

FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA - FDV
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

GUSTAVO OLIVEIRA KRAUSE

A POLÍTICA FISCAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E
A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

VITÓRIA
2018

GUSTAVO OLIVEIRA KRAUSE

**A POLÍTICA FISCAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial para a aprovação na disciplina TCC.

Orientadora: Prof^o Dr^a. Karoline Marchiori de Assis.

VITÓRIA

2018

GUSTAVO OLIVEIRA KRAUSE

**A POLÍTICA FISCAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória como requisito para obtenção do título de Bacharel de Direito.

Aprovado em _____, de _____, de 2018.

Banca Examinadora:

Prof.^a Dr.^a Karoline Marchiori de Assis
Faculdade de Direito de Vitória
Orientadora

Professor (a):
Faculdade de Direito de Vitória

Professor (a):
Faculdade de Direito de Vitória

RESUMO

Por meio do presente trabalho busca-se estudar a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação sobre o consumo, mais especificamente se uma política fiscal estatal que utiliza a tributação sobre o consumo como meio arrecadatório possui condão de gerar ofensa ao referido princípio. Não é objetivo do presente trabalho o exaurimento do estudo do princípio, nem tão pouco, da tributação sobre o consumo, busca-se a análise existente entre esta forma de tributação e os mandamentos constitucionais concernentes a limitações do poder de tributar que gerem ofensa aos princípios previstos na Constituição. Assim analisaremos a técnica da seletividade em função da essencialidade como meio capaz de mitigar possível ofensa.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva. Tributação sobre o consumo. Seletividade.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 5 |
| 1 DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 7 |
| 1.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E SUBJETIVA..... | 10 |
| 1.2 DA PROGRESSIVIDADE..... | 12 |
| 2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO | 15 |
| 2.1 O DILEMA EFICIÊNCIA E EQUIDADE | 16 |
| 2.2 O EFEITO REGRESSIVO NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO | 20 |
| 3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO | 22 |
| 3.1 O PESO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SOBRE A RENDA NO BRASIL E NO MUNDO | 23 |
| 3.2 A CONCRETIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: A TÉCNICA DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE | 25 |
| SÍNTESE CONCLUSIVA | 30 |
| REFERÊNCIAS | 33 |

INTRODUÇÃO

A tributação sobre o consumo é muito criticada e apontada por muitos autores como contrária ao princípio da capacidade contributiva, assim o presente trabalho tem como objetivo estudar se há ofensa a referido princípio ao se utilizar da tributação sobre o consumo como meio arrecadatório do Estado, ou seja, se uma política fiscal voltada à tributação sobre bens de consumo se coaduna com as limitações ao poder de tributar impostas pelo princípio.

Importante destacar que não se objetiva um estudo detalhado sobre todas as nuances da tributação sobre o consumo e do referido princípio, mas sim a relação existente entre ambos e de que forma a capacidade contributiva influencia na tributação sobre o consumo.

Para tanto, teceremos considerações sobre o princípio da capacidade contributiva com breves comentários de ordem histórica, e passaremos a análise das funções da capacidade contributiva, também conhecidas como capacidade objetiva e subjetiva.

Ainda sobre o princípio, analisaremos a técnica da progressividade apontada como umas das formas mais eficazes de um sistema tributário alcançar os padrões desejados de justiça fiscal e igualdade material.

Passaremos então à análise da tributação sobre o consumo, que é expressão utilizada neste trabalho para se referir a todos os bens e serviços que são adquiridos pela população, e que sobre eles incidem tributos. Desta forma serão analisados os aspectos gerais da tributação sobre o consumo com breves contextualizações históricas.

Também estudaremos os problemas enfrentados por essa forma de tributação sob dois aspectos: a relação existente entre a eficiência do sistema tributário e os objetivos de igualdade e distribuição justa de renda; e o conhecido efeito regressivo que sofre a tributação sobre bens e serviços.

Por fim, nos debruçaremos sobre a relação existente entre a tributação sobre o consumo e o princípio da capacidade contributiva, analisando as consequências e a incidência de tributos diretos e indiretos sobre os contribuintes.

Seguiremos com breve análise sobre a política fiscal adotada no Brasil, estudando em que medida o sistema nacional adota a tributação sobre o consumo em comparativos com as demais riquezas passíveis de tributação, sobretudo com a renda e o patrimônio que incorporam as principais formas de tributação adotadas em todo o mundo, por serem esses os principais signos de riqueza.

Finalmente estudaremos a concretização da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, analisando para tanto, sua principal forma de concretização, a técnica da seletividade em razão da essencialidade. Abordaremos o tratamento constitucional da referida técnica e verificaremos se sua observação é imposição do ordenamento jurídico ou faculdade do legislador.

Assim, buscaremos solucionar a questão a partir de um viés constitucional, e concluir sobre a política fiscal de tributação sobre o consumo e sua possível ofensa a capacidade contributiva, e ainda se há forma de adequação aos mandamentos constitucionais.

O estudo do tema se revela de suma importância quando consideramos o impacto de uma política fiscal sobre toda a população, especialmente em momento onde a sociedade discute uma reforma do sistema tributário nacional sempre buscando maior eficiência e justiça fiscal privilegiando os preceitos constitucionais em favor de uma nação mais justa.

1. DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ainda nos primórdios da formação do Estado, durante a vigência do Estado patrimonial, os tributos eram cobrados apenas sob o fundamento de necessidade do príncipe, visão que foi alterada com o advento do Estado Fiscal que passou a adotar fundamentação na justiça distributiva e no princípio da capacidade contributiva. (TORRES, R. 2013, p. 92)

Como decorrência do positivismo, no século XIX foi enfraquecida a discussão sobre capacidade contributiva sendo este tema transferido para as ciências financeiras. Para o Direito apenas interessava a legalidade dos tributos, o que se tornou seu novo fundamento, os tributos eram cobrados como decorrência da vontade do dirigente expressada nos dispositivos legais. (TORRES, R. 2013, p. 93)

Após este período recuperam-se as preocupações com o princípio e com a ideia de justiça fiscal. Houve previsão expressa sobre a capacidade econômica nas Constituições da Itália de 1947 e da Espanha de 1978, e também reformas tributárias em países como Estados Unidos, Inglaterra e Alemanha, onde se demonstrou preocupação com o tema. (TORRES, R. 2013, p. 93)

No século XX, repercutiu a ideia de que os tributos eram devidos, pois representavam a parte que cada indivíduo seria responsável em contribuir tendo em vista o princípio da solidariedade (TORRES, H., 2012, p. 599)

No Brasil a preocupação ingressou no sistema jurídico junto com a formação do Estado Fiscal no início do século XX. Porém, posteriormente, com o positivismo, o assunto foi relegado, vindo a ressurgir na Constituição de 1946 de forma explícita. Logo após, não houve menção ao princípio nas Cartas outorgadas entre os anos de 1967 e 1969 e então foi novamente incorporado o tema com a Constituição de 1988. (TORRES, R. 2013, p. 93)

O Princípio da Capacidade Contributiva é de estreita correlação com o princípio constitucional da igualdade, previsto no art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) abaixo:

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

A Constituição faz menção direta ao princípio da capacidade contributiva em seu art.145 §1º, vejamos:

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

A partir da literatura do art. 145, § 1º surgem duas questões importantes, a primeira é se o princípio se aplica apenas aos impostos como descreve o artigo ou a todos os tributos e a segunda é se a expressão “sempre que possível” dá margem para que o legislador possa decidir quando deve ser aplicado o referido princípio.

O princípio da capacidade contributiva não se refere apenas aos impostos, mas a todos os tributos em geral, ainda que não expressamente previsto no texto constitucional. Temos que o princípio da capacidade contributiva é princípio autônomo que deve ser encarado da mesma forma que os demais princípios constitucionais, por essa razão não se pode admitir que o legislador opte por quando incidirá a capacidade contributiva, uma vez que isso seria diminuir o princípio constitucional ao nível de leis ordinárias, o que não se pode admitir. (MACHADO, 2014, p. 40)

Com base no princípio ora estudado, se impõe ao legislador uma obrigação e uma vedação, pois, com base no mesmo princípio, estaria o legislador obrigado a verificar situações de desigualdade e considerando-as tributar de forma desigual. Da mesma forma, é vedado ao legislador diante de uma situação de igualdade tributar de forma diferenciada. (COELHO, 2016, p.233)

Também sobre o tema ensina Aliomar Baleeiro: (1997, p. 689)

Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei.

Assim, a capacidade contributiva é o princípio que orientará o legislador no momento de definição das normas tributárias, estipulando a carga tributária que incidirá nos contribuintes de forma que se alcance, ou ao menos, busque-se alcançar os parâmetros de justiça, certeza e segurança. (CARVALHO, P., 2016, p. 176)

A explicação dos autores encontra respaldo no já mencionado art. 145 § 1º da Constituição que determina que os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

O Princípio da Capacidade Contributiva é defendido por muitos autores como derivado do princípio constitucional da igualdade, na medida em que serve a capacidade contributiva como parâmetro para discriminação dos contribuintes com vistas a se realizar uma igualdade material. (SCHOUERI 2016, p. 351)

No entanto, o Princípio da Capacidade Contributiva não se revela apenas como um parâmetro de discriminação e sim como um princípio autônomo, como ensina Leandro Paulsen (2013, p. 75):

A capacidade contributiva não constitui, apenas, um **critério de justiça fiscal** capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro **princípio a orientar toda a tributação**, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias. (grifos do autor)

Decorre ainda do princípio em estudo a proteção do chamado mínimo existencial ou mínimo vital, isso por que não se pode falar de respeito à capacidade contributiva se o mínimo existencial for tributado, apenas a riqueza acima do mínimo é que é passível de tributação (COSTA, 1996, p. 65)

De igual modo, a capacidade contributiva impõe que os tributos não podem ser cobrados de forma a se caracterizar o confisco, assim o mínimo existencial e o confisco determinam os limites da capacidade contributiva. (SCHOUERI 2016, p. 352)

O legislador possui como obrigação: a definição de signos de riqueza passíveis de tributação, a definição do mínimo necessário a subsistência que não será abrangido, não tributar com efeito confiscatório e de observar a capacidade contributiva como referencial de igualdade.

Assim, podemos concluir que a Capacidade Contributiva é um importante princípio, intimamente ligado ao Princípio Constitucional da Igualdade, mas considerado como princípio autônomo, que é responsável por se observar uma correta distribuição da carga tributária entre os contribuintes com maior e menor capacidade econômica.

1.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E SUBJETIVA

Como vimos, o princípio possui funções de identificação de signos de riqueza passíveis de tributação, com respeito aos limites do mínimo existencial e do confisco, além de ser utilizado como parâmetro de igualdade, diante disso, se faz importante a análise da capacidade contributiva objetiva e subjetiva.

A capacidade contributiva pode ser analisada do ponto de vista objetivo ou absoluto e do ponto de vista subjetivo ou relativo, o primeiro diz respeito a definição de quem será contribuinte, o segundo se relaciona ao quanto será passível de tributação. (SCHOUERI, 2016, p. 351)

A capacidade contributiva objetiva se destina principalmente a uma atuação legislativa, na escolha dos signos de riqueza passíveis de tributação, estando também intimamente ligada à repartição constitucional de competências, não sendo relevante neste momento a pessoa individualizada do contribuinte. (CALIENDO, 2017, p. 182)

É por meio dessa função da capacidade contributiva que o legislador ao criar hipóteses de incidência deve considerar signos que reflitam a capacidade econômica do contribuinte. (CALIENDO, 2017, p. 183)

Já do ponto de vista subjetivo, importa conhecer as condições pessoais do contribuinte a fim de determinar o quanto de carga tributária o contribuinte é capaz de suportar. (SCHOUERI, 2016, p. 352)

Nesse ponto deve ser levado em consideração os limites da carga tributária, de forma que os tributos não podem incidir sobre o mínimo existencial, dificultando a própria subsistência, de outro lado não podem ser altos ao ponto de configurarem confisco. (SCHOUERI, 2016, p. 352)

Conforme Caliendo, (2017, p.189):

A proteção do mínimo existencial se relaciona diretamente com o princípio da capacidade contributiva. O núcleo essencial desse conceito está na proteção de uma esfera patrimonial intocável pela tributação. O mínimo existencial indica o mínimo necessário para a subsistência de determinado contribuinte, que deve estar protegido de qualquer forma de tributação. Somente será possível a tributação a partir deste limite mínimo.

Assim, percebemos que a capacidade contributiva importa, em um primeiro momento, na definição das situações que serão tributadas pelo Estado a fim de arrecadar e cumprir seus fins sociais, uma função do princípio ligada principalmente a uma atuação legislativa.

Contudo, não é suficiente definir o que será tributado, mas também o quanto. Dessa forma, o princípio impõe uma distribuição da carga tributária de forma a respeitar a capacidade de cada indivíduo, aqueles com maior capacidade devem contribuir mais e os com menor capacidade devem contribuir menos. Uma das formas de concretização é a progressividade tributária conforme veremos a seguir.

1.2 DA PROGRESSIVIDADE

Os tributos em relação a suas alíquotas são proporcionais, progressivos ou regressivos. O tributo é proporcional quando, independentemente do valor da base de cálculo a alíquota, não se altera, é progressivo quando a alíquota aumenta conforme se aumenta a base de cálculo e, é regressivo nos casos em que aumentando-se a base de cálculo, a alíquota diminui. (SCHOUERI, 2016, p. 397)

Em primeira análise, a proporcionalidade cumpre os intentos da capacidade contributiva, pois a técnica determina que cada contribuinte destine proporcionalmente a mesma quantidade de renda ao pagamento de tributos.

No entanto, a progressividade está presente em nosso ordenamento jurídico expressamente quando da previsão constitucional do imposto de renda, vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Também há previsão de progressividade ao se tratar do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), no art. 156, §1º, I da CRFB/88, vejamos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

O imposto progressivo, diferente do proporcional, concretiza a capacidade contributiva na medida em que quanto maior a renda do contribuinte, maiores serão as alíquotas, determinando que aqueles que possuem maior capacidade econômica contribuam com maior parcela.

Partindo-se da concepção de que a igualdade material é buscada incessantemente por todo o ordenamento jurídico, representando um dos objetivos do Estado, a

progressividade tributária se revela como a técnica mais adequada para atingir esse fim.

A técnica proporcionalidade não é capaz de atingir uma igualdade material, pois, apenas com a progressividade aqueles que possuem maior riqueza arcarão com maior parcela dos gastos com serviços públicos em geral, de forma mais que proporcional, beneficiando os que possuem pouco ou nada além do mínimo existencial. (COSTA, 1996, p. 74)

Sobre o tema ensina Regina Helena Costa: (1996, p. 103)

À alíquota deve ser imprimida a técnica da progressividade, que atende ao postulado da capacidade contributiva mais do que a simples proporcionalidade, uma vez que aquela desequipara sujeitos que se encontrem em situações distintas, prestigiando o primado da igualdade e colaborando para a redistribuição de riqueza. Assim sendo, forçoso concluir-se pela inconstitucionalidade das exações fixas e das regressivas que não respondem a fins extrafiscais.

Assim, a progressividade é objetivo que deve almejar o Estado, não estando o legislador desincumbido de observar tais preceitos. Dessa forma se torna obrigatória, como defende Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 304):

A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte. No Brasil (art. 153, § 2º, I), a sua adoção é obrigatória. O legislador ordinário está obrigado a conferir-lhe eficácia, embora a sociedade, dormiente, aceite que este atue à la diable nesta questão, por insuficiente consciência de cidadania. (..)

A progressividade defendida é aquela analisada sobre todo o sistema tributário, ou seja, podem conviver impostos progressivos e proporcionais sem ofensa a capacidade contributiva, desde que o sistema tributário como um todo seja progressivo. (COSTA, 1996, p.75)

A justificativa para a progressividade é atualmente explicada por critério de justiça distributiva, ou seja, é utilizada para buscar uma distribuição justa da carga tributária, de forma que contribuintes de mesma capacidade sejam tributados de maneira igual,

e contribuintes com capacidades diferentes sejam tributados proporcionalmente a sua diferenciação. (SCHOUERI, 2016, p. 403)

Assim, a melhor forma de explicar a progressividade parte do ponto de vista da justiça fiscal, contribuindo mais quem possuir maior capacidade, trata-se de perfeita aplicação do princípio da capacidade contributiva em seu sentido subjetivo, e se mostra um dos mecanismos mais eficazes de combate às desigualdades.

2. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A tributação sobre o consumo começa junto com a formação do Estado, como forma de se obter os recursos necessários para sua manutenção. Ocorria na antiguidade a cobrança de tributos sobre a entrada ou saída de bens de um determinado território e sobre bens específicos que possuíam maior importância para a época, como ouro, prata, sal e carne. (CALIENDO, 2017, p. 342)

Uma das primeiras formas de tributação sobre o consumo ocorreu em Portugal com a criação de imposto sobre as mercadorias que circulavam na capital, como forma de se obter recursos para financiar obras de reconstrução, após um terremoto que atingiu Lisboa em 1755. (CALIENDO, 2017, p. 342)

A afirmação da natureza indireta da tributação sobre o consumo foi realizada pela primeira vez por Adam Smith em 1776, após verificada a impossibilidade de se estabelecer um modo eficiente de tributação da renda, e diante disso buscou-se tributar a aquisição de bens que é uma das formas de manifestação da renda. (CALIENDO, 2017, p. 342)

Assim, a capacidade contributiva pode-se revelar na aquisição de bens. Pode-se afirmar que o proprietário de um automóvel objetivamente possui capacidade contributiva, embora tal presunção não possa ser absoluta. (SCHOUERI, 2016, p. 353)

O consumo de determinados bens revela a existência de capacidade econômica por parte do contribuinte, não sendo produtos que compõe o mínimo existencial, o consumo, serve a demonstração de capacidade para além do mínimo (COSTA, 1996, p.54)

O surgimento da tributação sobre o consumo possui ainda outra razão, de ordem prática, era preferida pelos governantes, uma vez que ao se tributar os bens de consumo era possível aumentar a arrecadação de forma quase imperceptível para os contribuintes, já que ao comprarem um produto não saberia distinguir o quanto

estavam pagando de tributo e quanto era realmente o preço do produto, assim se evitavam questionamentos e oposições. (CALIENDO, 2017, p. 342)

A tributação sobre o consumo se refere àqueles tributos que incidem sobre a cadeia econômica iniciada na produção e finalizada no consumo dos bens no mercado e também sobre serviços. No Brasil os principais tributos sobre o consumo são o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ISS (Impostos sobre Serviço). (CALIENDO, 2017, p. 898)

Os tributos sobre o consumo podem ter natureza indireta, o que significa dizer que o encargo financeiro não é suportado pelo contribuinte de direito, uma vez que este transfere o encargo para outro contribuinte, o contribuinte de fato. (CALIENDO, 2017, p. 898)

Os tributos sobre o consumo normalmente possuem natureza indireta, pois o encargo financeiro é suportado pelo contribuinte de fato, sendo o contribuinte de direito, em regra, agente intermediário que recolhe e repassa o tributo ao Estado. (CALIENDO, 2009, p.158)

2.1 O DILEMA EFICIÊNCIA E EQUIDADE

Quando da escolha de uma política fiscal pelo Estado, um grande impasse precisa ser enfrentado em relação à carga tributária que incidirá sobre a população. De um lado o Estado precisa ser efetivo no recolhimento para que, com os recursos advindos da tributação, possa exercer suas finalidades; de outro lado, a própria política fiscal pode se revelar um fim social no tocante a mitigação das desigualdades, mas ao custo de perda de eficiência.

O impasse ocorre, pois, a tributação causa distorção no mercado, afetando os preços e gerando ineficiência. Essa distorção é chamada de “peso morto”, que pode ser explicado como desperdício de recursos da sociedade. (CARVALHO, C., 2018, p. 160)

Para ilustrar o chamado “peso morto” imaginemos um cenário hipotético de mercado onde exista em relação a determinado bem perfeito equilíbrio entre oferta e demanda, ou seja, tudo o que é ofertado é consumido e tudo aquilo que se tem necessidade de consumir é ofertado. Nessa situação ao incidir um tributo sobre esse bem, o preço do bem será aumentado acarretando numa diminuição da demanda, que por sua vez acarretará numa diminuição da oferta. (CARVALHO, C., 2018, p. 160)

Assim, essa distorção causada pela tributação reduz a quantidade que é produzida e a quantidade que é consumida, o que resulta em menor riqueza para a sociedade, afetando negativamente tanto consumidor quanto produtor. (CARVALHO, C., 2018, p. 162)

No entanto, não podemos considerar a tributação como algo exclusivamente negativo, uma vez que essa diminuição da eficiência nas relações de mercado é necessária para custear o Estado, permitindo que cumpra com suas funções. (CARVALHO, C., 2018, p. 162)

Ao falarmos de distorção causada pela tributação, principalmente por meio da tributação sobre o consumo, devemos analisar a elasticidade-preço da demanda, que é o nível de sensibilidade que a demanda por um produto terá em relação ao seu preço. Assim, os produtos podem ser classificados como de demanda elástica, inelástica e de elasticidade unitária (ASSIS; GUIMARÃES; LOUEREIRO, 2018, p. 264)

Os bens de demanda elástica são aqueles que, ao se aumentar o preço tendem a ter uma diminuição na demanda de forma mais brusca que a variação sofrida no preço. A demanda diminui proporcionalmente mais do que a variação do preço. (ASSIS; GUIMARÃES; LOUEREIRO, 2018, p. 264)

Como exemplo, em bens de demanda elástica um aumento de 10% no preço pode acarretar uma diminuição na demanda de 15%. (VASCONCELLOS, 2010, p.65)

Os bens de demanda de elasticidade unitária por sua vez, possuem uma mesma variação no preço e demanda, assim na mesma proporção em que se aumenta o preço se diminui a demanda e, de igual forma, na mesma proporção em que se diminui o preço se aumenta a demanda (ASSIS; GUIMARÃES; LOUEREIRO, 2018, p. 264)

Assim, como exemplo, um aumento de 10% no preço acarreta uma diminuição de 10% na demanda, a variação é proporcional (VASCONCELLOS, 2010, p.65)

Por fim, os bens de demanda inelástica são aqueles que possuem pequena sensibilidade ao preço, de forma que ao aumentar o preço, a demanda diminui em proporção menor do que a variação do preço. (ASSIS; GUIMARÃES; LOUEREIRO, 2018, p. 264)

Aqui há uma sensibilidade pequena na variação de preço, por exemplo, ao se aumentar o preço em 10% a demanda pode diminuir em apenas 4% (VASCONCELLOS, 2010, p.65)

Desta forma, os bens de demanda inelástica acabam sendo preferidos no momento de tributação por possuírem pouca sensibilidade em relação ao preço. Assim, mesmo aumentando-se o valor desses bens a sua demanda se mantém constante, ou reduz proporcionalmente menos que o aumento do preço. Em termos de eficiência, é o melhor cenário para tributação, pois, pode-se incidir tributos que acarretaram aumento no preço e, mesmo assim, esses bens continuarão a ser consumidos, vertendo maiores valores arrecadatários para o Estado. (ASSIS; GUIMARÃES; LOUEREIRO, 2018, p. 264)

Um dos fatores que determinam a inelasticidade de um determinado bem é sua essencialidade. Pois, sendo o bem essencial à população, mesmo que seu preço aumente, ele ainda será consumido. Podemos citar como exemplos sal e açúcar. (ASSIS; GUIMARÃES; LOUEREIRO, 2018, p. 265)

O conflito entre eficiência e equidade se torna evidente, de um lado tributar produtos essenciais garante uma vasta quantidade de contribuintes, de outro, gera conflito

com a capacidade contributiva, pois ao se tributar produtos essenciais todos, independentemente de sua capacidade, estarão recolhendo o mesmo valor de tributos.

Ainda sobre a eficiência arrecadatória, serve como explicação o exemplo hipotético de um tributo *per capita*, ou seja, um tributo que seria cobrado de toda a população independente de qualquer ato praticado pelo contribuinte. Esse seria o exemplo da máxima eficiência, mas certamente não atenderia às finalidades da equidade. (SCHOUERI, 2016, p. 44)

Sobre isso explica Luís Eduardo Schoueri (2016, p. 44):

O exemplo do tributo per capita é feliz porque revela o dilema do legislador, acima exposto. Com efeito, se é verdade que um tal tributo seria o mais próximo do que se poderia desejar em termos de eficiência, ele evidencia a outra variável a ser considerada: a equidade. Um tributo per capita não seria aceitável em uma sociedade que pretende ver reduzidas as suas desigualdades sociais. Difícilmente alguém defenderia, com base na justiça, que idêntica quantia fosse exigida de um miserável ou de um abastado. Juntamente com a eficiência econômica, a equidade aparece como um dos objetivos do sistema tributário.

Buscando-se uma maior equidade, abre-se mão da eficiência. Os tributos que mais facilmente permitem a realização da capacidade contributiva, normalmente incidem sobre renda ou patrimônio. É o caso do Imposto de Renda no Brasil, o contribuinte paga o imposto de acordo com a renda que obtém, no entanto isso dificulta o recolhimento e fiscalização tributária, o que acarreta sonegações, reduzindo a eficiência da arrecadação.

Já os tributos incidentes sobre os bens de consumo são de fácil recolhimento pelo Estado, uma vez que o comerciante é o responsável por reter o valor do tributo que é deduzido do valor de venda e o repassa ao Estado. Assim o consumidor final não pode se esquivar do pagamento do tributo. No entanto, apesar da eficiência desse modo de recolhimento, fica desprivilegiada a isonomia tributária, uma vez que independentemente da condição financeira do consumidor, será recolhido o mesmo valor de tributo.

Este cenário de maior eficiência em tributos que não permitem uma fácil adequação a capacidade contributiva, gera como consequência, a regressividade da tributação, que analisaremos melhor no tópico seguinte.

2.2 O EFEITO REGRESSIVO NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Podemos considerar um tributo como regressivo quando aumentando o valor da base de cálculo a alíquota diminui, ou seja, sendo maior o signo de riqueza e a demonstração de capacidade econômica do contribuinte, o valor de tributo a ser pago por este diminui, indo de encontro ao princípio da capacidade contributiva. (SCHOUERI, 2016, p. 397)

Na tributação sobre o consumo, podemos verificar a presença de efeito regressivo. Mesmo que os tributos incidentes sobre o consumo não possuam a característica da regressividade

Essa realidade se verifica mais facilmente ao se analisar de forma mais ampla a tributação sobre o consumo, e não os tributos isoladamente.

A regressividade se faz presente quando consideramos que uma pessoa com pequena capacidade econômica utilizará a totalidade, ou quase a totalidade, de sua renda para adquirir bens de consumo. Incidindo assim sobre a totalidade, ou quase totalidade, da renda os tributos sobre consumo. (SCHOUERI, 2016, p. 421)

Por outro lado, essa mesma realidade não alcançará uma pessoa com maiores posses, já que esta destinará parte de sua renda para investimentos. Assim, o percentual da renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte. (SCHOUERI, 2016, p. 421)

Isso ocorre devido a renda dos agentes econômicos ser normalmente dividida em renda consumida e renda poupada, sendo a renda poupada maior em agentes com maior capacidade econômica, assim a tributação sobre o consumo atinge com maior

rigor os contribuintes com menor capacidade econômica, pois em regra sua renda será composta na totalidade ou em maior parcela, por renda consumida (CALIENDO, 2009, p.158)

Essa realidade vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva, já que o efeito regressivo faz com que quem possui maior capacidade contribua proporcionalmente menos, se levarmos em consideração o percentual da renda destinado ao pagamento de tributos.

Alguns autores defendem a inconstitucionalidade da regressividade como Regina Helena Costa(1996, p.75):

Diante do Exposto, é evidente a inconstitucionalidade das exações fixas, assim como das regressivas que não atendam a fins extrafiscais.

Luis Eduardo Schoueri explica o efeito regressivo utilizando o seguinte exemplo: tomemos como base dois contribuintes, o primeiro com renda mensal de um salário mínimo e o segundo com renda de cem salários mínimos. Muito provavelmente o primeiro contribuinte destinará a totalidade de sua renda ao consumo. Imaginando que a alíquota de tributo sobre consumo seja de 20%, este contribuinte destinou 20% de sua renda ao pagamento de tributos, já no segundo caso, mesmo considerando um padrão de gastos mais elevado o contribuinte muito possivelmente não gastaria a totalidade de sua renda com bens de consumo, imaginemos que os gastos deste contribuinte sejam de 50 salários mínimos mensais, assim tendo como base a mesma alíquota de 20% este segundo contribuinte contribuiria com 20% sobre 50 salários mínimos o que representaria 10% da sua renda total. Assim, o contribuinte com menor capacidade econômica destinou 20% de sua renda ao pagamento de tributos enquanto o contribuinte com maior capacidade destinou 10%, representado ofensa a capacidade contributiva. (SCHOUERI, 2016, p. 421)

Tem-se defendido a necessidade de relativizar a regressividade na tributação sobre o consumo, como a adoção da técnica da seletividade que veremos a seguir, uma vez que a regressividade é inerente a tributação sobre o consumo. (ASSIS; GUIMARÃES; LOUEREIRO, 2018, p. 276)

3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Como vimos, quando tratamos sobre os tributos diretos e indiretos, os tributos considerados diretos são aqueles que o próprio contribuinte determinado pela legislação para sofrer os efeitos jurídicos do tributo, também sofre a repercussão econômica, não sendo a priori, possível a transferência para terceiros. Já nos tributos indiretos, é possível a transferência da repercussão econômica para outro contribuinte, este chamado de contribuinte de fato. (CALIENDO, 2017, p. 898)

Essa possibilidade de transferência econômica, é presente nos tributos sobre o consumo, uma vez que o valor do tributo é acrescido no preço do produto, sendo o consumidor que acaba sofrendo a repercussão econômica.

Essa realidade contribui para um aumento das desigualdades sociais, pois, os tributos indiretos se mostram regressivos, onerando mais aqueles que possuem menor capacidade econômica e favorecendo os que possuem maior capacidade econômica. (SALVADOR, 2014, p. 10)

O Senado Federal, em outubro de 2017, designou um grupo de trabalho da Comissão de Assuntos Econômicos para analisar e avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional. O grupo confeccionou um relatório com o resultado do estudo, o qual aponta que 39% da base de incidência dos tributos nacionais são sobre bens e serviços, representando a maior base de incidência do país. (2017, p.10)

Assim, fica evidente que a política fiscal adotada privilegia a tributação sobre o consumo como o principal meio arrecadatório quando se considera a totalidade dos tributos.

Um questionamento que surge a partir do cenário, é sobre os bens considerados parte de um mínimo existencial. Como visto, sobre esses bens não deveriam incidir tributos, pois, feririam a capacidade contributiva ao tributar sobre o mínimo.

Outro ponto que merece análise é se uma política fiscal que possui como principal forma de arrecadação a tributação sobre o consumo, respeita a capacidade contributiva. É preciso concluir se a tributação sobre o consumo é necessariamente regressiva ou se há formas de compatibilizá-la ao princípio.

Assim, tendo a tributação sobre o consumo como a principal forma de tributação no sistema brasileiro, necessário que esta forma de tributar respeite a capacidade contributiva pois terá enorme repercussão em todo o sistema.

Importante destacar que, as populações de menor renda são alcançadas principalmente pelos tributos indiretos, quase não incidindo sobre elas os tributos diretos. Nos considerados 10% mais pobres, os tributos indiretos representam 28%, enquanto os diretos apenas 4%. (SALVADOR, 2014, p. 22)

Assim, na relação estabelecida com o sistema tributário e estes contribuintes com baixa capacidade econômica, a tributação sobre o consumo passa a ser ainda mais relevante. Sendo a principal forma tributária incidente a esses contribuintes.

3.1 O PESO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E SOBRE A RENDA NO BRASIL E NO MUNDO

Como vimos, a prevalência da tributação sobre o consumo pode onerar mais os contribuintes com menor capacidade. Assim, se faz necessário estabelecer uma comparação entre a tributação sobre a renda e sobre o consumo a fim de se concluir sobre o sistema tributário como um todo, e sua relação com a capacidade contributiva.

A política fiscal adotada no Brasil privilegia os tributos incidentes sobre o consumo em detrimento daqueles incidentes sobre renda ou o patrimônio. O relatório produzido pelo Senado Federal comparou a carga tributária do Brasil com a carga

dos países participantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). (SENADO FEDERAL, 2017, p.7)

Foi verificado que, em comparação aos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, o Brasil fica atrás apenas da Hungria na carga tributária incidente sobre bens e serviços, sendo a carga tributária maior que os demais países pertencentes a OCDE. (SENADO FEDERAL, 2017, p.7)

Já na análise da tributação sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital, o Brasil ficou na última posição, ou seja, em comparação a estes países o Brasil possui a menor carga tributária sobre a renda. (SENADO FEDERAL, 2017, p.7)

Como podemos perceber, a tributação sobre o consumo é a segunda maior entre os países em comparação, enquanto sobre a renda é a menor, o que deixa claro a opção legislativa brasileira por possuir maior carga tributária sobre o consumo. (SENADO FEDERAL, 2017, p.7)

Como vimos em tópico anterior, existem duras críticas sobre o efeito regressivo da tributação que incide sobre bens e serviços, pois considerando que contribuintes com baixa capacidade econômica utilizarão toda sua renda para consumo, toda ela estará sujeita a tributação. (SCHOUERI, 2016, p. 421)

Essa realidade provoca, em tese, uma maior tributação sobre os contribuintes de menor capacidade econômica, o exato oposto do pretendido com o princípio da capacidade contributiva.

No entanto, essa realidade da regressividade precisa ser analisada tendo como base todo o sistema tributário e não apenas com tributos isolados, pois mesmo havendo potencial para regressividade na tributação sobre o consumo, no sistema tributário completo isso pode não ocorrer, não acarretando em ofensa a capacidade contributiva. (COSTA, 1996, p.75)

Contudo, no Brasil, o sistema tributário privilegia, como vimos, a tributação sobre o consumo como a principal forma de arrecadação. Situação que demonstra grande

risco de regressividade do sistema e, quando da análise do percentual de renda destinado ao pagamento de tributo, percebe-se que o risco se concretiza.

Em consequência desse sistema tributário, as famílias compreendidas entre as 10% mais pobres do Brasil destinam 32% de sua renda disponível ao pagamento de tributos, enquanto que as compreendidas entre as 10% mais ricas destinam 21% da renda para este fim. (SALVADOR, 2014, p. 22)

E a regressividade não se percebe apenas na comparação entre as famílias compreendidas entre as 10% mais pobres e as 10% mais ricas. Dividindo a população em dez faixas de renda, a faixa mais pobre é a que paga mais tributos, e a cada faixa de renda que se eleva percebe-se uma diminuição do valor destinado ao pagamento de tributos, ou seja, se verifica a regressividade, quanto maior a renda menor o valor pago de tributos. (SALVADOR, 2014, p. 22)

Os dados demonstram que o atual sistema tributário brasileiro é regressivo, onerando mais quem possui menos, indo de encontro a capacidade contributiva.

3.2 A CONCRETIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: A TÉCNICA DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE

Em que pese a alta carga tributária sobre o consumo e a carga relativamente baixa sobre a renda se comparado a outros países, isso não significa que a tributação sobre o consumo deva ser abolida, uma vez que se mostra extremamente eficiente e de fácil administração pelo Estado, no entanto deve ser estruturada de forma a não causar o efeito regressivo, tão danoso a uma mais justa distribuição de renda.

A tributação sobre o consumo também traz algumas vantagens que precisam ser levadas em consideração, como a compatibilização com os direitos envolvendo a liberdade, já que não afeta a utilização do patrimônio pelos particulares e não afeta as decisões sobre investimentos, além de permitir que o contribuinte determine o

exato momento em que será tributado. (ENGLISCH, apud ASSIS; GUIMARÃES; LOUEREIRO, 2018, p. 271)

O efeito regressivo mencionado ocorre, como já visto, quando se analisa o percentual da renda individual destinada ao pagamento de tributos. Os contribuintes com menor rendimento destinam quase a totalidade da renda no consumo de bens incidindo assim o tributo sobre quase toda a renda, já os contribuintes mais abastados, destinam parte de sua renda a investimentos, não recaindo sobre esses investimentos os tributos de consumo. (SCHOUERI, 2016, p. 421)

Assim, o questionamento que é feito é como se compatibilizar a tributação sobre o consumo com a capacidade contributiva, concretizando a isonomia pretendida. Diante disso, importante a análise da técnica da seletividade em função da essencialidade.

A Constituição da República Federativa do Brasil trata sobre a seletividade em seu art.153 §3º, I quando dispõe sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), in verbis:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
IV - produtos industrializados;
[...]
§ 3º O imposto previsto no inciso IV:
[...]
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

A Carta magna também se refere a seletividade quando trata com Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em seu art. 155 §2º, III, conforme colacionado abaixo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
[...]
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
[...]
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Para a seletividade, produtos mais essenciais para a população, como alimentos e produtos de higiene pessoal, por exemplo, devem possuir menor ou nenhuma tributação, já produtos não essenciais, como joias e demais bens de luxo podem possuir tributação mais elevada. (SCHOUERI, 2016, p. 419)

A essencialidade do bem é o fator determinante no momento de se tributar segundo essa técnica. De forma que, aqueles bens mais essenciais para a população se revistam de menor carga tributária, enquanto que aqueles de caráter luxuoso possuam uma maior tributação. (SCHOUERI, 2016, p. 419)

Importante destacar, o legislador não está autorizado pelo texto constitucional a determinar critério pelo qual um bem ou serviço se submeterá a seletividade. Este critério é um mandamento constitucional, a essencialidade. (ASSIS; GUIMARÃES; LOUEREIRO, 2018, p. 273)

A lógica da técnica privilegia assim os bens mais necessários, os tributando menos. E como consequência, respeita a isonomia, pois um contribuinte menos favorecido economicamente sofrerá menor carga tributária ao adquirir produtos como alimentos e remédios, já os contribuintes que possuírem maior condição econômica pagarão maior tributo quando adquirirem bens não tão necessários, como os itens de luxo. (SCHOUERI, apud TORRES, 2016, p. 419)

Assim se concretiza a capacidade contributiva na tributação sobre o consumo. Uma vez que as populações mais carentes economicamente consumirão grande parte, ou até a totalidade, em bens essenciais; já contribuintes com maior capacidade econômica, consumirão também produtos de luxo.

A seletividade é o princípio tributário constitucional que privilegia a isonomia entre os contribuintes na tributação sobre bens de consumo, pois defende uma maior ou menor carga tributária a depender da essencialidade do bem.

Desta forma, o valor pago a mais nos itens de menor necessidade ajuda a compensar, em termos de arrecadação, o menor valor embutido nos bens mais

essenciais, e é justamente sobre os mais favorecidos que recai o custo dessa “compensação”, pois de fato serão esses contribuintes que, em regra, consumirão itens de luxo.

A partir do princípio pode-se concluir:

Tem-se, portanto, que a concretização da capacidade contributiva relativa ou subjetiva no âmbito da tributação sobre o consumo pressupõe a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade. Por outro giro, pode-se afirmar que a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade permite a realização da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, vez que essa técnica possibilita a proteção do mínimo existencial – por meio da não tributação de determinados bens essenciais à sobrevivência humana – e a mitigação da regressividade, ínsita à tributação sobre o consumo. (ASSIS; GUIMARÃES; LOUREIRO, 2018, p. 276)

Nesse sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal:

EMENTA : AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais. II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV – Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, 2017)

O questionamento que pode surgir a partir do texto constitucional é sobre a obrigatoriedade da aplicação da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), isso por que quando do tratamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) o texto traz a expressão “será seletivo”, já ao tratar do ICMS o texto faz menção a uma faculdade quando afirma “poderá ser seletivo”.

Assim, não resta dúvida quanto ao IPI, da obrigatoriedade da seletividade. No entanto, apesar da literalidade do texto constitucional, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) também deverá obedecer a seletividade, pois a técnica é a melhor forma de se concretizar o princípio da capacidade contributiva na tributação sobre consumo, principalmente considerando que esta é a maior forma de arrecadação no Brasil.

Ao analisar a seletividade no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços explica Roque Antonio Carrazza: (2015, p.540):

É com a adoção do mecanismo da variação de alíquotas, porém, que a seletividade no ICMS torna-se mais facilmente alcançável. As alíquotas deste imposto devem, pois, ser, o quanto possível, discriminadas por espécie de mercadoria ou de serviço. Noutras palavras, devem vir fixadas na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias ou dos serviços. Assim, quanto mais suntuários ou supérfluos forem os serviços ou mercadorias, tanto maior deverá ser a alíquota de ICMS que sobre eles incidirá. Pelo contrário, se as mercadorias ou os serviços forem de primeira necessidade, devem ser abrandadas ou, dependendo do caso, até zeradas.

Outro ponto importante se relaciona ao mínimo existencial já estudado, certo é que os tributos não podem incidir sobre aqueles bens de maior essencialidade de forma que os contribuintes que consomem apenas esses bens, não sofram os efeitos da tributação, ou seja, aqueles que possuem apenas o mínimo existencial ou menos. (COSTA, 1996, p. 65)

Percebe-se que a seletividade é um importante passo para se buscar maior igualdade entre contribuintes, sendo a melhor forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo e que deve ser aplicada sobre todos os tributos incidentes sobre bens e serviços para que se respeite o preceito constitucional da capacidade contributiva.

SÍNTESE CONCLUSIVA

O estudo do princípio da capacidade contributiva é de suma importância, e a análise e entendimento do princípio são passos necessários para se buscar a desejada justiça fiscal. Por essa razão, diversos autores se dedicam a estudá-lo.

A tributação considerada como um todo, ou seja, o conjunto de todos os tributos de determinado país, é um dos mecanismos mais eficazes para se buscar uma correta redistribuição de renda, que seja justa e não cause consequências indesejáveis como a tributação do mínimo existencial ou a tributação com efeito de confisco.

Por essa razão, cabe ao legislador a importante missão de determinar os signos passíveis de riqueza e a quantidade a ser tributada de modo que não seja permitida a tributação do mínimo existencial, nem aquela que de tão elevado configure o efeito confiscatório. Pois em ambas as situações estaríamos diante de flagrante desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.

Importante instrumento para concretização da capacidade contributiva do sistema tributária se encontra na técnica da progressividade, entendida como aquela que determina que, quanto maior for o signo de riqueza tributado maior deverá ser a alíquota incidente, limitado ao respeito a vedação do confisco

Um sistema que almeje a justiça fiscal, deve se revestir da progressividade. Pois, apenas dessa forma é possível uma igualdade material, onde os contribuintes detentores de maior riqueza arquem com maior parcela dos gastos públicos, em benefício daqueles que não possuem uma capacidade econômica tão acentuada.

A tributação sobre o consumo, é uma das formas mais eficientes de tributar tendo em vista vários fatores, como a vasta base de contribuintes e a relativa facilidade de recolhimento dos tributos devidos.

Também é vantagem da tributação sobre o consumo a liberdade experimentada por essa forma de tributar permitindo ao contribuinte determinar o exato momento do recolhimento.

No entanto, a tributação sobre o consumo precisa ser cautelosamente utilizada, pois se reveste do indesejado efeito regressivo que vai justamente de encontro ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, tem a característica de onerar mais o contribuinte com menor capacidade, o que é inaceitável pela ótica do princípio e do próprio ordenamento constitucional.

O efeito regressivo verificado na tributação sobre o consumo pode ser combatido com a concorrência de demais tributos progressivos que busquem uma igualdade material do sistema no todo considerado.

No entanto, o Brasil adota uma política fiscal que privilegia a arrecadação pela tributação sobre o consumo em detrimento da renda, capital e patrimônio, realidade que tem repercussões indesejáveis e inconstitucionais por ferir o princípio da capacidade contributiva.

No entanto, a regressividade do sistema, também pode ser enfrentada por mecanismos que permitam diminuir a regressividade presente na própria tributação sobre o consumo, como a técnica da seletividade em função da essencialidade.

A seletividade representa técnica capaz de trazer maior justiça fiscal para a tributação sobre o consumo, uma vez que parte de uma interessante premissa, os bens de consumo que possuem maior essencialidade devem possuir menor ou até nenhuma tributação. E aqueles que se revestirem de menor essencialidade, devem ser tributados com maior intensidade.

Dessa forma, produtos considerados de altíssima necessidade não podem sofrer nenhuma tributação, como por exemplo, os integrantes da cesta básica, possibilitando que contribuintes com pequena capacidade contributiva não sejam tributados ao adquirir referidos produtos.

O princípio da capacidade contributiva é tido como princípio autônomo e deve ser observado em todo o sistema tributário, desta forma não merece prosperar as alegações de que o princípio não deva incidir no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, pois na verdade o princípio deve ser observado em todos os tributos.

Podemos concluir que a atual política fiscal adotada pelo Estado brasileiro se encontra em desconformidade com o princípio da capacidade contributiva uma vez que onera mais os contribuintes com menor capacidade devendo ser revista e adequada para atendimento ao princípio.

A forma de se atingir tal objetivo passa pela aplicação da técnica da seletividade em razão função da essencialidade, tributando com menor intensidade produtos e serviços essenciais o que não se verifica na prática a exemplo da tributação incidente sobre a energia elétrica.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Karoline Marchiori de; GUIMARÃES, Evelim Bulhões; LOUREIRO, Vitor Araújo. **Tributação ótima e capacidade contributiva**: das limitações constitucionais à tributação do consumo de bens de demanda inelástica. *Economic Analysis of Law Review*. São Paulo, V. 9, nº 2, p.259-287, mai-ago, 2018

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1997

BRASIL, **Código tributário nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 13 setembro 2018

BRASIL, **Constituição da república federativa do brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 13 setembro 2018

BRASIL, Senado Federal, **Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional**. Brasília, DF, 2017

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário nº 634457**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=251019074&ext=.pdf>
Acesso em: 04 nov. 2018

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2015

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. 3 ed. São Paulo: Almedina, 2018

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016

COSTA, Regina Helena, **Princípio da capacidade contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35 ed. São Paulo: PC Editorial, 2014

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SALVADOR, Ivilasio. **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda**. Brasília, 2014

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. **Economia: micro e macro**. 4ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010