

Lívio Augusto de Carvalho Santos

A Justiça Fiscal

na Tributação sobre o Consumo
e os Alimentos Essenciais



AYA EDITORA

2026

A Justiça Fiscal

na Tributação sobre o Consumo
e os Alimentos Essenciais

Lívio Augusto de Carvalho Santos

A Justiça Fiscal

na Tributação sobre o Consumo
e os Alimentos Essenciais



Direção Editorial

Prof.º Dr. Adriano Mesquita Soares

Executiva de Negócios

Ana Lucia Ribeiro Soares

Autor

Prof.º Me. Lívio Augusto de Carvalho Santos

Revisão

O Autor

Conselho Editorial

Prof.º Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva (UNIDAVI)

Prof.ª Dr.ª Adriana Almeida Lima (UEA)

Prof.º Dr. Aknaton Toczec Souza (UCPEL)

Prof.º Dr. Alaerte Antonio Martelli Contini (UFGD)

Prof.º Dr. Argemiro Midonês Bastos (IFAP)

Prof.º Dr. Carlos Eduardo Ferreira Costa (UNITINS)

Prof.º Dr. Carlos López Noriega (USP)

Prof.ª Dr.ª Claudia Flores Rodrigues (PUCRS)

Prof.ª Dr.ª Daiane Maria de Genaro Chirolí (UTFPR)

Prof.ª Dr.ª Danyelle Andrade Mota (IFPI)

Prof.ª Dr.ª Déa Nunes Fernandes (IFMA)

Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida Souza dos Reis (UEMG)

Prof.º Dr. Denison Melo de Aguiar (UEA)

Prof.º Dr. Emerson Monteiro dos Santos (UNIFAP)

Prof.º Dr. Gilberto Zammar (UTFPR)

Prof.º Dr. Gustavo de Souza Preussler (UFGD)

Prof.ª Dr.ª Helenadja Santos Mota (IF Baiano)

Prof.ª Dr.ª Heloísa Thaís Rodrigues de Souza (UFS)

Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso (UNISC)

Prof.ª Dr.ª Jéssyka Maria Nunes Galvão (UFPE)

Prof.º Dr. João Luiz Kovaleski (UTFPR)

Prof.º Dr. João Paulo Roberti Junior (UFRR)

Prof.º Dr. José Enildo Elias Bezerra (IFCE)

Prof.º Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho (UFRPE)

Prof.ª Dr.ª Maralice Cunha Verciano (CEDEUAM-Unisalento - Lecce - Itália)

Prof.ª Dr.ª Marcia Cristina Nery da Fonseca Rocha Medina (UEA)

Prof.ª Dr.ª Maria Gardênia Sousa Batista (UESPI)

Produção Editorial

AYA Editora©

Imagens de Capa

GPT Image 2

Capa

AYA Editora©

Área do Conhecimento

Ciências Sociais Aplicadas

Prof.º Dr. Myller Augusto Santos Gomes (UTFPR)
Prof.º Dr. Pedro Fauth Manhães Miranda (UEPG)
Prof.º Dr. Rafael da Silva Fernandes (UFRA)
Prof.º Dr. Raimundo Santos de Castro (IFMA)
Prof.ª Dr.ª Regina Negri Pagani (UTFPR)
Prof.º Dr. Ricardo dos Santos Pereira (IFAC)
Prof.º Dr. Rômulo Damasclin Chaves dos Santos (ITA)
Prof.ª Dr.ª Silvia Gaia (UTFPR)
Prof.ª Dr.ª Tânia do Carmo (UFPR)
Prof.º Dr. Ygor Felipe Távora da Silva (UEA)

Conselho Científico

Prof.º Me. Abraão Lucas Ferreira Guimarães
Prof.ª Dr.ª Andreia Antunes da Luz (UniCesumar)
Prof.º Dr. Clécio Danilo Dias da Silva (UFRGS)
Prof.º Dr. Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues (UFPR)
Prof.º Me. Ednan Galvão Santos (IF Baiano)
Prof.ª Dr.ª Eliana Leal Ferreira Hellvig (UFPR)
Prof.º Dr. Fabio José Antonio da Silva (HONPAR)
Prof.º Dr. Gilberto Sousa Silva (FAESF)
Prof.ª Dr.ª Karen Fernanda Bortoloti (UFPR)
Prof.ª Dr.ª Leozenir Mendes Betim (FASF)
Prof.ª Dr.ª Lucimara Glap (FCSA)
Prof.º Dr. Milson dos Santos Barbosa (UniOPET)
Prof.º Dr. Rudy de Barros Ahrens (FASF)
Prof.ª Dr.ª Silvia Aparecida Medeiros Rodrigues (FASF)
Prof.ª Dr.ª Sueli de Fátima de Oliveira Miranda Santos (UTFPR)
Prof.ª Dr.ª Tássia Patrícia Silva do Nascimento (UEA)
Prof.ª Dr.ª Thaisa Rodrigues (IFSC)

© 2026 - **AYA Editora**. O conteúdo deste livro foi enviado pelo autor para publicação em acesso aberto, sob os termos da Licença Creative Commons 4.0 Internacional (**CC BY 4.0**). Esta obra, incluindo textos, imagens, análises e opiniões nela contidas, é resultado da criação intelectual exclusiva dos autores, que assumem total responsabilidade pelo conteúdo apresentado. As interpretações e posicionamentos expressos neste livro representam exclusivamente as opiniões do autor, não refletindo, necessariamente, a visão da editora, de seus conselhos editoriais ou de instituições citadas. A AYA Editora atuou de forma estritamente técnica, prestando serviços de diagramação, produção e registro, sem interferência editorial sobre o conteúdo. Esta publicação é fruto de pesquisa e reflexão acadêmica, elaborada com base em fontes históricas, dados públicos e liberdade de expressão intelectual garantida pela Constituição Federal (art. 5º, incisos IV, IX e XIV). Personagens históricos, autoridades, entidades e figuras públicas eventualmente mencionadas são citados com base em registros oficiais e noticiosos, sem intenção de ofensa, injúria ou difamação. Reforça-se que quaisquer dúvidas, críticas ou questionamentos decorrentes do conteúdo devem ser encaminhados exclusivamente ao autor da obra.

S2373 Santos, Lívio Augusto de Carvalho

A justiça fiscal na tributação sobre o consumo e os alimentos essenciais. [recurso eletrônico]. / Lívio Augusto de Carvalho Santos. -- Ponta Grossa: Aya, 2026. 58 p.

Inclui biografia

Inclui índice

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN: 978-65-5379-990-5

DOI: 10.47573/aya.5379.1.476

1. Direito tributário – Brasil. 2. Reforma tributária – Brasil. 3. Incidência de impostos – Brasil. 4. Alimentos. I. Título.

CDD: 343.8104

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

International Scientific Journals Publicações de Periódicos e Editora LTDA

AYA Editora©

CNPJ: 36.140.631/0001-53

Fone: +55 42 3086-3131

WhatsApp: +55 42 99906-0630

E-mail: contato@ayaeditora.com.br

Site: <https://ayaeditora.com.br>

Endereço: Rua João Rabello Coutinho, 557
Ponta Grossa - Paraná - Brasil
84.071-150

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	8
INTRODUÇÃO	9
O CONTEÚDO E O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	12
A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A PROTEÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL: O ALIMENTO COMO RESPOSTA À VAGUEZA DE DEFINIÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL.....	24
OS MECANISMOS QUE POSSIBILITAM A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA À TRIBUTAÇÃO INDIRETA INCIDENTE SOBRE OS GÊNEROS ALIMENTÍCIOS DA CESTA BÁSICA.....	33
A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DO ALIMENTO COMO INSTRUMENTOS DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS	38
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
REFERÊNCIAS	45
SOBRE O AUTOR	52
ÍNDICE REMISSIVO	53

APRESENTAÇÃO

A presente obra analisa a relação entre tributação, justiça fiscal e proteção ao mínimo existencial no sistema tributário brasileiro, com atenção especial à incidência de tributos sobre alimentos essenciais. A partir do princípio da capacidade contributiva previsto na Constituição Federal de 1988, o autor desenvolve uma reflexão voltada à compatibilização entre arrecadação estatal, dignidade humana e redução das desigualdades sociais.

Ao longo do texto, são discutidos os fundamentos jurídicos da capacidade contributiva, seus desdobramentos doutrinários e os limites impostos pela proteção ao mínimo existencial. A obra articula temas como igualdade tributária, seletividade, tributação indireta e justiça distributiva, demonstrando como a incidência fiscal sobre bens indispensáveis à subsistência pode comprometer direitos fundamentais. Nesse contexto, a alimentação é apresentada como parâmetro concreto para a delimitação do mínimo existencial e para a avaliação dos impactos sociais da tributação sobre o consumo.

O estudo examina mecanismos jurídicos voltados à redução dos efeitos regressivos da tributação sobre produtos da cesta básica, abordando instrumentos como seletividade, desoneração tributária e políticas fiscais destinadas à proteção das populações economicamente vulneráveis. A análise evidencia que a tributação não deve ser compreendida apenas como ferramenta arrecadatória, mas também como instrumento de promoção da igualdade material e concretização dos objetivos constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Com abordagem fundamentada na doutrina constitucional e tributária, o livro contribui para o debate sobre reforma tributária, redistribuição de renda e efetividade dos direitos sociais no Brasil. A reflexão desenvolvida oferece subsídios relevantes para pesquisadores, profissionais do Direito e estudiosos das políticas públicas interessados na construção de um modelo tributário compatível com os princípios constitucionais de justiça fiscal e proteção da dignidade humana.

Esta obra conduz o leitor por uma análise sobre a tributação do consumo e dos alimentos essenciais, examinando os limites constitucionais da carga tributária e os mecanismos voltados à proteção do mínimo existencial. O livro apresenta discussões sobre capacidade contributiva, seletividade tributária, desigualdade social e políticas fiscais aplicadas à tributação indireta no Brasil.

Boa leitura!

INTRODUÇÃO

A tributação representa um dos principais instrumentos de atuação do Estado contemporâneo, constituindo a principal fonte de financiamento das atividades estatais e da concretização dos direitos fundamentais assegurados pela Constituição Federal. Todavia, para além de sua função meramente arrecadatória, os tributos exercem relevante papel econômico, político e social, podendo atuar como mecanismos de redistribuição de renda, promoção da igualdade material e redução das desigualdades sociais. Nesse contexto, ganha destaque o debate acerca da justiça fiscal, especialmente diante da necessidade de construção de um sistema tributário compatível com os fundamentos do Estado Democrático de Direito e com os objetivos constitucionais de promoção da justiça social.

A justiça fiscal pode ser compreendida como a distribuição equitativa da carga tributária entre os indivíduos da sociedade, observando-se a capacidade econômica de cada contribuinte, a proteção ao mínimo existencial e a vedação ao confisco. Trata-se de importante instrumento de concretização da igualdade material, permitindo que a tributação seja utilizada não apenas para financiar as atividades estatais, mas também para promover inclusão social, redistribuição de riquezas e efetivação da dignidade da pessoa humana. Dessa forma, a justiça fiscal encontra íntima relação com os princípios constitucionais da igualdade, da solidariedade social e da capacidade contributiva.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um modelo de Estado Democrático de Direito comprometido com a redução das desigualdades sociais e regionais, com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e com a promoção da dignidade humana. Nesse cenário, o sistema tributário nacional foi estruturado a partir de princípios constitucionais que evidenciam a preocupação do constituinte com a justiça fiscal, destacando-se os princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade e da vedação ao confisco. Tais princípios revelam que a tributação, no contexto constitucional brasileiro, deve ser orientada não apenas pela arrecadação, mas também pela busca de justiça social e distribuição adequada do ônus tributário.

Dentre os princípios constitucionais tributários, merece especial destaque o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal, segundo o qual os tributos devem ser graduados conforme

a capacidade econômica do contribuinte. A partir desse princípio, busca-se assegurar que apenas aqueles que efetivamente possuem riqueza disponível contribuam para o financiamento das despesas públicas, preservando-se o mínimo necessário à existência digna do indivíduo e de sua família. Assim, a capacidade contributiva apresenta-se como verdadeiro instrumento de justiça fiscal, funcionando como parâmetro de distribuição do ônus tributário e mecanismo de concretização da igualdade material.

Entretanto, a concretização da justiça fiscal enfrenta importantes obstáculos na realidade brasileira contemporânea, especialmente em razão da forte incidência da tributação sobre o consumo e da elevada regressividade do sistema tributário nacional. A predominância da tributação indireta faz com que indivíduos economicamente mais vulneráveis suportem, proporcionalmente, maior carga tributária do que aqueles que possuem maior capacidade econômica, comprometendo o mínimo existencial e aprofundando as desigualdades sociais. Tal problemática torna-se ainda mais evidente na tributação incidente sobre os gêneros alimentícios integrantes da cesta básica, uma vez que a incidência tributária sobre bens essenciais compromete diretamente a subsistência das famílias de baixa renda.

Além disso, as transformações econômicas e políticas decorrentes da ascensão do ideário neoliberal contribuíram para o enfraquecimento da função redistributiva da tributação e para a ampliação do individualismo econômico, reduzindo o papel do Estado na promoção da igualdade material. Nesse contexto, intensificam-se os debates acerca dos limites da tributação, da intervenção estatal e da compatibilidade entre justiça fiscal e políticas econômicas orientadas pela lógica de mercado.

Diante desse cenário, a presente obra tem por objetivo analisar a justiça fiscal no contexto da Constituição Federal de 1988, investigando a relação entre tributação, capacidade contributiva, mínimo existencial e redução das desigualdades sociais. Busca-se compreender de que maneira o princípio da capacidade contributiva pode atuar como instrumento de concretização da justiça fiscal, especialmente no âmbito da tributação indireta incidente sobre os alimentos integrantes da cesta básica, bem como identificar os mecanismos aptos a compatibilizar tributação, dignidade humana e proteção social.

A obra encontra-se estruturada em quatro capítulos, além da introdução e da conclusão. Inicialmente, o primeiro capítulo dedica-se à análise do conteúdo e do alcance do princípio da capacidade contributiva, abordando

suas definições doutrinárias, sua natureza jurídica e sua aplicação no sistema tributário brasileiro. Em seguida, o segundo capítulo examina a relação entre a capacidade contributiva, o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana, delimitando o alimento e a cesta básica como elementos centrais para a proteção existencial. Posteriormente, o terceiro capítulo analisa os mecanismos que possibilitam a aplicação do princípio da capacidade contributiva na tributação indireta incidente sobre os gêneros alimentícios essenciais, com destaque para a seletividade, a desoneração tributária e o imposto sobre valor agregado. Por fim, o quarto capítulo investiga a utilização da tributação como instrumento de políticas públicas voltadas à redução das desigualdades sociais, demonstrando a íntima relação entre justiça fiscal, capacidade contributiva e promoção da igualdade material.

O CONTEÚDO E O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Com o intuito de definir capacidade contributiva Regina Helena Costa (2012, p. 23-24) utiliza-se dos ensinamentos de Grizziotti, Rubens Gomes de Sousa e Emilio Giardina. Ao citar Grizziotti indica que a “possibilidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”, complementa trazendo o conceito de Rubens Gomes como a “soma de riquezas disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte” e por fim cita a ideia de Giardina que entende como a “possibilidade econômica do contribuinte de pagar o tributo”.

Sacha Calmon ao tratar da capacidade contributiva aduz que “refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto” (Coelho, 2015, p. 69).

No mesmo sentido Edilson Pereira Nobre Júnior (2001, p. 34) leciona que “o contribuinte, por exigências de ordem coletiva, esteja apto para, no caso concreto, ser compelido a suportar determinado encargo tributário”.

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa que todos temos que pagar impostos na medida da possibilidade, ou seja, segundo o montante da renda disponível (Tipke; Yamashita, 2002, p.31).

Rocha, Rohenkohl e Zilveti também coadunam com a definição da capacidade contributiva como sinônimo de distribuição das despesas públicas entre os cidadãos dentro da sua possibilidade, observado sua riqueza, ou seja, a capacidade de suportar o encargo tributário.

Apesar de todas estas definições apresentadas por estes autores apontarem para uma mesma direção deixando transparecer que a definição é simples, cristalina e precisa, o termo capacidade contributiva é permeado de ambiguidade e imprecisão.

Costa, autora citada anteriormente, mesmo conseguindo elaborar uma definição para capacidade contributiva reconhece a ambiguidade e imprecisão do termo.

O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça de ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação. (Costa, 2012, p. 25)

Acerca desta ambiguidade e imprecisão do conceito de capacidade contributiva Dutra cita Giardina para demonstrá-la.

Mas, se admite a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro que tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem à censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressos pelas constituições modernas não seriam, em definitivo, mais que palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante do altar do mito da justiça, ao qual é oportuno elevar um pouco de incenso, mas para o qual é suficiente uma verbal oferta. (Dutra, 2010, p. 73)

Complementa seu posicionamento, baseado nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, afirmando que a vagueza e imprecisão é inegável visto que não oferece nenhum parâmetro para determinar como serão partilhados os encargos entre os contribuintes e que não aponta se existe e qual o limite para a tributação. Assim, seria uma expressão sem uma definição precisa, ou em outras palavras, não teria conteúdo. Ressaltando que tal conteúdo seria definido de acordo com a interpretação, que podem ser das mais variadas.

No que diz respeito à capacidade contributiva prevista no ordenamento jurídico brasileiro, no art. 145, §1º da constituição federal de 1988 que dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, existe uma particularidade em razão da sua associação com expressões também abertas, “sempre que possível”, “terão caráter pessoal” e “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, que torna o termo ainda mais vago. Consequentemente, indubitavelmente a análise das referidas expressões é de grande valia para a delimitação do conteúdo da capacidade contributiva, e por isso passaremos a realizar esta análise.

A expressão “sempre que possível” por ser aberta, como já mencionado anteriormente, possibilita várias interpretações, inclusive a interpretação de que o termo é sinônimo de discricionariedade para a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva. Contudo, considerando as lições de Canotilho de que o sistema interno constitucional é composto de regras e princípios de diferentes graus de densidade, que as normas com maior grau de abstração são densificadas por normas de menor grau de abstração e que as relações entre essas normas não são unidirecional esclarecendo-se mutuamente e formando uma unidade material do sistema interno da constituição. Assim, a expressão não deve ser interpretada isoladamente.

Para robustecer este entendimento de interpretação sistêmica do referido termo citamos os ensinamentos de Melo que afirma que “a maior parte da doutrina se apega com ênfase nas redações legislativas e muitas vezes, a partir de um só enunciado normativo, pretende fazer interpretação de todo o texto constitucional” (Melo, 2012, p. 108). Acrescenta que caso ocorra uma interpretação literal, esta interpretação levaria à conclusão equivocada de que o legislador não teria obrigatoriedade de instituir impostos que levam em consideração características pessoais, tão pouco de no momento da atividade legiferante se preocupar com a observância da graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Relativamente à definição da expressão “sempre que possível”, o autor com o objetivo de fazê-la de forma adequada utiliza a doutrina de Ives Granda.

Interpretando o dispositivo em comento e reconhecendo a imperfeição linguística, é enfático ao afirmar que o termo “sempre que possível” vincula tão somente o caráter pessoal dos impostos. Dessa forma, a regra constitucional aponta que, “o termo sempre que possível”, os impostos devem ser diretos, ou seja, ter característica pessoal e recair sobre a renda e o patrimônio dos sujeitos passivos de obrigação tributária. No entanto, “quando não for possível”, portanto, em caráter excepcional, os impostos poderão ser indiretos, ou seja, deixar de ter característica pessoal e, por conseguinte, recair sobre outras fontes de exteriorização de riqueza, como, por exemplo, o consumo – é o caso do ICMS e do IPI. (Melo, 2012, p. 109)

Oportunamente, destacamos que com esse entendimento Ives Granda e Melo não refutam a importância dos tributos indiretos, nem tão pouco a

aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva aos impostos indiretos, apenas patrocinam que o sistema tributário nacional deve ter uma predileção por impostos diretos. Finalmente, conclui que a capacidade contributiva sempre deve ser aplicada independente de expressa previsão constitucional, devendo sempre prevalecer para fins tributários.

Zilveti (2004) corrobora em parte com o entendimento acima exposto, pois também doutrina que nem sempre os impostos podem ser pessoais, considerando a própria natureza do imposto, e cita como exemplo os impostos indiretos que são suportados pelo consumidor final e conseqüentemente não seria possível se falar em pessoalidade. Outro ponto em comum com a doutrina de Ives Granda é que dessa interpretação conclui que os impostos devem ser preferencialmente de caráter pessoal. A divergência apresentada na doutrina de Zilveti (2004) é que, além do sempre que possível, também estaria o termo sempre que possível ligado à graduação, pois os impostos poderiam ser graduados de diversas maneiras possíveis, mas sempre em respeito ao princípio da capacidade contributiva.

De modo diverso, José Eduardo Soares Melo preconiza que o “sempre que possível” não é sinônimo de faculdade ao legislador para o caráter pessoal e para a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Como a estrutura da norma jurídica sempre revela a intensidade econômica do ônus imputado ao contribuinte, forçoso defluir o inexorável entendimento de que sempre é possível apreender o caráter pessoal e a capacidade econômica do sujeito passivo tributário. O que nem sempre será possível é obter-se, com absoluta segurança e certeza, tanto o caráter eminentemente pessoal como a exata capacidade econômica. (Melo, 1989, p. 145)

Em outra linha de pensamento, Conti (1997) afirma que o “sempre que possível” está associado tanto ao caráter pessoal como a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, entretanto o termo deve ser interpretado de forma adequada. Continua dando a devida interpretação para a expressão, afirmando que nem sempre é possível atender o caráter pessoal, pois as características pessoais do contribuinte nem sempre são previamente conhecidas, e por conseqüência não haveria como aferir a sua capacidade contributiva.

Este posicionamento, à primeira vista, parece levar a crer que nem sempre é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Entretanto, o autor afirma que mesmo diante da inviabilidade da aferição da

capacidade econômica não prejudicaria a aplicação do princípio da capacidade contributiva, este seria concretizado através de mecanismos como a seletividade que possibilita “gravar mais pesadamente os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada” (Conti, 1997, p. 48).

No intuito de dar a interpretação correta à expressão, o autor afirma:

Dessume-se que a colocação da expressão no Texto visa apenas e tão somente a permitir exceções, como é o caso dos impostos com finalidades ordinárias - a chamada tributação extrafiscal -, em que o objetivo principal não é a arrecadação, mas o direcionamento das atividades dos agentes econômicos. Nesta hipótese, dada a natureza da imposição, não há que se falar em estrita observância à capacidade contributiva. (Conti, 1997, p. 48)

Do mesmo modo, Edson Júnior citando Bernardo Ribeiro de Moraes (2001, p. 65), “enxergou no sempre que possível a circunstância da norma constitucional conceber exceções à exigência da capacidade contributiva”.

A análise da extensa doutrina acerca do assunto permite concluir que mesmo com a divergência no que tange ao termo estar associado ao caráter pessoal e/ou à capacidade econômica do contribuinte, ou seja, mesmo diante da impossibilidade de atender o caráter pessoal que implica na dificuldade de aferir a capacidade econômica do contribuinte em determinados casos por conta da natureza do imposto sempre deve ser almejado a aplicação e concretização do princípio da capacidade contributiva, pois este é condição *sine qua non* para alcançar a justiça fiscal que é um dos pilares do Estado Democrático de Direito.

Neste passo, devemos interpretar que na verdade a expressão sempre que possível traz um dever a ser obedecido pelo legislador, pois ele sempre deve aplicar o princípio constitucional da capacidade contributiva, mas o termo permite a previsão de exceções em casos excepcionais.

Após a devida análise do termo “sempre que possível”, passaremos a analisar o termo “caráter pessoal”, tal análise será feita de forma sistematizada e num contexto de aplicabilidade do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Segundo Melo (2012, p. 111) o referido termo “assinala a necessidade de a tributação respeitar a individualidade de cada sujeito passivo de obrigação tributária”.

Vários autores ao tratar do tema se utilizam da classificação dos impostos em reais e pessoais como ponto de partida para a interpretação do termo “caráter pessoal”, sendo os impostos reais os que incidem sobre as coisas e propriedades e os impostos pessoais os que incidem sobre as pessoas. Assim, o termo “caráter pessoal” traria uma imposição de que sempre quando a natureza da tributação permitir dar-se-ia preferência aos impostos pessoais.

Vale destacar que existem críticas a esta interpretação. Alguns autores sustentam que a classificação dos impostos em reais e pessoais é equivocada, considerando que sempre os impostos serão pessoais, pois sempre quem vai suportar o ônus tributário são as pessoas e não bens, propriedade e coisas.

Conti (1997) discorda dessas críticas e cita a doutrina de Kiyoshi Harada para robustecer seu posicionamento, pelo qual a classificação em reais e pessoais não está equivocada.

Neste ponto ousamos discordar dos partidários desta posição, acolhendo a de Kiyoshi Harada, segundo o qual “é evidente que o imposto não recai sobre coisas, sendo a classificação estabelecida em função da matéria tributável, com abstração total das particularidades da pessoa que praticou o fato tipificado na norma. Imposto real ou de natureza real não significa que o ônus tributário recaia sobre a coisa ou bem”. (Conti, 1997, p. 49)

De outro lado, retomando a interpretação trazida por Melo (2012) e sua doutrina citada no presente trabalho, a interpretação do termo “caráter pessoal” é associada à necessidade de preferência dos tributos diretos face os tributos indiretos, sendo tal preferência justificada no fato de que apenas os tributos diretos permitem vislumbrar as características pessoais e somente quando não fosse possível, por conta da própria natureza do tributo, poderão ser indiretos.

Zilvete (2004) no mesmo sentido de Melo, também afirma que o intuito do constituinte foi dar preferência aos impostos diretos, pois a capacidade contributiva é de fácil apuração não abrindo margem para a discricionariedade do Estado.

Com o fito dar uma efetiva resposta para todas as questões pertinentes a este tema Conti assevera:

Existindo os impostos de natureza real, quer incidindo diretamente, como no caso dos impostos sobre o patrimônio, quer incidindo indiretamente, como na hipótese dos impostos sobre a circulação e produção de riquezas, vemos que neles não se pode ter prévio conhecimento das condições pessoais do sujeito passivo da obrigação. Assim, não há, a primeira vista, como se estabelecer uma tributação com caráter pessoal. Ainda que estes impostos não permitam uma tributação com caráter pessoal, da mesma maneira que outros, há maneiras de personaliza-los, de modo a atenuar esta característica de impessoalidade. (Conti, 1997, p. 50).

Portanto, a regra é tentar respeitar o caráter pessoal, mas nem sempre é possível ter impostos que consigam respeitar as individualidades de cada indivíduo, tanto nos casos de incidência de impostos reais quanto nos casos de incidência de impostos indiretos. Ademais, é possível, como já afirmado anteriormente, a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva mesmo quando não consigam respeitar as individualidades de cada indivíduo.

Superada a análise do “sempre que possível” e do “caráter pessoal” passaremos a analisar a expressão “graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Inicialmente, devemos compreender o sentido do termo “graduado”, sendo que este termo “indica modulação, segundo alguma escala que permita tributar mais alguém e menos outrem” (Zilveti, 2004, p. 258).

Zilveti (2004) sustenta que existem vários critérios ou mecanismos para realizar esta modulação, tais como: proporcionalidade na qual as alíquotas são fixas, alíquotas variáveis em razão da progressividade, alíquotas diferentes em razão do uso ou do tipo do bem, alíquotas diferentes em razão da localização do bem e alíquotas diferentes em razão da essencialidade da atividade do contribuinte ou do produto.

Destaca, ainda, o referido autor que todos esses critérios ou mecanismos devem estar em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, sendo instrumentos de redistribuição de riqueza e conseqüentemente de realização da justiça fiscal e da justiça social.

No que diz respeito à expressão “capacidade econômica contributiva”, mais uma vez nos valendo da interpretação em conformidade com os ensinamentos de Canotilho, não deve esta expressão ser interpretada de forma

literal. Ademais, para compreender o real sentido da expressão devemos entender a diferença entre capacidade econômica do contribuinte e a capacidade contributiva.

Segundo Melo (2012) a capacidade econômica está relacionada com a aquisição de riqueza desconsiderando sua mensuração, sua utilização e a relação jurídico tributária formada entre o contribuinte e o Estado, já a capacidade contributiva está relacionada com a obtenção de recurso e a possibilidade de com esses recursos suportar uma carga tributária.

Para melhor compreender a diferença entre capacidade econômica e capacidade contributiva o autor cita um exemplo apontado por Luis Eduardo Schoueri no qual uma pessoa auferiu uma grande quantidade de riqueza, mas possui uma despesa muito elevada com tratamento de saúde gastando quase tudo o que ganha e não podendo suportar nenhuma carga tributária. Portanto, a pessoa tem capacidade econômica, inclusive elevada, entretanto não possui capacidade contributiva.

Entende Nobre Júnior que:

Tampouco se deve confundir capacidade econômica com capacidade contributiva. A primeira, de ordem genérica, é aptidão que alguém, pessoa física ou jurídica, possui para produzir ou dispor de riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva é específica, condizendo com a aptidão de determinado sujeito em poder ser obrigado a concorrer à satisfação das despesas públicas. (Nobre Júnior, 2001, p. 32)

Santiago (2005) corrobora com os posicionamentos acima apresentados, conceituando a capacidade econômica como a “potência econômica global do contribuinte manifestada por fatos indicativos de riqueza” (Santiago, 2005, p.104), e para a diferenciação da capacidade contributiva deve-se avaliar a situação pessoal e familiar do contribuinte.

Conclui que a capacidade econômica é necessária para a configuração da capacidade contributiva, ou seja, só há capacidade contributiva se houver capacidade econômica. Contudo, a recíproca não é verdadeira, pois pode haver capacidade econômica sem haver capacidade contributiva, não podendo nesta situação haver incidência da carga tributária.

A doutrinadora encerra a diferenciação aduzindo que “a mera manifestação de capacidade econômica do contribuinte, portanto, não importará em tributação se desconforme com os demais valores protegidos pelo ordena-

mento jurídico” (Santiago, 2005, p.105). Por conseguinte, não haverá tributação quando a constituição disciplinar proteção a valores, bens, instituições ou fatos e atos jurídicos, como exemplo o mínimo existencial e imunidades.

Vale destacar, que tal distinção é importante para a conclusão do presente trabalho posto pretendermos demonstrar como conciliar a aplicação do princípio da capacidade contributiva em casos de impossibilidade de aferir a capacidade contributiva e os dispositivos constitucionais que garantem o mínimo existencial e impõe a redução das desigualdades sociais.

Do exposto, conclui-se que a expressão “segundo a capacidade econômica do contribuinte” deve ser interpretada como capacidade contributiva, muito embora sejam expressões distintas, considerando que está é a intenção do constituinte definir em qual parte renda deve incidir a tributação, ou seja, diante da aquisição de renda qual parte dela é tributável, sem prejudicar a sua subsistência e da sua família.

Feita essas colocações, cabe anotar que diante desta vagueza e imprecisão alguns autores começam a criticar a própria validade do princípio da capacidade contributiva, entretanto esta parte da doutrina não é majoritária prevalecendo que o princípio da capacidade contributiva mesmo sendo vago e impreciso tem validade, inclusive os próprios autores citados no presente tópico que patrocinam a vagueza e imprecisão reconhecem a validade do referido princípio.

Entretanto, segundo Costa (2012) e Tipke (2002), mesmo sendo ambíguo e impreciso o termo capacidade contributiva é determinável. Logo a ambiguidade não é óbice para a aplicação do referido princípio (Dutra, 2010). Aliás, o Direito é repleto de expressões vagas, amplas, cabendo ao cientista do direito a tarefa de analisar e dar aplicação a estes a estes termos vagos e indeterminados (Dutra, 2010).

Retomando os ensinamentos de Canotilho princípios são normas de menor grau de densidade, ou seja, são mais abstratos, sendo concretizados por outros princípios e regras. Portanto, o princípio constitucional da capacidade contributiva ganharia conteúdo através de outros princípios e regras, bem como através da interpretação adequada em conformidade com o caso concreto.

Por conseguinte, não restam dúvidas de que a interpretação e aplicação conforme o caso concreto é imprescindível para definir o conteúdo da capacidade contributiva. Neste passo para compreender o conteúdo também

deve ser compreendido o alcance do princípio da capacidade contributiva, sendo necessário avaliar a aplicação deste princípio na tributação.

Diante da importância de analisar o alcance do princípio da capacidade contributiva passaremos a analisar a possibilidade da aplicação do referido princípio a todas as espécies tributárias, mesmo o artigo 145, §1º de a CF prever de forma literal a aplicação aos impostos.

Rohenkohl (2007) ressalta que acerca deste tema existem vários posicionamentos doutrinários, mas que podem ser sintetizados três principais correntes:

Colocada a questão, uma observação dos trabalhos sobre o tema sinaliza para a existência de, ao menos, três correntes distintas: (a) a que admite a aplicabilidade do princípio apenas aos impostos; (b) a que entende que o princípio deve aplicar-se, imperiosamente, para todos os tributos; (c) a que advoga que o princípio é compulsório aos impostos e facultativo às demais espécies tributárias, quando sua aplicação fica condicionada a um ato de vontade do legislador constitucional ou infraconstitucional. (Rohenkohl, 2007, p. 165)

Após apontar vários defensores de cada corrente o doutrinador registra o posicionamento do Supremo Tribunal Federal que por diversas vezes se manifestou no sentido de ser possível a aplicação do referido princípio as outras espécies tributárias, e não somente aos impostos, mesmo que esta aplicação não seja compulsória, ou seja, segundo o doutrinador o STF advoga em favor da terceira corrente.

Por outro vértice, Valadão brilhantemente defende a aplicação deste princípio a todas as espécies tributárias, quando afirma:

Assim, a par do reforça importante da doutrina estrangeira, conforme já havíamos anteriormente ressaltado no primeiro capítulo do presente trabalho, com suporte sobretudo na doutrina nacional, considerando a identificação que há muito se faz entre capacidade contributiva e igualdade, e que, quando presentes os pressupostos para a aplicação da igualdade, sua observância é imperativa; e considerando ainda que isso ocorre não apenas quanto aos impostos, mas quanto todas as espécies tributárias, repisamos nossa convicção de que a capacidade contributiva, como expressão de isonomia no âmbito tributário, deve ser aplicada a todas as espécies tributárias [...]. (Valadão, 2013, p. 280)

Do mesmo modo, Klaus Tipke (2002) assinala que como o princípio da igualdade tem aplicabilidade a todos os tributos e a aplicação do referido princípio em matéria tributária se dá através do princípio da capacidade contributiva, pode-se concluir que a aplicação do princípio da capacidade contributiva é compulsória, salvo em situações excepcionalíssimas, quando não for possível.

E logo em seguida Tipke anuncia que o princípio da capacidade contributiva tem aplicação imediata visto que o referido princípio é norma definidora da garantia fundamental à igualdade tributária e que o art. 5º da CF impõe aplicação imediata às normas definidoras de direitos e garantias fundamentais.

Neste contexto, e conforme exposto no outro capítulo, o princípio da capacidade contributiva é a principal diretriz norteadora para alcançar a justiça fiscal, que é pilar do Estado Democrático de Direito, sustentamos que a aplicação da capacidade contributiva é compulsória a todas as espécies de tributo.

Superada a questão da aplicação do princípio da capacidade contributiva à todas as espécies tributárias, e ainda dentro do tema do alcance do referido princípio, é imperioso analisar a possibilidade da aplicação do princípio em comento aos tributos diretos e aos tributos indiretos, tal questão é relevante diante da dificuldade de aferir a capacidade contributiva nos casos de incidência dos tributos indiretos. Ademais, tal análise é de grande relevância para o presente trabalho, considerando indicar o caminho para a solução do problema proposto.

Mauricio Conti para tratar do tema diferencia os impostos diretos que “são aqueles cujo ônus tributário recai sobre a pessoa do contribuinte” (Conti, 1997, p. 66) dos impostos indiretos que “são aqueles que, embora a obrigação de pagar recaia sobre determinada pessoa – que podemos denominar de contribuinte de direito – o ônus é efetivamente suportado por outra – a qual denominamos de contribuinte de fato [...]” (Conti, 1997, p. 66). Acrescenta que na modalidade dos impostos indiretos são difíceis mensurar a capacidade contributiva.

Para solucionar a esta questão autor afirma que a renda não é melhor forma de aferir a capacidade contributiva, entretanto não é única, evidenciando a importância do patrimônio e o consumo para conhecer a real capacidade econômica do contribuinte.

Conclui que “todos os impostos sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva; utilizam, no entanto, critérios diferentes para aferir a capacidade econômica do contribuinte” (Conti, 1997, p. 67) e aponta a seletividade em função da essencialidade é um instrumento que permite aferir a capacidade contributiva.

Ainda sobre este tema Malheiros (2013) afirma que o princípio da capacidade contributiva é concretizado através da proporcionalidade, progressividade e seletividade, ou seja, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica prevista no art. 145, § 1º da CF é realizada através da proporcionalidade, progressividade e seletividade.

Aprofundando as noções firmadas, diferencia os três institutos, elucidando que a proporcionalidade é definida mediante “a aplicação de uma alíquota única sobre a matéria tributável variável, em que o imposto será proporcionalmente maior quanto maior for a matéria tributável, embora a alíquota permaneça sempre a mesma” (Malheiros, 2013, p. 81), de modo diverso, na progressividade “existe a variação da matéria tributável, bem como a variação da alíquota, sendo que esta última será maior quanto maior for o valor da matéria tributável” (Malheiros, 2013, p. 83), finaliza conceituando a seletividade como instrumento pelo qual a “carga tributária deve ser inversamente proporcional à essencialidade do produto, mercadoria ou serviço (Malheiros, 2013, p. 86), ou seja, as alíquotas deverão ser diferentes conforme a essencialidade dos bens ou produtos.

Superadas tais considerações, firma a concepção de que a capacidade contributiva se aplica nos impostos diretos prioritariamente pela progressividade, pois melhor representa a igualdade e a justiça fiscal, e nos casos em que não comportar o princípio será concretizado pela proporcionalidade, enquanto nos impostos indiretos o princípio da capacidade contributiva será concretizado através da seletividade.

Da análise da doutrina apresentada concluímos que o princípio da capacidade contributiva se aplica tanto nos impostos diretos quanto nos impostos indiretos, e tal aplicação não pode ser afastada considerando que este é corolário da justiça fiscal, salvo em situações excepcionalíssimas em face da extrafiscalidade com finalidade de desenvolvimento e redução das desigualdades sociais.

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A PROTEÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL: O ALIMENTO COMO RESPOSTA À VAGUEZA DE DEFINIÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL

Como vimos o princípio da capacidade contributiva é um instrumento de justiça fiscal, considerando que segundo o mesmo deve ser onerado apenas quem tem capacidade para cumprir a referida exação. Lembramos que o princípio da capacidade contributiva tem um alcance delimitado pelo mínimo existencial e pelo não confisco. Assim, é de suma importância analisar a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o respeito ao mínimo existencial e à dignidade humana.

Klaus Tipke brilhantemente elucida a relação existente entre o mínimo existencial, a dignidade humana e a capacidade contributiva, expondo que o mínimo existencial decorre da dignidade humana, sendo a capacidade contributiva instrumento de proteção do mínimo existencial, proteção esta que deve ser pretendida independente do modelo adotado pelo Estado, senão vejamos:

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. (Tipke, 2002, p. 34)

Ao tratar da proteção à dignidade humana e ao mínimo existencial, Silva evidencia a relação entre esta proteção e o princípio da capacidade contributiva. Com o intuito de demonstrar tal relação destaca que em um Estado Democrático de Direito, sendo este o modelo de Estado adotado no Brasil, “não se pode conceber a ideia de que, um cidadão venha a ser privado de existir minimamente por ser obrigado a pagar tributos, pois o princípio da

dignidade da pessoa humana, assim o proíbe” (Silva, 2010, p.96). Assim, a exigência fiscal não pode olvidar-se do indisponível à sobrevivência do cidadão, em conformidade com a concepção de dignidade humana. Acrescenta que “quando a tributação é adequada à capacidade econômica dos contribuintes, se está deixando de tributar o mínimo necessário à sua existência” (Silva, 2010, p. 96).

A autora ressalta, ainda, a necessidade de uma limitação da tributação condicionada ao mínimo existencial, argumentando:

Na medida em que, se verificou a necessidade de que o sistema tributário deveria ter por base uma tributação que, levasse em conta a renda do indivíduo, observou-se, também, a necessidade de uma limitação condicionada ao mínimo que, cada pessoa possui para sua existência. (Silva, 2010, p. 100)

Para não restar dúvidas sobre esta necessidade de limitação da tributação condicionada ao mínimo que cada pessoa possui para a sua existência a doutrinadora cita José Ricardo Meirelles, que nas palavras deste “os bens necessários à satisfação das necessidades elementares da vida deveriam ser excluídos da imposição tributária” (Silva, 2010, p. 100).

Ainda sobre a proteção do mínimo existencial e da dignidade humana, Silva expõe que o legislador deverá se balizar pelo mínimo existencial e o pelo confisco como limites para a tributação, verificando se a tributação não atingirá o mínimo para a subsistência e nem o máximo de imposição, de forma que o contribuinte não seja privado do mínimo necessário para uma existência digna e nem que tenha seu patrimônio expropriado pela tributação.

Ricci possui entendimento semelhante e ressalta que a capacidade contributiva é pressuposto da tributação, só devendo ser compelido a contribuir com as despesas estatais o cidadão que manifesta riqueza, bem como, que não é qualquer manifestação de riqueza que indica riqueza tributável. O autor utiliza a lição de Derzi para robustecer a tese de que o mínimo existencial é o parâmetro definidor de onde inicia a capacidade contributiva, expondo:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade contributiva somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos

com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. (Ricci, 2015, p. 108)

Regina Helena Costa, igualmente, ponderou que na verificação da capacidade contributiva no caso concreto devem ser excluídos os recursos empregados na sua manutenção, afirmando que “pensamos seja imperioso remarcar que tal noção implica, também, sejam dedutíveis as despesas necessárias à manutenção do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica” (Costa, 2012, p. 71). Arremata a autora consolidando o entendimento de que só há que se falar em capacidade contributiva se o contribuinte auferir alguma riqueza acima do “mínimo vital”, sendo este intocável.

Então, constata-se que existe uma relação entre a capacidade contributiva, o mínimo existencial e a dignidade humana, ao passo que estes seriam os indicadores de onde inicia a capacidade contributiva e ao mesmo tempo limites para a imposição de encargo tributário.

Este também é o pensamento de Edilson Pereira Nobre Junior ao lecionar,

Outro princípio a que não é alheia a capacidade contributiva é o da dignidade da pessoa humana. Recolhendo sua inspiração na Declaração Universal dos Direitos Humanos, aprovada pela Assembleia Geral das Nações Unidas de 10 de dezembro de 1948, como repúdio à barbárie nazi-fascista, vem, na atualidade, pautando a tendência dos ordenamentos constitucionais contemporâneos, através do reconhecimento do ser humano como o centro e o fim do Direito. Foi, entre nós, perfilha, à guisa de valor básico do Estado Democrático de Direito (art. 1º, III, CF) (Nobre Júnior, 2001, p. 39)

Ainda sobre a relação entre a capacidade contributiva, o mínimo existencial e a dignidade humana Pawlowsky pondera que o mínimo existencial é muito mais amplo do que os gastos empregados na manutenção das necessidades do indivíduo, compreendendo também a riqueza utilizada para satisfazer as necessidades de sua família, indicando que o mínimo existencial está relacionado com os princípios da dignidade humana, proteção da família e igualdade.

Tal ponderação é importante para definir qual a parcela da riqueza deverá ser considerada como riqueza idônea para contribuir com os gastos

públicos, pois somente a parcela da riqueza que supera a utilizada no atendimento das necessidades básicas para uma vida digna do cidadão e de sua família pode ser considerada como capacidade contributiva.

Neste contexto, a capacidade contributiva somente é “alcançada após deduzir as despesas relativas ao mínimo existencial, individual e familiar” (Pawlowsky, 2012, p. 138).

Notadamente a tributação deve ser exigida conforme a possibilidade, capacidade contributiva, de cada indivíduo de modo a não prejudicar sua subsistência e de sua família. Para tanto, a renda e o patrimônio necessário para a satisfação das necessidades básicas não podem ser consideradas como capacidade de contribuir para os gastos públicos.

Como consequência lógica desta linha de pensamento vários autores advogam que como a capacidade contributiva só inicia após os recursos necessários para satisfação das necessidades básicas do indivíduo e de sua família, a parcela da riqueza empregada para esta finalidade é intributável.

Dentre os doutrinadores que defendem a intributabilidade dos recursos destinados a garantir de uma vida digna destacamos Carrazza que sustenta:

Por outro Lado, os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus art. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, previdência social, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas. (Carrazza, 2013, p. 116-117)

Conti também é um dos doutrinadores que patrocina a referida intributabilidade, anunciando que é “inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência” (Conti, 1997, p. 63).

Segundo Vasconcelos (2012) a exclusão da tributação dos recursos destinados a promover a dignidade humana e do mínimo para a existência do indivíduo é dever decorrente da justiça fiscal, considerando que nestas situações o cidadão está impossibilitado de contribuir já que não possui capacidade contributiva.

Ainda sobre a intributabilidade dos recursos destinados a promover a proteção do mínimo existencial, o autor leciona:

Outro princípio considerado pela doutrina como fundamento da proteção existencial é a dignidade humana. Ela reclama que o Estado Social propicie condições minimamente dignas de vida para os seus cidadãos, de modo a possibilitar o seu pleno desenvolvimento como pessoa. Nesse contexto, poderá o poder público tanto agir através de prestações positivas, garantindo a realização de políticas públicas que, à guisa de exemplo, objetivem reduzir a pobreza, ou, ainda, omitir-se de interferir na esfera patrimonial do cidadão, deixando de cobrar tributos daqueles que não reúnem condições econômicas para contribuir, de forma a respeitar o limite traçado para a proteção existencial. (Vasconcelos, 2012, p. 98)

Finaliza afirmando que é cristalina a relação entre o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana, e reconhece o papel da aplicação da capacidade contributiva na proteção estatal do mínimo vital e da dignidade humana.

Em linha de pensamento semelhante Melo afirma que “o mínimo existencial pode ser verificado como espécie de núcleo duro que limita a atuação do poder tributante do Estado” (Melo, 2012, p. 122), e em consequência desta limitação sustenta que o Estado não pode tributar os recursos empregados pelo contribuinte com o fito de efetivar o direito à saúde, lazer, educação, moradia e alimentação.

Diante de toda a doutrina apresentada infere-se que na aferição da capacidade contributiva a riqueza destinada a garantir o mínimo existencial e a dignidade humana não pode ser considerada, e conseqüentemente esta riqueza não pode ser tributada. Neste cerne, vários autores defendem que o princípio da capacidade contributiva é instrumento de proteção do mínimo existencial e da dignidade humana.

Por outro giro, Ricci faz uma crítica ao atual sistema tributário que apresenta uma elevada carga tributária sobre o consumo. Nas palavras do autor no sistema tributário brasileiro cuja “tributação incide, preponderantemente, sobre o consumo e sobre a renda do trabalhador assalariado, parece uma utopia falar em mínimo existencial” (Ricci, 2015, p. 109). Neste contexto, o autor afirma que a proteção do mínimo existencial não teria efetividade e “continua sendo letra morta dentro dos livros de direito tributário” (Ricci, 2015, p. 109).

Ademais, muito embora o entendimento majoritário de que a capacidade contributiva é instrumento hábil para a proteção do mínimo vital e da dignidade humana, cumpre destacar que não é pacífico na doutrina o conceito de mínimo vital, e quais seriam os elementos, direitos, que compõe este mínimo para uma vida digna, some-se a esta imprecisão da definição de mínimo existencial apresentada pela doutrina à ausência de dispositivo constitucional delimitando o seu conteúdo.

Em relação à vagueza da definição de mínimo existencial e a falta de previsão expressa desta definição na Constituição Federal, Melo (2012) compara o mínimo existencial ao princípio da capacidade contributiva esclarecendo que ambos são conceitos imprecisos, vagos e abertos, entretanto a capacidade contributiva possui previsão expressa na Carta Magna enquanto o mínimo existencial não possui previsão expressão na CF, nem sequer menção escrita ao referido termo. Arremata que o conteúdo do mínimo existencial é extraído da interpretação sistemática do texto constitucional.

Na mesma linha de pensamento, Vasconcelos (2012, p. 86) leciona que “na atual constituição brasileira, o princípio, ao contrário do que ocorreu nas constituições de 1946 e de 1967, não está expresso, mas tem sido deduzido como desdobramento de outros princípios previstos no texto constitucional”, apontando como exemplo de princípios que se extraem a definição do mínimo vital a dignidade da pessoa humana, a igualdade e a erradicação da pobreza.

Vale destacar, que a dificuldade em definir o conteúdo do mínimo existencial implica numa dificuldade em aferir a riqueza utilizada para suprir as necessidades básicas do indivíduo e de sua família, por conseguinte manifesta-se a dificuldade de delimitar o início da capacidade contributiva, ou seja, a dificuldade em identificar a parcela da riqueza que se destina a garantir uma vida digna torna inviável mensurar a capacidade contributiva.

Gregório destaca pronuncia-se sobre a dificuldade em aferir o mínimo existencial da seguinte maneira:

Em tempo: assim como na vedação ao confisco a dificuldade encontrada pelos operadores do Direito resumia-se à sua própria medição, na aferição do mínimo existencial também se verifica esta dificuldade, vez que, ao reconhecê-la, torna-se obrigatória a elaboração de elementos capazes de definir o que vem a ser o mínimo existencial de um cidadão. (Gregório, 2011, p. 139)

Deve-se então buscar ferramentas para superar as dificuldades de aplicação do princípio da capacidade contributiva em razão da dificuldade de mensurar a capacidade contributiva em consequência da dificuldade em definir o conteúdo do mínimo existencial.

Segundo Vasconcelos (2012) uma “questão de extrema relevância consiste em identificar o mínimo existencial, no que diz respeito à natureza do patrimônio protegido” (Vasconcelos, 2012, p. 86). Assim, em razão da vagueza e imprecisão do conteúdo do mínimo existencial é necessário definir quais os elementos compõem este mínimo existencial, tal definição deve ser realizada tanto o prisma objetivo quanto sob o aspecto subjetivo.

Em seguida, o Vasconcelos explica como definir o conteúdo do mínimo existencial tanto o prisma objetivo quanto sob o aspecto subjetivo, afirmando:

Fundamentalmente, do ponto de vista do elemento objetivo, entende-se que esse mínimo deverá ser um bem jurídico que expresse aptidão para satisfazer a uma necessidade básica, elementar para a sobrevivência do ser humano, de forma que um bem tido como supérfluo, a exemplo de um carro de luxo ou uma garrafa de champanhe, não poderá, de modo algum, ser avaliado como mínimo existencial, pois não se vislumbra como um bem necessário à satisfação de uma necessidade premente. Por outro lado, gastos para a aquisição de remédios, alimentos que fazem parte da cesta básica e recursos necessários ao custeio da educação básica, por exemplo, deveriam ser protegidos do poder tributário do Estado. (Vasconcelos, 2012, p. 87)

Diante da falta de previsão expressa na atual constituição federal do conteúdo do mínimo existencial e da necessidade de definir quais os elementos compõem este mínimo existencial, cabe ao legislador infraconstitucional este importante papel de defini-los, não podendo se olvidar quando estiver realizando esta importante tarefa das diretrizes e valores constitucionais.

As considerações apresentadas até aqui demonstram o quanto amplo é o conteúdo do mínimo existencial, devendo então ser delimitado apontado quais elementos compõe o mínimo existencial. Assim, o presente trabalho delimitou o estudo da proteção do mínimo existencial a partir do alimento como elemento integrante deste.

Neste passo, diante da delimitação apresentada no presente trabalho ressaltamos a importância da cesta básica, pois esta é o bem mais importante das famílias de baixa renda sendo utilizada quase toda a renda destas famílias para aquisição dos bens que a integram.

Reafirmando a importância do legislador infraconstitucional para definir os elementos que compõe o mínimo existencial, e no contexto da importância da cesta básica, destacamos que o legislador definiu a cesta básica na Lei Federal nº 185/1936, sendo esta regulamentada posteriormente através do decreto Lei nº 399/1938, decreto que definiu os produtos da Cesta Básica e suas quantidades de acordo com a realidade de cada região, e posteriormente a lista com os produtos e quantidades foram atualizadas pelo DIESSE.

Sobre a criação da Cesta Básica, Gonçalves (2006, p. 22) afirma:

A cesta básica nacional foi definida pela Lei no 185, de 14 de janeiro de 1936, sendo regulamentada pelo Decreto-Lei n o 399, de 30 de abril de 1938, que além de enunciar a chamada cesta básica nacional, estabeleceu em seu Art. 2 o que o salário mínimo é a remuneração devida ao trabalhador adulto, sem distinção de sexo, por dia normal de serviço, capaz de satisfazer, em determinada época e região do País, às suas necessidades normais de alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte.

Complementa o autor, que antes da instituição do referido decreto foram criadas Comissões para analisar dados obtidos em estudos censitários e informações salariais, apresentando como resultado uma lista de alimentos com as respectivas quantidades e os valores mínimos regionais a serem pagos aos trabalhadores para suprir a despesa com estes alimentos.

Esclarece o autor, que esta lista de alimentos com as respectivas quantidades é chamada de Cesta Básica, considerando que estes alimentos são os básicos para garantir a subsistência de uma família formada por quatro pessoas.

Através de um estudo censitário realizado em cada localidade, bem como a partir de informações salariais obtidas nas empresas das várias regiões, as Comissões do Salário Mínimo, criadas antes da instituição do decreto, estabeleceram os valores mínimos regionais a serem pagos aos trabalhadores. Apresentaram, também, uma lista de alimentos, com suas respectivas quantidades. Esta cesta, chamada Cesta Básica Nacional, seria suficiente para o sustento e bem-estar de uma família com quatro membros, sendo dois adultos e duas crianças, contendo quantidades balanceadas de proteínas, calorias, ferro, cálcio e fósforo, para o período de um mês. (Gonçalves, 2006, p. 22)

Por oportuno, Galli destaca a importância da Cesta Básica na medida em que os alimentos que a compõem são “considerados mínimos para que a população viva dignamente, não passe necessidades” (Galli, 2015, p. 41) e conceitua-a como “o nome dado a um conjunto de alimentos básicos consumidos pela população durante o mês” (Galli, 2015, p. 41). Para encerrar os apontamentos sobre a Cesta Básica a autora utiliza do DIEESE para apontar como elementos que a compõem a carne, o leite, o feijão, o arroz, a farinha, a batata, o tomate, o pão francês, o café, o açúcar, o óleo, a manteiga e frutas como banana e maçã.

OS MECANISMOS QUE POSSIBILITAM A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA À TRIBUTAÇÃO INDIRETA INCIDENTE SOBRE OS GÊNEROS ALIMENTÍCIOS DA CESTA BÁSICA

Conforme o tópico anterior, podemos observar que o conteúdo do mínimo existencial é muito vasto, sendo necessário delimitá-lo a partir de elementos que o integram, e para solucionar o problema da ambiguidade e vagueza do mínimo existencial utilizamos como delimitação o elemento alimento, e a partir do papel do legislador infraconstitucional de sanar as lacunas na constituição vimos quais alimentos se enquadram nesta proteção, para tanto foi ressaltado a importância e os componentes da Cesta Básica. Após superado este problema, passaremos a tentar responder o questionamento de como aplicar o princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos que incidem sobre os alimentos integrantes do mínimo existencial. Nos tributos indiretos a capacidade contributiva será concretizada através da seletividade, pela qual incidirá uma carga tributária menor para produtos essenciais e uma maior carga tributária para os produtos mais supérfluos.

Inicialmente trataremos sobre a seletividade como resposta à dificuldade de aplicar o princípio objeto do presente trabalho. Buffon (2009) define seletividade como:

Mediante a aplicação de alíquotas seletivas, bens indispensáveis à subsistência poderiam ser gravados com alíquotas menores ou, até mesmo, não serem gravados; já bens supérfluos seriam tributados com alíquotas maiores, pois o consumo corresponde a uma razoável forma de guardar os tributos indiretos conforme a capacidade contributiva do cidadão. (Buffon, 2009, p. 213)

Conti apresenta um conceito diverso de seletividade, muito embora este conceito não traga divergência ou contradição com o anterior aduzindo que “a seletividade é, como se pode notar, uma excelente maneira pela qual o princípio da capacidade contributiva aplica-se aos impostos indiretos” (Conti, 1997, p. 68) e conclui que “a aplicação do princípio da capacidade contributi-

va, no que se refere aos impostos indiretos, está intrinsicamente vinculada à seletividade em função da essencialidade” (Conti, 1997, p. 68).

Ressalte-se que o presente posicionamento encontra críticas na doutrina pátria, sendo o principal argumento utilizado é que a utilização da seletividade implica em tributação regressiva, não atendendo as diretrizes do princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

Ademais, como não há como aferir a capacidade econômica do contribuinte apenas a seletividade não garantirá a proteção do mínimo existencial e da dignidade humana, em outras palavras, nos tributos indiretos mesmo se aplicando a seletividade pode ocorrer situações em que a tributação mesmo sendo muito branda poderá prejudicar o mínimo existencial e a dignidade de determinado cidadão na medida em que a tributação está sendo assumida por pessoas que tem baixíssima renda e que inclusive não possui condições de adquirir alimentos suficientes para sua subsistência e da sua família.

Desta forma, o ideal é que na tributação sobre o alimento elemento integrante do mínimo existencial, mais especificamente os que compõem a cesta básica e que são considerados imprescindíveis para a subsistência do indivíduo, deve haver uma desoneração tributária, ou através de isenção tributária, ou seja, alíquota zero, ou através de imunidades tributárias a serem introduzidas na Constituição Federal através de emendas constitucionais.

Neste sentido, Galli sustenta que é viável “a desoneração dos alimentos da cesta básica, aqueles que são essenciais, de primeira necessidade para a sobrevivência do ser humano, uma garantia constitucional para o mínimo existencial” (Galli, 2015, p.41).

No mesmo sentido destacamos os ensinamentos de Regina Helena Costa:

Das considerações até aqui expendidas acerca do “mínimo vital” já se pode depreender que o tema está intimamente ligado a outro, analisado precedentemente, qual seja, o da chamada “imposição indireta” ou “repercussão tributária”, porque esta se refere ao consumo de bens. Por certo que artigos de primeira necessidade são consumidos por pessoas de toda a classe econômica; contudo, ignorar-se o princípio nesse particular seria afastar uma exigência de justiça tributária, já que em tais impostos a hipótese de incidência não guarda relação com o grau de riqueza do consumidor. Portanto, a melhor solução é a de isentar os mencionados bens dessa imposição, como forma de atender ao princípio. (Costa, 2012, p. 73-74)

Corroborando com o entendimento de que é imperiosa a desoneração da alíquota dos alimentos de primeira necessidade, Santos (2011) destaca a importância de uma política fiscal que contemple a isenção de produtos essenciais para a subsistência das famílias de baixa renda e destaca as propostas de modificação legislativa trabalhadas por Tomich que tem como objetivo a isenção destes produtos.

O trabalho de Tomich *et al.* (1997), por exemplo, apresenta três projetos de mudança na legislação visando o benefício tributário de produtos que comporiam cestas básicas em estados brasileiros. O primeiro deles diz respeito à Proposta de Emenda Constitucional nº 46/95, que determinaria a limitação do poder de tributação sobre produtos integrantes de cestas básicas, tratando principalmente dos casos do ICMS e IPI. Mas, em se tratando de emenda constitucional, dependeria de aprovação de Lei Complementar, o que não ocorreu. O segundo caso diz respeito à resolução nº 85/1996, apresentada no Senado Federal, que previa alíquotas mínimas de impostos sobre produtos alimentares integrantes de cestas básicas, nas operações estaduais (1% a 1,5%). De acordo com a Constituição Federal, o Senado Federal somente poderá fixar alíquotas máximas para o ICMS, quando se tratar de conflitos estaduais, portanto não teve avanço no seu objetivo. A última proposta em relação ao tema, foi tratada na Emenda à Constituição Federal nº 46/96, que havia proposto acrescentar à Constituição Federal uma alínea “c” ao inc. III do art. 150, que vedasse a cobrança de impostos sobre alimentos constantes na cesta básica e destinados ao consumo interno no País. No entanto, não foram especificados os produtos que integrariam tal cesta básica. (Santos, 2011, p. 90)

O autor robustece a importância da intributabilidade dos alimentos que compõe a cesta básica, apontando mais uma tentativa em realizá-la, citando a PEC 233/08, tramita no Congresso Nacional, que trata sobre a imunidade do custo da cesta básica, não incidindo tributação no pão, açúcar e óleo, itens essenciais de consumo das classes de menor.

Na mesma linha de pensamento Araújo (2005) também aduz que os produtos da cesta básica não devem ser tributados considerando se tratar de elementos integrantes do mínimo existencial e respeitando a capacidade contributiva de pessoas hipossuficientes. O referido autor citou outra disposição legislativa que também tinha o objetivo de isenção total da carga tributária dos alimentos que compõem a cesta básica.

A desoneração total dos produtos da cesta básica dos impostos indiretos foi outra política realizada pelo governo federal no ano de 2013, através da Medida Provisória nº 609 que zerou as alíquotas PIS/PASEP, COFINS e IPI dos bens pertencentes à cesta básica que ainda não haviam sido zerados. Os bens contemplados por esta medida foram: Carnes (bovina, suína, aves, peixes, ovinos e caprinos), café, óleo, manteiga, açúcar, papel higiênico, pasta de dentes e sabonete. (Araujo, 2005, p. 19)

Todas essas tentativas de alterar o sistema tributário de forma a adequar a tributação indireta de forma a garantir o mínimo existencial demonstram que o próprio poder público reconhece que só pode haver tributação se houver capacidade contributiva, bem como, que nestes casos não há que se falar em capacidade contributiva, pois a parcela de recursos utilizada por pessoas de baixa renda não ultrapassa o limite do mínimo existencial.

Esta solução também é apontada por Carrazza, que afirma “que os tributos indiretos (cuja carga econômica é suportada pelo consumidor final) não devem incidir sobre os bens essenciais (v.g., os que integram a chamada “cesta básica”), que garantem às pessoas o mínimo existencial” (Carrazza, 2013, p. 117).

Por conseguinte, as isenções e imunidades pretendidas, sobre a tributação dos componentes da cesta básica, são justificadas e fundamentadas na ausência de capacidade contributiva, portanto tais imunidades e isenções concretizam o princípio da capacidade contributiva.

Outra opção a ser considerada que pode facilitar a aplicação do princípio da capacidade contributiva no caso da tributação indireta sobre o alimento como elemento do mínimo existencial é a substituição destes tributos indiretos, IPI, ICMS, PIS COFINS por um imposto único, o imposto sobre o valor agregado.

A respeito do Imposto sobre o Valor Agregado, Águia esclarece que “trata-se de imposto sobre consumo que incide sobre o valor agregado (ou acrescentado), das transações de bens e serviços” (Águia, 2007, p. 124), sendo que no que diz à sua incidência na cadeia produtiva explica que “alcança diretamente a livre circulação de bens e serviços, incluindo sobre todas as fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação até ao consumo final do bem ou da utilização do serviço prestado” (Águia, 2007, p. 124). Desta forma, o autor classifica o referido imposto como plurifásico.

Com o intuito de compreender melhor a contribuição da criação do

referido imposto faz-se necessário elencar suas principais características e para tanto utilizaremos os ensinamentos de Canazaro, que aponta como características do IVA:

- é um imposto sobre o consumo geral de cunho indireto, pois comporta a transferência de seu ônus para o consumidor;
- é um imposto plurifásico, pois atinge todas as fases de circulação das mercadorias e dos serviços;
- é um imposto neutro, pois é não cumulativo em razão da adoção de um sistema de creditamento financeiro, baseado no método da subtração indireta – na apuração do IVA, os sujeitos passivos subtraem o imposto dedutível (das compras) frente ao imposto devido (pelas vendas); além disso o IVA, inobstante o número de operações, terá sua carga sempre suportada exclusivamente pelo consumidor;
- deve ser graduado em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, por meio da adoção de uma ou duas alíquotas diferentes (reduzidas) segundo o grau de necessidade/utilidade de bens e serviços submetidos à tributação (seletividade);
- pode incidir imediatamente a adoção de regimes especiais, a exemplo do aplicável às pequenas empresas e aos produtores agrícolas.” (Canazaro, 2015, p.35-36)

Assim, a criação do imposto sobre o valor agregado traria uma grande contribuição para a solução da problemática da aplicação do princípio em comento sobre tributação indireta considerando que este tributo tem como principais características a neutralidade, não-cumulatividade e essencialidade. Ademais, uma vez que se concentraria toda a tributação em um único tributo o que concentraria os esforços na análise de como aplicar apenas em um único tributo em vez de analisar a aplicação em vários tributos com características próprias. E por fim, a criação do IVA diminuiria a complexidade na arrecadação e fiscalização.

A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DO ALIMENTO COMO INSTRUMENTOS DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

Como dito anteriormente, logo no início da Constituição, em seu art. 3º, é insculpido o dever de o Estado “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. A ideia de redução das desigualdades sociais é repetida no art. 170, VII que dispõe que a ordem econômica é fundada em valores como a justiça social e possui como princípio a redução das desigualdades sociais.

Os dois dispositivos trazem a redução das desigualdades sociais como diretriz a ser seguida pelo Estado guardando relação com o ideário de justiça fiscal, uma vez que a tributação pode ser utilizada como instrumento de redução das desigualdades sociais. Neste seguimento, Correia (2010) afirma que a utilização do tributo com o fim de reduzir as desigualdades sociais é oriundo da própria função social que é inerente ao tributo e acrescenta que deve ser um fim perseguido já que deve prevalecer o interesse social e a construção do comum.

O tributo tem a função social de contribuir para com a ponderação das desigualdades sociais, de forma que os contribuintes recebam o retorno do Estado, em termos de serviços. Na verdade, os contribuintes cooperam com o sacrifício de parte de seu patrimônio, na medida de sua capacidade contributiva, para que o interesse coletivo seja prestigiado, buscando-se a instauração de um clima de paz, segurança e prosperidade, do qual todos são beneficiados, mesmo aqueles que nada contribuíram, por serem “isentos”, “imunes” ou não deterem capacidade para tanto. Desta forma, o tributo tem o condão de fazer prevalecer o interesse social sobre o interesse particular. (Correia, 2010, p.113)

Sustenta, ainda, a doutrina que não só o tributo tem o condão de reduzir as disparidades de distribuição como o Estado tem o dever de intervir no mercado econômico para promover esta maior equidade na distribuição

da renda, mas isso só é possível se a tributação for aplicada de forma racional. Assim, “por meio da racional tributação é que podem ser diminuídas as distâncias que separam a minoria de pessoas que detém grande concentração de riqueza individual, e a maioria dos que não têm praticamente nenhuma riqueza particular” (Correia, 2010, p.113).

Na mesma linha de raciocínio, Silva (2010) afirma que somente com a aplicação do princípio da capacidade contributiva é possível a utilização da tributação com o intuito de promover a redução das desigualdades sociais, declarando que “se aplicado como parâmetro para majoração e instituição dos tributos, sempre que isto se fizer possível, é um grande instrumento contra a desigualdade social que, uma carga tributária mal dividida pode vir a gerar” (Silva, 2010, p.116).

Baptista mesmo apontando críticas à eficácia e à avaliação da capacidade contributiva não refuta a ideia de que o princípio da capacidade contributiva é instrumento indispensável para a concretização da justiça fiscal, ao contrário, vai além, afirmando que além de justiça fiscal é possível alcançar a justiça social através do princípio da capacidade contributiva. Segundo Baptista (2007, p. 130) “tributando cada um na medida de suas possibilidades o princípio respeita a igualdade tão sonhada e perseguida. O valor arrecadado justamente retorna à sociedade sob a forma de investimentos para aqueles que são mais necessitados”. Destacando os investimentos na educação, cultura e informação.

Ressalte-se, que tais investimentos são capazes de melhorar a vida das pessoas possibilitando igualdade de condições. Para tanto, além da arrecadação adequada respeitando a capacidade contributiva é necessário à alocação correta dos recursos arrecadados, promovendo a inclusão social. Neste sentido:

Com uma arrecadação na medida ideal e uma política sincera, esse valor poderia voltar a sociedade sob a forma de investimento na educação, cultura e informação das pessoas e melhorar a vida delas redistribuindo e alocando devidamente os bens disponíveis na sociedade.

A alocação correta dos bens de produção e de consumo daria aos indivíduos componentes de nossa sociedade subsídios necessários para que haja uma igualdade de condições materiais (bens de produção de consumo) e imateriais (acesso a cultura, educação e lazer). (Baptista, 2007, p. 131)

Acerca da distribuição dos bens na sociedade, Iatrola (2005) anuncia que esta distribuição dos bens na sociedade é denominada de princípio da diferença, tendo três pressupostos. O primeiro pressuposto é a distribuição no âmbito dos bens de forma a trazer um benefício maior para os mais desfavorecidos. O segundo pressuposto é a possibilidade de todos os indivíduos ocuparem posições e funções na sociedade. E por fim, o terceiro pressuposto é que os indivíduos tenham igualdade de oportunidades com condições mínimas de existência.

Como visto anteriormente no caso dos tributos indiretos sobre o alimento, em razão da garantia da proteção existencial, o princípio da capacidade contributiva será realizado através de desoneração total desta tributação. Com isto além de proteger o mínimo existencial estará se promovendo a redução das desigualdades sociais, conforme a lição de Araújo:

Os efeitos de políticas tributárias, tanto desonerações de alimentos quanto de insumos, são discutidos por autores como (Santos e Ferreira Filho 2007) que analisa, através de simulações baseadas em um modelo de equilíbrio geral inter-regional calibrado para o ano de 2001, o efeito de dois tipos de políticas tributárias relativas a impostos indiretos: a redução dos tributos sobre alimentos; e a desoneração dos principais insumos utilizados na agropecuária. As simulações apresentam resultados semelhantes, sendo a política de redução da alíquota sobre alimentos aquela com implicações mais intensas. O resultado obtido é uma expansão da atividade econômica nas regiões mais pobres (Norte e Nordeste) e uma retração nas mais ricas, enquanto que em termos de bem-estar da população todas as regiões são beneficiadas (as mais pobres mais intensamente). (Araujo, 2005, p. 20)

Deste modo, a aplicação de fato do princípio constitucional da capacidade contributiva num primeiro momento concretizaria da justiça fiscal, implicando numa igualdade econômica, porém, posteriormente, concretizaria a justiça social permitindo igualdade de oportunidades e inclusão social.

Acrescente-se que, conforme visto anteriormente o termo solidariedade marca a supremacia do coletivo em face do individualismo, buscando sempre o bem comum da sociedade, e traz como principal consequência a redução das desigualdades sociais. Ademais, o princípio da capacidade contributiva, conforme já exposto anteriormente, é instrumento concretizador da igualdade material, almejando a realização da justiça social.

Retomando o conceito de justiça fiscal temos que esta nada mais é do que a distribuição dos ônus tributário de forma adequada entre os indivíduos, e associando-se este ao conceito do princípio da capacidade contributiva, já apresentado, podemos concluir que ambos são imprescindíveis para a realização da justiça social.

Assim, a justiça tributária está intimamente ligada com a justiça social, considerando que com a concretização da justiça fiscal permitiria a concretização da justiça social, pois a justiça fiscal determina a distribuição do ônus tributário de forma adequada entre os indivíduos da sociedade, acarretando na redistribuição da renda e conseqüentemente a redução das desigualdades sociais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente obra buscou analisar a justiça fiscal no contexto da Constituição Federal de 1988 e das tensões produzidas pelo avanço do ideário neoliberal, demonstrando que a tributação ultrapassa a mera função arrecadatória e assume papel essencial na concretização da justiça social, da igualdade material e da dignidade da pessoa humana. Ao longo da pesquisa, verificou-se que a justiça fiscal deve ser compreendida como a distribuição equitativa da carga tributária entre os indivíduos da sociedade, observando-se a capacidade contributiva de cada contribuinte, a preservação do mínimo existencial e os limites impostos pela vedação ao confisco.

Inicialmente, constatou-se que a justiça fiscal constitui verdadeira manifestação da justiça social no âmbito tributário. A tributação, nesse contexto, não pode ser estruturada apenas a partir de critérios econômicos voltados ao aumento da arrecadação estatal, devendo observar princípios constitucionais que garantam equilíbrio, proporcionalidade e proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes. Assim, a justiça fiscal apresenta-se como instrumento indispensável para a redução das desigualdades sociais, para a redistribuição de renda e para a construção de uma sociedade mais solidária e igualitária, em conformidade com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previstos no art. 3º da Constituição Federal.

A pesquisa também demonstrou que a compreensão da justiça fiscal sofre influência direta dos diferentes modelos de Estado. Enquanto o Estado Liberal defendia uma tributação mínima, neutra e desvinculada da promoção da igualdade material, o Estado Social e, posteriormente, o Estado Democrático de Direito passaram a reconhecer a tributação como importante mecanismo de intervenção estatal destinado à promoção do bem-estar coletivo e à redução das desigualdades econômicas e sociais. Por outro lado, verificou-se que o *neoliberalismo*, ao defender a diminuição da intervenção estatal e o fortalecimento da lógica de mercado, enfraquece o caráter redistributivo da tributação e intensifica o individualismo, criando obstáculos à efetivação da justiça fiscal e da solidariedade social.

No âmbito constitucional, observou-se que a Constituição Federal de 1988 incorporou diversos dispositivos e princípios compatíveis com o ideário da justiça fiscal, dentre os quais se destacam os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade, da legalidade tributária, da vedação ao confisco e da proteção ao mínimo existencial. Tais

princípios demonstram que o sistema tributário brasileiro não foi concebido apenas para garantir receitas ao Estado, mas também para promover justiça distributiva e assegurar que a carga tributária seja suportada conforme as condições econômicas de cada indivíduo. Dessa forma, a Constituição estabelece verdadeiro compromisso com a construção de um sistema tributário mais justo, equilibrado e socialmente responsável.

Dentre todos os princípios analisados, destacou-se o princípio constitucional da capacidade contributiva como principal instrumento de concretização da justiça fiscal. A pesquisa evidenciou que a capacidade contributiva funciona como parâmetro de distribuição do ônus tributário, exigindo que apenas aqueles que efetivamente possuem riqueza disponível sejam compelidos a contribuir para o financiamento das atividades estatais. Nesse sentido, verificou-se que o princípio da capacidade contributiva encontra fundamento direto na igualdade material e na dignidade da pessoa humana, funcionando também como mecanismo de proteção do mínimo existencial e de limitação do poder de tributar.

A análise da doutrina de Klaus Tipke reforçou a centralidade do princípio da capacidade contributiva para a construção de um Direito Tributário materialmente justo. Demonstrou-se que, segundo o referido autor, o Estado de Direito exige a elaboração de leis tributárias orientadas por critérios de justiça adequados à matéria tributária, sendo a capacidade contributiva o princípio mais adequado para orientar a repartição da carga tributária. Verificou-se, ainda, que a tributação somente será legítima quando respeitar a dignidade humana, preservar o mínimo existencial e impedir a tributação confiscatória, sob pena de violação aos fundamentos do próprio Estado Democrático de Direito.

Outro ponto relevante enfrentado na pesquisa diz respeito às dificuldades de aplicação do princípio da capacidade contributiva na tributação indireta incidente sobre o consumo, especialmente sobre os gêneros alimentícios integrantes da cesta básica. Em razão da dificuldade de aferição da capacidade econômica do consumidor final nos tributos indiretos, constatou-se a necessidade de utilização de mecanismos como a seletividade, a progressividade e a desoneração tributária dos bens essenciais. Nesse cenário, a seletividade em função da essencialidade mostrou-se importante instrumento de concretização da justiça fiscal, permitindo a incidência de menor carga tributária sobre produtos indispensáveis à subsistência humana.

A pesquisa demonstrou, ainda, que os alimentos integrantes da cesta básica constituem elementos essenciais do mínimo existencial, razão pela qual a incidência excessiva de tributação indireta sobre tais produtos compromete diretamente a dignidade humana das camadas mais vulneráveis da população. Assim, verificou-se que a desoneração tributária dos produtos essenciais não representa privilégio fiscal, mas verdadeira exigência constitucional decorrente da proteção do mínimo existencial, da capacidade contributiva e da justiça social. A tributação sobre bens indispensáveis à sobrevivência humana agrava a regressividade do sistema tributário brasileiro e contribui para o aprofundamento das desigualdades sociais.

Também se constatou que a elevada concentração da carga tributária brasileira sobre o consumo produz efeitos regressivos, fazendo com que os indivíduos economicamente mais vulneráveis suportem, proporcionalmente, carga tributária mais elevada do que aqueles que possuem maior capacidade econômica. Tal realidade revela importante distanciamento entre o sistema tributário brasileiro e os ideais constitucionais de justiça fiscal e igualdade material, demonstrando a necessidade de reformas estruturais que fortaleçam a tributação sobre renda e patrimônio e reduzam a incidência tributária sobre o consumo de bens essenciais.

Dessa forma, conclui-se que a efetivação da justiça fiscal depende da construção de um sistema tributário pautado pela solidariedade social, pela igualdade material e pela observância efetiva do princípio da capacidade contributiva. A tributação deve ser utilizada como instrumento de promoção da cidadania, inclusão social e desenvolvimento humano, permitindo que o Estado concretize os direitos fundamentais e promova a redução das desigualdades sociais e regionais. Mais do que mecanismo de arrecadação, o tributo deve servir como instrumento de transformação social e de fortalecimento do pacto democrático estabelecido pela Constituição Federal de 1988.

Por fim, conclui-se que a justiça fiscal representa condição indispensável para a concretização do próprio Estado Democrático de Direito. Não há verdadeira democracia em uma sociedade marcada pela profunda desigualdade econômica e pela distribuição injusta do ônus tributário. Assim, a observância da capacidade contributiva, a proteção do mínimo existencial, a limitação do poder de tributar e a utilização da tributação como instrumento de redução das desigualdades sociais constituem exigências constitucionais indispensáveis para a construção de uma sociedade livre, justa, solidária e comprometida com a dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS

ÁGUIA, José Maurício Pereira. **Imposto sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática.** In IVA para o Brasil Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Redação Científica** – elaboração de TCC passo a passo. São Paulo: Factash Editora, 2007.

ARAUJO, Ewerton Felipe de Melo. **Impacto da desoneração da cesta básica e do aumento do Programa Bolsa Família sobre a utilidade da classe baixa e nível de focalização do PBF que iguala os efeitos das duas políticas.** 50 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, Recife, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AZEVEDO, Naiara Silveira. **O Princípio da Capacidade Contributiva e seus mecanismos para efetividade da Justiça Fiscal.** 102 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário FIEO, Osasco, 2013.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Justiça distributiva e aplicação do direito.** Porto Alegre: Fabris, 1998.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva.** 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.

BRASIL. **Cesta básica.** Disponível em: <https://www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica.pdf>. Acesso em: 20 mar de 2017.

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

_____. **Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.html. Acesso em: 20 nov. 2015.

_____. **Lei nº 185, de 14 de janeiro de 1936.** Institue as comissões de salário mínimo. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1930-1939/lei-185-14-janeiro-1936-398024-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 20 abr. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 399, de 30 de abril de 1938.** Aprova o regulamento para execução da Lei n. 185, de 14 de janeiro de 1936, que institui as Comissões de Salário Mínimo. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-399-30-abril-1938-348733-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 20 abr. 2017

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social.** São Paulo: Malheiros, 2001.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre direitos e deveres fundamentais.** Livraria do Advogado Editora, 2009.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CAMARGO, Juliana Wernek de. **O IPTU como instrumento de atuação urbanística.** Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. **Normas tributárias indutoras no federalismo fiscal.** 223 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, jul./dez. 2015. Disponível em: <http://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201703/22152509-revista-pge-76-integra.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2017.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- CORREIA, Emanuelle Araújo. **A efetividade dos incentivos fiscais ambientais por meio de políticas públicas para a redução das desigualdades regionais**. 135 f. Dissertação (Mestrado em direito) - Universidade de Marília, Marília, 2010.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 165 f. Dissertação (Programa de Pós-graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.
- DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- GALLI, Marcella. Isenção de impostos sobre alimentos de primeira necessidade. **Revista Aporia**. Campos Gerais, 4 ed., p. 38-45, jul./dez., 2015. Disponível em: <http://www.cescage.edu.br/aporia>. Acesso em: 20 abr. 2017.
- GIOTTI, Daniel. **Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária**. In: FUX, L.; QUEIROZ, L. C. S. de; ABRAHAM, M. (Org.). Tributação e justiça fiscal. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 131-158.
- GREGÓRIO, Argos. **A capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- GONÇALVES, Sérgio Luiz Agostinho. **A incidência tributária indireta sobre os gêneros alimentícios da cesta básica e suas implicações na administração dos recursos familiares – Viçosa/MG**. 73 f. Tese (Programa de Pós-graduação em Economia) - Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2006.
- IATAROLA, Ana Cristina Silva. **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário**. 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

KUNDE, B. M.; PEDROSO, M.; SWAROWSKI, V. C.. **O princípio da solidariedade e constitucionalização do direito privado: uma análise conceitual e usa inter-relação**. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 6., 2014. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2014. Disponível em: <http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidssp/article/download/11671/1500>. Acesso em: 02 de jan. 2017.

LEAL, Mônia Clarissa Hennig. **Manual de metodologia da pesquisa para o direito**. 1ª reimpressão. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2009.

LEÃO, Celina Gontijo. **ITR e IPTU: o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada**. 144 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Sociedade) - Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MALHEIROS, Carolina Rocha. **A progressividade no impostos (os princípios da igualdade e da capacidade contributiva) (perfil constitucional)**. 206 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

MANEIRA, Eduardo. **O princípio da não surpresa do contribuinte**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARCON, Giancarla Coelho Naccarati. **Considerações sobre o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro**. 146 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2015.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Capacidade Contributiva, in Caderno de Pesquisas Tributárias**, vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. 188 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

MORSCH, Natália de Azevedo. **Justiça fiscal e neutralidade fiscal: a questão do ICMS nas operações interestaduais.** 181 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O Princípio do não confisco no direito tributário.** 202 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PERES, Eliane Lamarca Simões. **Justiça fiscal e progressividade.** 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limitação à tributação no estado democrático de direito.** 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

PNUD/RDH. **Relatório de desenvolvimento humano 2016 – desenvolvimento humano para todas as pessoas.** N. York, PNUD/ONU, 2016. Disponível em: http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2016_report_spanish_web.pdf. Acesso em: 25 de mar. 2017

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

REIS, Jorge Renato dos; BAGATINI, Julia. **O direito fundamental da solidariedade à luz da constitucionalização do direito privado.** [Editorial]. Revista Jurídica Cesumar - Mestrado, v. 14, n. 2, p. 369-385, jul./dez., 2014. Disponível em: <http://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/download/2779/2428>. Acesso em: 02 de fev. 2017.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade.** Curitiba: Juruá, 2015.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre a capacidade contributiva e praticabilidade.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, H. T.; SCHMIDT, M.. **O princípio da solidariedade em tempos de neoliberalismo: uma análise a partir da tributação brasileira.** In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 8., 2016. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2016. Disponível em: <http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/15809/3708>. Acesso em: 02 de jan. 2017.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de Direito** (Dignidade, igualdade e progressividade na tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SANTOS, Everson Vieira dos. **Carga tributária indireta sobre o custo do cesto básico na Região Metropolitana de Porto Alegre.** 154 f. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2011.

SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do ilícito.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SILVA, Bárbara Raquel de Azevedo da. **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com a (des)igualdade social.** 121 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2010.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolsan de. **Ciência política e Teoria Geral do Estado.** 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça distributiva: social, política e fiscal, in Revista de Direito Tributário nº 70.** São Paulo: Malheiros, S.d., p. 27-39.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Espécies tributárias e o mínimo existencial: contributo para o desenvolvimento de um estado fiscal sustentável.** Curitiba: Juruá, 2013.

VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. **Efetivação da justiça tributária: a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF.** 369 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2012.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SOBRE O AUTOR

Lívio Augusto de Carvalho Santos

É doutorando em Direito pela Universidade de Marília (UNIMAR) e mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC). Especialista em Direito Empresarial e em Ciências Criminais, atua como Coordenador Pedagógico da Escola Judiciária do Tribunal de Justiça do Piauí (EJUD/TJPI), além de coordenador e professor do curso de Direito, docente em cursos de pós-graduação e preparatórios para OAB e concursos públicos. Possui experiência acadêmica e profissional nas áreas de Direito Tributário, Processo Civil, Direito Constitucional, Metodologia Científica, Metodologias Ativas de Ensino-Aprendizagem e Inovações Tecnológicas aplicadas à educação e ao sistema de justiça. É autor e organizador de livros e artigos científicos, parecerista de periódicos jurídicos e avaliador do CONPEDI. Desenvolve pesquisas voltadas à justiça fiscal, capacidade contributiva, tributação e redução das desigualdades sociais, com atuação também em projetos de extensão, formação de magistrados e inovação no ensino jurídico.

ÍNDICE REMISSIVO

A

ambiguidade 12, 13, 20, 33
arrecadação 9, 16, 37, 39, 42, 44
atividades estatais 9, 43

B

bem-estar 31, 40, 42

C

caráter pessoal 13, 14, 15, 16, 17, 18
carga tributária 9, 10, 13, 19, 23, 28, 33, 35, 39, 42, 43, 44
cesta básica 10, 11, 30, 31, 34, 35, 36, 43, 44, 45, 47
cidadão 24, 25, 27, 28, 29, 33, 34
constitucionais 9, 13, 20, 26, 30, 34, 42, 44
constitucional 9, 14, 15, 16, 18, 20, 21, 29, 34, 35, 40, 42, 43, 44, 46, 48, 49, 50
contribuinte 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 34, 42, 48, 51

D

desigualdades sociais 9, 10, 11, 20, 23, 38, 39, 40, 41, 42, 44, 52
dignidade 9, 10, 11, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 34, 42, 43, 44, 46
direitos fundamentais 9, 42, 44, 47

E

econômica 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 22, 23, 25, 27, 34, 36, 38, 40, 43, 44

F

financiamento 9, 10, 43

fiscal 9, 10, 11, 12, 16, 18, 22, 23, 24, 25, 27, 34, 35, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 46, 47, 48, 49, 50, 52

fiscalização 37

I

imposto 11, 12, 15, 16, 17, 23, 36, 37

impostos 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 22, 23, 26, 27, 33, 34, 35, 36, 40, 42, 47, 48

inclusão 9, 39, 40, 44

instrumento 9, 10, 11, 23, 24, 28, 29, 38, 39, 40, 42, 43, 44, 46, 48

instrumentos 9, 18

intributável 27

J

jurídicos 20, 52

justiça fiscal 9, 10, 11, 16, 18, 22, 23, 24, 27, 34, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 47, 48, 52

justiça social 9, 18, 38, 39, 40, 41, 42, 44

L

legislativa 35

M

mecanismos 9, 10, 11, 16, 18, 43, 45

P

patrimônio 14, 18, 22, 25, 26, 27, 30, 38, 44

pessoa humana 9, 11, 25, 26, 28, 29, 42, 43, 44, 49

poder público 28, 36

política 35, 36, 39, 40, 50

políticas 10, 11, 28, 40, 45, 47

princípio 9, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 28, 29, 30, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 44, 45, 48, 50

proteção 9, 10, 11, 20, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 33, 34, 40, 42, 43, 44

R

racional 39

renda 9, 10, 12, 14, 20, 22, 24, 25, 27, 28, 30, 34, 35, 36, 39, 41, 42, 44

riqueza 10, 12, 13, 14, 18, 19, 25, 26, 27, 28, 29, 34, 39, 43

riquezas 9, 12, 18

S

seletividade 9, 11, 16, 23, 33, 34, 37, 42, 43, 48, 49

serviços 6, 36, 37, 38

sistema 6
sistema tributário 9, 10, 11, 15, 25, 28, 36, 43, 44
soberania 12
sociedade 9, 39, 40, 41, 42, 44
solidariedade social 9, 42, 44, 45
sustento 31

T

tributação 9, 10, 11, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 24, 25, 27, 28, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 42, 43, 44, 46, 48, 49, 50, 52
tributar 18, 25, 28, 43, 44
tributária 9, 10, 11, 13, 14, 16, 19, 22, 23, 25, 28, 33, 34, 35, 39, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 49, 50, 51
tributárias 21, 22, 34, 40, 43, 46, 50
tributário 9, 10, 11, 12, 13, 15, 17, 21, 22, 25, 26, 28, 30, 35, 36, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 51
tributários 9, 13, 15, 47
tributável 17, 20, 23, 25
tributo 12, 17, 22, 37, 38, 44, 49
tributos 9, 14, 17, 21, 22, 24, 26, 28, 33, 34, 36, 37, 39, 40, 43, 46



TRIBUTOS	
ICMS	R\$...
PIS	R\$...
COFINS	R\$...
IPI	R\$...
ISS	R\$...


AYA EDITORA
2026