

A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A DEMOCRACIA PARTICIPATIVA: UMA ANÁLISE TARDIA, MAS NECESSÁRIA

Alessandra Brandão Machado Teixeira

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela FDUFG
Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Bologna (Itália)
Professora da PUC Minas
Advogada Tributarista

Recebido em: 20/04/2015

Aprovado em: 13/05/2015

RESUMO

Este artigo tem por objetivo avaliar a tributação sobre o consumo no Estado brasileiro e, verificar se ela atende ao princípio da pessoalidade, que é um dos pilares de adequação da arrecadação às exigências do Estado Democrático de Direito. No seu desenvolvimento analisam-se os princípios constitucionais que regem a tributação sobre o consumo. Conclui-se que a forma como estes tributos estão estruturados no ordenamento jurídico brasileiro, desconsiderando os atributos pessoais do contribuinte, não há consonância com os princípios constitucionais orientadores do sistema tributário. A opção do Estado brasileiro em concentrar a arrecadação na tributação sobre o consumo ofende aos fundamentos e objetivos do Estado Democrático de Direito instituído pela Carta de 1988, em especial no que tange a cidadania e a constituição de uma sociedade justa e solidária, porque essa forma de incidência não é dimensionada considerando a manifestação de riqueza do consumidor final.

Palavras-chaves: Tributação sobre o consumo. Estado Democrático de Direito. Pessoalidade. Capacidade contributiva. Seletividade. Não-cumulatividade.

TAXATION ON CONSUMPTION AND THE PARTICIPATORY DEMOCRACY: AN LATER ANALYSIS, BUT NECESSARY

ABSTRACT

This article has for objective to evaluate the taxation on the consumption in the Brazilian State and to verify if it assists to the beginning of the individuality, which is one of the adaptation pillars of the collection to the demands of the Democratic State of Right. In its development the taxation on the consumption is analyzed under constitutional principles. We conclude that the form as these tributes are structured in the Brazilian legal system, disrespecting the taxpayer's personal attributes, has no consonance with the constitutional principles that advisors of the tax system. The option of the Brazilian State in concentrating the collection in the taxation on the consumption offends to the foundations and objectives of the Democratic Rule of Law instituted by the Constitution of 1988, especially with respect to citizenship and the constitution of a fair and solidary society, because that incidence form is not measured considering the manifestation of the final consumer's wealth.

Keywords: Taxation on the consumption. Democratic Rule of Law. Individuality. Contributive capacity.

1 INTRODUÇÃO

Com o advento do Plano Real, o Brasil se integrou a um momento econômico marcado pelo equilíbrio fiscal, que foi considerado um dos pilares da estabilidade econômica, que consistiu em um aumento da receita e redução das despesas públicas, com vistas ao *superavit* das contas públicas.

A necessidade de aumentar a receita pública fez com que o Poder Executivo optasse por concentrar grande parte da arrecadação na tributação sobre o consumo, tendo em vista o potencial arrecadador dessa modalidade de incidência.

De acordo com dados do IPEA¹, a tributação sobre o consumo contribuiu com 40,5% da carga tributária, no ano de 2007, contra 29% relativo aos impostos sobre a renda, propriedade e patrimônio.

A renda, o patrimônio e o consumo se destacam como fatos econômicos que denotam capacidade contributiva do cidadão, ou seja, são sinais exteriores de riqueza, que legitimam a incidência tributária. Todavia, mostra-se de suma importância que exista uma distribuição equânime da tributação entre esses três sinais de capacidade contributiva, sob pena de se promover efeitos indesejáveis ao regime democrático.

A concentração da tributação sobre o consumo revela-se contrária ao regime democrático, porque essa modalidade de incidência mostra-se regressiva. Nesse caso, os mais pobres terminam por arcar com um peso maior do tributo, se comparados aos mais ricos.

Essa situação pode ser exemplificada. Suponhamos que duas pessoas, uma com renda líquida mensal de R\$500,00 (quinhentos reais) e outra com renda líquida de R\$5.000,00 (cinco mil reais) sejam hipertensas e necessitem adquirir um aparelho medidor da pressão arterial. O aparelho equivale hipoteticamente R\$200,00, ao qual deva ser aplicada uma alíquota de ICMS de 10%. Nesse caso, ambos ao comprarem o aparelho, contribuirão com o valor de R\$ 20,00 (duzentos reais) relativos à incidência tributária. Ocorre que os R\$20,00(vinte reais) equivalem a 4% (quatro por cento) da renda total disponível de quem auferir R\$500,00 (quinhentos reais) mensais; e a 0,4% (zero, quatro por cento) de quem auferir

¹Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em: 15 abr. 2014.

R\$5000,00 (cinco mil reais). Ou seja, a mesma incidência representa um ônus muito maior para quem recebe uma renda menor.

Ora, não é esse o princípio basilar da tributação, que se funda na idéia de capacidade contributiva. Esse pilar determina que todos devem contribuir com o custeio das despesas públicas na medida de sua capacidade econômica.

Não é isso que ocorre no caso da tributação sobre o consumo. Aqueles que apresentam menor capacidade econômica terminam por arcar com um ônus maior, quando são tributados em suas aquisições.

Considerando esse efeito indesejável da tributação sobre o consumo, a Constituição da República adotou como princípio geral de tributação o princípio da capacidade contributiva².

O princípio da capacidade contributiva deve ser considerado o preceito fundamental da tributação, sem o qual a mesma não se estruturaria de forma válida. As determinações que formam esse princípio estão presentes na tributação sobre o consumo desde a escolha desse fato econômico como hipótese de incidência dos impostos, até o dimensionamento das alíquotas e concessões de isenções e benefícios fiscais.

Analisando o dispositivo constitucional, que abriga o princípio da capacidade contributiva, constata-se que o preceito se concretiza por meio da pessoalidade. O art. 145, 1º, da CR/88 é categórico ao afirmar que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal.

Mostra-se oportuno refletir a razão de uma determinação tão enfática pela adoção da pessoalidade. Porque é importante para a concretização do princípio da capacidade contributiva, que o valor a ser pago pelo contribuinte varie de acordo conforme suas características pessoais?

A primeira resposta refere-se à própria concretização do princípio da capacidade contributiva, que teria por objetivo final que quem apresente maior riqueza pague efetivamente mais tributos.

Além dessa visão, outra interpretação se faz possível e necessária. A pessoalidade decorre da democracia participativa. Ora, se o valor do imposto que o cidadão paga varia de acordo com as suas características pessoais, esse tem plena consciência da dimensão do que está pagando.

Essa consciência de contribuinte (aquele que custeia o Estado) insere o cidadão em um processo de participação na dimensão pública. O fato de ser contribuinte retira o cidadão da

² 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 (BRASIL, 1988).

esfera privada inserindo-o na pública, conforme o objetivo da república de constituir uma sociedade justa e solidária.

A partir do momento em que toma consciência do seu papel de financiador das despesas públicas, o cidadão passa a exigir determinados comportamentos do Poder Público e, principalmente, que os seus direitos civis sejam devidamente respeitados.

Então, a pessoalidade não é só uma exigência formal do princípio da capacidade contributiva. Ao contrário, ela se apresenta como o requisito essencial da democracia no âmbito do custeio das despesas públicas.

A democracia funda-se na idéia de participação do cidadão nas decisões públicas. A pessoalidade da tributação é um dos instrumentos do Estado Democrático de Direito que insere o cidadão nesse processo de participação.

Entretanto, se a tributação não se estrutura de forma pessoal, esse objetivo não se concretiza, porque o cidadão não adquire a consciência do seu papel de contribuinte. Tal característica ocorre no caso da tributação do consumo.

A tributação sobre o consumo possui uma característica própria que é o fenômeno denominado “anestesia fiscal”. Por se tratar de uma forma de tributação indireta, na qual existe um contribuinte de fato e outro de direito, o ônus da incidência é repassado para o consumidor sem que ele tenha consciência do seu papel de contribuinte.

Assim sendo, merece reflexão a opção do Poder Público brasileiro em concentrar a arrecadação na tributação sobre o consumo.

O fato dessa modalidade de incidência ser a maior fonte de receita pode vir a afrontar os preceitos da democracia participativa na medida em que aquele que não tem ciência da proporção de sua contribuição não concebe integralmente a amplitude da possibilidade de sua participação nas instituições democráticas.

Em virtude desse cenário e da importância da reflexão sobre o tema, esse trabalho tem por objetivo responder à seguinte indagação: a tributação sobre o consumo passa pelo crivo dos princípios de tributação no contexto do Estado Democrático de Direito?

Para tanto, serão analisados os princípios que regem a tributação sobre o consumo, dando especial enfoque à pessoalidade e ao ainda não implementado parágrafo 5º do artigo 150.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

2.1 O princípio da capacidade contributiva e sua dimensão democrática

O princípio da capacidade contributiva pode ser analisado sob vários prismas, tais como a sua correlação com a idéia de justiça, a forma de distribuição do encargo financeiro dentro de um contexto de solidariedade social, dentre outros. Todavia, faz-se necessário analisar o princípio como instrumento que confere legitimidade à tributação, dentro de um contexto democrático.

Ricardo Lobo Torres avalia com precisão a evolução da justificação da tributação e da própria idéia de capacidade contributiva. Citando Torres, o grande problema ético da capacidade contributiva é o da sua fundamentação ou justificativa. As explicações positivistas fundavam-se em idéias economicistas como a da igualdade de sacrifício. O causalismo sociológico das décadas de 30 e 40 também abandonou a fundamentação ética, pois, ao indicar a capacidade contributiva como causa última ou imediata dos impostos, recusava a possibilidade de se pretender descobrir as razões político-filosóficas dessa eleição por parte do legislador. Com a reaproximação entre ética e direito procura-se hoje justificar a capacidade contributiva pelas idéias de solidariedade e ou fraternidade. A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e sinaliza para a necessidade de correlação entre direitos e deveres fiscais. Não é a causa jurídica da incidência dos impostos, mas a sua justificativa ético-jurídica.³

O pensamento acima descrito mostra-se relevante para o tema objeto do presente estudo. Deve-se questionar a sua incidência dentro do contexto de solidariedade entre os cidadãos, devendo a carga tributária recair sobre os mais ricos, aliviando-se os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível de sobrevivência.

Ora, a concentração da tributação no consumo, como ocorre no Brasil atualmente afronta esse preceito, porque o ônus está recaindo sobre os mais pobres, que não têm recebido nenhuma proteção relativa à sua sobrevivência.

Conforme relatado acima, a justificativa ético-jurídica da capacidade contributiva pode variar de acordo com o contexto. Essa variação depende da forma de relação do Estado com a sociedade, podendo se inserir e se justificar tanto num contexto de proteção da liberdade,

³TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, M. A.; GODOI, M. S. de. (Coord.). **Solidariedade e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 200.

própria do liberalismo (Estado Liberal), como em um contexto democrático, de proteção dos direitos sociais, caros ao Estado Social.

O liberalismo individualista inspirava-se no princípio cardeal de erigir obstáculos à tendência monopolizadora do poder, tendência que caracterizaria a ação estatal. Sendo assim, mostrava-se necessária a criação de uma série de freios destinados a garantir a liberdade e a propriedade individuais contra ingerências injustificáveis. Fazia-se mister contrapor à onipotência do rei um sistema infalível de garantias.⁴

Ricardo Lobo Torres afirma que os valores do liberalismo e do Estado de Direito, em sua versão originária, apresentavam-se em um sistema fechado, criado pela idéia da liberdade. Esse era o valor básico, que representava a própria essência do ser humano e que servia de fundamento da Constituição e da ordem tributária e orçamentária, constituindo a expressão última e tardia do Direito Natural.⁵

Todavia, o velho liberalismo, na estreiteza de sua formulação habitual, não pôde resolver o problema essencial de ordem econômica das vastas camadas proletárias da sociedade, e por isso entrou irremediavelmente em crise.⁶ Essa crise possibilitou o nascimento do Estado social que significa intervencionismo, patronagem e paternalismo.

Conforme a lição de Paulo Bonavides esse Estado Social se converteu a uma forma democrática de concretização, que concilia a garantia dos direitos da personalidade com a dos direitos sociais, estando todos previstos nas Constituições modernas, o que assume uma feição jurídico-constitucional.⁷

Essa evolução entre o Estado liberal e o social provocou efeitos na seara tributária. Na vigência do Estado liberal o tributo era compreendido como algo odioso, como uma agressão do Estado invasor na liberdade individual do cidadão. Com o advento do Estado social, a tributação passou a ser compreendida como um dever de solidariedade, sobre a qual aqueles que possuíam mais riquezas pagavam mais tributos com o objetivo de proporcionar o maior volume de ingressos e financiar, assim, as necessidades essenciais daqueles que não manifestavam riqueza.

Contudo, atualmente, observa-se o contrário. Os mais pobres estão financiando as despesas em proveito dos mais ricos. Como a maior parte da receita advém da tributação do

⁴BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 45.

⁵TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição**. 2. ed. rev. e atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 27, de 21/03/2000, e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. 5, p. 110.

⁶BONAVIDES, op. cit., p. 188.

⁷Ibidem, 1996, p. 204.

consumo, sendo essa regressiva, o fenômeno mostra-se contrário ao que impõe o Estado Democrático de Direito.

Diante desse contexto histórico e político, faz-se necessário compreender o princípio da capacidade contributiva com fundamento no ordenamento constitucional brasileiro, que protege tanto as garantias individuais, como os direitos sociais, uma vez que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito, que tem por objetivo construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Nesse sentido pertinente a ponderação de Marco Aurélio Greco, “Não se trata de predomínio de nenhum dos dois. Não se trata de a liberdade valer mais que a solidariedade ou a solidariedade mais do que a liberdade. Não há predomínio de um sobre o outro. Há, isto sim, necessidade de compor liberdade com solidariedade e solidariedade com liberdade. Vale dizer: um não pode aniquilar o outro, não é por levantar a bandeira da capacidade contributiva que se pode agredir a liberdade individual de agir e de escolher os seus caminhos; também não é a bandeira da liberdade que pode atropelar a capacidade contributiva pura e simplesmente escapando da tributação que deveria haver se e na medida em que ocorrer manifestação de capacidade contributiva”.⁸

José Casalta Nabais legitima os impostos na necessidade de financiamento do Estado, enquanto entidade que tem por objetivo concretizar os direitos e garantias fundamentais. Ele também adota um entendimento que pondera liberdade com solidariedade, essencial à compreensão da tributação nos dias atuais.

Citando Casalta Nabais, os atuais impostos são um preço que todos, enquanto integrantes de uma dada sociedade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro. Por isso, não pode ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, pois, a ser assim, não vemos como possa ser preservada a liberdade que tal preço é suposto servir. Nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, numa tal hipótese, ficaria arredada a idéia de solidariedade que está na base de um tal estado. Ou, numa formulação negativa, a idéia de estado fiscal exclui tanto o estado patrimonial como rejeita a falsa alternativa de um puro estado tributário. Na verdade, apenas perante um estado fiscal,

⁸GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 46.

cujo preço seja aceitável, podemos conceber impostos como um indeclinável dever de cidadania.⁹

Cláudio Sacchetto, analisando os valores que informam a imposição fiscal, elabora a seguinte consideração: “Quando é possível identificar o momento genético do conceito de solidariedade da perspectiva fiscal? Em qual momento se encontra um interesse de uma coletividade à arrecadação dos tributos com o fim de garantir o próprio desenvolvimento e buscar a maximização dos objetivos gerais, que pode ser denominado interesse fiscal? Segundo um jovem talentoso estudioso, essa noção surge no momento em que a soberania, até então ligada à pessoa física do soberano, torna-se autônoma para assumir um valor autoreferencial, objetivo, de autoridade máxima, que fundamenta todos os outros poderes. Na versão moderna, a soberania pertence ao povo, o que acentua ainda mais a idéia de Estado-coletividade e não de Estado Soberano. A imposição torna-se, então, um dever solidário, no sentido de contribuir para objetivos comuns.¹⁰

Moschetti é categórico ao afirmar que a participação de todos os cidadãos no financiamento das despesas públicas através dos impostos pessoais é uma forma de aplicação do princípio democrático. Um cidadão participa politicamente do poder não somente através do voto, mas também através do financiamento das políticas públicas, que são consequências do voto. Isso porque, quando o cidadão vota em um determinado candidato, ele pretende que aquelas medidas prometidas sejam concretizadas; por isso, ele financia, através do tributo,

⁹NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadireitos_01.pdf>. Outro não é o entendimento de Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos, que se valendo da lição de J. Lang afirmam que: Lang parte do princípio de que a justa distribuição da carga tributária é um imperativo ético, de caráter Kantiano: o Estado deve distribuir as cargas tributárias de modo ético. Só assim se justificará o ordenamento jurídico-tributário concreto, transformando-se as normas tributárias em Direito. Este princípio está inserido no Estado de Direito e nos valores fundamentais que o integram. A teoria da justificação tributária assenta no princípio da igualdade, na proibição de prejudicar o matrimônio e a família e no princípio do Estado-social. O direito à liberdade determina a fronteira constitucional da tributação, assim como proíbe o excesso material. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito Tributário**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 130.

¹⁰SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, M. A.; GODOI, M. S. (Coord.). **Solidariedade e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 15.

a concretização dessas medidas.¹¹

A utilização desse critério de repartição das despesas públicas se insere num contexto democrático, porque confere, ao cidadão que paga os tributos, uma possibilidade de participar das decisões políticas do Estado, podendo exigir que as medidas prometidas sejam concretizadas, em virtude do fato de que eles contribuem financeiramente para esses objetivos. Nesse sentido, podemos afirmar que o tributo é um instrumento de exercício da cidadania.

No Brasil, segundo Torres, que analisa a tributação sob uma perspectiva democrática, a cidadania em sua expressão moderna compreende, entre os seus desdobramentos, a cidadania fiscal. O dever/direito de pagar impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a ideia de cidadania exhibe. Cidadão e contribuinte são conceitos coextensivos desde o início do liberalismo.¹²

Mas, o fato de a tributação estar focada na incidência sobre o consumo, impede que o contribuinte adquira essa consciência de cidadão. A tributação sobre o consumo tem a característica de gerar a “anestesia fiscal”, impedindo que o contribuinte se compreenda enquanto financiador das despesas. A “anestesia” faz com que o contribuinte não saiba que está pagando. E, essa inconsciência retira do tributo esse passaporte para o exercício da cidadania.

Nesse contexto, a pessoalidade da tributação assume especial relevância. Os tributos pessoais garantem a consciência de contribuintes e fazem como que o cidadão se torne um agente público.

¹¹MOSCHETTI, Francesco. *La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche*. Palestra proferida no CONGRESSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, promovido pela Universidade de Bologna, em 26/27 de setembro de 2003, cujo tema central foi “As razões do direito tributário na Europa”, realizado em homenagem ao Prof. Furio Bosello. Nessa manifestação, Moschetti afirma que o dever de concorrer para o financiamento das despesas públicas se equipara ao dever de participar de um “jogo de time”: as despesas públicas não são assim consideradas somente do ponto de vista formal, como despesas dos entes públicos, mas devem ser compreendidas no sentido substancial, no sentido de que elas ostentam esse título, tendo em vista que interessam à coletividade, que é o público (que é o time), que são os sujeitos, aos quais é imposto o dever de concorrer. As despesas só são públicas porque elas são incorridas em prol da coletividade, é isso que torna o gasto público. Está implícito nessa relação um caráter de “dever ético”, através do qual, “no estado democrático a coisa pública é a coisa de todos e todos têm a obrigação de concorrer para a realização da coisa comum com o próprio sacrifício pessoal”, conforme consta do Relatório da Comissão Econômica apresentado em 1946 ao Ministério pela Constituinte (que foi redigido por Vanoni).

¹²TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: volume V: o orçamento na Constituição. 2. ed. rev. e atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 27, de 21.3.2000 e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000). Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 148. Ricardo Lobo Torres sustenta a afirmação transcrita no texto acima nas idéias de Nelson Saldanha e Jürgen Habermas, que merecem ser transcritos. Nelson Saldanha afirma que: “No ocidente iluminista e burguês, o conceito de cidadão foi construído não só como participação na vontade comum, através do voto, mas também como vinculação ao orçamento estatal: só paga imposto quem está representado, ou seja, no *taxation without representation*”. Habermas afirma que: “no Estado Democrático Nacional a cidadania ganha o significado adicional político e cultural de um pertencer a uma comunidade de cidadãos que ativamente contribuem para a sua manutenção.”

Klaus Tipke e Douglas Yamashita afirmam que “o princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível”.¹³

Os entendimentos acima transcritos apontam no sentido de que o princípio da capacidade contributiva, que legitima a tributação pela via dos impostos, deve ser compreendido de acordo com os valores constitucionais, previstos na Constituição da República.

Modernamente, a relação tributária não pode ser interpretada como uma relação de poder, na qual o Estado exige um imposto em virtude do seu poder de império, devendo o cidadão efetuar o pagamento, única e exclusivamente porque a lei assim determina. Faz-se necessário compreender a tributação dentro de uma perspectiva de justiça.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita entendem que o princípio da capacidade contributiva confere justiça ao Direito Tributário. Segundo os mencionados autores, leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou melhor, um tumulto tributário. É, contudo, possível que o princípio da capacidade contributiva concorra ou colida com outros princípios. Então deve ser decidido como solucionar as concorrências ou colisões.¹⁴

Diante dos apontamentos colacionados, constata-se que o princípio da capacidade contributiva, em sua concepção democrática, compreende a tributação como instrumento do exercício da cidadania. Todavia, essa compreensão do cidadão de que o valor por ele pago o credencia como sujeito de direitos dentro de um Estado Democrático de Direito, depende da consciência de que ele é um financiador do Estado, por meio do pagamento de tributos.

Ocorre que esse processo de tomada de consciência resta prejudicado no ordenamento brasileiro, porque a tributação está concentrada no consumo, que tem como característica essencial a “anestesia fiscal”. Então, o cidadão brasileiro não tem consciência de que ele financia as despesas públicas, não exigindo, pois, os direitos que essa condição lhe outorga.

Sendo assim, faz-se necessário um movimento de redução da tributação sobre o consumo, com o conseqüente aumento da tributação sobre a renda e o patrimônio. Além disso, é preciso que os consumidores sejam devidamente informados sobre os tributos que incidem sobre as aquisições de mercadorias e serviços.

¹³TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 32.

¹⁴Ibidem, 2002, p. 28.

2.2 Princípio da pessoalidade

Analisando-se o art. 145, §1º, da CR/88, percebe-se que a primeira finalidade que se extrai do princípio da capacidade contributiva é que os impostos tenham caráter pessoal. Segundo Baleeiro, “os impostos pessoais ou subjetivos são regulados por critérios que contemplam a individualidade do contribuinte. As condições personalíssimas deste são elementos que se integram na formação do fato gerador e determinam as variações para mais, ou menos, na fixação do quanto a ser reclamado pelo fisco.”¹⁵

O Ministro Moreira Alves, valendo-se da lição de Gianini, afirma que os impostos pessoais são aqueles que alcançam o conjunto de rendimentos ou de bens do contribuinte, ou também uma parte destes, mas enquanto dizem respeito a uma dada pessoa, levando-se em conta, em medida mais ou menos ampla, as suas condições. Enquanto os impostos de caráter real são os que alcançam bens singulares ou rendimentos ou também grupos de bens ou rendimentos, considerados na sua objetividade, sem se levar em conta a condição pessoal do sujeito passivo do imposto.¹⁶

Para Luciano Amaro o princípio da personalização do imposto traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte.¹⁷

Outro não é o entendimento de Sacha Calmon, ao afirmar que o caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Esta impossibilidade de repassar, transferir, repercutir o encargo tributário é que fecunda a classificação dos impostos em diretos e indiretos.¹⁸

Analisando o pensamento de Sacha Calmon pode-se constatar que há certa aproximação entre os impostos pessoais e os diretos. Tanto que o autor mencionado é categórico ao afirmar

¹⁵BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1988 até a EC n. 10/96. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 745.

¹⁶Voto proferido quando do julgamento do RE 153.771. O entendimento do Min. Moreira Alves foi confirmado em outra oportunidade, pelo Ministro Ilmar Galvão, quando do julgamento do RE 204.827-5/SP, que fazendo referência do julgamento do RE 153.771, afirma que “a progressividade de natureza fiscal, prevista no §1º do art. 145 da Constituição, porque fundada na capacidade econômica do contribuinte, aquilatada mediante identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, não tem sentido quando se está diante de imposto com caráter real, como o IPTU, que no sistema tributário nacional é inequivocamente um imposto real, porquanto tem ele como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do Município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor.”

¹⁷AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 140.

¹⁸COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 79.

que “em suma, imposto pessoal e direito é o que incide sobre o contribuinte sem transferência.”¹⁹

Tendo em vista o entendimento acima transcrito, mister esclarecer que em alguns casos a repercussão é jurídica, determinada pela adoção da não cumulatividade. Em se tratando de repercussão jurídica, é o próprio ordenamento que exige que o contribuinte de direito, transfira o encargo tributário para o contribuinte de fato. Todavia, em alguns casos, a repercussão é meramente econômica, sendo feita ao arrepio da lei tributária, que não a disciplina, tampouco a considerada na determinação do fato gerador da obrigação tributária.

Sendo assim, nos casos de repercussão meramente econômica não se pode afirmar que o imposto seja indireto, porque o ordenamento jurídico não reconhece o fenômeno da translação econômica da tributação.

Deve-se mencionar que, do ponto de vista da repercussão econômica, a maioria dos impostos devidos pelas pessoas jurídicas podem ser transferidos economicamente a terceiros, uma vez que esses valores compõem o custo de produção, sendo transferidos ao adquirente da mercadoria ou do serviço, via preço. Sob esse enfoque econômico até o imposto de renda, considerado um imposto pessoal, por excelência, pode ser classificado como indireto.

Diante desse contexto, importante considerar o entendimento de Misabel Derzi no sentido de que a repercussão jurídica não se confunde com a econômica. Segundo a autora “se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência desejável ou desejada pelo legislador, mas apenas uma coincidência que muitas vezes não ocorre. Trata-se de simples presunção que fundamentou a norma” e conclui “bem se vê que os institutos econômicos são inspiradores das normas jurídicas, mas são por ela transformados em fatos jurídicos próprios (diferentes).”²⁰

Portanto, devem ser classificados como impostos indiretos somente aqueles em que a repercussão é jurídica, desvinculando essa característica da pessoalidade do imposto.

A pessoalidade deve ser compreendida como um recurso que permite o dimensionamento pelo legislador, do dever de pagar um imposto, considerando as características pessoais do contribuinte.

Mister esclarecer que a pessoalidade não está relacionada ao fato de que alguém terá que pagar o tributo. A legislação de todos os tributos determina que uma pessoa será a

¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 79.

²⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 126.

responsável pelo pagamento do crédito tributário. Essa circunstância não autoriza que se afirme que o tributo seja pessoal.

A pessoalidade não está ligada ao dever de pagar, mas ao dimensionamento desse dever por parte do legislador, que ao executar essa prerrogativa poderá considerar ou não as características pessoais do contribuinte, quando da determinação da base de cálculo do imposto. Se o legislador assim proceder, esse imposto será pessoal e, a capacidade contributiva foi apreendida em sua forma subjetiva.

A pessoalidade deve ser compreendida diante dos valores que permeiam o Estado Democrático de Direito. Nessa perspectiva, constata-se que a pessoalidade da tributação outorga ao cidadão a consciência que ele é responsável pelo financiamento do Estado.

O fato do valor a ser pago variar de acordo com as características do contribuinte, assim como, o fato de o imposto incidir diretamente sobre a manifestação de riqueza do cidadão, faz com que a tributação se aproxime dele, fazendo-o se compreender enquanto contribuinte.

Quando o cidadão adquire consciência dessa dimensão do pagamento, ele passa a participar efetivamente das decisões públicas, exigindo que os seus direitos civis sejam concretizados.

Dessa forma, pode-se afirmar que é a pessoalidade que outorga ao cidadão a consciência de ser contribuinte e, portanto, sujeito de direito e obrigações.

Partindo da premissa acima, que imposto pessoal é aquele que considera as características pessoais do contribuinte na determinação do valor a pagar, pode-se afirmar que a tributação sobre o consumo não é pessoal.

Os tributos sobre o consumo incidem sobre as vendas de mercadorias e serviços. Nesse contexto, não se mostra plausível calibrar a tributação considerando as características pessoais (econômicas) do consumidor final. A incidência deve ser única para cada tipo de produto ou serviço, não se afigurando possível que a base de cálculo ou alíquota varie de acordo com as condições econômicas dos consumidores.

2.3 Princípio da seletividade

A regra da seletividade tem status constitucional estando prevista expressamente no

art. 153, IV, § 3º, da CR/88, no que se refere ao IPI²¹. Com relação ao ICMS²² a Constituição estabelece que o imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Importante ressaltar que a seletividade é um instrumento da pessoalidade no que tange à tributação sobre o consumo. Em verdade, a seletividade consiste em uma tributação mais onerosa dos produtos supérfluos ou suntuosos, em contrapartida de uma taxaço mais benéfica dos produtos considerados de primeira necessidade ou básicos, vitais à existência humana.

Por meio dessa sistemática, visa-se a atingir o tipo de consumo, partindo de uma presunção que os mais ricos consomem mais produtos supérfluos, devendo arcar com uma carga tributária majorada dentro dessa perspectiva.

Sendo assim, garante-se que o consumo que denota maior manifestação de capacidade contributiva seja sobretaxado, visto que os bens e serviços suntuosos estarão submetidos à aplicação de uma alíquota mais elevada.

Aplicando-se o princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, surgem questões com relação à capacidade contributiva verdadeiramente atingida, quando se trata de tributação sobre o consumo.

Como os encargos tributários são repassados pelo contribuinte de direito, via preço, o ônus tributário para os agentes econômicos é nulo, o que conduz ao entendimento de que a capacidade contributiva visada não é a deles, uma vez que o tributo não gerará nenhum efeito sobre o seu patrimônio, mas sobre o patrimônio do consumidor final, contribuinte de fato.

Adotando-se o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva aplica-se aos impostos indiretos, que se realiza por meio da seletividade, estar-se-á por afirmar que a capacidade contributiva atingida é a do consumidor final, contribuinte de fato, e não a dos sujeitos passivos (contribuintes de direito) dos impostos. Essa afirmação se justifica na circunstância de que, sendo por meio da seletividade que o princípio da capacidade contributiva se manifesta, esta somente tem sentido se considerarmos o consumidor final. Para fins de seletividade, as características do contribuinte de direito mostram-se indiferentes.

²¹ 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;

²² 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.

Dessa forma, em se tratando de tributação sobre o consumo, deve-se ter em consideração que o que se procura tributar são os valores disponibilizados pelos cidadãos para o consumo de bens e serviços. Quando esses consomem determinadas mercadorias ou serviços, eles manifestam uma capacidade contributiva passível de tributação.

Então, em se tratando de tributos incidentes sobre o consumo, o imposto deverá ser seletivo, não sendo esta uma mera faculdade do legislador ordinário, mesmo porque a Constituição não contém dispositivos vazios, desprovidos de eficácia e vigência, ainda que dependentes da legislação infraconstitucional.

Ainda que a Constituição não determinasse de forma expressa que o ICMS e o IPI seriam informados pela regra da seletividade, esta deveria estar presente na sistemática desses tributos, uma vez que se trata de um efeito do princípio da igualdade dentro do direito tributário. O princípio da igualdade permeia todo o subconjunto das normas infraconstitucionais sobre matéria tributária, condicionando-lhes sua exegese.

No entender de Misabel Derzi e Igor Santiago, a seletividade de alíquotas reduz a regressividade do sistema, ou pelo menos, se dá acesso aos bens mais essenciais aos consumidores mais pobres, sendo a seletividade o meio de se medir a capacidade contributiva do consumidor.²³

Portanto, esse é considerado um verdadeiro princípio constitucional tributário. Assim, a seletividade deve ser interpretada como instrumento desse princípio, devendo estar presente como forma de se garantir uma justiça tributária.

2.4 Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade determina que o imposto sobre produtos industrializados, de competência da União, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de competência dos Estados, estão sujeitos à regra, que consiste no abatimento do imposto pago, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores.

A não-cumulatividade foi adotada no Brasil como uma forma de se instrumentalizar a neutralidade dos impostos incidentes sobre a produção, distribuição e comercialização de mercadorias. A neutralidade é inerente a essas espécies impositivas. Sem ela não há como se garantir um desenvolvimento econômico, combinado com uma tributação justa.

²³ DERZI, M. A. M.; SANTIAGO, I. M. Valor adicionado nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. **Interesse Público**, v. 43, p. 11-21, 2007.

A neutralidade está relacionada com o fato de que os operadores econômicos envolvidos no processo de produção e circulação de bens e serviços não devem assumir o ônus da incidência relativa aos impostos que recaem sobre as vendas de mercadorias e serviços. Ou seja, os impostos incidentes sobre as vendas de mercadorias e serviços não devem alterar as escolhas e decisões dos operadores econômicos.

Do ponto de vista da indústria e do comércio esses impostos devem ser neutros, não alterando o processo de tomada de decisões desses agentes. As indústrias e o comércio devem ser tributados pela via do imposto de renda, na medida em que auferem lucro e, não, pelos tributos incidentes sobre o processo de produção e circulação. Quem deve arcar com esse ônus é o consumidor final, os operadores deveriam ser meros repassadores, do valor dos impostos, ao Poder Público.

Dessa forma, pode-se afirmar que o princípio da não-cumulatividade garante que o contribuinte do imposto seja o consumidor final, e que os efeitos econômicos da tributação na produção e circulação sejam nulos. Assim, todo imposto denominado de não cumulativo tem por objetivo incidir sobre o consumidor final.

Diante desse contexto, a não-cumulatividade tem como objetivo proteger os consumidores finais, impedindo que os impostos incidentes sobre a circulação de mercadorias e serviços não componham o custo dos mesmos, evitando a cumulação, ou seja, a tributação em cascata.

Através dela, o Estado garante a arrecadação tributária advinda da incidência dos impostos em todas as etapas do processo produtivo, mas o verdadeiro ônus relativo à incidência tributária será assumido pelo consumidor final.

Portanto, o princípio da não-cumulatividade garante a neutralidade fiscal tão importante em se tratando de impostos dessa natureza, uma vez que através desse princípio tributa-se somente a manifestação de capacidade contributiva do consumidor final. E, garante-se, também, a neutralidade na concorrência e na competição, visto que todas as operações que impliquem circulação de mercadoria e prestação de serviços serão tributadas indistintamente, através de alíquotas uniformes.

Ocorre que essa técnica de tributação, positiva em certo aspecto, apresenta um efeito nocivo de outra parte. Os operadores econômicos não sofrem a incidência tributária e a transferem ao consumidor final. Mas, esses últimos, por não serem obrigados a efetuar o recolhimento direto aos cofres públicos, não se sentem contribuintes do imposto.

O ônus da tributação está embutido no preço das mercadorias e serviços. Com isso, os consumidores efetuam o pagamento, sem se darem conta, de que juntamente com o valor do bem, está sendo recolhido o tributo.

Agrega-se a isso, contribuindo para esse fenômeno de falta de consciência do pagamento, o fato de que no Brasil não existe uma prática de informar o contribuinte sobre o valor do imposto que está sendo pago ao se adquirir uma mercadoria ou serviço.

Sendo assim, pode-se afirmar que a não-cumulatividade é uma forma eficiente de tributação do consumo, porque garante a neutralidade. Mas, apresenta-se, também, como um instrumento de alienação. Por meio dela, perde-se a consciência de ser um contribuinte de impostos, uma vez que o cidadão não tem o dever de recolher o imposto aos cofres públicos, além de o valor pago estar embutido no preço, sem que se faça uma discriminação entre o valor do imposto e o custo do bem e serviço.

3 CONCLUSÃO

Analisados os princípios que devem orientar a tributação sobre o consumo no Brasil, volta-se à indagação inicial no sentido de se determinar se essa modalidade de incidência satisfatoriamente à construção do Estado Democrático de Direito.

De acordo com o exposto, pode-se afirmar que da forma como os tributos sobre o consumo estão estruturados não há uma observância aos requisitos da pessoalidade. Os tributos sobre o consumo, assim classificados por razões jurídicas ou econômicas, não são dimensionados considerando a manifestação de riqueza do consumidor final.

Esse fenômeno poderia ser minimizado caso a seletividade fosse concretizada como um requisito essencial dessas incidências, o que não ocorre na grande maioria dos casos.

Além disso, é preciso instituir instrumentos jurídicos que permitam que o contribuinte assuma consciência da sua condição de contribuinte, o que fortalecerá as bases da participação popular na construção do Estado Democrático de Direito brasileiro.

Não existem determinações precisas, cuja inobservância sujeite o infrator a sanções, no sentido de que o contribuinte deva ser devidamente informado sobre os tributos que incidem no preço das mercadorias e serviços adquiridos. Os valores relativos aos tributos sobre o consumo são embutidos no preço, sem que o consumidor tenha clareza sobre os valores realmente recolhidos.

O princípio da capacidade contributiva, em sua concepção democrática, compreende a tributação como instrumento do exercício da cidadania. Todavia, essa compreensão do

cidadão de que o valor por ele pago o credencia como sujeito de direitos dentro de um Estado Democrático de Direito, depende da consciência de que ele é um financiador do Estado, por meio do pagamento de tributos.

É a personalidade que outorga ao cidadão a consciência de ser contribuinte e, portanto, sujeito de direito e obrigações.

Ocorre que esse processo de tomada de consciência resta prejudicado no ordenamento brasileiro, porque a tributação está concentrada no consumo, que tem como característica essencial a “anestesia fiscal”. Então, o cidadão brasileiro não tem consciência dessa dimensão da sua personalidade contemporânea, relativa à circunstância de que ele financia as despesas públicas, não exigindo, pois, os direitos que essa condição lhe outorga.

Sendo assim, faz-se necessário o esclarecimento aos cidadãos sobre os tributos que incidem sobre as suas aquisições de mercadorias e serviços, bem como um movimento de redução da tributação sobre o consumo, com o conseqüente aumento da tributação sobre a renda e o patrimônio, caso seja necessário, uma vez que estes tributos atendem melhor aos ditames de um sistema tributário democrático

REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1988 até a EC n. 10/96. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BONAVIDES, P. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

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

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 153771-0**, de 20/11/1996. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em: 04 abr. 2015.

CAMPOS, D. L. de; CAMPOS, M. H. N. L. de. **Direito tributário**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 5. ed. rev. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/96, São Paulo: Malheiros, 1999.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

TEIXEIRA, A. B. M. A tributação sobre o consumo e a democracia participativa: uma análise tardia, mas necessária

DERZI, M. de A. M. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, M. A. M.; SANTIAGO, I. M. Valor adicionado nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. **Interesse Público**, v. 43, p. 11-21, 2007.

GRECO, M. A. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

MOSCHETTI, F. **La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche**. Palestra proferida no Congresso De Direito Tributário, promovido pela Universidade de Bologna, em 26/27 de setembro de 2003, cujo tema central foi “As razões do direito tributário na Europa”, realizado em homenagem ao Prof. Furio Bosello.

NABAIS, J. C. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível em: <www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadireitos_01.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2014.

SACCHETTO, C. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, M. A.; GODOI, M. S. de (Coord.). **Solidariedade e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

TIPKE, K.; YAMASHITA, D. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, R. L. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, M. A.; GODOI, M. S. de (Coord.). **Solidariedade e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição**. 2. ed. rev. e atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 27, de 21/03/2000, e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. 5.