estado Social. Nesse assunto, toma-se como base os estudos de Francesco Moschetti, cuja teoria e concepção de capacidade contributiva sob enfoque do dever de solidariedade será abordado no item seguinte.

3.1 TEORIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ao estudar a evolução da teorização do princípio da capacidade contributiva, é necessário destacar que, conforme bem explica Emilio Giardina “não é fácil fixar de modo claro e preciso a origem e desenvolvimento da teoria da capacidade contributiva, como corpo coerente e sistemático da doutrina, dotado de postulados lógicos e claros”³⁴. Porém, como objeto da Ciência Jurídica e não da Ciência das

³³ 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.

³⁴ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**, Milano, Giuffrè, Editore, 1961, p. 7, *apud* SEPULCRI, 2013, p. 245.

Finanças, deve-se referenciar os estudos do professor Benvenuto Griziotti em 1929 e a Escola de Pavia³⁵.

Para Griziotti, a capacidade contributiva seria a “potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”³⁶. Com Griziotti supera-se a ideia o contratualismo da Teoria do lucro, que os tributos seriam pagos pelos particulares em face aos benefícios e vantagens que o Estado presta ao cidadão³⁷. Com Grizzioti há o desenvolvimento da Teoria da Causalidade, na qual há a vinculação da capacidade contributiva aos benefícios recebidos pelo Estado. Segundo esta teoria, o Estado, ao organizar os serviços públicos, é produtor de riquezas, haja vista tais serviços diminuam os custos dos produtores individuais e aumentam o poder de aquisição dos consumidores. Ou seja, os serviços públicos prestados pelo Estado são fonte de riqueza e tal enriquecimento pode ser tributado pelo Estado³⁸.

A doutrina da capacidade contributiva avançou no decorrer deste século, nos quais tem como grandes expoentes os autores Emilio Giardina, Ignacio Manzoni e Francesco Moschetti. Este, na sua obra de maior relevo, *El principio dela Capacità Contributiva*, analisou mais que o conteúdo da capacidade contributiva, mas a função do princípio e a sua interpretação sistemática no sistema constitucional. Ainda, questionou o papel fundamental que o sistema tributário representa ou pode representar na transformação das estruturas sociais³⁹.

Conforme mencionado no item anterior, o jurista italiano, estudando a Constituição italiana, inovou ao analisar a capacidade contributiva não como corolário da igualdade, como foi feito pela doutrina até o momento, mas atrelando a capacidade contributiva ao dever de solidariedade⁴⁰. Nos seus ensinamentos, a capacidade contributiva possui valor autônomo e não é absorvida pela igualdade. Este valor autônomo, que é a capacidade contributiva, e o dever de solidariedade são dois lados

³⁵ COSTA, Regina Helena. *Op. Cit.*, p. 17.

³⁶ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, p. 2015 apud COSTA, Regina Helena Costa. *Op. Cit.*, p. 21.

³⁷ GREGÓRIO, Argos Magno de Paulo. **A Capacidade Contributiva**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 34. Disponível em: <<http://www.dominipublico.gov.br/download/teste/arqs/cp040939.pdf>>. Acesso em 16 de set. 2020.

³⁸ SCHOUERI. *Op. Cit.*, p. 209.

³⁹ SEPULCRI, 2013, p. 246-247.

⁴⁰ SEPULCRI, 2013, p. 173-174.

da mesma moeda, vez que concorrer com os gastos públicos é contribuir para o bem comum (financiamento do Estado que promoverá serviços públicos).

O jurista italiano estudou a capacidade contributiva (prevista no art. 53 da Constituição italiana) em uma interpretação sistemática do sistema constitucional, utilizando o art. 2º, que prevê a solidariedade social, na qual interpretou a capacidade contributiva com a solidariedade social (exige o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social).

A concepção de Moschetti de capacidade contributiva como faceta do princípio da solidariedade se disseminou na doutrina mundial. Passa a compreender a capacidade contributiva não mais somente como corolário da igualdade, mas como faceta do dever de solidariedade aplicável ao direito tributário.

3.1.1 ASPECTO SUBJETIVO OU RELATIVO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Utilizando das lições de Luís Eduardo Schoueri, a capacidade é denominada subjetiva ou relativa quando tem consideração as características pessoais do sujeito passivo, assim resguardando um nível de correspondência entre a tributação e as suas condições pessoais, analisando se ele pode, ou não, suportar a carga tributária⁴¹. Isto posto, conclui-se que capacidade contributiva subjetiva ou relativa serve de limite ou critério para a graduação da tributação.

Paulo Barros de Carvalho, em seu célebre manual de direito tributário⁴² a capacidade contributiva subjetiva ou relativa se manifesta quando se dimensiona o *quantum* tributário ao tamanho do fato econômico. Isto é, a obrigação tributária deve ser proporcional à dimensão do tamanho econômico do fato.

É, ainda, a partir deste enfoque que a doutrina depreende a existência de um ponto inicial e um ponto final da capacidade contributiva. Isto quer dizer, a capacidade contributiva se inicia a partir da superação do mínimo existencial e termina no limite em que a tributação passa a ter efeito de confisco.

Quando a riqueza é suficiente tão somente para atender o mínimo vital para uma vida digna, há uma capacidade econômica, mas não contributiva (capacidade de

⁴¹ SCHOUERI. *Op. Cit.*, p. 350.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 187.

concorrer de concorrer para as despesas do Estado). Em contrapartida, quando a tributação é tão onerosa ao contribuinte que o tributo passa a gerar efeitos confiscatórios, atinge-se o limite máximo da capacidade contributiva.

3.1.2 ASPECTO OBJETIVO OU ABSOLUTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em contrapartida, a capacidade será objetiva ou absoluta quando não se considera as condições pessoais do contribuinte e observa-se tão somente as manifestações objetivas de riqueza, que são os fatos elegidos pelo legislador como signos presuntivos de riqueza. Nesse sentido, e conforme bem exposto por Schoueri, “[...] não se indaga se um determinado contribuinte pode, ou não, pagar um tributo ao contrário, o legislador, em sua função generalizante, visando a concretização da igualdade, dirá que quem está naquela situação deve poder pagar tributo”⁴³.

Assim, a capacidade contributiva analisada sob o aspecto objetivo ou relativo, serve de parâmetro para distinguir as situações tributáveis e não tributáveis.

O princípio da capacidade contributiva se manifesta em dois momentos: a. quando a autoridade legislativa elege fatos signos presuntivos de riqueza, sendo manifestação da capacidade contributiva objetiva ou absoluta; e b. quando a obrigação tributária é dimensionada de modo a guardar correspondência com a dimensão do fato.

Ao analisar a solidariedade no Estado Social, viu-se que a elevada carga tributária representou um dos elementos que levou à superação deste modelo de Estado. A capacidade contributiva deve ser lida sob este prisma. Afinal, a carga não pode ser elevada ao ponto de retrain a economia e desestimular os particulares a prestarem serviços sociais.

Ou seja, se pode concluir que não somente a solidariedade se manifesta por meio da capacidade contributiva, mas o respeito aos limites impostos por esta constitui elemento garantidor do princípio da solidariedade (em sua acepção empregada nos Estados Democráticos e Sociais de Direito). Afinal, sem a observância do limite máximo da capacidade contributiva, se incorre nos erros apontados do Estado Social, em que a tributação excessiva sufoca a economia.

⁴³ *Ibidem*, p. 351.

4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

A classificação de tributos em diretos e indiretos advém da economia clássica, já sendo considerada por Stuart Mill e os fisiocratas.

Cumpra salientar que na tributação indireta ocorre o fenômeno da translação, ou repercussão ou ainda da transferência de ônus ou de encargo econômico. Isto quer dizer, há a distinção entre contribuinte de fato e contribuinte de direito e, apesar deste realizar o fato jurídico tributário e, por conseguinte, integrar o polo passivo da relação jurídico-tributária, o ônus financeiro do encargo tributário é repassado ao contribuinte de fato.

Assim, os tributos diretos são suportados pelo contribuinte de direito e nos tributos indiretos há o repasse do encargo econômico a terceiros⁴⁴. Cabe abordar brevemente a crítica realizada pela doutrina de que todos os tributos são de certo modo repassados economicamente. Todavia, este repasse mencionado não tem o condão de tornar obsoleta a classificação de tributos em diretos e indiretos, vez que se deve distinguir em repercussão econômica e repercussão jurídica do tributo. A repercussão econômica ocorre quando há o repasse do encargo econômico para outrem enquanto a repercussão jurídica seria quando tal tem previsão legal e/ou autorizado pela legislação⁴⁵. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri entende que para alguns tributos há uma transferência privilegiada por lei. Sendo este o caso do IPI e do ICMS, pois a Constituição, ao prever o sistema cumulativo reconhece juridicamente a transferência do encargo oriundo da etapa anterior do processo de produção⁴⁶.

O ponto chave da discussão acerca da tributação indireta não é sobre a aplicação ou não do princípio da capacidade contributiva, mas sim a sua forma de atuação. A Constituição Federal, no art. 153, §3º, I e no art. 155, §2º, III, determina a aplicação do princípio da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a faculta para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Esta seletividade ocorre em função da essencialidade do produto, de modo que

⁴⁴ NÜSKE, João Ricardo Fahrion, **Os impostos indiretos e a (des)proteção de direitos fundamentais: uma necessária reanálise das imunidades tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018, p. 55.

⁴⁵ *Ibid.* p. 55-57.

⁴⁶ SCHUERI, *Op. Cit.*, p. 673.

produtos considerados essenciais devem ter alíquotas mais brandas e produtos considerados supérfluos devem ser tributados mais rigorosamente.

Assim sendo, a graduação das alíquotas é uma forma indireta de mensuração de capacidade contributiva, ainda que mínima. A seletividade em função da essencialidade do produto é uma forma, ainda que imprecisa, de mensuração da capacidade contributiva – mensuração esta que ocorre não em função do contribuinte de direito, mas do consumidor, contribuinte de fato, adquirente do produto industrializado ou mercadoria.

A expressão da capacidade contributiva através do princípio da seletividade, conforme mencionado, não é ausente de imprecisões e distorções. Afinal, como aponta Rosane Danilevicz⁴⁷ de forma sucinta e clara, a camada da população mais favorecida também adquire mercadorias e serviços de primeira necessidade, que terá carga tributária isenta ou reduzida, quando, em verdade, tinha condições de arcar com o encargo tributário. A distorção também ocorre quando um contribuinte menos favorecido economicamente adquire mercadorias e serviços onerados mais severamente.

A proteção do mínimo existencial também encontra guarida na tributação indireta, na medida em que a seletividade impõe a isenção ou redução de alíquotas para bens de consumo que são considerados essenciais à sociedade.

4.1 ONERAÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS INDIRETOS

Pesquisas econômicas demonstram que a tributação indireta tende a gravar mais a população com menor renda – em completo descompasso com o que se busca realizar com as normas tributárias. Isto ocorre, pois, a tributação incidente em determinado bem de consumo representa proporcionalmente uma maior parcela da renda individual. A título exemplificativo, o pagamento do valor nominal de R\$100,00 reais a título de tributação sobre o consumo representa 10% da renda total do contribuinte que auferir R\$1.000,00 (mil reais) mensais, e representa apenas 1% do contribuinte que auferir R\$10.000,00 (dez mil) reais mensais.

⁴⁷ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação**. Revista da FESDT, Porto Alegre, n.º 3, jan./jun. 2009, p. 239.

Esta questão é especialmente preocupante no Brasil, considerando que a carga tributária brasileira está centralizada na tributação indireta. Tendo em vista que o sistema tributário brasileiro se mostra problemático já na tributação direta⁴⁸, uma tributação pautada em tributos indiretos reforça este quadro de injustiça fiscal.

É comum que se mencione a alta carga tributária brasileira, todavia, deve-se analisar sua comparação. No ano de 2018, a carga tributária brasileira representou 33,1% do Produto Interno Bruto (PIB)⁴⁹. Essa carga é realmente elevada ao se considerar o entorno regional, haja vista a carga tributária da América Latina e Caribe ser 23,1% do PIB daqueles países⁵⁰. Em contrapartida, ao se levar em consideração os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), grupo ao qual o Brasil almeja ingressar e inclui algumas das maiores economias mundiais, a carga tributária brasileira, apesar de similar, ainda está abaixo da média daqueles países. A média da carga tributária dos países da OCDE foi de 34,3% do PIB⁵¹.

Especificamente sobre o ônus que os tributos sobre o consumo representam em relação ao PIB e em relação à carga tributária geral, a discrepância é mais evidente. Em relação ao PIB, a carga tributária dos impostos sobre o consumo

⁴⁸ Em relação ao Imposto de Renda de Pessoas Físicas, por exemplo, os dados fornecidos pela Federal demonstram que a alíquota média é progressiva até a faixa de 80 a 160 salários mínimos, atingindo a alíquota média de 22,5%, momento a partir do qual passa a regredir, atingindo o valor de 19,2% para a faixa acima de 320. Ou seja, sobretudo por conta das isenções, como a de lucro e dividendos, as faixas de renda pagam uma alíquota menor sobre o que recebem (RECEITA FEDERAL DO BRASIL [RFB]. **Grande Números IRPF – Ano-Calendarário 2018, Exercício 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>. Acesso em: 16 set. 2020)

⁴⁹ No ano de 2019, a carga tributária brasileira foi de 33,17% do PIB, em quase estabilidade em relação ao ano de 2018. Apresenta-se os dados de 2018 por fins comparativos, isto é, para manter o mesmo ano-referência nas comparações brasileiras com a média da OCDE e com a Média da América Latina e Caribe.

⁵⁰ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2020**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>>. Acesso em 16 set. 2020, p. 31.

⁵¹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Revenue Statistics 2019**. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/0bbc27da-en>>. Acesso em 16 set. 2020, p. 18.

representou, no Brasil no ano de 2014, 16,28% do PIB⁵², ao passo que a média da OCDE é de 10,8% para o ano de 2015 e 10,9% para o ano de 2017⁵³.

Em relação à carga tributária total, a tributação sobre o consumo no Brasil correspondeu à 51,3% de toda a arrecadação tributária no ano de 2014⁵⁴, ao passo que, nas nações da OCDE, os tributos sobre o consumo representaram, em média, 32,4%⁵⁵.

Ademais, a tributação sobre a renda e o patrimônio no Brasil corresponde em média a 25% de toda a sua arrecadação tributária. Já nos países integrantes da OCDE, a tributação sobre a renda e o patrimônio corresponde a 39% da arrecadação.

Dos dados citados acima, é possível perceber que o sistema tributário brasileiro, de forma contrária à tendência das grandes economias, privilegia a tributação indireta – que é necessária para a completude do ordenamento, todavia esta ênfase na tributação sobre o consumo acentua a injustiça fiscal.

A tributação, conforme analisado neste trabalho, deveria ir para além da função meramente fiscal, pois, em uma conformação social de Estado Fiscal Solidário, os tributos deveriam ser instrumento garantidor da solidariedade social. No entanto, pode depreender que na tributação brasileira ao invés de perseguir a solidariedade por meio dos tributos, eles estão sendo instrumentos de agravamento de desigualdades sociais⁵⁶.

⁵² GOMES, Marcel. **As distorções de uma carga tributária regressiva**. São Paulo: Revista Desafios do Desenvolvimento (Ipea), edição 86, 2016. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233#:~:text=A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20bens%20aliment%C3%ADcios,maior%20economia%20da%20Am%C3%A9rica%20Latina>. Acesso em: 17 set. 2020.

⁵³ SIMON, H.; HARDING, M. **What drives consumption tax revenues?: Disentangling policy and macroeconomic drivers**. OECD Taxation Working Papers, N.º. 47, Paris: OECD Publishing, 2020, p. 41. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/94ed8187-en>>. Acesso em: 16 set. 2020.

⁵⁴ OLIVEIRA, João Maria de. Nota Técnica: Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil. Brasília: Carta de Conjuntura (Ipea), 2020. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/cc48_nt_tributacao_do_consumo.pdf. Acesso em: 16 set. 2020.

⁵⁵ OCDE, 2019, p. 28.

⁵⁶ Destacando que, o Fundo Monetário Internacional reconhece que a desigualdade excessiva pode erodir a coesão social, levar à polarização política e, ultimamente, reduzir e crescimento econômico (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL [FMI]. **Fiscal Monitor: Tackling Inequality**. Washington: International Monetary Fund, 2017, p. ix. Disponível em: <<https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/fiscal-monitor/2017/October/pdf/fm1702.ashx>>. Acesso em: 16 set. 2020).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A noção de solidariedade não é instituto próprio da Ciência Jurídica e teve concepções distintas no decorrer do tempo. O homem, ser humano social por natureza, sempre teve os laços de solidariedade – que podem ser mais ou menos intensos – como decorrência das relações intra-pessoais. Todavia, é na passagem do modelo liberal para o Estado Social que a solidariedade ganha relevo na Ciência do Direito, passando a ser objeto desta e a ser considerado um valor com conteúdo jurídico e devendo produzir efeitos no ordenamento.

Até então, no Estado Liberal, a solidariedade tinha uma acepção mais cristã, mais próxima da fraternidade, em que os indivíduos, na sua esfera de autonomia privada, através da caridade e filantropia. Cumpre ressaltar que não se afirma a inexistência de solidariedade no modelo do Estado Liberal. Conforme exposto, haviam algumas medidas realizadas pelos Estados que tinham condão de solidariedade. Ocorre que tais medidas tinham caráter eminentemente assistencialistas e representavam exceções em um quadro geral que não entende o Estado como responsável por os problemas sociais. Além disso, os Estados Liberais foram também Estados Fiscais, ou seja, as receitas financeiras eram majoritariamente oriundas dos impostos. Isso, por si só já representa um patamar mínimo de solidariedade, visto que todos os cidadãos estão contribuindo para o bem comum pelo pagamento de impostos.

É na superação dos ideais do liberalismo clássico pelos do Estado Social que a solidariedade ganha relevo no âmbito jurídico. A concepção de solidariedade como um dever surge a partir da necessidade de satisfazer as reivindicações por direitos sociais e as prestações estatais correspondentes, o que demandou uma adequação das estruturas político-sociais.

O liberalismo marcava uma lógica individualista de “cada um por si”, não propiciando laços de solidariedade entre os particulares e o advento do Estado Social não representou uma melhora neste quesito. Isto, pois, o dever de solidariedade que surge neste período era vertical, isto é, do Estado para os indivíduos e não entre os particulares. É com a lógica de um Estado Democrático e Social de Direito, na qual concorrem para a garantia de direitos e prestações sociais que a solidariedade passou a ser de “todos para todos” – tanto do Estado para os cidadãos como dos particulares entre si.

Tendo a solidariedade um valor jurídico e ainda constituindo um princípio norteador do ordenamento jurídico (um dos objetivos fundamentais da República é a construção de uma sociedade solidária), ela se manifesta de diversas maneiras: por meio da extrafiscalidade, generalidade da tributação, solidariedade contributiva, progressividade da tributação, algumas normas imunizantes e também por meio da capacidade contributiva, instituto que se analisou com mais detalhes no presente trabalho.

Uma plataforma mínima da solidariedade é percebida em todos os Estados Fiscais, uma vez que representa a contribuição de todos os indivíduos para o bem comum, financiando as atividades estatais. Todavia, é nos Estados Fiscais Solidários que há verdadeira consagração da solidariedade como dever jurídico, pois a solidariedade deixa de ser decorrência do financiamento do Estado pela coletividade, mas é objetivo a ser perseguido por via dos tributos. Afinal, o papel do Estado se engrandece, cabendo assegurar direitos sociais e prestar os serviços correspondentes, que serão suportados, majoritariamente, pelos tributos.

O sentido imediato da capacidade contributiva – o de que as pessoas devem pagar impostos de acordo com seus índices de riqueza – sempre esteve presente nas investidas teóricas no âmbito do Direito Tributário, não sendo novidade na doutrina jurídica, presente mesmo nos Estados Liberais e defendida, inclusive, por Adam Smith, conhecido como “pai do liberalismo econômico”. Este sentido imediato do conceito de capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade em sentido formal.

Hodiernamente, analisa-se a capacidade contributiva sob a luz do princípio da solidariedade, desenvolvimento doutrinário que se credita aos esforços de Francesco Moschetti, conclui que a capacidade contributiva é elemento autônomo, dissociado do princípio da igualdade.

Não se olvida a aplicação do princípio da capacidade tributária para a tributação indireta, todavia, a problemática está na forma de aplicação. Nos tributos indiretos, o princípio da capacidade contributiva se dá por intermédio do princípio da seletividade, que implica a manipulação das alíquotas conforme a essencialidade do bem.

Questão emblemática que gera injustiças fiscais é a oneração proporcionalmente mais rigorosa dos os indivíduos de classes mais baixas, o que representa verdadeiro desvirtuamento do princípio da capacidade contributiva. Isto

decorre da tributação indireta quando o *quantum* devido representa maior parcela do orçamento das classes sócias mais baixas. Contudo, por mais que a tributação indireta seja necessária para a completude do sistema jurídico tributário, afinal as relações de consumo exprimem uma riqueza, o sistema tributário brasileiro, ao ir na contramão da tendência internacional das maiores economias e impor ênfase na tributação sobre o consumo, acentua a injustiça fiscal e a desfiguração do princípio da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8ª ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2007.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil (1824)**. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 04 set. 2020.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946)**. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 04 set. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 04 set. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **O Princípio da Solidariedade Social no Sistema Tributário Nacional**. NOMOS: Revista de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 39, n. 1. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, jan./jun. 2019. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/issue/view/Nomos%2039-1>>. Acesso em: 27 out. 2020.

_____. **Princípio da capacidade contributiva.** 1ª ed. São Paulo, Malheiros, 1993.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação.** Revista da FESDT, Porto Alegre, n.º 3, jan./jun. 2009.

DZIEDICZ, L. C.; POLAQUINI, W. **Capacidade Contributiva e Justiça Fiscal.** Monografia (graduação). Universidade Federal do Paraná, Londrina, 2003, p. 15. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/57693>>. Acesso em: 27 out. 2020.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). Fiscal Monitor: Tackling Inequality. Washington: International Monetary Fund, 2017, p. ix. Disponível em: <www.imf.org/-/media/Files/Publications/fiscal-monitor/2017/October/pdf/fm1702.ashx>. Acesso em: 16 set. 2020.

GOMES, Marcel. **As distorções de uma carga tributária regressiva.** São Paulo: Revista Desafios do Desenvolvimento (Ipea), edição 86, 2016. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233#:~:text=A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20bens%20aliment%C3%ADcios,maior%20economia%20da%20Am%C3%A9rica%20Latina>. Acesso em: 17 set. 2020.

GREGÓRIO, Argos Magno de Paulo. **A Capacidade Contributiva.** Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp040939.pdf>>. Acesso em 16 de set. 2020.

HERÓDOTO. **História.** São Paulo: Editora Montecristo, 2013.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (Ipea). **Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil.** Disponível em:

http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5297/1/Comunicado_n22_Receita.pdf.
Acesso em: 10 jul. 2020.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista de Informação Legislativa: v. 34, n. 136. Brasília: Senado Federal, 1997. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y>>. Acesso em: 04 set. 2020.

MOSCHETTI, Francesco. **O princípio da capacidade contributiva**. In: FERRAZ, Roberto Botelho. Princípios e limites da tributação. São Paulo, Quartier Latin, 2009.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos, p. 13. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em 15 set. 2020.

NÜSKE, João Ricardo Fahrion, **Os impostos indiretos e a (des)proteção de direitos fundamentais: uma necessária reanálise das imunidades tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018.

OLIVEIRA, João Maria de. **Nota Técnica: Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil**. Brasília: Carta de Conjuntura (Ipea), 2020. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/cc48_nt_tributacao_d_o_consumo.pdf. Acesso em: 24 out. 2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Revenue Statistics 2019**. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/0bbc27da-en>>. Acesso em 16 set. 2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2020**. Paris:

OECD Publishing, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>>. Acesso em 16 set. 2020.

PUCCI, Carla Machi. **Solidariedade Social No Estado Constitucional Democrático Fiscal**. Tese (Pós-Graduação) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEPULCRI, Nayara Tataren. **Conteúdo e alcance da capacidade contributiva solidária**. In: Betina Treiger Grupenmacher. (Org.). *Temas de Direito Tributário*. 1ª Ed. Curitiba: Editora Virtual Gratuita - EVG, 2016, v. 1, p. 1-341. Disponível em: <<http://editoravirtualgratuita.com.br/wp-content/uploads/2017/03/temas-de-direito-tributario.pdf>>. Acesso em: 03 de set. 2020.

_____. **O Princípio da Solidariedade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1884/30582>> Acesso em: 03 de set. 2020.

SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

SIMON, H.; HARDING, M. **What drives consumption tax revenues?: Disentangling policy and macroeconomic drivers**. OECD Taxation Working Papers, nº. 47, Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/94ed8187-en>>. Acesso em: 16 set. 2020.

STOBEM Luciane Aparecida Filipini. **O Estado Fiscal e a Cidadania Solidária: a Vinculação da Receita Tributária às Esferas Locais de Poder**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/175084/345285.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 15 set. 2020.

STUART MILL, John. **Princípios de economia política**. São Paulo: Lebooks Editora, 2019,

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação do Capital no Brasil e no Mundo**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2018. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8354/1/TD_2380.pdf. Acesso em: 10 set. 2020.