



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ISABELLE JAÍNE GONÇALVES LÍRIO**

**A PROBLEMÁTICA DA REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA EM  
FACE DAS INJUSTIÇAS FISCAIS OCASIONADAS PELO VIGENTE SISTEMA  
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**FORTALEZA**

**2018**

ISABELLE JAÍNE GONÇALVES LÍRIO

A PROBLEMÁTICA DA REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA EM FACE  
DAS INJUSTIÇAS FISCAIS OCASIONADAS PELO VIGENTE SISTEMA  
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Tributação do Consumo no Direito Tributário Brasileiro.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

L1p

Lírio, Isabelle Jaíne Gonçalves.

A problemática da regressividade da tributação indireta em face das injustiças fiscais ocasionadas pelo vigente sistema constitucional tributário brasileiro / Isabelle Jaíne Gonçalves Lírio. – 2018.

73 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2018.

Orientação: Prof. Dr. Carlos Cesar Sousa Cintra.

1. Justiça. 2. Constituição. 3. Regressividade fiscal. 4. Desenvolvimento humano. I. Título.

CDD 340

---

ISABELLE JAÍNE GONÇALVES LÍRIO

A PROBLEMÁTICA DA REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA EM FACE  
DAS INJUSTIÇAS FISCAIS OCASIONADAS PELO VIGENTE SISTEMA  
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Tributação do Consumo no Direito Tributário Brasileiro.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Carlos Cesar Sousa Cintra (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dra. Raquel Coelho de Freitas  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo  
Universidade de Marília (UNIMAR)

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pelas orações atendidas.

A minha família, em especial a minha mãe, Benedita Joana D'Arc Gonçalves Vidal, minha heroína, uma guerreira incansável, que sempre me inspirou como exemplo de professora.

Ao meu pai, Timóteo Lírio Gomes, por sempre acreditar em mim.

Ao meu padrasto, Paulo Henrique Vidal, pelo apoio e afeto.

Aos meus irmãos, Leonardo Jader Gonçalves Lírio e Júlia Clara Albuquerque Gomes, por todo apoio e carinho.

Ao professor Dr. Carlos César Sousa Cintra, pela orientação, apoio e confiança.

Aos professores que estão compondo a banca examinadora, Dra. Raquel Coelho de Freitas e Dr. Valter Moura do Carmo, pela atenção e dedicação na avaliação do trabalho.

Ao Programa de Pós-Graduação em Direito (*Stricto Sensu*) da Universidade Federal do Ceará.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pela bolsa de estudos de Mestrado.

A todos os professores que compõem o programa de pós-graduação.

Muito obrigada!

“Quem busca a justiça e o amor, encontra vida, justiça e honra.” (Provérbios 21:21).

## RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo analisar a problemática do efeito regressivo da tributação do consumo em face do vigente sistema constitucional brasileiro. Sendo considerada elevada, essa tributação, que possui natureza de cobrança regressiva, onera de forma mais severa os pobres e menos favorecidos economicamente, o que ocasiona uma série de problemas, como a regressividade fiscal e concentração de renda, acabando por aumentar as desigualdades econômicas e sociais. As injustiças fiscais ocasionadas pelos desequilíbrios do sistema tributário prejudicam o desenvolvimento humano e diminuem a eficácia de políticas públicas. Com efeito, a Constituição brasileira foi o paradigma principiológico utilizado para construir os fundamentos teóricos necessários para uma esboçada crítica ao sistema tributário nacional. O caminho utilizado para a elaboração da dissertação foi composto de uma análise da tributação para o consumo no direito brasileiro, onde foi estudado o contexto social e o enquadramento científico da pesquisa através de uma literatura bibliográfica e qualitativa. O combate aos excessos cometidos pelo Estado por via da arrecadação tributária indireta deve ser realizado por meio da reestruturação do sistema fiscal, que reduza a cobrança dos tributos inseridos nos produtos, evitando a famigerada regressividade da tributação brasileira. A justiça fiscal foi estudada em face da aplicação dos princípios decorrentes dos direitos fundamentais constitucionalmente previstos, utilizando eixos teóricos, como Amartya Sen, para que, a partir de uma perspectiva do desenvolvimento humano, em que o ser humano deve ser capaz de escolher os recursos necessários para se desenvolver e alcançar a posição que deseja na sociedade de forma livre. A justiça tributária deva ser alcançada.

**Palavras-chave:** Justiça. Constituição. Regressividade fiscal. Desenvolvimento humano.

## **ABSTRACT**

The present dissertation aims to analyze the problem of the regressive effect of consumption taxation in the face of the current Brazilian constitutional system. Being considered high, this taxation, which has the nature of regressive collection, more severely burden the poor and economically disadvantaged, which causes a series of problems, such as fiscal regressivity and income concentration, eventually increasing economic and social inequalities. social policies. The fiscal injustices caused by the imbalances of the tax system hinder human development and diminish the effectiveness of public policies. In effect, the Brazilian Constitution was the principiological paradigm used to build the theoretical foundations necessary for a critical analysis of the national tax system. The path used to prepare the dissertation was composed of an analysis of taxation for consumption in Brazilian law, where the social context and the scientific framework of the research were studied through a bibliographical and qualitative literature. The fight against excesses committed by the State through indirect tax collection must be accomplished through the restructuring of the tax system, which reduces the collection of taxes inserted in products, avoiding the notorious regressivity of Brazilian taxation. Tax justice has been studied in the face of the application of the principles derived from fundamental rights constitutionally foreseen, using theoretical axes such as Amartya Sen, so that, from a human development perspective, in which the human being must be able to choose the resources necessary to develop and achieve the position you want in society in a free way. Tax justice must be achieved.

**Keywords:** Justice. Constitution. Tax regression. Human development.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Estimativa para a Renda Média Domiciliar para os estratos do Critério Brasil 2015 .....	64
Tabela 2 – Custo da cesta básica, segundo os produtos – Fortaleza – 2011-2016..	65
Tabela 3 – Incidência mensal, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015..	66
Tabela 4 – Progressivas anuais, a partir do exercício 2017, ano-calendário de 2016 .....	66

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABEP	Associação Brasileira de Empresas de Pesquisa
ACSP	Associação Comercial de São Paulo
CF/88	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIEESE	Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
FAO	Organização das Nações Unidas para a Alimentação e Agricultura
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
INESC	Instituto de Estudos Socioeconômicos
IPECE	Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PNAD	Pesquisa de Nacional por Amostra de Domicílio
PNB	Produto Nacional Bruto
SUS	Sistema Único de Saúde

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A JUSTIÇA FISCAL CONSAGRADA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1</b>	<b>Sistema constitucional brasileiro.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2</b>	<b>Sistema tributário constitucional brasileiro.....</b>	<b>16</b>
<b>3</b>	<b>TEORIAS DA JUSTIÇA DE HANS KELSEN, JOHN RAWLS E AMARTYA SEN.....</b>	<b>18</b>
<b>3.1</b>	<b>Hans Kelsen e o problema da justiça.....</b>	<b>18</b>
<b>3.2</b>	<b>John Rawls e a justiça como equidade.....</b>	<b>22</b>
<b>3.3</b>	<b>Amartya Sen e o desenvolvimento como liberdade.....</b>	<b>28</b>
<b>4</b>	<b>O QUE É JUSTIÇA FISCAL?.....</b>	<b>30</b>
<b>4.1</b>	<b>Pobreza e injustiça fiscal.....</b>	<b>34</b>
<b>4.2</b>	<b>Generalidades.....</b>	<b>37</b>
<b>5</b>	<b>REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E SEUS REFLEXOS SOBRE O DESENVOLVIMENTO HUMANO.....</b>	<b>39</b>
<b>5.1</b>	<b>O que é consumo?.....</b>	<b>39</b>
<b>5.2</b>	<b>O consumo de bens e serviços essenciais e a injustiça no sistema tributário brasileiro.....</b>	<b>41</b>
<b>5.3</b>	<b>O que é mínimo existencial?.....</b>	<b>44</b>
<b>5.4</b>	<b>Consumo de bens essenciais é o mínimo existencial?.....</b>	<b>45</b>
<b>5.5</b>	<b>Regressividade da tributação indireta.....</b>	<b>46</b>
<b>6</b>	<b>SELETIVIDADE SOBRE OS PRODUTOS PARA O DESENVOLVIMENTO HUMANO.....</b>	<b>56</b>
<b>6.1</b>	<b>O que é seletividade tributária?.....</b>	<b>56</b>
<b>6.2</b>	<b>Desenvolvimento humano e a aplicação do princípio da seletividade tributária.....</b>	<b>58</b>
<b>6.3</b>	<b>Promoção do bem-estar social por meio da aplicação da reformulação do sistema tributário nacional.....</b>	<b>61</b>
<b>7</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>68</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>70</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional é analisado, neste estudo, com base na Constituição como matriz principiológica desse sistema, criticando os principais problemas da estrutura normativa da arrecadação tributária, entre eles, a regressividade fiscal.

Este estudo tem como objetivo geral analisar a problemática do efeito regressivo da tributação do consumo em face do vigente sistema constitucional brasileiro. Os objetivos específicos desta pesquisa são: analisar o vigente sistema tributário brasileiro, propondo uma diminuição da tributação do consumo e aumento progressivo da arrecadação sobre a renda e o patrimônio; e investigar de forma breve os problemas sociais relacionados com a busca de uma justiça fiscal.

A metodologia utilizada para a elaboração da dissertação foi composta de uma análise da tributação para o consumo no direito brasileiro, onde foi estudado o contexto social e o enquadramento científico da pesquisa através de uma literatura bibliográfica e análise qualitativa do contexto social.

O segundo capítulo aborda brevemente a justiça fiscal consagrada na Constituição Federal de 1988, estudando o sistema constitucional e o subsistema constitucional tributário, bem como analisando o ordenamento jurídico pátrio para formular as hipóteses das possíveis soluções para a problemática da regressividade.

O terceiro capítulo mostra a análise das teorias da justiça de Hans Kelsen<sup>1</sup>, John Rawls<sup>2</sup> e Amartya Sen<sup>3</sup>. Kelsen<sup>4</sup> e a “Teoria Pura do Direito” oferecem uma compreensão da Constituição como matriz do ordenamento jurídico. Rawls<sup>5</sup> contribui com a hipótese de justiça como equidade. Neste ponto, questionam-se os pressupostos para que uma sociedade justa possa se desenvolver, contribuindo para o desenvolvimento de uma justiça social. Sen oferece a compreensão da ótica do desenvolvimento humano por meio da busca pela liberdade e proteção do ser humano.

---

<sup>1</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

<sup>2</sup> RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. 2. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

<sup>3</sup> SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

<sup>4</sup> KELSEN, *op. cit.*

<sup>5</sup> RAWLS, *op. cit.*

Esta dissertação possui como eixo teórico os estudos de Sen sobre o desenvolvimento humano, como crescimento das escolhas para que cada pessoa se desenvolva em sua integralidade e possa almejar a posição que deseja na sociedade. Pretende-se trabalhar o conceito de capital humano desenvolvido a partir das ideias de Sen<sup>6</sup>, por suas contribuições para o estudo da redução da pobreza e do desenvolvimento humano.

A justiça fiscal é abordada no quarto capítulo. Durante todo o texto dissertativo, contudo, são analisados os pressupostos para a construção de um sistema fiscal menos regressivo e mais justo.

O quarto capítulo versa sobre a temática da injustiça fiscal e seus reflexos sobre a sociedade contemporânea. A pobreza e a desigualdade econômica são os pontos de reflexão para se compreender como a tributação no consumo pode ocasionar um agravamento das injustiças sociais.

O quinto capítulo ingressa o desafio de analisar a regressividade da tributação e seus efeitos sobre o desenvolvimento humano<sup>7</sup>, sendo que, para desenvolver a problemática, será preciso analisar o “mínimo necessário” para promover o desenvolvimento humano, definindo-o como o essencial para que um ser humano possa sobreviver e desenvolver o capital humano.

A tributação do consumo brasileiro acarreta a indesejada regressividade, sendo considerada elevada. Isto porque os tributos em questão oneram de forma mais severa os pobres e menos favorecidos economicamente, acabando por aumentar as desigualdades econômicas e sociais.

A teoria do mínimo existencial é utilizada como fundamentação para desenvolvimento do tema justiça fiscal. Com efeito, parte-se desse pressuposto para a compreensão mínimo existencial, com o objetivo de alcançar um sistema tributário menos regressivo.

A justiça fiscal é estudada em face da aplicação dos princípios decorrentes dos direitos fundamentais do contribuinte, que estão descritos no texto constitucional e na legislação infraconstitucional.

---

<sup>6</sup> SEN, 2010.

<sup>7</sup> “O conceito de desenvolvimento humano nasceu definido como um processo de ampliação das escolhas das pessoas para que elas tenham capacidades e oportunidades para serem aquilo que desejam ser.” (PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (Brasil). Desenvolvimento Humano e IDH. **PNUD Brasil**, [2012?]. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0.html>>. Acesso em: 24 fev. 2018).

O sexto capítulo discorre sobre a aplicação da seletividade tributária aos bens e serviços voltados para o desenvolvimento humano (saúde, alimentação e educação). A seletividade tributária seria uma alternativa fiscal utilizada para a promoção do bem-estar social por meio da aplicação do princípio da seletividade.

## 2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A JUSTIÇA FISCAL CONSAGRADA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988 (CF/88)<sup>8</sup>, promulgada em 05 de novembro de 1988, marco da redemocratização, “é a Constituição Cidadã, na expressão de Ulysses Guimarães”<sup>9</sup>, possui formato de constituição dirigente, estabelecendo diretrizes para o funcionamento e estrutura do Estado e disciplina sistematicamente a estrutura do ordenamento jurídico.

O sistema constitucional brasileiro segue uma estrutura hierárquica, tal como propunha Hans Kelsen em sua teoria, sendo necessário estabelecer uma estrutura normativa, para que o ordenamento jurídico possua uma uniformidade e coerência. Já o sistema tributário nacional é um subsistema do sistema constitucional, que possui diversas ramificações. O direito tributário é ramo do direito público e se destina a limitar o poder de tributar dos governantes.

Vale salientar que o contexto do surgimento do Estado de Direito ocorreu em meio a revoltas populares sobre a cobrança arbitrária de tributos, em face da necessidade de impor limitações ao exercício do Estado, questionando-se a imprescindibilidade de uma justiça aplicada nas relações entre o Estado e o contribuinte.

Arnaldo Vasconcelos cita a Magna Carta Inglesa e Declaração de Direitos dos constituintes franceses para exemplificar o que se encontra afirmado acima:

Impuseram-no a nobreza e a plebe ao Príncipe João, passando a consubstanciar o artigo 12 da Magna Carta. Ao adotá-la no artigo 14 de sua Declaração de Direitos, os constituintes franceses atribuíram-lhe a dignidade de garantia inalienável e imprescritível, incluindo entre os dogmas do Estado Liberal.<sup>10</sup>

Para Hugo de Brito Machado, “o direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado”<sup>11</sup>. O Estado de Direito nasce conjuntamente com o surgimento das limitações ao poder

---

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 19 fev. 2018.

<sup>9</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 90.

<sup>10</sup> VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 34.

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015b.

de tributar. Sendo assim, o direito primordial da legislação tributária é a garantia, que os contribuintes têm contra os abusos cometidos pelo Estado.

A compreensão do direito tributário, como um mecanismo que proteja o cidadão contra os abusos cometidos pelos governantes no exercício de suas atividades, é um direito fundamental que garante a liberdade e a propriedade como direitos básicos do ser humano.

## 2.1 Sistema constitucional brasileiro

O Direito brasileiro evoluiu para uma ideia normativa de Constituição principiológica, em que as Constituições são os paradigmas existentes para a construção das mais diversas teorias. Paulo Bonavides, por exemplo, acrescenta que a “teoria dos princípios, depois de acalmados os debates acerca da normatividade que lhes é inerente, se converteu no coração das Constituições”<sup>12</sup>.

Para Bonavides<sup>13</sup>, o sistema constitucional pode ser conceituado. Nesse sentido, o doutrinador dá uma definição sobre a noção de sistema, que ajudará na compreensão do termo para a organização da estrutura do ordenamento jurídico:

A noção de sistema – convém sempre frisar – não representa nenhuma novidade. Desde os períodos clássicos da antiguidade foi familiar ao pensamento científico e filosófico. Sistema é palavra grega; originariamente significa reunião, conjunto como um todo. Esse sentido se ampliou porém de tal modo que por sistema veio a entender-se, a seguir, o conjunto organizado de partes, relacionadas entre si e postas em mútua dependência.<sup>14</sup>

Paulo de Barros Carvalho<sup>15</sup> coaduna com as conceituações de Bonavides, lecionando sobre a estrutura hierarquizada do sistema do direito brasileiro, ajudando na compreensão de um arcabouço organizado e uniforme, que se estrutura por uma obediência às normas superiores:

O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada,

<sup>12</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 30. ed. Malheiros: 2015, p. 287.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 109.

<sup>14</sup> BONAVIDES, *loc. cit.*

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 158.

material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia.<sup>16</sup>

A hierarquia das normas é fundamental para que o ordenamento jurídico alcance uma unicidade e completude, garantindo a segurança jurídica. Para Machado, a Constituição reflete o limite do Estado em face do seu poder de tributar:

Se a Constituição partilha o poder de tributar entre duas ou mais pessoas jurídicas de direito público interno, e assim refere-se aos tributos de uma, e aos da outra, ou das outras, com certeza estabelece a matéria de fato que o legislador de cada uma delas poderá utilizar para definir a hipótese de incidência do tributo de sua competência, isto é, o tributo que pode ser criado e cobrado por cada uma delas. A essa matéria de fato, constitucionalmente definida como limite da competência para a instituição do tributo, denominamos âmbito constitucional do tributo.<sup>17</sup>

É importante ressaltar que o ordenamento jurídico brasileiro possui uma enorme estrutura hierárquica composta de subsistemas, entre eles, o sistema tributário nacional que possui uma estrutura complexa, sendo composto pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional (CTN)<sup>18</sup> e por toda a legislação esparsa presente no ordenamento jurídico pátrio.

Outro ponto relevante que deve ser analisado é a natureza principiológica da Constituição, que é fonte de debates constantes na academia<sup>19</sup>. Humberto Ávila dá uma das melhores definições do conceito de princípio, ou seja, para o autor, “a definição de princípios como deveres de otimização aplicáveis em vários graus segundo as possibilidades normativas e fáticas”<sup>20</sup>. Sendo assim, o doutrinador acrescenta a conceituação de princípio:

Daí a definição de princípios como deveres de otimização aplicáveis em vários graus segundo as possibilidades normativas e fáticas: normativas, porque a aplicação dos princípios depende dos princípios e regras que a eles se contrapõem; fáticas, porque o conteúdo dos princípios como normas de conduta só pode ser determinado quando diante dos fatos. Com as regras acontece algo diverso.<sup>21</sup>

<sup>16</sup> CARVALHO, 2016, p. 158.

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Âmbito constitucional, hipótese de incidência e fato gerador do tributo. **Nomos**, Fortaleza, v. 26, p. 92, 2007.

<sup>18</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172/Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172/Compilado.htm)>. Acesso em: 19 fev. 2018.

<sup>19</sup> BONAVIDES, 2015, *passim*.

<sup>20</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 58.

<sup>21</sup> ÁVILA, *loc. cit.*

Isso significa que a Constituição deve obedecer aos princípios nela contidos, ou seja, valores nela imprimidos de forma implícita ou expressa, como a justiça, o bem-estar comum ou a liberdade<sup>22</sup>. Os princípios da organização do sistema tributário nacional são fundamentais para o ordenamento jurídico, pois segundo Diogo Nicolau Pítsica, eles são os pontos de partida que foram utilizados pelo legislador constituinte:

Estão postos no ordenamento jurídico pátrio de acordo com os pontos no ordenamento jurídico pátrio de acordo com os pontos de partida que o constituinte levou em consideração ao tutelar os direitos e as garantias do cidadão, assim como a organização do Estado.<sup>23</sup>

Para Denise Lucena Cavalcante, “Os princípios dispostos na Constituição Brasileira refletem as mudanças histórico-políticas do direito brasileiro, quando instaura em 1988 a democracia no Brasil”<sup>24</sup>. O legislador originário buscou fornecer fontes principiológicas, como paradigmas determinantes para a escoreita atuação do Estado.

## 2.2 Sistema tributário constitucional brasileiro

O sistema tributário nacional é composto por uma estrutura normativa, complementar e uniforme. A Constituição Federal está no topo da do ordenamento jurídico, seguindo a estrutura hierarquizada.

A Constituição divide o Capítulo I – “Do sistema Tributário Nacional”, em seções, são elas: Seção I – Dos Princípios Gerais (arts. 145 a 149-A); Seção II – Das limitações ao Poder de Tributar (arts. 150 a 154); Seção III – Dos Impostos da União (arts. 153 a 154); Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155); Seção V – Dos Impostos dos Municípios; Seção VI – Repartição de Receitas Tributárias.<sup>25</sup>

<sup>22</sup> BONAVIDES, 2015, p. 481.

<sup>23</sup> PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade tributaria reciproca**: aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p. 49.

<sup>24</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Diretrizes constitucionais do sistema tributário brasileiro. **Nomos**, Fortaleza, v. 29, n. 2, p. 31, 2009.

<sup>25</sup> “O Capítulo I, do Título VI, da Constituição Brasileira – CB/88 – trata da Tributação e do Orçamento, em 19 (dezenove) artigos e mais de 100 (cem) incisos e alíneas, apresentando o Sistema Tributário Nacional. Tantos dispositivos constitucionais podem ser justificados se considerar que a Constituição Brasileira foi promulgada em 1988, ou seja, mais de vinte anos depois do Código Tributário Nacional - CTN, que foi promulgado pela Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966.” (*Ibid.*, p. 30).

Segundo Pítsica, “cumpre anotar que o Sistema Tributário Nacional não é do tipo irracional, pois resulta de um planejamento, de coordenação harmônica”<sup>26</sup>. Desta forma, a divisão estabelecida pela Constituição demonstra como a Lei Maior é programática, estabelecendo uma estrutura regida para atuação estatal, o que torna a atuação do legislador e da atividade administrativa plenamente vinculada.

O Título VI – “Da Tributação e do Orçamento”, do Capítulo I – “Do Sistema Tributário Nacional” (arts. 145 a 169, CF/88)<sup>27</sup>, veicula as normas jurídicas responsáveis por dar embasamento ao sistema tributário. Contudo a interpretação do direito tributário não está restrita somente a esses artigos constitucionais, tendo em vista que a Lei Maior é fonte hermenêutica para todo o sistema tributário nacional vigente.

No mesmo sentido, Ávila leciona especificamente sobre a sistematização do direito tributário constitucional e sua importância para a “construção das limitações constitucionais ao poder de tributar”<sup>28</sup>:

Uma nova concepção do sistema tributário interno (produto da conexão interna e material entre as normas constitucionais) tem um grande significado para a descrição do Sistema Tributário Brasileiro e, especialmente, para a construção das limitações constitucionais ao poder de tributar. O problema relativo às limitações materiais ao poder de tributar é primariamente um problema que diz respeito aos princípios e bens constitucionais materiais, que — como será demonstrado —, além de estarem em relação recíproca, ainda mantêm vinculação com os princípios formais e postulados aplicativos.<sup>29</sup>

Concorda-se com a conceituação do doutrinador supracitado, tendo em vista que o sistema tributário nacional pressupõe um arcabouço de princípios, que estabelecem restrições à atuação estatal na instituição e cobrança de tributos.

A Constituição determina os conceitos e a estrutura do subsistema tributário nacional, que em sua complexidade possui, além de um CTN, uma legislação esparsa que compõem outros subsistemas. Contudo, nessa dissertação, é trabalhado somente o sistema tributário nacional de forma específica para analisar a problemática da regressividade tributária sobre o consumo de subsistência.

---

<sup>26</sup> PÍTSICA, 2009, p. 47.

<sup>27</sup> BRASIL, 1988, *online*.

<sup>28</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 80.

<sup>29</sup> ÁVILA, *loc. cit.*

### 3 TEORIAS DA JUSTIÇA DE HANS KELSEN, JOHN RAWLS E AMARTYA SEN

As teorias da justiça representam um alicerce epistemológico e metodológico para a construção da Ciência do Direito, tendo em vista que a fundamentação do direito está além da legislação jurídica escrita. Nesse contexto a filosofia assume importância na conceituação e problematização das teorias jurídicas.

O direito tributário tem se tornado aberto para uma filosofia do direito tributário, buscando soluções para problemas que antes só eram estudados pela filosofia jurídica. Entretanto a multidisciplinariedade pode trazer grandes benefícios para o estudo do direito tributário.

#### 3.1 Hans Kelsen e o problema da justiça

A construção conceitual da justiça é um desafio para a maioria dos juristas, consoante Miguel Reale “nenhum problema da Ética ou da Filosofia do Direito é tão difícil e complexo como o da justiça, muito embora esta, em última análise, seja sempre uma modalidade da ideia de igualdade”<sup>30</sup>.

Interessante ressaltar que a justiça é o fim do direito, um ideal a ser perseguido pelo direito. A humanidade busca concretizar o objetivo de uma sociedade justa e equânime, ou seja, uma sociedade que se distribuam direitos e garantam o acesso a uma vida digna<sup>31</sup>. Para Reale, a justiça representa:

A justiça é, ao mesmo tempo, uma ideia e um ideal, pois, se ela jamais se realizasse, manifestando-se concretamente como um dos momentos necessários e mais altos da vida humana, seria uma quimera não merecedora de nossa constante atenção.<sup>32</sup>

Dessa forma, concorda-se com a ideia acima, tendo em vista que a percepção de justiça se manifesta por meio de valores humanos transmitidos através da história. Hans Kelsen, também, perseguiu a mesmo objetivo. Para Kelsen, “a justiça é, portanto, a qualidade de uma conduta humana específica, de uma conduta

<sup>30</sup> “Múltiplas são as razões determinantes desse fato, tal como se vai percebendo à medida que se toma conhecimento das numerosas teorias que têm visado determinar-lhe a natureza, tentando fixar-lhe o conceito.” (REALE, Miguel. **Filosofia e teoria política**: ensaios. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 55).

<sup>31</sup> VASCONCELOS, 2006, *passim*.

<sup>32</sup> REALE, *op. cit.*, p. 55.

que consiste no tratamento dado a outros homens”<sup>33</sup>. Com efeito, o jurista adverte que os princípios da justiça possuem uma característica subjetiva, ou seja, são avaliados de acordo com a conduta individualizada de cada agente.

A justiça possui tanto uma natureza intrínseca e extrínseca, sendo assim, decorrendo da motivação de fatores internos e externos a justiça pode alcançar muitos níveis de conhecimento. Kelsen acrescenta que a justiça é uma qualidade da conduta humana:

A justiça é, portanto, a qualidade de uma conduta humana específica, de uma conduta que consiste no tratamento dado a outros homens. O juízo segundo o qual uma tal conduta é justa ou injusta representa uma apreciação, uma valoração da conduta.<sup>34</sup>

É importante ressaltar que a problemática construída para a dissertação possui pressupostos delimitados na legislação posta, por isso, o trabalho científico de Kelsen é importante para o tema proposto na pesquisa.

A origem do conhecimento é importante para a construção de novas teorias científicas. Para que uma teoria científica tenha uma vocação, Ivanilde Apoluceno de Oliveira explica que “a epistemologia reflete criticamente sobre problemas referentes às ciências”<sup>35</sup>, e acrescenta:

Assim, a epistemologia reflete criticamente sobre problemas referentes às ciências, em termos de sua cientificidade e fundamentos teóricos, perpassando pelo debate do processo do conhecimento humano e da produção histórica dos saberes.<sup>36</sup>

Dessa forma, a ciência do Direito possui uma epistemologia ou uma teoria do conhecimento carregada de pressupostos éticos e morais. Veja-se como Kelsen descreve o problema da justiça no trecho abaixo:

A justiça é uma qualidade ou atributo que pode ser afirmado de diferente objetos. Em primeiro lugar, de um indivíduo. Diz-se que um indivíduo, especialmente um legislador ou um juiz, é justo ou injusto. Neste sentido, a justiça é representada como uma virtude dos indivíduos. Como todas as virtudes, também a virtude da justiça é uma qualidade moral; e, nessa medida, a justiça pertence ao domínio da moral.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins, 1998, p. 3.

<sup>34</sup> KELSEN, *loc. cit.*

<sup>35</sup> OLIVEIRA, Ivanilde Apoluceno de. **Epistemologia e educação**: bases conceituais e racionalidades científicas e históricas. Petrópolis: Vozes, 2016, p. 21.

<sup>36</sup> OLIVEIRA, *loc. cit.*

<sup>37</sup> KELSEN, *op. cit.*, p. 3.

Nesse trecho, é possível observar que em um determinado momento a justiça será analisada por terceiros, sendo a conduta humana um plano concreto em que a justiça será estudada.

A conduta, que é um fato da ordem do ser existente no tempo e no espaço, é tal como – segundo a norma de justiça – dever ser, isto é, que a conduta é valiosa, tem um valor de justiça positivo, ou que a conduta não é como – segundo a norma de justiça – deveria ser, porque é o contrário do que deveria ser, isto é, que a conduta é desvaliosa, tem um valor de justiça negativo.<sup>38</sup>

Kelsen, em sua obra “Teoria Pura do Direito”, defende uma pureza metodológica e um objetivismo científico, sendo que o objetivo de Kelsen é dar rigor científico ao estudo do direito. Assim, o jurista estaria preso à norma posta:

Em sua busca por uma descrição científica do Direito, Kelsen realiza um método pelo qual o cientista do Direito preocupa-se exclusivamente com a norma posta, ou seja, para ele, os fatos e valores que interferem na produção da norma devem ser estranhos à construção da ciência do Direito.<sup>39</sup>

O positivismo jurídico kelseniano enfatiza o rigor metodológico e descreve a prática jurídica como uma fórmula em que as situações fáticas poderiam ser encaixadas dentro de uma moldura jurídica, sendo assim o papel do jurista seria a de um mero fotógrafo que encaixa os casos concretos dentro de um porta-retratos, dispondo apenas de um ato de vontade, que Kelsen descreve como um ato político:

Na afirmação jurídica evidente de que o objeto da ciência jurídica é o direito, está contida a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, a conduta humana em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas.<sup>40</sup>

Segundo Kelsen<sup>41</sup>, a ciência do Direito decorreria de um verdadeiro ato construído por via de um corte metodológico ou de uma estrita definição de seu

<sup>38</sup> KELSEN, 1998, p. 4-5.

<sup>39</sup> LÍRIO, Isabelle Jaíne Gonçalves. Algumas notas sobre as relações entre epistemologia jurídica e ciência do direito. In: SALOMÃO, David Santos; LÍRIO, Isabelle Jaíne Gonçalves; CORDEIRO, Windsor Malaquias (Orgs.). **Ciência do Direito: estudos de epistemologia jurídica**. Fortaleza: DIN.CE, 2016, p. 142.

<sup>40</sup> KELSEN, *op. cit.*, p. 79.

<sup>41</sup> “A ciência jurídica tem por missão conhecer – de forma, por assim dizer – o direito e descrevê-lo com base no seu conhecimento. Os órgãos jurídicos têm – como autoridade – antes de tudo por missão produzir o direito para que ele então possa ser conhecido e descrito pela ciência jurídica.” (*Ibid.*, p. 81).

objeto.<sup>42</sup> Para Vasconcelos, existe um direito implícito e um direito expresso, acrescentando o doutrinador que “direito implícito é aquele que está por trás do direito expresso, sustentando-o, quer no sentido de fundamentá-lo, quer no sentido de projetar a abrangência de suas normas”<sup>43</sup>.

Vasconcelos<sup>44</sup> é um crítico da teoria de Kelsen, por pressupor que a “Teoria Pura do Direito” seja reducionista. A produção acadêmica do jurista, entretanto, vai muito além da “Teoria pura do direito”; veja-se:

Na afirmação jurídica evidente de que o objeto da ciência jurídica é o direito, está contida a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, a conduta humana em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas.<sup>45</sup>

Em parte, é possível concordar com as críticas realizadas em face da rigidez do método proposto por Kelsen. O autor, contudo, explora proposições de caráter filosófico, sociológico e econômico<sup>46</sup>, tanto na teoria como em muitas de suas outras obras. Uma das fórmulas citadas por Kelsen é a *suum cuique*. O autor leciona que existe uma necessidade de formular conceitos de justiça, mas este não seria o objetivo da ciência do direito:

A fórmula de justiça mais frequentemente usada é a conhecida *suum cuique*, a norma segundo a qual a cada um se deve dar o que é seu, isto é, o que lhe é devido, aquilo a que ele tem uma pretensão (título) ou um direito.<sup>47</sup>

Kelsen assinala que existem vários pontos de vista sobre o problema da justiça, ou seja, se

[...] reconhecemos que há muitos ideais de justiça diferentes uns dos outros e contraditórios entre si, nenhum dos quais exclui a possibilidade de um outro, então apenas nos será lícito conferir uma validade relativa aos valores de justiça construídos destes ideais.<sup>48</sup>

<sup>42</sup> “Sendo assim, o ordenamento jurídico seria somente aquele posto pelo Estado, como uma ordem coativa, estabelecendo uma imputação contra um ato social considerado indesejável pela sociedade.” (LÍRIO, 2016, p. 143).

<sup>43</sup> VASCONCELOS, 2006, p. 179.

<sup>44</sup> VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria pura do direito**: repasse crítico de seus principais fundamentos. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Ed, 2010, *passim*.

<sup>45</sup> KELSEN, 2003, p. 79.

<sup>46</sup> VASCONCELOS, 2010, *op. cit.*, p. 7.

<sup>47</sup> KELSEN, 1998, p. 18.

<sup>48</sup> *Ibid.*, p. 17-18.

Sendo assim o jurista Austro-húngaro desenha sua teoria da justiça e colabora para uma compreensão científico-filosófica do problema da justiça.

A proposta de justiça presente no sistema tributário brasileiro é fortalecida por meio do princípio da segurança jurídica e do princípio da legalidade estrita. Desta feita, tem-se em vista a rigidez do método proposto por Kelsen em face e da busca por uma segurança em estabelecer os limites da estrutura legal e burocrática de um país.

### 3.2 John Rawls e a justiça como equidade

John Rawls é um dos teóricos mais precisos ao discorrer sobre teoria da justiça, tendo dedicado muitos anos de sua vida a produção de sua mais importante obra acadêmica, o clássico livro “Uma teoria da Justiça”, que busca desenvolver uma ideia de justiça como equidade.

Rawls<sup>49</sup> é um teórico contratualista, mas ao contrário dos clássicos contratualistas (Hobbes, Locke e Rousseau), ele trabalha com a ideia de liberdade e desigualdade, buscando uma construção teórica de uma justiça social. Para Rawls, “A justiça de um esquema social depende essencialmente de como se atribuem direitos e deveres fundamentais e das oportunidades econômicas e condições sociais que existem nos vários setores da sociedade”<sup>50</sup>.

Para Rawls, “a justiça é a primeira virtude das instituições sociais, como a verdade o é dos sistemas de pensamento”<sup>51</sup>. A construção de uma “Teoria da Justiça” busca apresentar pressupostos teóricos para problemas de desigualdade social e econômica por meio da construção da sua teoria. O autor afirma que uma lei injusta jamais deve existir e acrescenta:

---

<sup>49</sup> “Para Rawls e para toda a tradição de pensamento político que se afasta do postulado marxista de sociedade inerentemente conflituosa, os indivíduos se submeteriam à vida em sociedade com a finalidade de ajuda mútua, porque seus projetos de vida jamais poderiam ser plenamente realizados se vivessem em estado de isolamento. Principalmente no seio das sociedades democráticas, em que não se concebe a sujeição política de uma pessoa a outra, consolida-se a cultura de cooperação, que determina serem imorais e contrárias à coesão social situações em que um ou alguns indivíduos se sacrificam para que outros tenham melhoradas suas condições de vida. Sendo o sistema de cooperação a forma ideal de estruturação da comunidade, entende Rawls que as concepções individuais e divergentes de planos de vida devem, necessariamente, harmonizar-se em um nível básico, identificado exatamente com o consenso sobre a estruturação das instituições sociais.” (CASTILHO, Ricardo. **Justiça social e distributiva**: desafios para concretizar direitos sociais. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 87).

<sup>50</sup> RAWLS, 2000, p. 8.

<sup>51</sup> *Ibid.*, p. 3.

Embora elegante e econômica, uma teoria deve ser rejeitada ou revisada se não é verdadeira; da mesma forma leis e instruções, por mais eficientes e bem organizadas que sejam, devem ser reformadas ou abolidas se são injustas.<sup>52</sup>

Para Rawls, o objetivo perseguido é o problema da injustiça social, e que a justiça é a fonte da cooperação social, devendo estar presente em toda a estrutura da sociedade:

Nosso tópico, todavia, é o da justiça social. Para nós o objeto primário da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou exatamente, a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social.<sup>53</sup>

A teoria rawlseniana desenvolve uma percepção de direitos fundamentais, partindo de uma utopia, ou seja, de um plano em abstrato em que “a justiça de um esquema social depende essencialmente de como se atribuem direitos e deveres fundamentais e das oportunidades econômicas e condições sociais que existem nos vários setores da sociedade”<sup>54</sup>.

Rawls<sup>55</sup> desenvolve a hipótese do véu de ignorância relacionada com o processo de noção de justiça em que se analisa a possibilidade de aferir a posição original em que cada membro da sociedade pudesse se colocar em posição de igualdade em relação aos outros membros, sendo assim poderia se imaginar em um ponto de partida, em que suas características pessoais e bens patrimoniais não estivessem em jogo na hora de definir o futuro de cada pessoa, veja-se como o autor desenvolve seu raciocínio:

Na justiça como equidade a posição original de igualdade corresponde ao estado de natureza na teoria tradicional do contrato social. Essa posição original não é, obviamente, concebida como uma situação histórica real, muito menos como uma condição primitiva da cultura. É entendida como uma situação puramente hipotética caracterizada de modo a conduzir a uma certa concepção de justiça. Entre as características essenciais dessa situação está o fato de que ninguém conhece seu lugar na sociedade, a posição de sua classe ou status social e ninguém conhece sua distribuição de dotes e habilidades naturais, sua inteligência, força, e coisas semelhantes.<sup>56</sup>

Dessa forma, Rawls trabalha com um paradigma de uma possibilidade hipotética para analisar as desigualdades e injustiças sociais presentes na

---

<sup>52</sup> RAWLS, 2000, p. 3.

<sup>53</sup> *Ibid.*, p. 8.

<sup>54</sup> RAWLS, 2000, *loc. cit.*

<sup>55</sup> *Ibid.*, p. 142-146.

<sup>56</sup> *Ibid.*, p. 13.

sociedade, com as ideias de liberdade e desigualdade, apresentando um conceito de “justiça” como de equidade.<sup>57</sup> Os reflexos da contribuição da teoria rawlseniana para o direito tributário podem ser analisados por meio do princípio da isonomia, sendo um grande desafio traçar paralelos entre o direito tributário e a teoria do véu da ignorância.

Supondo que seja realmente possível desenvolver e aplicar a hipótese do véu da ignorância na realidade já posta, e que, logo ao nascer, os indivíduos sejam subtraídos de seus talentos e propriedades, como em uma situação hipotética, pode-se imaginar vários cenários diferentes para aplicar a teoria.

No mesmo sentido, Ricardo Castilho explica que a ideia do véu da ignorância busca desenvolver uma percepção diferente em que os seres humanos mantidos sob a posição original não estaria sendo influenciado por preferências ou laços de amizade; veja-se:

Este ponto deve ser bem aclarado. Ao afirmar que os particulares presentes na Posição Original buscam apenas a realização de seus interesses, Rawls não quer dizer que eles ajam tentando a consagração de suas aspirações egoísticas. Mantidos sob completa ignorância acerca de suas qualidades pessoais, os indivíduos, na Posição Original, buscam exclusivamente suprir seus interesses individuais, em consideração apenas de sua condição de homens. Assim, a ideia afirmada pelo filósofo é a de que o véu da ignorância obsta que os indivíduos considerem, em sua decisão, laços de amizade ou de afeto familiar.<sup>58</sup>

É preciso, contudo, ser prático, e por isso se buscou desenvolver uma ideia, pressupondo a existência de um país em que coexistam quatro religiões diferentes, sendo elas: cristã, judaica, islâmica e budista. Essas religiões, entretanto, não coexistem de maneira pacífica, e em detrimento de uma preferência nacional pela religião cristã, os cristãos têm acesso a mais oportunidades na estrutura da sociedade.

A situação hipotética acima gera uma injustiça social. Sendo assim, para que o princípio de justiça com equidade estivesse sendo aplicado, seria necessário que as religiões não interferissem no acesso a direitos fundamentais, principalmente, no que diz respeito ao acesso a bens básicos para o desenvolvimento saudável de uma pessoa, quais sejam: saúde, educação e alimentação.

---

<sup>57</sup> “Uma vez que todos estão numa situação semelhante e ninguém pode designar princípios para favorecer sua condição particular, os princípios da justiça são o resultado de um consenso ou ajuste equitativo. [...] A essa maneira de considerar os princípios da justiça eu chamarei de justiça como equidade.” (RAWLS, John. **O liberalismo político**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 33).

<sup>58</sup> CASTILHO, 2009, p. 88.

Dessa forma, o direito poderia assumir essa responsabilidade de corrigir essas injustiças. Para Machado, o princípio da isonomia sofre de uma dificuldade prática, pois “é indubitável que o direito não pode fazer iguais todos os seres humanos” e acrescenta:

Estes são naturalmente desiguais, e como tal devem ser tratados pelo Direito. A grande dificuldade reside em saber quando o direito deve considerar as desigualdades para atribuir, em função destas, tratamento desigual, prestigiando-as, e quando deve o direito ignorar essas desigualdades, atribuindo tratamento igual.<sup>59</sup>

Interessante analisar o texto constitucional, em seu art. 151, inciso I:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.<sup>60</sup>

Nas limitações ao poder de tributar, o legislador trouxe para o texto constitucional uma necessidade de equilibrar a concessão de incentivos fiscais com a finalidade de promover desenvolvimento econômico, impedindo que a possibilidade acarrete injustas desigualdades. O princípio da igualdade em matéria tributária deve obedecer expressamente o dispositivo constitucional.<sup>61</sup>

Para Luciano Amaro<sup>62</sup>, tanto às normas expressas como as normas implícitas aplicadas aos casos concretos em conflito com o princípio da isonomia, quando necessário, deverá ser utilizado o sopesamento ou a aplicação da norma

---

<sup>59</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 57.

<sup>60</sup> BRASIL, 1988, *online*.

<sup>61</sup> “A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 89).

<sup>62</sup> “O problema – parece-nos – deve ser abordado em termos mais amplos: além de saber qual a desigualdade que faculta, é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de semelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se dá, no campo dos tributos, à vista do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade. Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica.” (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 160).

análoga, na ausência de outra norma, que discipline o caso concreto as situações correspondentes:

A questão da isonomia, em síntese, não se resolve apenas com a afirmação de que, dada a norma legal, como comando abstrato e hipotético, todas as situações concretas correspondentes à hipótese legal devem ser submetidas à lei, e as situações excepcionadas pela lei devem ser excluídas.<sup>63</sup>

As desigualdades estariam ligadas à concepção de justiça social, “este entendimento não pode ser reproduzido para o sistema de direitos fundamentais do Estado Democrático de Direito pátrio”<sup>64</sup>. A diferença é que a teoria rawlseniana parte de uma construção de uma responsabilidade individual para construir uma concepção de justiça coletiva, sendo assim a percepção do jurista buscaria a fórmula perfeita entre a proteção das liberdades individuais e a construção de uma sociedade justa por meio de conceitos de redistribuição de renda ou de oportunidades.

Na mesma linha de pensamento, Pítsica ressalta que

[...] em matéria tributária é o artigo 150, inciso II, da Constituição federal, quem estabelece a igualdade jurídico-tributária, seguindo direito fundamental expresso no art. 5º da CRFB/88 preconizando que – todos são iguais perante a lei”, sem distinção de qualquer natureza.<sup>65</sup>

Outro exemplo constitucional é o do art. 150, alínea “b”: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] b) templos de qualquer culto”<sup>66</sup>.

O artigo prevê a imunidade tributária para templos de qualquer culto, ou seja, garantindo que a imunidade não fará distinção entre qualquer religião, sendo assim não funciona como um mecanismo de distinção entre uma crença e outra,

<sup>63</sup> AMARO, 2014, p. 176.

<sup>64</sup> “O princípio da igualdade rawlsiniano corresponde ao mandamento básico de estruturação da sociedade que mandaria a atribuição indistinta a todos os cidadãos de um conjunto igual de liberdades fundamentais e de direitos sociais típicos de Justiça Social. Esse conjunto de bens materiais e imateriais possibilita a existência digna, condição para que cada qual exerça seus próprios planos de vida. Os bens mínimos de Justiça Social determinados pelo primeiro princípio de Rawls deveriam ser de monta tal que possibilitassem ao indivíduo o pleno exercício de suas potencialidades, livremente. Os cidadãos, assim, não ficariam sujeitos, em sua atividade privada de realização da felicidade subjetivo-individual, a qualquer restrição que não aquelas estabelecidas pela obediência aos ditames da Justiça Social e da Justiça Distributiva – especialmente os relacionados à consecução do princípio de dignidade da pessoa humana.” (CASTILHO, 2009, p. 106).

<sup>65</sup> PÍTSICA, 2009, p. 78.

<sup>66</sup> BRASIL, 1988, *online*.

mas garante que qualquer instituição religiosa não será cobrada impostos, estabelecendo um critério isonômico.

A teoria da justiça como equidade é, também, uma teoria da democracia, pois as normas jurídicas possuem um caráter técnico ou instrumental, sendo seu objetivo a adequação da conduta humana que deverá buscar a justiça como base legitimadora de sua estrutura, sendo interessante destacar que o Estado Democrático de Direito depende de processos legislativos, criando uma segurança jurídica para as instituições democráticas.

O Poder Constituinte ao elaborar a Constituição transmite a vontade do povo, segundo Bonavides “a teoria do poder constituinte é basicamente uma teoria da legitimidade do poder. Surge quando uma nova forma de poder, contida nos conceitos de soberania nacional e soberania popular”<sup>67</sup>. Sendo assim, a estrutura do sistema tributário surge dos elementos que compõem a estrutura do poder. O direito tributário para a teoria de rawlseniana precederia de legitimidade.<sup>68</sup>

Os elementos de legitimidade devem estar presentes em toda a estrutura da sociedade, segundo Vasconcelos, a legitimidade é uma instância de valor, sendo assim o direito precisaria ser revertido de axiologia, tendo em vista que a norma jurídica necessita ser justa e legítima.<sup>69</sup>

Para Carvalho, a justiça é uma concepção presente em todas as sociedades pós-modernas, sendo o princípio da capacidade contributiva é uma reflexo da busca pela justiça social na esfera tributária:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário.

---

<sup>67</sup> BONAVIDES, 2015, p. 146.

<sup>68</sup> “Mas, para isso, é preciso que os tributos realmente sejam exigidos de quem possui capacidade econômica, como preconiza o art. 145, § 1º, da CF/88, e, sobretudo, que sejam aplicados em programas que visem à redução das desigualdades, e não ao seu incremento. É necessário, por outras palavras, que os dois extremos da atividade financeira do Estado, o da receita e o da despesa, estejam comprometidos com a isonomia em seu sentido material. Deve-se cobrar de quem tem maiores aptidões para contribuir, e aplicar em favor dos que têm menores oportunidades de se desenvolver, dentro de estrutura de tributação organizada da forma que seria escolhida por pessoas em uma hipotética ‘situação original’, vestidas com um ‘véu de ignorância’, para mais uma vez fazer uso de expressões tipicamente rawlsianas. Do contrário, o Estado funcionará como uma máquina destinada a incrementar as desigualdades já verificadas na sociedade.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 212-213).

<sup>69</sup> VASCONCELOS, 2006, p. 247.

Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atenção aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.<sup>70</sup>

Dessa forma, a concepção de justiça está engendrada em toda estrutura do texto constitucional, legitimando-o por meio dos direitos fundamentais imprimidos no texto de forma escrita ou implícita.

### 3.3 Amartya Sen e o desenvolvimento como liberdade

Amartya Sen desenvolve o conceito de desenvolvimento como liberdade, ou seja, ao contrário de John Rawls, ele elabora uma fórmula diferente para o estudo do desenvolvimento humano. Para Sen, as liberdades humanas são imprescindíveis para que o ser humano desenvolva suas capacidades.<sup>71</sup>

Amartya Sen é um economista indiano, sendo um dos responsáveis pela elaboração do conceito de IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) “é uma medida resumida do progresso a longo prazo em três dimensões básicas do desenvolvimento humano: renda, educação e saúde”<sup>72</sup>. O autor busca dar

[...] enfoque nas liberdades humanas contrastando com visões mais restritas de desenvolvimento com crescimento do Produto Nacional Bruto (PNB), aumento das rendas pessoais, industrialização, avanço tecnológico ou modernização social.<sup>73</sup>

O conceito de capital humano requer uma compreensão das liberdades humanas, ou melhor, o ser humano é livre quando possui a liberdade de escolher as oportunidades que são apresentadas para ele.

Ao contrário do item anterior em que Rawls afirma que a justiça deve ser uma medida de equidade, Sen acentua que a liberdade humana é o caminho para o desenvolvimento econômico e social. Veja-se:

Oportunidades sociais são as disposições a sociedade estabelece nas áreas de educação, saúde etc., as quais influenciam a liberdade substantiva de um indivíduo viver melhor. Essas facilidades são importantes não só para a condução da vida privada (como por exemplo levar uma vida

<sup>70</sup> CARVALHO, 2016, p. 174.

<sup>71</sup> SEN, 2010, p. 16.

<sup>72</sup> PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (Brasil), [2012?], *online*.

<sup>73</sup> SEN, *op. cit.*, p. 16.

saudável, livrando-se de morbidez evitável e da morte prematura), mas também para uma participação mais efetiva em atividades econômicas e políticas.<sup>74</sup>

Pode-se compreender, mediante leitura do texto acima, que a facilidade de acesso a recursos sociais, como educação e saúde, pode possibilitar o desenvolvimento humano.

Para Sen, o desenvolvimento social poderá vir acompanhado de ações governamentais promovidas por via do Estado para que a população tenha acesso a recursos sociais propiciando seu desenvolvimento. Veja-se:

Analogicamente, a criação de oportunidades sociais de oportunidades sociais por meio de serviços como educação pública, serviços de saúde e desenvolvimento de uma imprensa livre e ativa pode contribuir para o desenvolvimento econômico e para uma redução significativa das taxas de mortalidade.<sup>75</sup>

Antecipando a compreensão de temas posteriores, pode-se destacar que a arrecadação tributária poderá ser utilizada para o desenvolvimento humano por meio de investimentos em educação, saúde e moradia. Veja-se:

O desenvolvimento requer que se removam as principais fontes de privação de liberdade: pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos.<sup>76</sup>

Dessa forma, ao evitar a negligência e a ausência de eficiência na prestação dos serviços públicos, aumentando a liberdade humana, tem-se a promoção do desenvolvimento humano.

---

<sup>74</sup> SEN, 2010, p. 59.

<sup>75</sup> *Ibid.*, p. 61.

<sup>76</sup> *Ibid.*, p. 16-17.

#### 4 O QUE É JUSTIÇA FISCAL?

No item anterior foram feitas algumas introduções sobre o que é justiça na visão de três grandes teóricos, sendo eles: Hans Kelsen, John Rawls e Amartya Sen; mas muitos outros autores iniciaram essa empreitada, e trouxeram contribuições espetaculares para a ciência do direito.

Neste estudo, optou-se por abordar a compreensão de desenvolvimento humano para a promoção da justiça fiscal. Neste item, busca-se compreender o que é justiça fiscal, apresentando conceitos e exemplos práticos.

Para Clovis Ernesto de Gouvêa, o conceito de justiça fiscal pode ser similar ao conceito de redistribuição de renda por meio da aplicação da arrecadação tributária aos serviços públicos e a aplicação do princípio da progressividade na base da arrecadação tributária:

Entendemos por justiça fiscal a distribuição eqüitativa da carga tributária, na justa medida imprescindível à prestação dos serviços públicos pelo estado de direito, respeitada a capacidade contributiva de cada um dos indivíduos componentes do universo econômico nacional.<sup>77</sup>

O Brasil é um país marcado por grandes injustiças sociais, desta feita, inobstante previstos tais artigos no texto constitucional, após três décadas da Constituição Federal de 1988, o Brasil continua um país com grandes números de pessoas vivendo abaixo da linha da pobreza, apesar dos avanços da participação do brasileiro na riqueza produzida em cooperação social.

Os questionamentos em torno dos problemas sociais, principalmente a destinação da arrecadação tributária e a ineficiência dos serviços públicos revoltam a população. A respeito desses problemas, acredita-se que os bens essenciais à assistência humana, como a saúde, a educação e a alimentação, deveriam ser objetos de desoneração fiscal ou possuírem imunidade tributária.

A problemática da injustiça fiscal no recolhimento e na destinação da arrecadação tributária está relacionada com os conflitos sociais históricos brasileiros. A regressividade da tributação sobre o consumo e a ineficiência dos serviços públicos, é alvo de constantes críticas sociais.

---

<sup>77</sup> GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. 132 f. Tese (doutorado em direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999, p. 81.

O recolhimento da carga tributária poderia ser utilizado para reduzir a pobreza mediante investimentos em setores básicos da sociedade. Seguindo o raciocínio, os bens essenciais à assistência humana, como saúde, educação e alimentação, deveriam ser objetos de desoneração fiscal ou possuírem imunidade tributária.

Os bens essenciais à assistência humana deveriam possuir imunidade tributária ou uma redução considerável da alíquota aplicada, acrescentado que a carga tributária deveria ser destinada a redução das desigualdades econômicas e sociais reduzindo a pobreza.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo, as desigualdades sociais podem ser reduzidas por meio de investimentos no setor público:

Um maior investimento em saúde e, principalmente, em educação, como já afirmado, parece ser, no caso do Brasil, um meio para incrementar a liberdade e a igualdade das pessoas, e, com isso, a efetividade do regime democrático, viabilizando a aproximação entre o ordenamento jurídico positivo, de um lado, e aquele conteúdo considerado mais justo pelos que têm por ele a conduta disciplinada, de outro. Para que esses investimentos aconteçam, é preciso, primeiro, que existam recursos. Isso é elementar. Mas não basta que existam recursos. É preciso que sejam aplicados nessas finalidades. E, neste ponto, uma ressalva importante deve ser feita. Deve-se afastar a ideia de que um aumento na arrecadação de tributos está, necessariamente, ligado a uma redução das desigualdades sociais.<sup>78</sup>

A ideia do autor acima coaduna com a concepção de Sen, sendo que o acesso da população a serviços de “educação básica e dos serviços de saúde”<sup>79</sup> poderá ser a maior fonte de ajuda para que os pobres possam desenvolver o capital humano e auferir uma expectativa maior de renda, proporcionando uma forma de acabar com a pobreza. Dessa forma, veja-se:

Esta última relação pode ser particularmente importante para a eliminação da pobreza de renda. Não ocorre apenas que, digamos, melhor educação básica e serviços de saúde elevem diretamente a qualidade de vida; esses dois fatores também aumentam o potencial de a pessoa auferir renda. Quanto mais inclusivo for o alcance da educação básica e dos serviços de saúde, maior será a probabilidade de que mesmo os potencialmente pobres tenham uma chance maior de superar a penúria.<sup>80</sup>

O recolhimento da carga tributária poderia ser utilizado para reduzir a pobreza mediante investimentos em setores básicos da sociedade, seguindo o raciocínio de Sen, os bens essenciais à assistência humana deveriam possuir

---

<sup>78</sup> MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 189.

<sup>79</sup> SEN, 2010, *passim*.

<sup>80</sup> *Ibid.*, *passim*.

imunidade tributária ou uma redução considerável da alíquota aplicada, acrescentado que a carga tributária deveria ser destinada a redução das desigualdades econômicas e sociais reduzindo a pobreza.

Importante analisar o princípio constitucional da capacidade contributiva e sua contribuição para a redução das injustiças sociais, segundo Amaro<sup>81</sup> medir diferentes capacidades é garantir a isonomia:

Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir. A questão da isonomia, em síntese, não se resolve apenas com a afirmação de que, dada a norma legal, como comando abstrato e hipotético, todas as situações concretas correspondentes à hipótese legal devem ser submetidas à lei, e as situações excepcionadas pela lei devem ser excluídas.<sup>82</sup>

Para Machado, o jurista deverá interpretar as normas tributárias de acordo com o princípio da capacidade contributiva, sendo que a hermenêutica utilizada para essa interpretação estará ligada ao princípio da isonomia:

Na interpretação de normas tributárias é de suma importância o princípio da capacidade contributiva constitui, pelo menos em ordenamentos jurídicos que, como o nosso, o consagram a nível constitucional uma verdadeira imposição axiológica. O intérprete está ligado a ela, sob pena de laborar contrariando a Constituição.<sup>83</sup>

Segundo Amaro “a capacidade econômica aproxima-se, ainda, de outros postulados, que, sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes: a personalização, a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade”<sup>84</sup>. Desta forma, não existe como negar que a capacidade contributiva será graduada de acordo com as características pessoais de cada contribuinte.

---

<sup>81</sup> “O postulado em exame avizinhase do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, devesse buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.” (AMARO, 2014, p. 164).

<sup>82</sup> *Ibid.*, p. 160.

<sup>83</sup> MACHADO, 2001, p. 85.

<sup>84</sup> “O princípio da personalização do imposto foi contemplado, como vimos, ao lado da capacidade econômica. A personalização, que também deve ser buscada pelo legislador “sempre que possível”, traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte. É óbvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta. A personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado.” (AMARO, *op. cit.*, p. 165).

Segundo Machado, “a interpretação de normas tributárias é de suma importância o princípio da capacidade contributiva constitui, pelo menos em ordenamentos jurídicos”<sup>85</sup>, por sua natureza axiológica é importante valorar os princípios decorrentes da aplicação da legislação tributária.

A necessidade de elaborar uma compreensão de justiça fiscal advêm de uma busca por princípios morais e balizadores da conduta ética na elaboração de leis tributárias e limitadoras de um Estado que extrapole de seu poder de tributar, protegendo o contribuinte de abusos.

Para Pítsica, “o princípio da capacidade contributiva origem no ideal de justiça distributiva, ou seja, cada indivíduo deve auxiliar no custeio das despesas da coletividade”<sup>86</sup>, esse objetivo deve ir além da redução das desigualdades individuais de renda, observando sobretudo o critério de redução da pobreza e da miséria, sendo comparado a efetivação dos direitos e garantias fundamentais.<sup>87</sup>

A justiça fiscal poderá ser conceituada de diversas formas. Pode-se, entretanto, concordar que a equação entre arrecadação e destinação dos recursos, além da aplicação da progressividade tributaria contribuem significativamente para a redução das injustiças fiscais.

O tema “justiça fiscal” será abordado novamente durante toda a dissertação para um estudo esboçado. É importante observar que a sociedade brasileira tem absorvido a ideia de personagem principal na fiscalização dos recursos arrecadados e destinados aos serviços públicos fornecidos para os

---

<sup>85</sup> MACHADO, 2001, p. 85.

<sup>86</sup> “O princípio da capacidade contributiva origem no ideal de justiça distributiva, ou seja, cada indivíduo deve auxiliar no custeio das despesas da coletividade, de acordo com a presunção de renda ou capital, recolhendo o tributo proporcionalmente aos cofres públicos, à medida que se manifeste uma participação em maior ou menor grau.” (PÍTSICA, 2009, p. 59).

<sup>87</sup> “Podemos constatar, por fim, que os direitos e garantias fundamentais abrangem diversas esferas (os doutrinadores costumam chamá-las de dimensões) de interesses essenciais ao gênero humano, destinando-se à tutela não só dos direitos individuais (para a proteção do homem contra as arbitrariedades estatais), como também dos direitos políticos (para a participação do indivíduo na ordem democrática), dos direitos sociais, culturais e econômicos (para a garantia da igualdade material), além dos direitos à fraternidade e à solidariedade (destinados à própria sobrevivência da espécie humana). Baseando-se nessas ponderações, podemos afirmar, em apertada síntese, que os direitos e garantias fundamentais são aqueles que, fundamentados no princípio da dignidade humana e diretamente relacionados com o Estado Democrático de Direito, dizem respeito às esferas de interesses essenciais ao gênero humano, destinando-se não só à tutela dos direitos individuais, como também dos direitos políticos, dos direitos sociais, culturais e econômicos, além dos direitos de fraternidade e de solidariedade. Com algumas pequenas diferenças entre os doutrinadores, costuma-se conceder aos direitos fundamentais as seguintes características: historicidade, universalidade, relatividade, cumulatividade, extrapatrimonialidade, irrenunciabilidade, intransmissibilidade, imprescritibilidade e indisponibilidade.” (DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 123).

cidadãos, sendo crescente a busca por uma tributação que desonere bens e serviços essenciais para o desenvolvimento humano, como os alimentos, a saúde e a educação.

#### 4.1 Pobreza e injustiça fiscal

Ainda sobre o tema injustiça fiscal abordado no item anterior, aborda-se o problema da pobreza e os impactos causados pela redução da renda, pois sem as condições mínimas de qualidade de vida tem-se uma significativa redução no desenvolvimento humano. Sen afirma que serão as oportunidades reais de vida:

A abordagem das capacidades se concentra na vida humana e não apenas em alguns objetos separados de conveniência, como rendas ou mercadorias que uma pessoa pode possuir, que muitas vezes são comparados, principalmente na análise econômica, como o principal critério do sucesso humano. Na verdade, a abordagem propõe um sério deslocamento desde a concentração nos meios de vida até as oportunidades reais de vida.<sup>88</sup>

Contudo, tem-se que pensar no impacto da redução da renda e seus efeitos na diminuição da liberdade e capacidade humana. Abaixo estão dados indicadores fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no âmbito da Pesquisa de Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD) que relacionam o salário-mínimo e a renda per capita de uma família:

No Brasil, o indicador que define essa condição, utilizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) é o salário-mínimo. Uma pessoa é considerada pobre quando sua renda per capita familiar for inferior a 1/2 salário-mínimo. Segundo dado da Pesquisa de Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD) em 2006, 11,42% da população vive em situação de extrema pobreza. Já a pobreza relativa expressa a relação entre as condições de vida de um indivíduo ou família quando comparadas as condições de vida da população a que este indivíduo pertence. A forma como se definem as condições de vida dos indivíduos é que irá determinar como é medida a pobreza relativa. O indicador mais utilizado atualmente é a comparação entre a renda do indivíduo e a renda per capita do país ou região a que ele pertence.<sup>89</sup>

Calixto Salomão Filho assinala que “Amartya Sen consegue demonstrar que o desenvolvimento de um país está essencialmente ligado às oportunidades que

---

<sup>88</sup> SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Donineli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

<sup>89</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. Desigualdade econômica e insuficiência regulatória. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio; SALOMÃO FILHO, Calixto; NUSDEO, Fábio (Orgs). **Poder econômico: direito, pobreza, violência, corrupção**. Barueri, SP: Manole, 2009. p. 49.

ele oferece à população de fazer escolhas e exercer sua cidadania”<sup>90</sup>. Seria possível fazer uma ligação entre a arrecadação da carga tributária e destinação dos recursos para serviços públicos, como saneamento básico, saúde e educação. Esses recursos precisam ser destinados à promoção da cidadania, eles precisam ser distribuídos com eficiência, sendo alocados de forma equânime.

Índices mensurados por parte da Organização das Nações Unidas para a Alimentação e Agricultura (FAO) mostram que os índices de desnutrição e pobreza têm diminuído na América Latina, em especial no Brasil, por causa de programas governamentais, como o “Fome Zero” e outros programas assistenciais. Veja-se:

Com efeito, durante os anos 2000, o Brasil apresentou uma taxa de crescimento anual média do Produto Interno Bruto (PIB) acima do crescimento médio da década anterior, observou-se a mesma situação no crescimento do PIB per capita (Banco Mundial, on-line). Essa melhoria nas condições econômicas do país foi acompanhada pela implementação de estratégias de amplo espectro na área de segurança alimentar e nutricional, entre as quais se destaca o Programa Fome Zero em 2003 e seu sucessor, Brasil Sem Miséria, em 2011. Ambas as políticas compartilham uma abordagem multisectorial como chave para a erradicação da fome, e coordenar a implementação de programas e investimentos de diferentes tipos que permitam intervir as quatro dimensões da segurança alimentar e nutricional: somente no caso da Miséria da Pobreza do Brasil, por exemplo, o trabalho de 22 ministérios deve ser incluído.<sup>91</sup>

O estudo da pobreza e da subnutrição é importante para uma análise do tema desenvolvimento humano, por isso, a nutrição contemporânea tem se preocupado de forma essencial com a abordagem desse tema, alertando sobre os riscos da subnutrição:

O maior risco da subnutrição está nos períodos críticos de crescimento e desenvolvimento: gestação, período de lactente e infância. O baixo peso ao nascer é uma das principais causas de morte infantil em todo o mundo. Muitos problemas de desenvolvimento são causados pela privação de

---

<sup>90</sup> SALOMÃO FILHO, 2009, p. 54.

<sup>91</sup> ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA ALIMENTACIÓN Y LA AGRICULTURA. **Panorama de la Inseguridad Alimentaria en América Latina y el Caribe:** la región alcanza las metas internacionales del hambre. [S. l.]: FAO, 2015, p. 38, tradução nossa. Disponível em: <<http://www.fao.org/3/a-i4636s.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2018. Citação original: “En efecto, Brasil presentó durante la década de los 2000 una tasa de crecimiento anual promedio del Producto Interno Bruto (PIB) superior al crecimiento promedio de la década anterior, misma situación se ha observado en el crecimiento del PIB per cápita (Banco Mundial, en línea). Este mejoramiento de las condiciones económicas del país se vio acompañado por la implementación de estrategias de amplio espectro en el ámbito de la seguridad alimentaria y nutricional, entre las cuales destaca el Programa Fome Zero en 2003 y su sucesor, Brasil Sem Miséria, en 2011. Ambas políticas comparten un enfoque multisectorial como clave para la erradicación del hambre, y coordinan la implementación de programas e inversiones de distinta índole que permitan intervenir en las cuatro dimensiones de la seguridad alimentaria y nutricional: sólo en el caso de Brasil Sem Miséria, por ejemplo, se incluye el trabajo de 22 ministerios”.

alimento durante períodos críticos de crescimento do cérebro. As pessoas idosas também correm grande risco.<sup>92</sup>

A subnutrição atingiria sobremaneira a liberdade humana e seu potencial desenvolvimento. Por isso, Sen continua conceituando a noção e pobreza, traçando diferenças terminológicas entre pobreza e o baixo nível de renda, sendo que:

A noção de pobreza como inadequação de capacidade da noção de pobreza como baixo nível de renda, essas duas perceptivas não podem deixar de estar vinculadas, uma vez que a renda é um meio importantíssimo de obter capacidades.<sup>93</sup>

Para Sen, o acesso da população a serviços de “educação básica e dos serviços de saúde”<sup>94</sup> poderá ser a maior fonte de ajuda para que os pobres possam desenvolver o capital humano e alcançar uma expectativa maior de renda, proporcionando uma forma de acabar com a pobreza.

Esta última relação pode ser particularmente importante para a eliminação da pobreza de renda. Não ocorre apenas que, digamos, melhor educação básica e serviços de saúde elevem diretamente a qualidade de vida; esses dois fatores também aumentam o potencial de a pessoa auferir renda. Quanto mais inclusivo for o alcance da educação básica e dos serviços de saúde, maior será a probabilidade de que mesmo os potencialmente pobres tenham uma chance maior de superar a penúria.<sup>95</sup>

Para Salomão Filho, “o conceito de pobreza absoluta demonstra a relação entre as condições de vida de um indivíduo ou família e as condições mínimas de vida necessárias para sua subsistência”<sup>96</sup>. Dessa forma, pode-se inferir que a qualidade de vida ou o bem-estar social são pressupostos necessários para avaliar o grau de desenvolvimento social para que uma família ou até mesmo uma pessoa possa ser considerada fora ou dentro dos conceitos de miséria ou pobreza.

Sen contribui de forma significativa para o estudo da pobreza, sendo um dos criadores do IDH. Segundo o autor:

É perigoso ver a pobreza segundo a perspectiva limitada da privação de renda e a partir daí justificar investimentos em educação, serviços de saúde e etc. Com o argumento de que são bons meios para atingir o fim da redução da pobreza de renda. Isso seria confundir os fins com os meios.<sup>97</sup>

---

<sup>92</sup> WARDLAW, Gordon M.; SMITH, Anne M. **Nutrição contemporânea**. Tradução de Laís Andrade e Maria Inês Corrêa Nascimento. 8. ed. Porto Alegre: McGraw-Hill, 2013, p. 524.

<sup>93</sup> SEN, 2010, p. 123-124.

<sup>94</sup> *Ibid.*, p. 24.

<sup>95</sup> SEN, 2010, *loc. cit.*

<sup>96</sup> SALOMÃO FILHO, 2009, p. 47.

<sup>97</sup> SEN, *op. cit.*, p. 126.

A compreensão de pobreza e injustiça fiscal trona-se importante para a lógica do desenvolvimento humano, que nos ensinamentos de Amartya Sen é um conjunto de liberdades para o desenvolvimento social e econômico do ser humano. Sendo assim, para se desenvolver são necessárias algumas condições básicas, como saúde e moradia dignas.

## 4.2 Generalidades

A compreensão de desigualdade econômica utilizada para a construção do conceito de desenvolvimento de consumo de subsistência será retirada de Sen<sup>98</sup> tendo em vista suas contribuições sobre os estudos da redução da pobreza.

Para Sen, a capacidade é um conjunto de liberdades:

A capacidade de uma pessoa consiste nas combinações alternativas de funcionamento cuja realização é factível para ela. Portanto, a capacidade é um tipo de liberdade: a liberdade substantiva de realizar combinações alternativas de funcionamento (ou, menos formalmente expresso, a liberdade para ter estilos de vida diversos). Por exemplo, uma pessoa que faz jejum pode ter a mesma realização de funcionamento quando a comer ou nutrir-se que uma pessoa destituída, forçada a passar fome extrema, mas a primeira pessoa possui um conjunto capacitário diferente da segunda (a primeira pode escolher comer bem e ser bem nutrida de um modo impossível para a segunda).<sup>99</sup>

Dessa forma, concorda-se que a renda não poderia ser o único argumento utilizado para se estudar a redução da pobreza, ou seja, a longevidade, a educação seriam, também, fundamentais para a construção de um bem-estar social, acrescentando que o recolhimento da carga tributária deveria ser utilizado para reduzir a pobreza mediante investimentos em setores básicos da sociedade como saúde e educação públicas e privadas.<sup>100</sup>

Segundo Sen, capital humano anda em conjunto com a capacidade de possuir renda. Veja-se a ideia abaixo:

---

<sup>98</sup> SEN, 2000, passim

<sup>99</sup> *Id.*, 2010, p. 95.

<sup>100</sup> “O conceito de pobreza absoluta demonstra a relação entre as condições de vida de um indivíduo ou família e as condições mínimas de vida necessárias para a sua subsistência. No Brasil, o indicador que define essa condição, utilizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) é o salário-mínimo. Uma pessoa é considerada pobre quando sua renda per capita familiar for inferior a 1/2 salário-mínimo. Segundo dado da Pesquisa de Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD) em 2006, 11,42% da população vive em situação definição de consumo de subsistência, definindo-o como o necessário para que um ser uma possa sobreviver e desenvolver o capital humano.” (SALOMÃO FILHO, 2009, p. 49).

As questões básicas de fundamentação obrigam-nos, por razões já expostas, a entender a pobreza e a privação que as pessoas realmente podem levar e das liberdades que elas realmente têm. A expansão das capacidades humanas enquadra-se diretamente nessas condições básicas. Acontece que o aumento das capacidades humanas também tende a andar junto com a expansão das produtividades e do poder de auferir renda.<sup>101</sup>

A liberdade humana poderá ser a veículo pelo que as capacidades se desenvolverão, pois o acesso aos recursos necessários para o desenvolvimento humana deveram estar disponíveis para o acesso da população.

---

<sup>101</sup> SEN, 2010, p. 126.

## 5 REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E SEUS REFLEXOS SOBRE O DESENVOLVIMENTO HUMANO

Nesse capítulo, pretende-se conceituar a regressividade da tributação e sua relação com o desenvolvimento humano. A regressividade da tributação tem sido tema de debate e profundas reflexões em meios acadêmicos. A problemática é fonte de estudos para tributaristas, economistas, sociólogos, que dividem opiniões acerca do tema.

### 5.1 O que é consumo?

A definição de consumo está relacionada a conceitos econômicos, como quantidade, escassez e troca. Uma das definições de consumo poderia ser alcançada como a quantidade de alguma coisa para adquirir um determinado bem ou serviço, ou seja, quando de um valor é necessário para realizar uma troca.

Outro conceito presente na economia que se coaduna com a relação de consumo é a de *trade-off* (perde-ganha), isso significa dizer que um determinado bem ou serviço é recebido em troca de uma determinada quantidade de um bem, sendo ele um valor monetário ou não.<sup>102</sup>

A ideia de consumo está associada com a satisfação das necessidades humanas, para isso, não necessariamente a satisfação de um objetivo do ser humano precisa ser algo voltado para que possua caráter de essencialidade.

O objetivo a ser realizado é satisfação de uma finalidade, algo que se pretende possuir ou alcançar.

Para Zygmunt Bauman, o consumo é:

Aparentemente, o consumo é algo banal, até mesmo trivial. É uma atividade que fazemos todos os dias, por vezes de maneira festiva, ao organizar um encontro com os amigos, comemorar um evento importante ou para nos recompensar por uma realização particularmente importante – mas a maioria das vezes é de modo prosaico, rotineiro, sem muito planejamento antecipado nem reconsiderações.<sup>103</sup>

<sup>102</sup> PINHEIRO, Pedro Elpidio Gadelha Magalhães. **Direito, desigualdade e tributação**: a intervenção do Estado no arranjo social de desigualdade crescente entre os indivíduos e os e os efeitos da tributação no cenário brasileiro. 2017. 130 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017, passim

<sup>103</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Vida para consumo**: a transformação das pessoas em mercadoria. Tradução de Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Zahar, 2007, p. 29.

Ainda sobre a ideia de *trade-off*, a relação de não significa um jogo de soma zero, ou seja, é possível realizar o comércio como um mecanismo de participação da sociedade na aquisição de bens e serviços que propiciem o desenvolvimento humano da população.<sup>104</sup>

Sendo assim, uma determinada quantidade é utilizada para adquirir um bem ou um serviço. Desta feita, ao se adquirir algo que possui um valor existiria uma troca, em que ambas as partes envolvidas seriam beneficiadas.

Bauman acrescenta que existe um “ótimo de venda” em que os consumidores buscam individualmente a satisfação pessoal por meio da compra em um mecanismo chamado por ele de “comodificação”. Veja-se:

O consumo é o principal mecanismo da “comodificação” dos consumidores – tarefa que foi, tal como muitas outras tarefas socialmente empreendidas e administradas pelo Estado, desregulamentada, privatizada e “terceirizada” para os consumidores e deixada sob o cuidado, a administração e a responsabilidade dos indivíduos, homens e mulheres. A força propulsora das atividades de consumo é a busca individual do preço ótimo de venda, a promoção a uma divisão mais elevada, a obtenção de postos mais altos e de uma posição mais elevada nesta ou naquela tabela de campeonato (felizmente, há uma profusão de tabelas por aí para se observar e escolher).<sup>105</sup>

Desta feita, falar sobre consumo possui um desafio ético, pois as relações interpessoais são importantes para conhecer o processo de compra e venda. O Estado é um personagem nesse jogo de interesses, pois ele desregula e administra intervindo nas relações de consumo.<sup>106</sup>

A motivação para a realização da aquisição de produtos está relacionada também com a ideia de realização pessoal, e não pode ser reduzida a compreensão de essencialidade na aquisição de bens. “É basicamente sua capacidade como consumidor, não como produtor, que define o status do cidadão”<sup>107</sup>.

---

<sup>104</sup> PINHEIRO, 2017.

<sup>105</sup> BAUMAN, 2007, p. 61.

<sup>106</sup> “A ‘redução de impostos para os ricos’ não é apenas uma receita para tornar os grandes e poderosos (mais felizes ou para pagar as dívidas assumidas por políticos no calor de batalhas eleitorais exorbitantemente caras. Também não basta explicar as políticas de redução de impostos pela inclinação congênita de políticos que costumam vir das camadas mais prósperas (como no caso que talvez seja o mais notório, e também mais divulgado, embora sem proveito, do favorecimento do vice-presidente dos Estados Unidos, Dick Cheney, à companhia Haliburton, a qual ele presidia e cuja gerência ele pode estar pretendendo reassumir ao término de seu mandato), ou pela corruptibilidade dos políticos que vêm das camadas inferiores, incapazes de resistir à tentação de transformar seu sucesso político, temporário por natureza, em ativos econômicos mais duradouros e confiáveis.” (*Ibid.*, p. 79).

<sup>107</sup> BAUMAN, 2007, *loc. cit.*

Identificar o que o consumidor deseja calcular o custo e disponibilizar tal produto e ainda lucrar com isso não é fácil.<sup>108</sup> Lucros são o bônus, prejuízos são o ônus. Essas são as características do mercado, ou seja, a oferta de mercadorias e o acesso a elas que determina a concorrência e a cooperação para se alcançar determinado objetivo ou possuir um bem pessoal.

## **5.2 O consumo de bens e serviços essenciais e a injustiça no sistema tributário brasileiro**

Sobre os bens e serviços essenciais à promoção da dignidade do ser humano, pode-se destacar a saúde, a educação, a alimentação e a moradia. Por isso, é necessário investigar a forma como os tributos incidem sobre esse conjunto de bens.

Em um contexto de desigualdade econômica presente na realidade brasileira e sobre os reflexos da arrecadação tributária sobre a capacidade econômica do contribuinte, caberia a seguinte pergunta: Existiriam mecanismos para reduzir a regressividade da tributação sobre o consumo?

Essa pergunta requer um estudo profundo do assunto, analisando os efeitos econômicos e sociais da tributação indireta sobre o consumo, pois poderá surtir os efeitos desejados para diminuir as injustiças do sistema fiscal.

A realidade social brasileira é bastante complexa e possui uma soma de fatores culturais, que propiciam uma política econômica e fiscal diferente de outros países de economia de mercado. O que nos leva a refletir sobre as possibilidades legais existentes no ordenamento jurídico-tributário para reduzir os efeitos negativos da regressividade tributária.

Um bom exemplo de medida de justiça fiscal é a Lei nº 12.839, de 09 de julho de 2013, resultado da conversão da Medida Provisória nº 609/2013 em lei, tem como objetivo primário a desoneração tributária incidente sobre produtos essenciais que compõe a cesta básica, inclusive o açúcar. Referida desoneração se faz por meio de redução das alíquotas de PIS/PASEP (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e COFINS

---

<sup>108</sup> GRUDEM, Wayne; ASMUS, Barry. **A pobreza das nações**: uma solução sustentável. Tradução de Lucas G. Freire. São Paulo: Vida Nova, 2016, p. 190.

(Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) em tais produtos para zero (0%).

A lei acima demonstra como o Estado poderá incentivar por meio de uma política de isenção fiscal a diminuição da falta de acesso a produtos essenciais ao desenvolvimento humano, como a alimentação, por exemplo.

O art. 1º da Lei nº 12.839/2013 enumera os produtos desonerados pelo governo federal:

Art. 1º. [...]

XIX - carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi:

a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;

b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;

c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00;

d) (VETADO);

XX - peixes e outros produtos classificados nos seguintes códigos da Tipi:

a) 03.02, exceto 0302.90.00;

b) 03.03 e 03.04;

c) (VETADO);

XXI - café classificado nos códigos 09.01 e 2101.1 da Tipi;

XXII - açúcar classificado nos códigos 1701.14.00 e 1701.99.00 da Tipi;

XXIII - óleo de soja classificado na posição 15.07 da Tipi e outros óleos vegetais classificados nas posições 15.08 a 15.14 da Tipi;

XXIV - manteiga classificada no código 0405.10.00 da Tipi;

XXV - margarina classificada no código 1517.10.00 da Tipi;

XXVI - sabões de toucador classificados no código 3401.11.90 Ex 01 da Tipi;

XXVII - produtos para higiene bucal ou dentária classificados na posição 33.06 da Tipi;

XXVIII - papel higiênico classificado no código 4818.10.00 da Tipi;<sup>109</sup>

A lei supracitada representa um importante avanço em termos de justiça de fiscal, pois concede a desoneração de produtos da cesta básica, sendo uma isenção concedida pelo governo federal, que contribui para a efetivação dos direitos fundamentais do contribuinte.

---

<sup>109</sup> BRASIL. Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica; altera as Leis nº 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 12.599, de 23 de março de 2012, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 9.074, de 7 de julho de 1995, e 9.427, de 26 de dezembro de 1996; revoga dispositivo da Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jul. 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/L12839.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/L12839.htm)>. Acesso em: 19 fev. 2018.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.<sup>110</sup>

A alíquota zero que desonera certos tributos por meio da redução das alíquotas, muito difere da isenção legal, que é um benefício fiscal, podendo ser estabelecida pelo Poder Executivo nas condições e nos limites estabelecidos em lei, em face de uma política econômica governamental (art. 4º, do DL 1.199/71).

Veja-se o art. 153, § 1º, da Constituição, que estabelece as hipóteses de alíquota zero:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.<sup>111</sup>

Já a isenção é uma permissão legal da dispensa de um tributo devido. Não é fator de não incidência tributária, pois a isenção se submete ao princípio da legalidade estrita, ou seja, só pode ser concedida por via de uma regra, sendo: lei ordinária, lei complementar, ou decreto legislativo do Congresso Nacional.

A CF/88, em seu art. 150, § 6º, elucida o tema:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.<sup>112</sup>

Desta forma, a Lei nº 12.839/2013 possui natureza de isenção fiscal, tendo em vista que atendeu aos requisitos previstos no art. 150, § 6º, da CF/88,

<sup>110</sup> BRASIL, 1966, *online*.

<sup>111</sup> *Id.*, 1988, *online*.

<sup>112</sup> *Ibid.*

estabelecendo benefício fiscal, contemplando com alíquota zero aos produtos da cesta básica dos tributos: PIS/PASEP, COFINS e IPI.<sup>113</sup>

Dessa forma, já existem mecanismos na legislação tributária para reduzir a carga para pessoas que possuem menos recursos por meio da seletividade. Questiona-se, entretanto, sobre a possibilidade de reorganizar o sistema tributário nacional mediante aumento arrecadação dos tributos sobre a renda e o patrimônio, propiciando uma redução da arrecadação do consumo, para que o equilíbrio orçamentário não seja prejudicado.

### 5.3 O que é mínimo existencial?

Definir o que é o mínimo para que o ser humano possa sobreviver é uma tarefa bastante ousada, pois até mesmo conceituar o mínimo existencial é um desafio considerado hercúleo para inúmeros juristas.

Torres afirma que:

O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria. Deve-se procurá-lo na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão.<sup>114</sup>

Segundo Douglas Yamashita, “o mínimo existencial é constitucionalmente intocável, inalienável, já que até mesmo taxas ou contribuições de melhoria poderiam matar de fome, frio ou doença não medicada assalariados mínimos”<sup>115</sup>. A teoria do mínimo existencial é muito importante para compreender o que será o essencial para que um ser humano possa se desenvolver de forma saudável, garantindo sua sobrevivência.

Segundo Yamashita:

Todo e qualquer tributo que incida sobre o mínimo existencial individual ou familiar tem efeito confiscatório. Isso se aplica inclusive a taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais. O mínimo existencial individual (art. 1º, III, c/c art. 7º, IV, da CF/88) ou o mínimo existencial familiar (arts. 1º, II, 226, caput, e § 7º, 227, caput, e 230, caput, da CF/88) são constitucionalmente intocáveis, inalienáveis, já que até mesmo uma

<sup>113</sup> LÍRIO, Isabelle Jaïne Gonçalves; LIMA, Stephane Hilda Barbosa. A tributação do consumo de subsistência: meios para promoção da dignidade do ser humano através da seletividade tributária. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de João Pessoa**, João Pessoa, n. 5, p. 95, 2016.

<sup>114</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **FGV: Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, n. 177, p. ?, 1989.

<sup>115</sup> YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário: uma visão sistemática**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 116.

contribuição de melhoria poderia “tornar indigna” ou “matar de fome ou frio” assalariados mínimos.<sup>116</sup>

O mínimo existencial é o mínimo necessário para que o ser humano possa sobreviver. “Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”<sup>117</sup>. Sobre isso, é possível destacar bens e serviços já abordados nos itens anteriores, como produtos da cesta básica e a saúde.

#### 5.4 Consumo de bens essenciais é o mínimo existencial?

O consumo de bens essenciais em muito se relaciona com a ideia de mínimo existencial, tendo em vista que existem bens essenciais que são necessários para que o ser humano possa existir. “O mínimo existencial é direito protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais”<sup>118</sup>.

O mínimo nesse contexto se destaca pelo necessário para a sobrevivência do ser humano. O que também se relaciona com o princípio de dignidade, ou seja, o que é necessário para que o ser humano viva condignamente.

Para Ricardo Lobo Torres, o mínimo existencial, também, está ligado à ideia de direitos fundamentais, e são interpretados de forma extensiva. Sendo assim, não podem ser tocados pelo Estado, mas, ao contrário, devem ser protegidos, facilitando o acesso da população a bens que possuem características de essencialidade. Veja-se:

De feito, os direitos fundamentais e o mínimo existencial, especialmente nos países em desenvolvimento, têm uma extensão maior que nas nações ricas, pela necessidade da proteção estatal aos bens necessários à sobrevivência das populações miseráveis. As imunidades e os privilégios dos pobres e as suas pretensões à assistência social requerem a interpretação extensiva.<sup>119</sup>

Com efeito, existiria uma prestação positiva em realizar uma manutenção do fornecimento do mínimo existencial por meio da prestação de serviços públicos:

A proteção positiva do mínimo existencial se realiza de diversas formas. Primeiramente pela entrega de prestações de serviço público específico e

<sup>116</sup> YAMASHITA, 2014, p. 116.

<sup>117</sup> TORRES, 1989.

<sup>118</sup> *Ibid.*

<sup>119</sup> *Ibid.*

divisível, que serão gratuitas pela atuação do mecanismo constitucional da imunidade das taxas e dos tributos contraprestacionais, como vimos a propósito da prestação jurisdicional, da educação primária, da saúde pública etc. O *status positivus libertatis* pode ser garantido também pelas subvenções e auxílios financeiros a entidades filantrópicas e educacionais, públicas ou privadas, que, como dissemos, muitas vezes se compensam com as imunidades. A entrega de bens públicos (roupas, remédios, alimentos etc.), especialmente em casos de calamidade pública ou dentro de programas de assistência à população carente (merenda escolar, leite etc.), independentemente de qualquer pagamento, é outra modalidade de tutela do mínimo existencial.<sup>120</sup>

Para Torres, tem-se uma demanda estatal em face da promoção da dignidade do ser humano mediante promoção do mínimo existencial por via dos programas estatais e dos serviços públicos essenciais, como saúde e educação.

Esse é um passo importante para se compreender a dimensão do desenvolvimento humano por intermédio da ação de uma reformulação do sistema tributário nacional, visando a combater injustiças presentes no ordenamento jurídico.

### 5.5 Regressividade da tributação indireta

O sistema jurídico-tributário é um sistema complexo, pois deve ser analisado de diversas perspectivas, quer seja, a jurídica, a sociológica ou a econômica. Segundo Carvalho, “o direito positivo, sendo, como é, um subsistema do sistema social total, mesmo que paralisado no campo da produção legislativa”<sup>121</sup>. O que equivale dizer que o direito tributário é um subsistema social.

Edvaldo de Aguiar Portela Moita<sup>122</sup> afirma que o direito é um subsistema. A sociedade é um sistema social e dela surge outros sistemas segundo a teoria elaborada por Nikolas Luhmann. Dessa forma, é possível considerar que o sistema tributário seria um subsistema complexo relacionado com as ciências econômicas e sociais. Veja-se:

Cumprir notar que a análise do direito na teoria do sistema nada mais é do que a aplicação de todo o aparato teórico e conceitual desenvolvido por

---

<sup>120</sup> TORRES, 1989.

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 158.

<sup>122</sup> MOITA, Edvaldo de Aguiar Portela. **Dos problemas da falta de vigência social: uma análise a partir da teoria dos sistemas**. 2014. 96 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014, p. 43.

Luhmann, concernente a toda à sociedade, enquanto sistema social, para o direito em específico, como um de seus subsistemas.<sup>123</sup>

Esses subsistemas teriam pontos de contato, assim como o direito e a economia que se interligariam. O direito tributário possui reflexos, segundo o Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC)<sup>124</sup>. O sistema tributário brasileiro é propício para a concentração de renda, sendo, pois, instrumento que agrava as desigualdades econômicas:

Uma das marcas da elevada concentração de renda e das desigualdades sociais no Brasil é o caráter regressivo da carga tributária. Em outros termos, o sistema tributário brasileiro tem sido um instrumento a favor da concentração de renda, agravando o ônus fiscal dos mais pobres e, conseqüentemente, diminuindo o referido ônus das classes mais ricas.<sup>125</sup>

Outra reflexão importante reside no fato de a tributação sobre o consumo possuir efeito regressivo sobre produção de bens e serviços, que possuem caráter de desenvolvimento social, como planos de saúde, medicamentos ou material escolar.

É necessário analisar os fatos sociais e promover cortes epistemológicos e axiológicos para a escorreita abordagem do tema regressividade da tributação. Veja-se o trecho da dissertação de Moita:

Encontrar um esquema teórico que possibilite diagnósticos adequados para a sociedade contemporânea pressupõe a superação de algumas categorias centrais do desenvolvimento da ciência moderna como um todo e das ciências sociais em particular, que vieram a criar paradigmas simplificadores do real, os quais operam cortes epistemológicos que impossibilitam uma compreensão dos fenômenos sociais contemporâneos.<sup>126</sup>

Dessa forma, a ligação existente entre as forças políticas, econômicas e sociais, são os componentes que formam o direito. O sistema tributário brasileiro precisaria se ater a estrutura social, adequando-se a ela para corrigir as injustiças. Os tributos indiretos ao recaem sobre os consumidores, ocasionando o efeito de concentração de renda sobre a população.<sup>127</sup>

<sup>123</sup> MOITA, 2014, p. 43.

<sup>124</sup> SALVADOR, Evilasio. **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda**. Brasília: Inesc, 2014.

<sup>125</sup> Ibid.

<sup>126</sup> MOITA, *op. cit.*, p. 26.

<sup>127</sup> “Os tributos indiretos – que são caracteristicamente regressivos – tender-se-ão a predominar na estrutura tributária, trazendo reflexos deletérios à maioria da população, sobretudo aos/às trabalhadores/as e aos mais pobres.” (SALVADOR, *op. cit.*, p. 10).

Os tributos quem sobre o consumo são o II (Imposto de Importação), IE (Imposto de Importação), IPI, ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), PIS, COFINS, CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza). Tais equações incidem sobre os bens e serviços que são essenciais para o desenvolvimento humano, como saúde e educação. Sendo o Brasil um país que possui Sistema Único de Saúde (SUS), educação de nível básico, médio e superior financiados por recursos públicos, sendo assim, são bens e serviços prestados de forma não onerosa ou gratuita.

Desta feita, precisaria se compreender que a arrecadação tributária deverá ser eficiente para que esses recursos sejam aproveitados da forma mais correta, ou seja, aplicando o princípio da eficiência do direito administrativo (art. 37, II, CF/88)<sup>128</sup>. Não podem ser admitidos investimentos incorretos, assim como a arrecadação tributária, não poderá onerar o contribuinte ao ponto de limitar seus recursos, impedindo-o de ter a liberdade de optar pelos mesmos bens e serviços oferecidos pela esfera privada.

O Estado, portanto, não pode reduzir o poder de compra por meio da tributação do consumo, tendo em vista que o Estado brasileiro não oferece esses mesmos recursos com qualidade da saúde e da educação como os oferecidos pelo setor privado para todos os brasileiros.<sup>129</sup> Ou seja, ao tributar um medicamento com uma alíquota de 30% (trinta por cento) ao passo que não oferece o mesmo medicamento por via do SUS, o Estado brasileiro reduz o poder de compra do cidadão.

O mesmo acontece quando um determinado procedimento médico odontológico que não é oferecido pelo SUS, sendo oferecido pelo setor particular de um plano de saúde possui uma carga tributária muito levada, sendo repassada para o consumidor final.

Desta forma, pode-se inferir que o abuso do poder do Estado em face da arrecadação do consumo limita a liberdade do cidadão brasileiro diminuindo seu poder de compra. Amartya Sen ao disserta sobre a liberdade humana e a busca por seu desenvolvimento. Para Sen, “as linhas de pensamento baseadas na utilidade ou

---

<sup>128</sup> BRASIL, 1988, *online*.

<sup>129</sup> “A distribuição de recursos e oportunidades dentro da família levanta complicações adicionais para a abordagem da pobreza com base na renda. A renda familiar aumenta graças a seus membros economicamente ativos, e não a todos os indivíduos que a compõem, independentemente da idade, sexo e aptidão laboral.” (SEN, 2011, p. 291).

nos recursos, na abordagem das capacidades a vantagem individual é julgada pela capacidade de uma pessoa fazer coisas que ela tem razão para valorizar”<sup>130</sup>.

Sen descreve como conjunto de liberdades as oportunidades que um ser humano tem para se desenvolver. As possibilidades de escolhas que um ser humano pode ter ao longo de sua vida vão possibilitar uma qualidade de vida melhor, pois o acesso a bens primários, como alimentos, vacinas ou remédios, são essenciais para a qualidade de vida ou até mesmo sobrevivência do ser humano.<sup>131</sup>

As ideias de John Rawls e Amartya Sen, anteriormente abordadas no terceiro capítulo, são importantes para a compreensão das liberdades humanas e efeito causado pela ausência de recurso. Para Rawls, a justiça como equidade defende que a igualdade deve ser realizada de forma idealizada, elaborando uma teoria em que afirma a possibilidade de se reduzir as desigualdades por meio do acesso a bens primários. Sen, entretanto, afirma que é necessário o aumento das liberdades, desenvolvendo uma teoria mais pragmática. Veja-se:

A liberdade é mais valiosa por pelo menos duas razões diferentes. Em primeiro lugar, mais liberdade nos dá mais oportunidade de buscar nossos objetivos – tudo aquilo que valorizamos. Ela ajuda, por exemplo, em nossa aptidão para decidir viver como gostaríamos e para promover os fins que quisermos fazer avançar. Esse aspecto de liberdade está relacionado com nossa destreza para realizar o que valorizamos, não importando qual é o processo através do qual essa realização acontece.<sup>132</sup>

Se, para Rawls, a igualdade de oportunidades é essencial para uma sociedade justa, para Sen são as liberdades, ou seja, as oportunidades que cada pessoa possuirá durante sua vida que fará a real diferença, pois as desigualdades sempre existirão. Com efeito, os esforços para possibilitar o acesso a bens primários devem ser compreendidos como uma forma de propiciar o desenvolvimento do capital humano.

A Constituição Federal de 1988, no capítulo dos direitos e das garantias sociais, elenca que essas garantias são essenciais para o desenvolvimento humano

---

<sup>130</sup> SEN, 2011, p.77

<sup>131</sup> “Uma das questões centrais nesse contexto é o critério de pobreza. A identificação da pobreza com baixa renda está bem estabelecida, mas já existe uma literatura bastante substancial sobre suas insuficiências. O foco rawlsiano sobre os bens primários é mais abrangente do que a renda (de fato, a renda é apenas um de seus constituintes), mas a identificação de bens primários ainda é guiada, na análise de Rawls, por sua busca por meios úteis para múltiplos fins, entre os quais a renda e a riqueza são exemplos específicos, e particularmente importantes.” (*Ibid.*, 2011, p. 289).

<sup>132</sup> *Ibid.*

e possuem fatores de desenvolvimento trabalhados por Sen, no art. 6º, *caput*, da CF/88. O conjunto de elementos sociais que garantem a dignidade do ser humano:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.<sup>133</sup>

O princípio da dignidade do ser humano é fundamental para a análise da proteção dos direitos fundamentais. O conceito de Immanuel Kant é o que melhor define seu significado como algo impossível de ser atribuído preço, tendo em vista que o ser humano não poderá ser tratado como um simples objeto:

No reino dos fins, tudo tem ou um preço ou uma dignidade. Quando uma coisa tem preço, pode ser substituída por algo equivalente; por outro lado, a coisa que se acha acima de todo preço, e por isso não admite qualquer equivalência, compreende uma dignidade. [...] o que se faz condição para alguma coisa que seja fim em si mesma, isso não tem simplesmente valor relativo ou preço, mas um valor interno, e isso quer dizer, dignidade. Ora, a moralidade é a única condição que pode fazer de um ser racional um fim em si mesmos, pois só por ela lhe é possível ser membro legislador do reino dos fins. Por isso, a moralidade e a humanidade enquanto capaz de moralidade são as únicas coisas providas de dignidade.<sup>134</sup>

A tributação indireta que incide sobre o consumidor final tem recebido críticas sucessivas em face de uma possível injustiça fiscal ocasionada pela forma como os tributos indiretos incidem sobre determinados bens e serviços, onerando o consumidor final, ocasionando um efeito de regressividade da tributação.

O tributo poderá percorrer dois caminhos, ou seja, ser direto ou indireto. Dessa forma, na tributação indireta as alíquotas incidem na base de cálculo de determinados tributos, que são repassados ao contribuinte de fato de forma embutida no preço final dos bens e serviços, tornando complexa a possibilidade da aferição da capacidade contributiva dos consumidores.<sup>135</sup>

A tributação indireta e seu efeito regressivo ocorre em face da impossibilidade de aferir a renda do contribuinte de fato no momento da compra do produto. O que poderia ocasionar uma situação de injustiça fiscal.

Suponha-se que há duas famílias, uma com 03 (três) pessoas, sendo que apenas 02 (duas) trabalham ganhando 01 (um) salário-mínimo cada uma; e outra

<sup>133</sup> BRASIL, 1988, *online*.

<sup>134</sup> KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos**. Tradução de Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 64.

<sup>135</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 76.

com 03 (três) pessoas, sendo que apenas 02 (duas) trabalham ganhando cada uma R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), e ambas as famílias gastam por mês: R\$ 200,00 (duzentos reais), com alimentação (arroz, feijão e macarrão). Se for feita uma conta simples, será possível perceber facilmente que, ao final do mês, a primeira família retém somente R\$ 1.376,00 (Um mil trezentos e setenta e seis reais), enquanto a outra permanece com R\$ 7.800,00 (sete mil e oitocentos reais), conseguindo poupar uma boa parte. Percentualmente, a família com 02 (dois) salários-mínimos gasta em torno de 13% (treze por cento) de sua renda, comprometendo um percentual maior de sua renda com o consumo de subsistência, enquanto a família que recebe R\$ 8.000,00 (oito mil reais) gasta em torno de 2,5% (dois, cinco por cento) de sua renda, dessa forma a renda se concentra em torno de que possui mais.<sup>136</sup>

Os tributos indiretos incidem sobre as operações comerciais, sendo repassados ao contribuinte sem que sua renda seja aferida de forma direta, pois são cobradas alíquotas iguais sobre todos os contribuintes de fato. Tendo em vista que, no momento em que o consumidor compra um produto, a sua capacidade econômica não é mensurada. O contribuinte fato suportará o ônus tributário independentemente de possuir mais ou menos renda. São exemplos de tributos indiretos: ICMS, IPI ou COFINS.

A Constituição Federal institui o ICMS em seu art. 155, inciso II, “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”<sup>137</sup>. O ICMS é um dos tributos do consumo tido como uma das maiores fontes de arrecadação do Estado.

Ainda sobre os tributos Estaduais, interessante destacar a atividade do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), pois compete ao Conselho, promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo<sup>138</sup>, e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.<sup>139</sup>

O CONFAZ é um Conselho formado por representantes das Fazendas Estaduais em conjunto com o Ministro da Fazenda, que decidem sobre a concessão

---

<sup>136</sup> LÍRIO; LIMA, 2016, p. 88-89.

<sup>137</sup> BRASIL, 1988, *online*.

<sup>138</sup> *Ibid.*

<sup>139</sup> LÍRIO; LIMA, *op. cit.*, p. 105.

de incentivos fiscais no âmbito de ICMS, sendo taxativo que a outorga do benefício fiscal apenas se concretiza com a plena concordância de todos os Estados. O que representa um grande problema quando o assunto é a desoneração da carga tributária do consumo.<sup>140</sup>

Outro imposto que possui reflexos sobre o desenvolvimento humano, pois incide sobre a saúde e educação, é o ISSQN. Esse tributo incide sobre os serviços (ex.: saúde e educação) prestados por pessoa jurídica de direito (empresas), ou pessoas físicas de direito. O ISSQN poderá ser um tributo que ocasiona um efeito de regressividade no sistema tributário.

Quanto à problemática do sistema tributário nacional entre outras causas, esta a tributação do consumo, que onera de forma mais severa os menos favorecidos economicamente. Isso ocasiona uma série de problemas, acabando por aumentar as desigualdades econômicas e sociais. O que ocorre por causa da forma como os tributos são incluídos nas operações comerciais, sendo o valor da carga tributária relacionada ao consumo é incluído no formato de tributo indireto, ou seja, o tributo em incluído no preço final do tributo, sendo repassado para o consumidor.

A regressividade da tributação indireta é uma questão importante para o consumo de bens e serviços, pois “os tributos indiretos incidem definitivamente sobre aquele que adquirir e consumir o bem ou serviço tributado”<sup>141</sup>. Para Thomas Piketty, “com frequência dizemos que eles são ‘indiretos’, no sentido de que não dependem diretamente da renda ou do capital do contribuinte individual: são pagos de forma indireta, por intermédio do preço de venda, quando fazemos compras”<sup>142</sup>.

O Brasil possui um dos sistemas tributários mais injustos do mundo, tendo em vista que a tributação do consumo é considerada elevada. Os tributos que são pagos pelas empresas são repassados ao consumidor, sendo que o “ônus muitas vezes ultrapassa os 30%”<sup>143</sup>. Veja-se:

No Brasil, não obstante, a tributação sobre o consumo é muito elevada. Considerando-se o imposto estadual incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), o imposto federal sobre produtos

---

<sup>140</sup> LÍRIO; LIMA, 2016, p. 105.

<sup>141</sup> GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino**: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60.

<sup>142</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 481.

<sup>143</sup> MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 215.

industrializados (IPI) e as “contribuições” que oneram a receita bruta das empresas (PIS e COFINS), o ônus muitas vezes ultrapassa os 30%.<sup>144</sup>

Desta forma, a crítica a tributação indireta que recai sobre o consumidor final recai sobre a possível injustiça fiscal presente no sistema tributário nacional.<sup>145</sup>

Neste sentido, pode-se compreender que os elementos que compõem o conjunto do art. 6º, *caput*, da CF/88<sup>146</sup>, constituem o mínimo existencial para que um ser pudesse desenvolver sua capacidade humana. Realizando um comparativo com o princípio da capacidade contributiva, todos os elementos elencados no referido dispositivo possuem um caráter de pessoalidade.

Contudo, como os tributos do consumo são inseridos de forma indireta, torna-se impossível realizar uma aferição da cobrança sobre o caráter pessoal de cada contribuinte de fato. Douglas Yamashita afirma sobre o assunto:

Esse caráter pessoal exigido dos tributos, sempre que possível, refere-se a uma justiça concreta e individual que visa mensurar a capacidade contributiva individual segundo particularidades pessoais de cada contribuinte, pessoa física ou jurídica, considerando especialmente índices individuais de incapacidade contributiva, tais como custos ou despesas na tributação da renda, ou créditos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem na tributação plurifásica do consumo (ponto de vista do empresário contribuinte do ICMS e do IPI).<sup>147</sup>

Yamashita afirma que existe a necessidade de realizar uma crítica tanto em face de um critério subjetivo em relação ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que a cobrança indireta dos tributos do consumo atingem a todos os contribuintes sem analisar a capacidade econômica, resultando em uma cobrança regressiva que gera uma desigualdade econômica e social.

É importante compreender que o princípio da capacidade contributiva é essencial para se partir de um pressuposto. A capacidade de preservar a renda e o poder de compra de bens e serviços, que possui cada cidadão deverá ser analisada não somente por meio dos recursos adquiridos, mas deve ser analisada a forma como a população tem acesso a esses recursos. Em outras palavras, quem possui

<sup>144</sup> MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 215.

<sup>145</sup> “A tributação regressiva, por sua vez, consiste precisamente no contrário da progressiva. O ônus do tributo é tanto menor quanto maior for a grandeza tributada, o que faz com que as pessoas dotadas de menor capacidade contributiva suportem, proporcionalmente, uma carga tributária muito maior.” (*Ibid.*, 2010, p. 212).

<sup>146</sup> BRASIL, 1988, *online*.

<sup>147</sup> YAMASHITA, 2014, p. 130.

mais renda poderá pagar por produtos e serviços de qualidade; já quem não possui recursos ficará impossibilitado de ter acesso a bens serviços básicos.<sup>148</sup>

Segundo Yamashita, se o Estado não respeita o princípio da capacidade contributiva, ele pode ferir os direitos humanos, tendo em vista que retira do cidadão sua capacidade de ter acesso à saúde, à educação e à alimentação:

Isto posto, conceber um Direito Tributário alheio a dignidade humana e ao princípio do Estado Social significaria legitimar a tributação como o latrocínio estatal em massa dos cidadãos e empresas contribuintes. Por se tratar de um instrumento de transferência de recursos da iniciativa privada para o Estado, todo tributo pode destruir as finanças de um cidadão de tal modo que o torna mero objeto, uma coisa que, distintamente de qualquer ser humano, não tem direito a nada. Assim, praticamente “coisificado”, o contribuinte não teria direito de trabalhar, nem de comer, nem de morar, nem de se vestir ou de se medicar.<sup>149</sup>

Por conseguinte, uma sociedade justa deverá incluir direitos sociais básicos para que todos os cidadãos possam ter acesso aos direitos e garantias fundamentais. Nesse ponto, o recolhimento da carga tributária deverá atingir sua finalidade, qual seja, melhorar a qualidade de vida da população brasileira:

E isso inclui a garantia de direitos sociais básicos, como segurança, liberdade, habitação e cultura. Suas ideias tem atraído a atenção de economistas, cientistas e educadores do mundo todo. Ele foi capaz de sair do dilema de Arrow ao sustentar que as comparações interpessoais de utilidades são possíveis se for introduzido o valor, ou seja, se forem introduzidos padrões éticos (comparações de valores). Para sair do dilema da escolha social foi preciso reconhecer que a ética é o padrão para essas comparações.<sup>150</sup>

O Estado, mediante recolhimento da carga tributária, poderá promover a justiça e a redistribuição de renda por via de investimentos em setores básicos da

---

<sup>148</sup> “Em matéria tributária, o princípio da equivalência fundamenta os tributos como ‘preços’ pelos serviços prestados pelo Estado. Contudo, caso tal princípio fosse levado indiscriminadamente as últimas consequências, a todo tipo de tributo, os cidadãos de baixa renda que mais necessitam e utilizam intensamente os serviços públicos prestados pelo Estado (escola, saúde, transporte etc.) teriam de pagar muito mais tributos, de modo insuportável, quando comparados aos cidadãos de alta renda que podem pagar por serviços privados, dispensando os serviços públicos, i. e., uma tributação inversa a capacidade contributiva da renda de cada cidadão. Além disso, um sistema tributário total ou predominantemente baseado no princípio da equivalência seria impraticável, pois cidadãos mais carentes jamais teriam recursos financeiros para pagar pelos caríssimos serviços públicos que tomam.” (YAMASHITA, 2014, p. 111).

<sup>149</sup> YAMASHITA, 2014, *loc. cit.*

<sup>150</sup> SALOMÃO FILHO, 2009, p. 54-55.

sociedade, seguindo o raciocínio de Sen<sup>151</sup>, os bens necessários para o desenvolvimento humano.<sup>152</sup>

Octavio Campos Fischer esclarece sobre os direitos fundamentais dos contribuintes e defende que os alimentos deveriam possuir imunidade tributária:

O fundamento da previsão constitucional para as imunidades é matéria controversa. Fala-se em liberdade, capacidade contributiva e em outros valores. Antes de tudo, registre-se que se trata de decisão política do Constituinte e que, parece-nos, no caso da Constituição de 1988, não se pautou por uma lógica muito clara. Afinal, é de se perguntar a respeito dos motivos pelos quais os livros, periódicos e jornais são imunes e os alimentos não. Não que aqueles não devessem ser, mas estes, também, deveriam ter sido protegidos contra a tributação, em razão da sua essencialidade. O mesmo se diga das situações envolvendo o direito de saúde!<sup>153</sup>

Seguindo o raciocínio do autor citado, os alimentos deveriam possuir imunidade tributária, tendo em vista o papel de diminuir desigualdades econômicas e sociais reduzindo a pobreza, segundo o art. 7º, inciso IV, da CF/88<sup>154</sup>.

Essa ideia compreende de forma adequada do problema do desenvolvimento humano, que é a questão já trabalhada da fome da subnutrição. Dessa forma, pode-se traçar um paralelo entre as proposições de Sen e Fischer para o desenvolvimento humano.<sup>155</sup>

Desta feita, o consumo de bens essenciais está intimamente ligado ao mínimo existencial, tendo em vista que os bens necessários para a sobrevivência e desenvolvimento humano seriam compostos de elementos básicos para proporcionar o conjunto de liberdades.

<sup>151</sup> SEN, 2010, p. 24.

<sup>152</sup> “Uma das questões centrais nesse contexto é o critério de pobreza. A identificação da pobreza com baixa renda está bem estabelecida, mas já existe uma literatura bastante substancial sobre suas insuficiências. O foco rawlsiano sobre os bens primários é mais abrangente do que a renda (de fato, a renda é apenas um de seus constituintes), mas a identificação de bens primários ainda é guiada, na análise de Rawls, por sua busca por meios úteis para múltiplos fins, entre os quais a renda e a riqueza são exemplos específicos, e particularmente importantes.” (SEN, 2011, p. 289).

<sup>153</sup> FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: revés considerações. **Nomos**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 23, 2010.

<sup>154</sup> BRASIL, 1988, *online*.

<sup>155</sup> “A pobreza costuma estar ligada à subnutrição periódica ou crônica. Pode ocorrer desnutrição em situações de escassez ou abundância de alimento. Os estados de carência e as doenças degenerativas decorrentes da desnutrição contribuem para uma queda do estado geral de saúde.” (WARDLAW; SMITH, 2013, p. 524).

## 6 SELETIVIDADE SOBRE OS PRODUTOS PARA O DESENVOLVIMENTO HUMANO

Nesse capítulo propõe-se a analisar as hipóteses de solução do problema da injustiça fiscal ocasionada pela regressividade da tributação indireta por meio de dois mecanismos a seletividade tributária e a reestruturação do sistema tributário nacional, promovendo o desenvolvimento humano mediante busca pela preservação da renda do cidadão brasileiro, efetivando o acesso a bens e serviços essenciais.

### 6.1 O que é seletividade tributária?

A ideia de seletividade está ligada a essencialidade de um determinado produto. “Imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens, em razão de certos critérios”<sup>156</sup>. Como exemplo tem-se o IPI, cuja previsão constitucional obriga a aplicação da seletividade para todos os produtos essenciais (art. 153, § 3º, I, da CF/88<sup>157</sup>).

O ICMS já amplamente debatido nos capítulos anteriores (art. 155, inciso II, da CF/88<sup>158</sup>) de competência dos Estados. O ICMS também possui como característica a seletividade aplicada a produtos essenciais ao ser humano. Contudo, está hipótese de aplicação é facultada pelo art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88<sup>159</sup>.

Esses critérios estariam ligados ao princípio da dignidade do ser humano, pois ao se analisar os objetivos da legislação tributária brasileira e ao se aplicar a seletividade, tende-se a inferir que são essenciais à sobrevivência humana, como os produtos da cesta básica, por isso, são taxados com uma alíquota diferente, ou seja, uma alíquota menor, reduzindo o ônus para o contribuinte de fato.<sup>160</sup>

<sup>156</sup> “Seletivo é o imposto que tem alíquota diferente para cada tipo de objeto de sua incidência, seja a renda, uma operação ou um produto. Com ele, busca-se, além da arrecadação, uma alteração na atividade econômica, estimulando, ou desestimulando, seja a atividade produtiva, seja o consumo.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015a, p. 335).

<sup>157</sup> BRASIL, 1988, *online*.

<sup>158</sup> *Ibid.*

<sup>159</sup> *Ibid.*

<sup>160</sup> MACHADO, *op. cit.*, p. 233.

De acordo com Machado, a seletividade é uma alternativa viável ao princípio da proporcionalidade. Veja-se:

A seletividade pode prestar-se para a realização do princípio da capacidade contributiva, como acontece com o IPI, ou qualquer outro imposto sobre o consumo de bens, ou de serviços, que seja seletivo em função da essencialidade dos bens, ou dos serviços tributados. Entretanto, isso não é necessário ao conceito de seletividade, posto que seletivo é todo tributo que seleciona, onerando diferentemente objetos diferentes. A razão ou critério de discriminação é que indicará se a seletividade está sendo usada com esta, ou com aquela finalidade.<sup>161</sup>

Não se pode, entretanto, confundir a seletividade com a progressividade, pois “a progressividade é uma das formas de graduação do tributo”<sup>162</sup>, mas o se propõem a graduar o tributo em face da pessoalidade do contribuinte diante de critérios de renda e patrimônio, por exemplo.<sup>163</sup>

O Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), de competência de União e arrecadação nacional (art. 153, III, da CF/88<sup>164</sup>), é um imposto que possui como característica a progressividade tributária para graduar suas alíquotas.

Como já afirmado anteriormente a regra é que a seletividade atinja aos contribuintes de fato, ou seja, aqueles que realmente suportam o ônus da regressividade tributária.

Machado acrescenta que o contribuinte de direito é diferente o contribuinte de fato. Veja-se:

Em primeiro lugar, é preciso saber se esse princípio pode ser aplicado nas hipóteses em que o contribuinte de direito é diverso do contribuinte de fato, isto é, aquele que, embora não seja o contribuinte de tributo, carrega o ônus econômico do seu pagamento. Em segundo lugar, e se for admitida a sua aplicação nesses casos, é preciso saber se esse princípio deve ser aplicado levando em consideração a capacidade do contribuinte de direito ou do de fato. Além disso, será necessário explicar a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o chamado princípio da seletividade (seletividade do IPI, art. 153, § 3º, I; seletividade do ICMS, art. 155, § 2º, III).<sup>165</sup>

Ávila explica que a técnica da progressividade deverá aplicada aos tributos, sendo assim, a hipótese da graduação dos tributos conforme a renda e

---

<sup>161</sup> MACHADO, 2015a, p. 336.

<sup>162</sup> MACHADO, 2015a, *loc. cit.*

<sup>163</sup> “Entre as diversas classificações do tributo, existe a que leva em consideração a forma de determinação do valor deste. O tributo, nessa classificação, pode ser fixo, ou graduado, e este pode ser proporcional, progressivo e regressivo. Existem ligeiras variantes dessa classificação na doutrina dos financistas e tributaristas.” (MACHADO, 2015a, *loc. cit.*).

<sup>164</sup> BRASIL, 1988, *online*.

<sup>165</sup> ÁVILA, 2012, p. 452.

patrimônio dos contribuintes é um mecanismo de diminuição das injustiças fiscais.<sup>166</sup> Os direitos fundamentais devem ser aplicados para uma promoção do desenvolvimento humano. A tributação diferenciada como a redução de alíquotas para medicamentos e serviços de saúde básica podem ser um exemplo a aplicação da seletividade para a promoção da dignidade humana. Veja-se:

A técnica da seletividade significa que o IPI e o ICMS devem ser seletivos em função da essencialidade dos produtos e das mercadorias e serviços (art. 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, III). Quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota. “Essencial” significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem.<sup>167</sup>

A seletividade não decorre do princípio da proporcionalidade, porque a seletividade tributária é aplicada em decorrência da essencialidade dos bens descritos pela legislação tributária.

## **6.2 Desenvolvimento humano e a aplicação do princípio da seletividade tributária**

A justiça fiscal aplicada por meio dos princípios balizadores do direito tributário brasileiro é necessária para o desenvolvimento humano. O objetivo do Estado com a tributação é a arrecadação estadual. Isso é importante para compreender as limitações do arbítrio do Estado quando da tributação determinados produtos e serviços essenciais.

Elizabeth Rosa de Mello critica a atuação do Estado em face da aplicação dos recursos em políticas públicas. Essa é uma crítica realizada por outros juristas, ou seja, a destinação dos recursos da arrecadação tributária. Contudo, a justiça

---

<sup>166</sup> “A Constituição Brasileira estabelece expressamente que o Imposto sobre a Renda (art. 153, § 2º, I) e o Imposto sobre a Propriedade Imobiliária (art. 156, § 1º) devem ser progressivos. Isso remete à questão de saber se essa progressividade deve ser realizada apenas para esses dois impostos ou para todos os outros. Neste preciso ponto, é necessário fazer uma distinção: a progressividade (quanto maior a base de cálculo, maior deve ser a alíquota; ou a alíquota deve ser alterada, quando o sujeito passivo inclui-se no(s) critério(s) legalmente estabelecido(s)) pode decorrer não apenas das disposições constitucionais relativas ao IPI e ao ICMS, mas também indiretamente do princípio da capacidade contributiva. Sobre isso não há divergências. As divergências surgem com relação a saber se a progressividade é uma técnica econômica, cuja utilização não é determinada pela ordem jurídica e que pode ou não ser utilizada pelo legislador conjunta ou separadamente com outras técnicas, ou se é uma consequência necessária do próprio princípio da capacidade contributiva e, por isso, deve ser aplicada a todos os impostos.” (ÁVILA, 2012, p. 453).

<sup>167</sup> *Ibid.*, p. 457.

fiscal analisada nesse trabalho dispõem acerca da atuação do Estado quanto à forma de arrecadação estadual.<sup>168</sup>

Mello acrescenta que “o Estado brasileiro, priorizando o máximo na tributação, e o mínimo no serviço público, adotou regimes tributários diferenciados”<sup>169</sup>. Veja-se:

Justiça Fiscal trata de uma acepção europeia do termo, já que a preocupação primordial nos países desenvolvidos é de como utilizar a receita tributária arrecadada em benefícios para seus contribuintes, e não somente arrecadar tributos, muito diferente do que acontece no Brasil, onde todo o valor arrecadado vai para os cofres públicos e, sem muitos critérios objetivos, o investimento, muitas vezes, é realizado de forma política.<sup>170</sup>

É importante ressaltar que a atuação do Estado como promotor dos direitos humanos, também, poderá ser realizada por via da justiça fiscal, protegendo o contribuinte dos excessos do agente arrecadador.

Para proteger o contribuinte, Machado assevera que as limitações do direito de tributar do Estado podem ser a garantia de que os direitos fundamentais do contribuinte serão protegidos. Veja-se:

Como todo titular de poder tente a dele abusar, é natural que o Estado, na relação tributária, esteja ao menos ultrapassando os limites ao mesmo estabelecidos pelo direito. Daí a necessidade de se dar destaque a certos direitos do contribuinte, considerados fundamentais, para que eles não sejam amesquinçados e possam servir como fundamento essencial para questionada relação.<sup>171</sup>

Nesse tópico, faz-se necessário abordar novamente as concepções de essencialidade de bens e serviços. Sobre a essencialidade de determinados produtos, buscou-se fazer uma relação com a redução da carga tributária para produtos da cesta básica. O Brasil já tem se empenhado em realizar ações no combate à injustiça fiscal ocasionada pela regressividade por meio da aplicação do princípio da seletividade.

Contudo, o desenvolvimento humano necessita de mais implementações sociais para que possa ser garantido. O rol de fatores responsáveis para o

<sup>168</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013, *passim*.

<sup>169</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. Garantia dos contribuintes no sistema tributário. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Orgs.). **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 84.

<sup>170</sup> MELLO, *op. cit.*, p. 41.

<sup>171</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 2009. 266 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p. 45.

desenvolvimento humano é composto de elementos mais abrangentes, como o acesso a saúde e educação.

Muitos são os fatos responsáveis pela efetivação do desenvolvimento humano. Em especial, a tributação sobre o consumo deverá estar atenta a dinâmica das relações sociais, como desigualdade de renda e distribuição de recursos.

Contudo, o retorno social dos aferidos recursos oriundos da arrecadação tributária é tema de políticas públicas. A preocupação da problemática deste trabalho gira em torno da arrecadação como forma de favorecer uma possível justiça fiscal.

O sistema tributário brasileiro interfere diretamente na forma como a garantia desses direitos é aplicada, pois ele deveria reduzir a tributação do consumo e aumentar progressivamente a arrecadação da renda e do patrimônio para alcançar uma tributação justa.<sup>172</sup>

A arrecadação tributária poderá gerar efeitos negativos sobre a aplicação de políticas públicas nacionais. O Brasil possui políticas públicas utilizadas para reduzir as desigualdades sociais e promover o desenvolvimento humano, como o programa “Fome Zero”, a educação pública e saúde pública.

O programa “Fome Zero” possui uma ligação com a teoria desenvolvida por Milton Friedman em que o Estado deveria aplicar impostos progressivamente para reduzir as desigualdades sociais. Nesse sentido deveria existir um imposto de renda negativo, que poderia possuir um formato de programa estatal de amparo aos necessitados<sup>173</sup>:

O procedimento mais recomendável em bases puramente mecanistas seria um imposto negativo. Temos atualmente uma isenção de 600 dólares por pessoa em termos de imposto de renda federal (mais um mínimo de 10% de dedução uniforme). Se um indivíduo receber renda de 100 dólares em excesso, após cálculo da isenção e da dedução, pagará certo imposto. De acordo com nossa proposta, se a renda for menos 100 dólares, isto é, 100 dólares abaixo da isenção mais a dedução, terá que pagar um imposto negativo, isto é, um subsídio. Se a taxa do substituto for digamos, 50%,

---

<sup>172</sup> “A Tributação Justa refere-se à forma pela qual se vem tributando, como os entes Federativos, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, aplicam as técnicas de tributação, seja progressividade, diferimento, pagamento na fonte ou qualquer outra técnica com o fim de implementar, viabilizar e conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos.” (MELLO, 2013, p. 40).

<sup>173</sup> LÍRIO, Isabelle Jaíne Gonçalves. Uma proposta fiscal para o problema da regressividade da tributação indireta no sistema tributário brasileiro e sua contribuição para a redução da pobreza e da fome à luz epistemologia jurídica latino-americana. *In*: SILVEIRA, Brunna Grasiella Matias; ARAÚJO, Luana Adriano; ANDRADE, Paloma Costa (Orgs.); FREITAS, Raquel Coelho de; MORAES, Germana de Oliveira (Coords.). **Direito das minorias no novo ciclo de resistências na América Latina**. Curitiba: CRV, 2017.

receberá 50 dólares. Se não tiver nenhuma renda e, para efeitos de simplicidade, nenhuma dedução, e a taxa for constante, receberá 300 dólares. Poderá receber mais que isso, se tiver deduções, por exemplo, por despesas médicas, de modo que sua renda menos as deduções já seja negativa mesmo antes da subtração da isenção.<sup>174</sup>

Esse pensamento político foi aplicado no Brasil por via de uma política pública, sendo chamado de “bolsa família” um projeto governamental com foco na redução na redução da fome<sup>175</sup>. O desenvolvimento humano não se resume a combater a fome, muito embora, seja importante reduzir os índices de subnutrição no país.<sup>176</sup>

O ponto interessante no programa “bolsa família” foi foco na renda mínima, ou seja, na garantia mínima de recurso econômico, pois “o fornecimento direto de alimentos é uma solução a curto prazo”<sup>177</sup>.

Outros mecanismos para garantir o desenvolvimento humano é a “desenvolvimento industrial de pequena escala é outra maneira de gerar empregos relevantes e aumentar o poder de compra de muitas pessoas do meio rural”<sup>178</sup>.

A forma equivocada como a arrecadação tributária é realizada representa prejuízo em termos de redução das desigualdades sociais. Por isso, repensar a forma como a arrecadação tributária é realizada e oferecer mecanismos para a promoção das injustiças fiscais, é contribuir para uma melhoria do desenvolvimento dos programas sociais do governo.

### **6.3 Promoção do bem-estar social por meio da aplicação da reformulação do sistema tributário nacional**

A estreita ligação entre o direito e a economia faz-se indagar sobre as possibilidades de garantir o desenvolvimento social por meio do direito tributário. O poder de compra poderá ser assegurado por via da tributação justa, simplificando

<sup>174</sup> FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. Tradução de Luciana Carli. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 172.

<sup>175</sup> LÍRIO, 2017.

<sup>176</sup> “Elevar a condição econômica das pessoas pobres dando-lhes emprego é tão importante quanto expandir a oferta de alimentos. Se a oferta de alimentos aumenta sem que haja, paralelamente, um aumento da oferta de empregos, a longo prazo, não haverá mudança do número de pessoas desnutridas. Embora o preço dos alimentos possa baixar como resultado da mecanização da agricultura, do uso de fertilizantes e de outras modernas tecnologias, é preciso lembrar que esses avanços também podem gerar desemprego, o que piora em vez de melhorar a situação.” (WARDLAW; SMITH, 2013, p. 516).

<sup>177</sup> *Ibid.*, p. 524.

<sup>178</sup> WARDLAW; SMITH, 2013, *loc. cit.*

o sistema tributário nacional, reduzindo a cobrança dos tributos do consumo e aumentando progressivamente os tributos sobre a renda e o patrimônio.

Para Piketty, as distinções entre os tributos sobre a renda e consumo, nem sempre são claras, porque existe a tributação sobre a renda e sobre o trabalho:

Classicamente faz-se uma distinção entre os impostos sobre a renda, os impostos sobre o capital e os impostos sobre o consumo. Podemos encontrar arrecadações relevantes nesses três conjuntos em quase todas as épocas, em proporções diversas. Contudo, essas categorias não são isentas de ambiguidades, e as fronteiras nem sempre são perfeitamente claras. Por exemplo, o imposto sobre a renda se aplica, em princípio, tanto às rendas do capital quanto às do trabalho: trata-se, assim, de um imposto em parte sobre o capital. Por sua vez, em geral se incluem nos impostos sobre o capital as arrecadações sobre o fluxo de renda do capital (por exemplo, sobre os lucros das empresas), e elas se baseiam no valor do estoque do capital (por exemplo, a contribuição predial, o imposto sobre as heranças ou o imposto sobre a fortuna).<sup>179</sup>

Piketty acrescenta que a questão tributária “não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível”<sup>180</sup>.

O desenvolvimento humano deverá preocupar-se com a sociedade como um todo, ou seja, o desenvolvimento social preocupa-se com os índices de saúde, educação e segurança da população nacional.

Para Piketty, o tributo é proporcional quando onera a renda dos mais ricos e desonera a renda dos mais pobres. Ou seja, os que possuem poucos recursos não devem ter seu poder de compra reduzido pela tributação:

Deixando de lado esses conflitos de fronteiras, um critério mais pertinente para caracterizar os diferentes impostos diz respeito ao caráter mais ou menos proporcional ou progressivo da arrecadação. Um imposto é dito proporcional quando sua taxa é a mesma para todos (falamos, assim, de uma taxa fixa, “flat tax”). Um imposto é progressivo quando sua taxa é mais alta para os mais ricos (aqueles que possuem uma renda, um capital ou um consumo mais elevado terão um imposto progressivo para a renda, o capital ou o consumo) e mais baixa para os mais humildes.<sup>181</sup>

O tema abordado por Piketty é um desafio em termos de tributação para o Brasil, que possui um sistema de arrecadação baseado em uma competência e cobrança dividida entre a União, Estados/DF e Municípios, por isso, a grande complexidade em se falar em imposto único para o país.

<sup>179</sup> PIKETTY, 2014, p. 481.

<sup>180</sup> *Ibid.*, p. 480.

<sup>181</sup> *Ibid.*, p. 482.

Alice Rocha e Vítor Pereira Capeli analisaram a possibilidade de um imposto único para o consumo, ou seja, um IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) em comparação a Europa:

O Brasil, diferentemente, adota a tripartição da competência de tributação sobre consumo, fazendo incidir exações federais (IPI, PIS/COFINS-Importação), Estadual (ICMS-Importação) e Municipal (ISS-Importação), por exemplo, em transações internacionais. Se já é burocraticamente difícil ao contribuinte brasileiro corretamente apurar e recolher tais tributos em transações internas é ainda mais difícil aos estrangeiros compreender a infinidade de siglas para projeções de custo, preço de mercado etc.<sup>182</sup>

Desta feita, formular um IVA para o Brasil seria um desafio. Contudo, algo parecido já teria sido feito, como o Simples Nacional, que enfrentou o problema político da competência tributária e arrecadação fiscal de forma equilibrada. Veja-se:

O problema político da autonomia dos entes federativos já foi enfrentado e perfeitamente contornado pela instituição do SIMPLES Nacional, que nada mais é que verdadeiro novo tributo, único, integrando diversos outros federais, estaduais e municipais, com base de cálculo diversa desses. Nem por isso julgado inconstitucional, já que regido por um sistema conjunto que envolve as três esferas de governo: o Comitê Gestor do SIMPLES Nacional.<sup>183</sup>

A simplificação da arrecadação tributária poderá reduzir o ônus que também incide sobre o preço do produto e do serviço que é repassado para o consumidor final, tendo em vista que as empresas gastam aproximadamente 2.600 (duas mil e seiscentas) horas para pagar tributos.<sup>184</sup>

Contudo, a presente dissertação possui a Constituição como eixo metodológico e principiológico. Dessa forma, reduzir a arrecadação sobre o consumo e aumentar a arrecadação sobre a herança, renda e patrimônio seriam alternativas viáveis para o equilíbrio fiscal.

Uma pesquisa realizada pela Associação Brasileira de Empresas de Pesquisa (ABEP), realizada em 2015, afirma que a renda da classe média alta é de R\$ 20.888,00 (vinte dois mil e oitocentos e oitenta reais) e a renda domiciliar é de um salário mínimo, conforme informado na Tabela 1, a seguir:

<sup>182</sup> ROCHA, Alice; CAPELI, Vítor Pereira. O imposto sobre valor agregado (IVA) como mecanismo de alavancagem da liberalização comercial no Mercosul. **Nomos**, Fortaleza, v. 37, n. 2, p. 228, 2017.

<sup>183</sup> ROCHA; CAPELI, 2017, *loc. cit.*

<sup>184</sup> TORQUATO, Andressa Guimarães. Empresa gasta 2.600 horas para pagar tributos. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 7 nov. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-nov-07/andressa-torquato-empresa-gasta-2600-horar-pagar-tributos>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

Tabela 1 – Estimativa para a Renda Média Domiciliar para os estratos do Critério Brasil 2015

<b>Estrato Socioeconômico</b>	<b>Renda Média Domiciliar</b>
A	20.888
B1	9.254
B2	4.852
C1	2.705
C2	1.625
D-E	768
<b>TOTAL</b>	<b>3.130</b>

Fonte: ABEP<sup>185</sup>.

É interessante analisar a renda do brasileiro, porque a partir dos dados é possível perceber como cada classe econômica e social sofrerá o impacto da tributação regressiva. Como dito anteriormente, a tributação sobre o consumo onera todas as classes sociais com o mesmo percentual de arrecadação.

Dessa forma, tanto a classe A como as classes C, D e E, são contribuintes de fato com o mesmo percentual de arrecadação tributária sobre o consumo, ou seja, acarretando a tão famigerada regressividade amplamente discutida anteriormente.

Isso ocorre, porque como afirmado anteriormente a diferentes classificações de renda serão tributadas e terão o sua capacidade de preservar a renda graduadas de acordo com sua faixa de classe. Sendo assim, que possuir mais renda terá a liberdade de usufruir de mais recursos, pois terá mais opções com o recurso (dinheiro) que sobrar das compras mensais para investir em saúde, educação ou lazer.

Na Tabela 2, a seguir, pode-se analisar os dados do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE)<sup>186</sup>, que demonstra o gasto mensal com a cesta básica no Estado do Ceará:

<sup>185</sup> ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE PESQUISA. **Critério Brasil 2015 e atualização da distribuição de classes para 2016**. São Paulo: ABEP, 2016, p. 3. Disponível em: <<http://www.abep.org/Servicos/Download.aspx?id=09>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

<sup>186</sup> INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ. **Anuário Estatístico do Ceará – 2016: aspectos econômicos**. Fortaleza: IPECE, 2016. Disponível em: <<http://www2.ipece.ce.gov.br/publicacoes/anuario/anuario2016/aspectosEconomicos/tabelas/Tabela%2025.2.1.xls>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

Tabela 2 – Custo da cesta básica, segundo os produtos – Fortaleza – 2011-2016

Produtos	Cesta básica de Fortaleza											
	Custo (R\$)						Variação					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cesta básica	215,21	252,78	273,47	280,39	342,72	394,19	4,65	17,46	8,18	2,53	19,69	15,02
Carne (4,5 kg)	75,15	72,54	78,17	91,71	108,77	110,07	3,53	-3,47	7,76	17,32	17,37	1,20
Leite (6 l)	13,32	14,88	17,58	17,16	19,38	25,62	8,82	11,71	18,15	-2,39	8,04	32,20
Feijão (4,5 kg)	14,58	20,16	16,88	14,45	21,33	33,88	-10,28	38,27	-16,27	-14,40	47,34	58,88
Arroz (3,6 kg)	6,37	8,96	8,28	9,18	10,30	12,6	-0,62	40,66	-7,59	10,87	12,20	22,33
Farinha (3 kg)	5,67	11,16	11,94	8,19	9,42	14,22	-6,90	96,83	6,99	-31,41	15,02	50,96
Tomate (12 kg)	26,52	37,68	42,84	34,56	49,08	43,44	20,76	42,08	13,69	-19,33	42,01	-11,49
Pão (6 kg)	34,44	38,82	45,06	49,86	56,82	61,56	6,69	12,72	16,07	10,65	12,03	8,34
Café (300 g)	3,55	4,11	3,99	4,42	4,91	5,87	19,53	15,77	-2,92	10,78	11,09	19,55
Banana ( 7,5 dz)	13,13	19,28	24,45	26,25	34,12	44,85	-1,65	46,84	26,82	7,36	13,71	31,41
Açúcar (3 kg)	6,09	5,85	5,43	5,40	7,08	9,45	-2,40	-3,94	-7,18	-0,55	31,67	33,47
Óleo (900 ml)	3,11	3,68	3,05	3,02	3,58	4,03	7,24	18,33	-17,12	-0,98	19,21	12,57
Manteiga (750 g)	13,28	15,66	15,80	16,19	17,92	28,59	7,36	17,92	0,89	2,47	11,12	59,54

Fonte: DIEESE<sup>187</sup>.

Em face dessa realidade social em que famílias que possuem renda de até 02 (dois) salários mínimos sofre a redução da sua renda em face da alta cobrança da carga da tributação do consumo. O Estado deverá ser analisada uma alternativa para equilibrar a carga tributária para as classes econômicas da sociedade, ou seja, reduzindo a tributação sobre medicamentos, saúde básica e material escolar, por exemplo.

Sobre a cobrança tributária que incide sobre material escolar temos um estudo da Associação Comercial de São Paulo (ACSP), que informa:

Levantamento da Associação Comercial de São Paulo (ACSP) revela que a carga tributária de artigos escolares pode chegar a quase 50%. É o caso da caneta: 49,95% do preço final são impostos. Também chamam a atenção as tributações da régua (44,65%) e da agenda escolar (43,19%).<sup>188</sup>

Essa cobrança gera um impacto negativo sobre as políticas públicas voltadas para educação, porque os impostos incluídos nos preços dos produtos e repassados para o consumidor final oneram sobre maneira o consumo de itens que são essenciais para o desenvolvimento escolar do aluno, como: lápis de cor, caderno ou apontador. Apresenta-se, a seguir, os dados da ACSP:

Para as aulas de educação artística, comprar tesoura (43,54%), cola branca ou bastão (42,71%), papel pardo (34,99%), sulfite (37,77%), lápis de cor (34,99%), tinta plástica (36,22%) e tinta guache (36,13%) pesa ainda mais no bolso por conta dos altos impostos embutidos sobre os preços. Nem os

<sup>187</sup> IPECE, 2016, p. 1.

<sup>188</sup> ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. Tributação de material escolar pode chegar a 50%, informa Associação Comercial de São Paulo. **ACSP**, São Paulo, 15 fev. 2018. Disponível em: <<http://acsp.com.br/imprensa/tributacao-de-material-escolar-pode-chegar-a-50-informa-associacao-comercial-de-sao-paulo>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

itens mais básicos escapam: apontador e borracha têm 39,29%; caderno e lápis têm 34,99%. A menor tributação foi registrada nos livros escolares, com 15,52%.<sup>189</sup>

Material escolar deverá ser um dos itens em que o princípio da seletividade deveria ser aplicado para gerar o bem-estar social e gerar liberdade de acesso ao desenvolvimento social.

O Estado deverá equilibrar a cobrança dos tributos, isso significa que o Estado poderia aumentar a cobrança dos tributos sobre a renda e o patrimônio, tornando as alíquotas mais diferenciadas em face do princípio da progressividade, reduzindo a cobrança sobre o consumo de bens que gerem o bem-estar do cidadão como o exemplo do material escolar citado anteriormente.

Outro ponto importante é a forma como os tributos são graduados. A Tabela 3 apresenta a incidência mensal do IRPF, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Tabela 3 – Incidência mensal, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Secretária da Receita Federal<sup>190</sup>.

A Tabela 4 apresenta as progressivas anuais, a partir do exercício 2017, ano-calendário de 2016:

Tabela 4 – Progressivas anuais, a partir do exercício 2017, ano-calendário de 2016

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: Secretária da Receita Federal<sup>191</sup>.

<sup>189</sup> ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO, 2018, *online*.

<sup>190</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). **Portal da Receita Federal**, 06 dez. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

<sup>191</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). **Portal da Receita Federal**, 06 dez. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

A crítica é dirigida a forma como as alíquotas são aplicadas, ou seja, elas deveriam ser mais graduadas possuindo alíquotas, para que a cobrança possa ser considerada mais justa deveriam existir mais percentuais para a cobrança do imposto de renda (IRPF).

## 7 CONCLUSÃO

Diante do exposto, pode-se inferir que o sistema tributário brasileiro necessita de transformações em seu sistema, reduzindo a regressividade fiscal para preservar a renda do contribuinte, o que melhora a implementação de políticas públicas.

O desenvolvimento humano compreende a forma como o ser humano é capaz de atingir seus objetivos na sociedade, ou seja, tornar-se aquilo que deseja. As áreas como saúde, educação e moradia são importantes para a garantia desse desenvolvimento e da aplicação do princípio da dignidade do ser humano.

Produtos e serviços importantes para a garantia do desenvolvimento humano, como medicamentos e a assistência odontológica básica, não devem ser tributados de forma tão onerosa que diminuam o acesso a esses recursos.

A regressividade da tributação indireta no sistema tributário brasileiro possui efeitos negativos que recaem sobre o consumidor final. Essa regressividade, contudo, é um instituto complexo que deverá ser combatido por intermédio de uma reestruturação do sistema fiscal.

O Estado brasileiro ao privilegiar uma arrecadação tributária sobre o consumo onera os que possuem menos recursos da mesma forma que onera os que possuem mais recurso, isso demonstra que a injustiça fiscal, isso significa reduzir a renda de quem é mais pobre que tendo sua renda reduzida pelo estado sofrerá com a redução da escolha na hora de alocar os recursos que possui.

Desta feita, o bem-estar social deve ser analisado a partir do prisma do desenvolvimento humano, conforme as ideias desenvolvidas por Amartya Sen sobre liberdade e capacidade humano, pois o Estado ao oferecer oportunidades por meio de políticas públicas retira de quem possui menos para investir de forma precária em quem possui menos, ou seja, retira do pobre para devolver para o pobre. Está seria uma grande incoerência, quando o correto seria preservar a renda do pobre e aplicar progressivamente a carga tributária sobre a tributação direta.

A seletividade tributária no sistema constitucional vigente poderá funcionar como alternativa para a solução da regressividade da tributação indireta sobre o consumo, beneficiando os que possuem menos recursos financeiros, melhorando o bem-estar da população.

Não há, contudo, de ser considerada a única alternativa, tendo em vista que o equilíbrio fiscal e orçamentário depende de recursos da arrecadação estadual, o que necessitaria de um melhoramento do sistema tributário brasileiro por via de uma aplicação do princípio da progressividade e redução da tributação do consumo para desonerar o consumidor final.

A proposta de reduzir a tributação indireta por meio da aplicação da seletividade fiscal é viável, pois a legislação tributária (Constituição Federal, CTN e as legislações esparsas dos Estados e Municípios) caminha no sentido de buscar uma reorganização do sistema tributário que proteja o contribuinte das injustiças fiscais ocasionadas pelos excessos cometidos pelo Estado.

## REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Carlos Henrique. Garantia dos contribuintes no sistema tributário. *In*: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Orgs.). **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 81-90.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE PESQUISA. **Critério Brasil 2015 e atualização da distribuição de classes para 2016**. São Paulo: ABEP, 2016. Disponível em: <<http://www.abep.org/Servicos/Download.aspx?id=09>>. Acesso em: 08 mar. 2018.
- ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. Tributação de material escolar pode chegar a 50%, informa Associação Comercial de São Paulo. **ACSP**, São Paulo, 15 fev. 2018. Disponível em: <<http://acsp.com.br/imprensa/tributacao-de-material-escolar-pode-chegar-a-50-informa-associacao-comercial-de-sao-paulo>>. Acesso em: 08 mar. 2018.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BAUMAN, Zygmunt. **Vida para consumo: a transformação das pessoas em mercadoria**. Tradução de Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Zahar, 2007.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 30. ed. Malheiros: 2015.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 19 fev. 2018.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 19 fev. 2018.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica; altera as Leis nºs 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.147, de 21 de dezembro de

2000, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 12.599, de 23 de março de 2012, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 9.074, de 7 de julho de 1995, e 9.427, de 26 de dezembro de 1996; revoga dispositivo da Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jul. 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/L12839.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/L12839.htm)>. Acesso em: 19 fev. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). **Portal da Receita Federal**, 06 dez. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

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

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTILHO, Ricardo. **Justiça social e distributiva: desafios para concretizar direitos sociais**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Diretrizes constitucionais do sistema tributário brasileiro. **Nomos**, Fortaleza, v. 29, n. 2, p. 23-38, 2009.

DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2012.

FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: revés considerações. **Nomos**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, 2010.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. Tradução de Luciana Carli. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. 132 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

GRUDEM, Wayne; ASMUS, Barry. **A pobreza das nações: uma solução sustentável**. Tradução de Lucas G. Freire. São Paulo: Vida Nova, 2016.

INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ. **Anuário Estatístico do Ceará – 2016: aspectos econômicos**. Fortaleza: IPECE, 2016.

Disponível em: <<http://www2.ipece.ce.gov.br/publicacoes/anuario/anuario2016/aspectosEconomicos/tabelas/Tabela%2025.2.1.xls>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos**. Tradução de Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LÍRIO, Isabelle Jaíne Gonçalves. Algumas notas sobre as relações entre epistemologia jurídica e ciência do direito. *In*: SALOMÃO, David Santos; LÍRIO, Isabelle Jaíne Gonçalves; CORDEIRO, Windsor Malaquias (Orgs.). **Ciência do Direito: estudos de epistemologia jurídica**. Fortaleza: DIN.CE, 2016. p. 129-150.

\_\_\_\_\_. Uma proposta fiscal para o problema da regressividade da tributação indireta no sistema tributário brasileiro e sua contribuição para a redução da pobreza e da fome à luz epistemologia jurídica latino-americana. *In*: SILVEIRA, Brunna Grasiella Matias; ARAÚJO, Luana Adriano; ANDRADE, Paloma Costa (Orgs.); FREITAS, Raquel Coelho de; MORAES, Germana de Oliveira (Coords.). **Direito das minorias no novo ciclo de resistências na América Latina**. Curitiba: CRV, 2017. p. 193-210.

\_\_\_\_\_; LIMA, Stephane Hilda Barbosa. A tributação do consumo de subsistência: meios para promoção da dignidade do ser humano através da seletividade tributária. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de João Pessoa**, João Pessoa, n. 5, p. 84-109, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Âmbito constitucional, hipótese de incidência e fato gerador do tributo. **Nomos**, Fortaleza, v. 26, p. 89-104, 2007.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015a.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015b.

\_\_\_\_\_. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 2009. 266 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MOITA, Edvaldo de Aguiar Portela. **Dos problemas da falta de vigência social: uma análise a partir da teoria dos sistemas.** 2014. 96 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.

OLIVEIRA, Ivanilde Apoluceno de. **Epistemologia e educação: bases conceituais e racionalidades científicas e históricas.** Petrópolis: Vozes, 2016.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA ALIMENTACIÓN Y LA AGRICULTURA. **Panorama de la Inseguridad Alimentaria en América Latina y el Caribe: la región alcanza las metas internacionales del hambre.** [S. l.]: FAO, 2015. Disponível em: <<http://www.fao.org/3/a-i4636s.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2018.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINHEIRO, Pedro Elpidio Gadelha Magalhães. **Direito, desigualdade e tributação: a intervenção do Estado no arranjo social de desigualdade crescente entre os indivíduos e os efeitos da tributação no cenário brasileiro.** 2017. 130 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade tributaria recíproca: aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária.** Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (Brasil). Desenvolvimento Humano e IDH. **PNUD Brasil**, [2012?]. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0.html>>. Acesso em: 24 fev. 2018.

RAWLS, John. **O liberalismo político.** Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

\_\_\_\_\_. **Uma teoria da justiça.** Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. 2. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REALE, Miguel. **Filosofia e teoria política: ensaios.** São Paulo: Saraiva, 2003.

ROCHA, Alice; CAPELI, Vítor Pereira. O imposto sobre valor agregado (IVA) como mecanismo de alavancagem da liberalização comercial no Mercosul. **Nomos**, Fortaleza, v. 37, n. 2, p. 215-231, 2017.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Desigualdade econômica e insuficiência regulatória. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio; SALOMÃO FILHO, Calixto; NUSDEO, Fábio (Orgs). **Poder econômico: direito, pobreza, violência, corrupção.** Barueri, SP: Manole, 2009. p. 43-55.

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

SEN, Amartya. **A ideia de justiça.** Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Donineli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORQUATO, Andressa Guimarães. Empresa gasta 2.600 horas para pagar tributos. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 7 nov. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-nov-07/andressa-torquato-empresa-gasta-2600-horar-pagar-tributos>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **FGV: Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, n. 177, p. 29-49, 1989.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Teoria pura do direito**: repasse crítico de seus principais fundamentos. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Ed, 2010.

WARDLAW, Gordon M.; SMITH, Anne M. **Nutrição contemporânea**. Tradução de Laís Andrade e Maria Inês Corrêa Nascimento. 8. ed. Porto Alegre: McGraw-Hill, 2013.

YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014.