

## O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA APLICAÇÃO NO BRASIL

THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTION CAPACITY  
AND ITS APPLICATION IN BRAZIL

Kennedy Eduardo Barbosa da Silva<sup>1</sup>

**RESUMO:** Todos os países exigem que seus cidadãos destinem um percentual de suas riquezas para manutenção das atividades do Estado. No Brasil, de acordo com os levantamentos históricos da Receita Federal nos últimos 15 anos, tal arrecadação representa cerca de um terço das riquezas produzidas (Produto Interno Bruto – PIB). Esse montante, juntamente com outras receitas auferidas pelo Estado, compõem o orçamento anual, com a finalidade e destinação de prestação de serviços públicos em benefício da população (saúde, segurança e educação, por exemplo), bem como a manutenção da estrutura estatal (pagamento de servidores públicos, aposentadoria e outros benefícios). Para que o valor pago pelo contribuinte para tais finalidades, de forma direta ou indireta, seja justo, existem preceitos legais, com garantias de que estes valores seriam cobrados de acordo com a capacidade econômica de cada indivíduo. O presente estudo analisou a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva em relação a natureza dos tributos existentes. Percebe-se, a partir dos dados levantados, que tal princípio aplica-se aos tributos incidentes sobre a renda, patrimônio e operações financeiras. Porém, em se tratando de tributos incidentes sobre o consumo e serviços, limita-se ao critério da seletividade (quanto menos essencial, maior a carga tributária), enquanto que os tributos que não se podem considerar seletivos, tornam-se proporcionalmente injustos, em relação a capacidade econômica dos cidadãos brasileiros.

**PALAVRAS-CHAVE:** Arrecadação, Capacidade Contributiva, Carga Tributária

**ABSTRACT:** All countries require from their citizens a percentage of their wealth to the maintenance of State activities. In Brazil, according to the historical surveys of Receita Federal in the last 15 year, this collection represents about a third of produced wealth (Gross Domestic Product – GDP). This amount with others revenues earned by State make up the annual budget, for the purpose of providing public services in benefit of population (like health, education and safety), as well as maintaining the State structure (like public servants, retirement and others). In order to become the value paid by the taxpayers fair, whether directly or indirectly, there are some legal precepts, with guarantees that these amount would be charged according to individual economic capacity. The present study analyzed the applicability of the principle of contributory capacity in relation to the nature of existing taxes. From the data collected, it is possible to observe which this principle applies itself to taxes levied on income, equity and financial transactions. However, in the case of taxes levied on consumption and services, this principle is limited to the criterion of selectivity (the less essential, the higher the tax burden), while taxes that are not considered selective become proportionally unfair, in relation to the economic capacity of Brazilian citizens.

**KEY-WORDS:** Collection, Contributory Capacity, Tax Burden

1

Discente em Direito pela  
Faculdade Imaculada  
Conceição do Recife:  
Kennedy.eduardobs@  
hotmail.com.

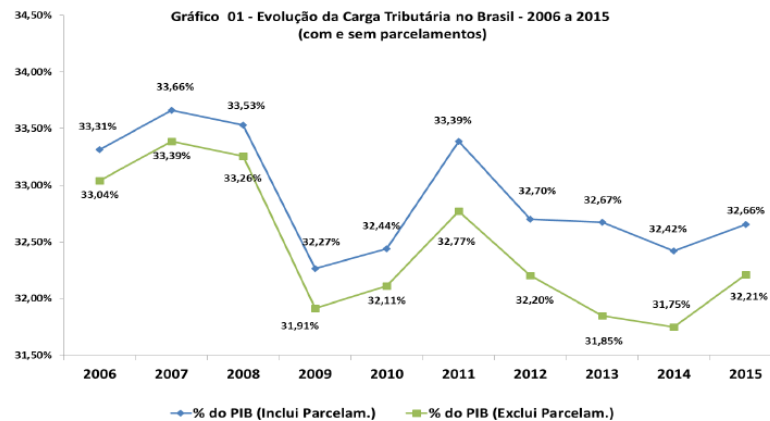
## INTRODUÇÃO

No ano de 1789, período da Revolução Francesa, já existe menção ao princípio da capacidade contributiva quando, em seu artigo 13<sup>o</sup>, a Declaração de Direitos do homem e do cidadão menciona: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades” (DECLARAÇÃO DO DIREITO DO HOMEM CIDADÃO, 1789). Segundo MEIRELLES (1997, p. 334), nessa mesma época, tal princípio “disseminou-se em algumas constituições como a República Romana – 1798; Piemonte – 1820; Francesa – 1848; etc.” Outros países como Portugal: Constituição da República Portuguesa, 1976, art. 103 – “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, 1976); e Espanha: Constituição da Espanha, 1978, art. 31 – “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatório” (CONSTITUCIÓN ESNAÑOLA, 1978) – tratam do princípio da capacidade contributiva como de fundamental importância, para manter as atividades do Estado, porém respeitando as condições econômicas de cada contribuinte.

No Brasil o tema foi abordado, inicialmente, na constituição de 1824 quando, em seu artigo 179, inciso XV, dispunha: “Ninguém será exento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.” (CONSTITUIÇÃO POLÍTICA DO IMPERIO DO BRASIL, 1824). Em 1946 tal princípio é mencionado de forma ainda mais clara, no artigo 202, da então nova constituição: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” (CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL, 1946). Apesar da evolução histórica brasileira em menção ao dispositivo constitucional, no ano de 1965, “o princípio da capacidade contributiva foi revogado pelo art. 25 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, não tendo figurado de forma expressa na Constituição de 1967, e tampouco na Emenda nº 01, de 1969, muito embora muitos juristas entendessem que o princípio continuava a existir, desde que se fizesse um trabalho de hermenêutica constitucional sistemática”. (MEIRELLES, 1997, p. 337). Em 1988, na atual e vigente constituição federal, o princípio volta, de forma expressa, no art. 145, § 1: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988)

Tomando por base a vigente definição legal de tal princípio, pode-se observar a preocupação dos legisladores em assegurar o princípio da capacidade contributiva aos cidadãos brasileiros. Todavia, o Brasil é um país onde a carga tributária representa cerca de 1/3 do Produto Interno Bruto (PIB) e essa aplicabilidade precisa ser melhor estudada. A figura a seguir mostra, no período de 10 anos, a representatividade dos tributos, para manutenção das atividades do Estado:

GRÁFICO 1 -Evolução da carga tributária no Brasil – 2006 a 2015



FONTE: Receita Federal do Brasil (2016).

Apesar de tal média apontar a arrecadação de um período relativamente curto, é possível verificar que mesma vem se mantendo nos levantamentos históricos feitos pela RFB, desde o ano de 1995, com poucas variações. (RFB, Carga Tributária no Brasil, 2016). Dentro do montante de tributos arrecadados, é importante ressaltar que eles podem ser divididos nas seguintes categorias: Tributos sobre a renda, sobre a folha de salários, sobre a propriedade, sobre bens e serviços, sobre transações financeiras e outros tributos. Dessa forma, surgem as questões:

É realmente possível aplicar o princípio da capacidade contributiva a todos os tipos de tributos?

A carga tributária é proporcionalmente distribuída, dentro da capacidade econômica do indivíduo?

A relevância social desta pesquisa se dá pela verificação do conceito que “o tributo deve representar uma parte suportável da riqueza ostentada ou gerada pelo fato ou pela situação submetida à tributação”. (NETO, 2007. p. 23). Ou seja, todos necessitam contribuir, dentro de suas possibilidades.

Esta pesquisa não pretende sanar o estudo do tema do referido princípio, visto que ele pode ter diversos pontos de vista. O objetivo aqui abordado será a reflexão do que representa a carga tributária no Brasil, em proporção à renda do cidadão brasileiro. Uma questão de justiça tributária, à proporção de seus bens, rendimentos e bens de consumo.

## REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Figura do Estado existe para garantir a soberania nacional e sobrepor as necessidades coletivas às individuais. O custeio da estrutura estatal deve ser dividido entre os cidadãos, de forma proporcional a sua capacidade de contribuição, pois um dos preceitos da constituição federal é o atendimento aos requisitos do princípio da isonomia, tratando igualmente os que se encontram em condições equivalentes e desigualmente os que se encontram em condições desiguais, na medida de sua desigualdade. Dessa forma, o tributo incidente sobre um patrimônio deve corresponder a uma parte de seu valor, assim como os tributos incidentes numa atividade econômica deve representar um percentual do valor gerado, no sentido de não inviabilizar a aquisição de um bem ou ao exercício de uma atividade. Recomenda-se que o legislador, e o aplicador da legislação, observem tais preceitos constitucionais para que não ultrapassem o limite do poder de tributar, resultando em efeitos de confisco, avesso à proibição expressa na Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu artigo 150, IV: “utilizar tributo com efeito de confisco”. (NETO, 2017. p. 23 e 24).

O Princípio da isonomia tributária e o da capacidade contributiva estão diretamente ligados. Tanto que estão inseridos na CF/88 dentro do mesmo capítulo:

“CAPÍTULO I

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 145...

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

Art. 150...

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Apesar da ligação, deve-se observar que não se limitam apenas a esta conexão. A isonomia remete a um caráter relacional. A capacidade contributiva é um ideal de justiça para o direito tributário. Na visão dos economistas, este último, liga-se ao modo como os recursos são distribuídos pela sociedade, desdobrando-se em duas dimensões:

1. Equidade Horizontal: os contribuintes que possuam igual capacida-

de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinadas aos cofres do Estado; 2. Equidade Vertical: os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar, deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, destinadas aos cofres do Estado. Assim, os indivíduos com renda maiores deverão contribuir, proporcional e equitativamente, com mais recursos do que aqueles que possuem menores rendimentos. “O objetivo dessa forma de tributação não é o de inverter a posição das classes de renda, mas reduzir a diferença entre elas, exageradamente grande no Brasil.” (SABBAG, 2011. p. 152).

Ainda sobre essa relação entre os princípios constitucionais, discorre FERREIRA (2004. s.p.):

“O princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade, mas também está vinculado ao princípio da liberdade. Assim, o princípio da capacidade contributiva não deve e não pode restringir em demasia a liberdade pessoal dos contribuintes, desestimulando-os a continuar crescendo e se desenvolvendo, sob pena de gerar danos ao desenvolvimento econômico e social de um determinado país. Ao Estado não interessa dizimar sua economia, e sim, estimulá-la a continuar crescendo, com o aumento da produção e o incremento da geração de empregos. Deve buscar, num primeiro momento, retirar dos contribuintes os recursos necessários para, então, conceder a segurança, educação, saúde e outros serviços necessários ao bem estar social da população do país. Assim sendo, o objetivo do governante, do legislador e do administrador tributário não pode ser o de retirar do contribuinte valores excessivos que venham a dilapidar o seu patrimônio, mas sim o de objetivar a retirada de valores justos, considerando a capacidade contributiva de cada membro da sua população, e evitando o imposto confiscatório.”

Vale aqui destacar um ponto de observação, em relação a expressão “sempre que possível”, contida no texto constitucional do artigo 145. Sustenta MARTINS (1989. p.76-78):

“a melhor interpretação do mencionado dispositivo, não obstante sua impropriedade redacional, é no sentido de que a ressalva, sempre que possível, só diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, não se aplica no que diz respeito à observância do princípio da capacidade contributiva”.

Dentro do mesmo conceito, MEIRELLES (1997, p. 337) cita XAVIER (1991. p. 119) que discorre sobre a questão:

“É certo que o § 1º do art. 145 condiciona à ressalva ‘sempre que possível’ a imperatividade do caráter pessoal dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade contributiva. Mas esta ressalva constitucional deve ser interpretada no sentido de que apenas não estão submetidos aos referidos comandos os impostos cuja natureza e estrutura com eles sejam incompatíveis. O IOF e o ICM são

exemplos de impostos que não seria possível submeter ao princípio do caráter pessoal. Já porém, no que concerne ao princípio da graduação, segundo a capacidade econômica, não encontramos nenhum caso – entre a lista de tributos previstos na Constituição – cuja natureza e estrutura com ele não se acomode, valendo pois a referida ressalva para eventuais impostos criados ao abrigo da competência residual da União, regulada no art. 154”.

Em 2011 foi criado pelo então Deputado Federal Laércio Oliveira (PR-SE) um projeto de lei (PL-2557/11) referente ao “Código de Defesa do Contribuinte”. Segundo o próprio deputado, em matéria publicada no site da câmara dos deputados, o referido código teria como objetivo “coibir ações infundadas, com base nos princípios constitucionais de respeito à função social das normas tributárias e à dignidade humana. Também não pretendemos editar norma que disponha sobre processos e procedimentos administrativos fiscais. A intenção é trazer maior proteção ao contribuinte brasileiro”. Dentre as normativas do texto, pode-se destacar o seguinte:

“Art. 2º...

§ 5º O tributo deve parecer justo, atendendo aos critérios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição do seu ônus, da generalidade, da progressividade e da não confiscatoriedade. (SABBAG, 2011. p. 153).”

Tal projeto seria mais uma garantia, ao cidadão brasileiro, de que a sua contribuição para manutenção das atividades do Estado seria proporcional às suas condições econômicas, de forma suportável, sem que gerasse desfalque na sua capacidade de manter suas necessidades básicas (alimentação, saúde, educação, etc.).

Os conceitos abordados giram em torno de que o princípio é de fato aplicado. Porém, deve-se aprofundar o estudo do tema, considerando a diversidade e quantidade de tributos existentes no Brasil. É necessário fazer a aplicação de tais conceitos observando as características de cada tributo, pois nem sempre podem ser tratados no conceito de que têm o caráter pessoal e que são graduados, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Os impostos incidentes sobre o consumo, por exemplo, têm como base de cálculo, via de regra, o valor da operação de compra ou venda dos produtos. Ou seja, independe de quem está comprando ou vendendo, conseqüentemente, não importando sua condição de econômica.

## 2.2 A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O conceito aqui abordado será o mesmo considerado pela Receita Federal do Brasil, em seus levantamentos históricos de arrecadação. Esses dados têm como objetivo verificar o fluxo de recursos financeiros fornecidos pela população, aos cofres do Estado, desde que tenham características econômicas de tributo, independentemente de sua denominação ou natureza jurídica. Serão considerados os pagamentos realizados por pessoas físicas e jurídicas ao Estado, excluindo-se multas e juros.

Como conceito de tributo, pode-se destacar a definição do Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Em outras palavras, os tributos são valores recolhidos do patrimônio dos indivíduos, baseados no seu poder fiscal (NOGUEIRA, 1995. p. 155). Nessa mesma linha, acrescenta AMARO (2010, p. 17):

“O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorrida da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva”.

Ou seja, o tributo tem caráter obrigatório, desde que atingidos os requisitos previstos em lei, com a finalidade de manter as atividades do Estado.

Conhecidos os conceitos dos tributos, faz-se necessário analisar a carga tributária praticada no Brasil. Os levantamentos históricos feitos pela Receita Federal apontam que os tributos incidentes sobre bens e serviços (consumo) representam quase metade da arrecadação total. A seguir dois gráficos adaptados, com os dados de um período de 10 anos em números absolutos e em proporções da média acumulada.

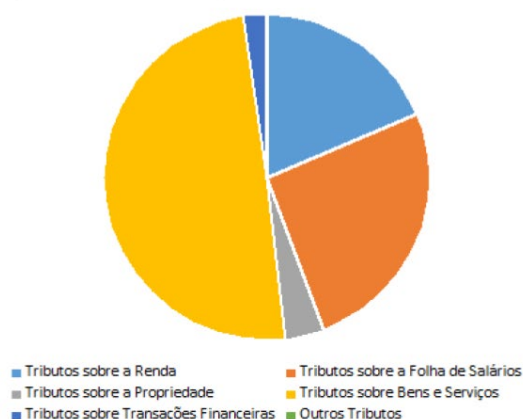
GRÁFICO 1 - Série história de arrecadação



FONTE ADAPTADA: Receita Federal do Brasil (2016).

GRÁFICO 1 - Proporção da arrecadação por tipo de receita tributária.

PROPORÇÃO DA ARRECADAÇÃO POR TIPO DE RECEITA TRIBUTÁRIA



FONTE ADAPTADA: Receita Federal do Brasil (2016).

Do ponto de vista de referência, e em comparação com outros países da América Latina e Caribe, o Brasil lidera o índice de arrecadação, em proporção aos números do PIB, ficando inclusive 13 pontos percentuais acima da média total:

FIGURA 1 - Carga tributária (% do PIB) – Brasil e países da América Latina e Caribe.

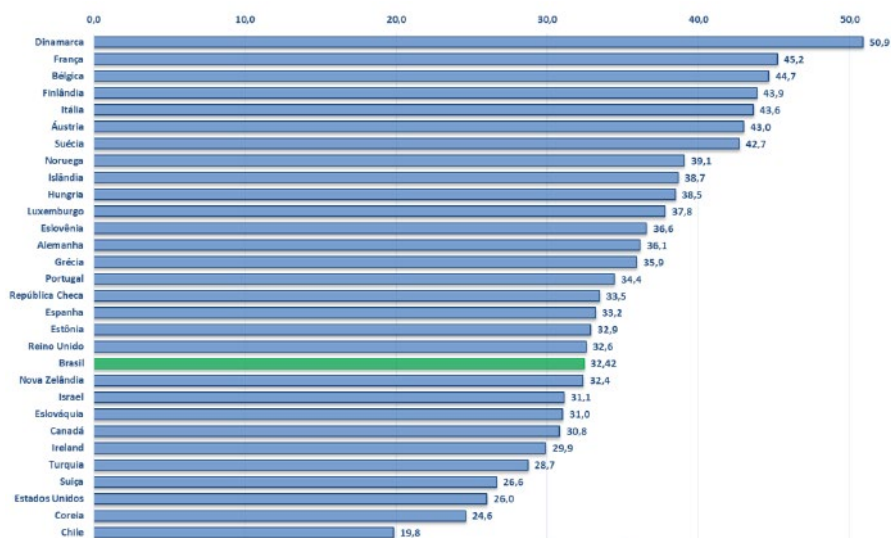
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Varição 2008 a 2014 (p.p.)
<b>Brasil</b>	<b>33,5</b>	<b>32,3</b>	<b>32,4</b>	<b>33,4</b>	<b>32,7</b>	<b>32,7</b>	<b>32,4</b>	<b>-1,1</b>
Argentina	24,7	25,6	26,7	27,6	29,2	30,6	32,2	7,5
Barbados	31,1	30,5	30,6	32,4	33,1	29,5	30,4	-0,7
Bolívia	25,3	25,9	23,3	26,2	27,6	28,9	28,7	3,5
Trinidad e Tobago	29,5	28,4	27,5	26,7	27,4	27,4	28,3	-1,3
Uruguai	26,1	25,8	26,0	26,4	26,7	27,2	27,0	0,8
Jamaica	25,0	24,8	25,0	24,5	24,6	25,0	24,2	-0,8
Costa Rica	22,7	21,2	20,8	21,3	21,3	22,6	22,5	-0,2
Nicarágua	16,8	16,9	18,0	18,8	19,5	19,9	20,3	3,5
Colômbia	18,8	18,6	18,0	18,9	19,7	20,0	20,3	1,5
Chile	21,4	17,2	19,5	21,2	21,5	20,0	19,8	-1,6
Honduras	18,9	17,1	17,3	16,9	17,8	18,3	19,8	0,9
México	20,7	17,2	18,5	19,5	19,5	19,7	19,5	-1,2
Equador	14,0	14,9	16,3	17,3	19,3	19,2	19,0	5,0
Peru	19,0	16,9	17,8	18,5	18,8	18,4	18,8	-0,2
Venezuela	14,1	14,3	11,8	13,5	14,2	14,8	18,2	4,1
Panamá	17,4	18,0	18,9	18,6	19,4	19,4	18,1	0,7
Bahamas	17,2	16,5	16,1	18,9	18,0	17,1	17,5	0,3
Paraguai	14,6	16,1	16,5	16,8	17,7	16,4	17,1	2,5
El Salvador	15,1	14,4	15,1	15,4	16,1	17,0	16,5	1,4
República Dominicana	14,3	12,7	12,3	12,3	13,1	13,9	14,1	-0,1
Guatemala	12,9	12,2	12,4	12,7	12,8	13,0	12,6	-0,3
<b>Média Am. Latina e Caribe</b>	<b>20,6</b>	<b>19,9</b>	<b>20,0</b>	<b>20,8</b>	<b>21,4</b>	<b>21,4</b>	<b>21,7</b>	<b>1,1</b>

FONTE: Receita Federal do Brasil (2016).

Já do ponto de vista internacional, em comparação feita pela RFB, frente aos números dos países integrantes da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), referente ao ano de 2014, percebe-se que o Brasil, apesar de manter uma alta carga tributária, não lidera o ranking, em termos de proporções de PIB:



FIGURA 2 - Carga Tributária no Brasil e em países da OCDE (2014).



FONTE: Receita Federal do Brasil (2016).

Levantados os dados de arrecadação, inclusive números, proporções e a referência com outros países, para alcançar o objetivo desta pesquisa, faz-se necessário entender a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, de acordo com os tipos de receita tributária, arrecadadas pelo governo.

### 2.3 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA POR TIPO DE RECEITA TRIBUTÁRIA

#### 2.3.1 TRIBUTOS SOBRE A RENDA

Representam cerca de 19% da arrecadação tributária total. Basicamente, são os impostos devidos pelas pessoas físicas, impostos ou contribuições devidas pelas pessoas e retenções não alocáveis (oriundas, por exemplo, de não residentes). Entre as pessoas físicas, pode-se subdividir em Imposto de Renda das Pessoas Físicas (Declaração de Ajuste anual); Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) – trabalho assalariado união; IRRF – Governos Estaduais, suas fundações e autarquias; IRRF – Governos municipais, suas fundações e autarquias; e contribuições sobre receitas de concursos e prognósticos. Já em relação aos impostos e contribuições da pessoa jurídica, podem-se destacar o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) – Regime Lucro Real; e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) – regime do Lucro Real. (Receita Federal do Brasil, 2016. p. 42).

Sob o ponto de vista doutrinário, pode-se classificar o imposto de renda como um imposto direto, pois a carga econômica é suportada pelo contribuinte, e pessoal, visto que leva em conta as condições particulares do mesmo (SABBAG, 2011. p. 408 e 409).

A previsão legal do imposto sobre a renda constante na constituição federal, em seu artigo 153, reforça a ideia de que o mesmo é cobrado

de forma proporcional à renda do contribuinte:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...III - renda e proventos de qualquer natureza;

..§ 2º O imposto previsto no inciso III:

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

A progressividade do IRPF pode ser melhor entendida a partir da tabela a seguir (ilustração da tabela do IRPF vigente para o ano de 2015):

**FIGURA 3** - Tabela de incidência mensal de IRPF – 2015

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:** Receita Federal do Brasil (2016).

Já no caso das pessoas jurídicas, o formato de cálculo é diferente, porém o efeito proporcional é o mesmo, visto que é calculado com base no lucro (assim como a CSLL), conforme definido pela legislação do Imposto de renda, e resumido pela Receita Federal a seguir:

“São contribuintes e, portanto, estão sujeitos ao pagamento do IRPJ, as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País. Elas devem apurar o IRPJ com base no lucro, que pode ser real, presumido ou arbitrado. A alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 / mês. ”

Em resumo, quanto maior a renda, ou lucro, maior será o montante recolhido aos cofres públicos.

### 2.3.3 TRIBUTOS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS

Compõem pouco mais de 25% do total arrecadado. Abrange os tributos incidentes diretamente na folha de salários. São subdivididos em Previdência Social, Seguro Desemprego e Outros. No âmbito da previdência social estão os tributos devidos pelos empregados, empregadores e autônomos. Da parte dos empregadores tem-se: Contribuição para o INSS (Instituto Nacional da Seguridade Social) – Cota Patronal; Contribuição para seguridade social do serviço público – Parcela do próprio governo; Previdência dos estados e dos municípios. Já para os empregados, subdivide-se em: Contribuição para o INSS – Cota empregado; Contribuição para a seguridade social do servidor público – parcela servidor, assim como nas previdências estaduais e municipais – parcela servidor; Fundo de saúde militar – Beneficiário e INSS – entidades filantrópicas. Em relação ao seguro desemprego, destaca-se o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), que é uma contribuição do empregador destinada a garantir uma compensação financeira, em caso de perda de emprego. (Receita Federal do Brasil, 2016. p. 43 e 44).

A função INSS pode ser resumida, como o próprio órgão destaca:

“O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS foi criado em 27 de junho de 1990, por meio do Decreto nº 99.350, a partir da fusão do Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social – IAPAS com o Instituto Nacional de Previdência Social – INPS, como autarquia vinculada ao Ministério da Previdência e Assistência Social – MPAS.

Compete ao INSS a operacionalização do reconhecimento dos direitos dos segurados do Regime Geral de Previdência Social – RGPS que abrange a mais de 50 milhões de segurados e aproximadamente 33 milhões de beneficiários em 2017. No artigo 201 da Constituição Federal Brasileira observa-se a organização do RGPS, que tem caráter contributivo e de filiação obrigatória, e onde se enquadra toda a atuação do INSS, respeitadas as políticas e estratégias governamentais oriundas dos órgãos hierarquicamente superiores, como os ministérios. A entidade é vinculada atualmente ao Ministério do Desenvolvimento Social – MDS.

O INSS caracteriza-se, portanto, como uma organização pública prestadora de serviços previdenciários para a sociedade brasileira. É nesse contexto e procurando preservar a integridade da qualidade do atendimento a esse público que o Instituto vem buscando alternativas de melhoria contínua, com programas de modernização e excelência operacional, ressaltando a otimização de resultados e de ferramentas que fundamentem o processo de atendimento ideal aos anseios dos cidadãos. ”

A contribuição mensal também é proporcional aos rendimentos de salários auferidos, limitados ao teto do benefício pago pelo órgão, em caso de aposentadoria, por exemplo:

FIGURA 4 - Tabela de incidência mensal do INSS

Tabela para Empregado, Empregado Doméstico e Trabalhador Avulso 2017	
Salário de Contribuição (R\$)	Alíquota
Até R\$ 1.659,38	8%
De R\$ 1.659,39 a R\$ 2.765,66	9%
De R\$ 2.765,67 até R\$ 5.531,31	11%

FONTE: INSS (2017).

Já em relação a parte de seguro desemprego, o FGTS é definido pela caixa econômica federal (CEF), da seguinte maneira:

“O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) foi criado com o objetivo de proteger o trabalhador demitido sem justa causa, mediante a abertura de uma conta vinculada ao contrato de trabalho. No início de cada mês, os empregadores depositam em contas abertas na Caixa, em nome dos empregados, o valor correspondente a 8% do salário de cada funcionário. O FGTS é constituído pelo total desses depósitos mensais e os valores pertencem aos empregados que, em algumas situações, podem dispor do total depositado em seus nomes.”

Em resumo, representa um valor proporcional a renda do empregado, pago pelo empregador, com o objetivo de proporcionar uma garantia financeira, motivada, por exemplo, por um desligamento do quadro de funcionários das empresas.

#### 2.3.4 TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE

Incidem sobre o uso, propriedade ou transferências de bens móveis e imóveis das pessoas físicas e jurídicas e representam menos de 4% do montante total arrecadado. Em relação a propriedade de imóveis, incidem sobre um percentual do preço do bem. São exemplos o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Já em relação aos bens móveis, destaca-se o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) que, no mesmo sentido, é taxado em um percentual do valor do bem. Quanto a transferência de bens, temos o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), seguindo a mesma linha de tributação, em proporção ao montante que o bem representa. (Receita Federal do Brasil, 2016. p. 45).

Sob o ponto de vista de valores proporcionais, acompanham as características do princípio da capacidade contributiva.

#### 2.3.5 TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS

Dentro dos que podem ser classificados (desconsiderando os “outros tributos”), são os de menor representatividade, em relação ao montante total arrecadado. Representam pouco mais de 2% e estão diretamente ligados a operações financeiras, a exemplo de compra e venda de moedas, emissão, transferências, compra e venda de títulos e valores mobiliários, operações de crédito e seguros. O Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF) representa quase a totalidade do valor total arrecadado.

Conforme disposto no Decreto Nº 6.306 de dezembro de 2007, que regulamenta o IOF, em seu capítulo III, determina que a alíquota incidirá sobre o valor da operação financeira. Portanto, proporcional à operação efetuada.

#### 2.3.6 TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS

Considerado que não serão aqui abordados os “Outros Tributos” indicados nos gráficos iniciais desta pesquisa, os tributos sobre bens e serviços ficaram por último, justamente por ter uma maior necessidade de abertura e entendimento. Metade da receita tributária total está inserida neste grupo, portanto será abordado de forma mais detalhada.

##### 2.3.6.1 Tributos Gerais - não cumulativos

A não cumulatividade dos tributos é exemplificada, pela constituição federal, no dispositivo que trata da regulamentação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS):

“DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal...”

Basicamente, é o conceito de que o montante de imposto gerado numa operação inicial (compra para industrialização, por exemplo) pode ser utilizado para abater o valor do imposto gerado na operação seguinte. Pode, em suma, ser definido como escrito pela RFB:

“Tributos, de base ampla, que visam gravar o valor agregado e, portanto, dispõem de mecanismos que possibilitam a desoneração, nas etapas posteriores, dos tributos pagos nas etapas anteriores.”

Estão alocados nesse grupo de tributos: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Telecomunicações (ICMS), exceto as parcelas alocáveis como Tributos Seletivos; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), exceto as parcelas alocáveis como Tributos Seletivos; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Não Cumulativo (Cofins-NC); e Contribuição para o Programa de Integração Social – Não Cumulativo (PIS-NC).

#### 2.3.6.2 Tributos Gerais - cumulativos

Assim definidos pela RFB:

“Tributos, de base ampla, que incidem sobre transações de bens e serviços de forma plurifásica ou monofásica e que não possuem mecanismos de compensação, nas etapas posteriores, do tributo pago na(s) etapa(s) anterior(es). Estão sujeitos, portanto, ao fenômeno da incidência em cascata. Incluem-se nesta subcategoria os tributos que incidem direta ou indiretamente sobre a receita, os tributos monofásicos não seletivos e não compensáveis e outros com características similares. São computadas neste item as arrecadações dos seguintes tributos: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cumulativo (Cofins-C); Contribuição para o Programa de Integração Social – Cumulativo (PIS-C); Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do regime de tributação do Lucro Presumido (CSLL-LP); Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas do regime de tributação do Lucro Presumido (IRPJ-LP) e Imposto sobre Serviços (ISS).”

Basicamente é o tributo cobrado sem o preceito constitucional de que pode ter o abatimento ou desconto de uma operação anterior.

#### 2.3.6.3 Tributos Seletivos

Englobam tributos cumulativos e não cumulativos. Via de regra, serão aplicados nos itens ante que têm sua alíquota majorada. Dentre os quais, estarão: IPI e ICMS Automóveis; IPI e ICMS bebidas; Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico (CIDE) e ICMS combustíveis; ICMS energia elétrica; IPI e ICMS tabaco e ICMS telecomunicações.

A seletividade adota um critério de essencialidade do produto para sociedade. Para SABBAG (2011, p. 183):

“... haverá desoneração de tais impostos nos bens considerados essenciais, como alimentos, vestuários, etc. De modo oposto, onerar-se-ão mais gravosamente os produtos considerados supérfluos, de luxo ou suntuários, como perfumes, as bebidas, os cigarros, entre outros bens.”

Este grupo é o que melhor atende aos requisitos da capacidade contributiva.

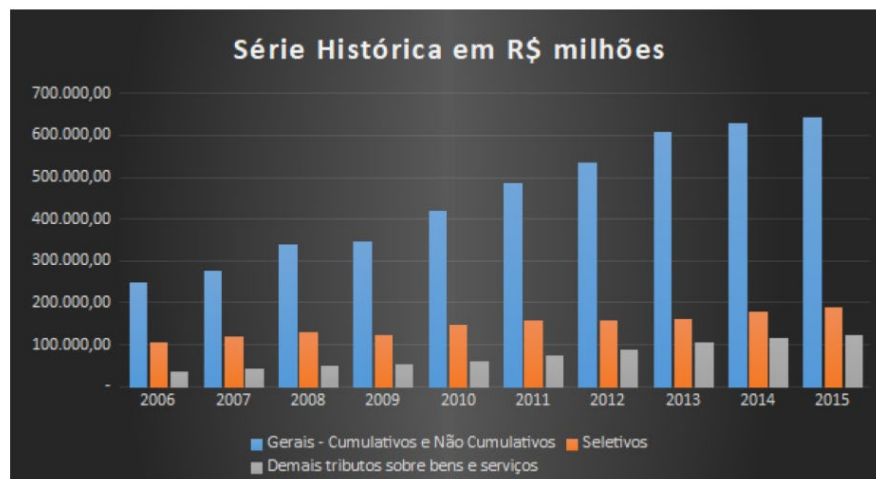
#### 2.3.6.4. Demais tributos sobre bens e serviços

Aqui enquadram-se os tributos sobre operações com comércio exterior (Importações e Exportações), Taxas de Prestações de serviços e de poder de polícia, contribuições previdenciárias (exceto as incidentes sobre a folha de pagamento) e outras contribuições sociais e econômicas como o adicional de frete para renovação da marinha mercante e o seguro DPVAT.

#### 2.3.6.5 Tributos sobre bens e serviços – Visão Geral

Para uma melhor visibilidade das proporções existentes entre as subdivisões dos tributos desse grupo, pode-se observar a representatividade delas, dentro dos gráficos a seguir:

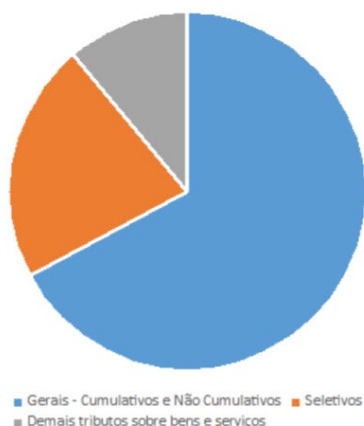
GRAFICO 4 - Série histórica de Arrecadação – Tributos sobre bens e serviços



FONTE ADAPTADA: Receita Federal do Brasil (2016).

GRAFICO 4 - Série histórica de Arrecadação – Tributos sobre bens e serviços

PROPORÇÃO DA ARRECAÇÃO POR TIPO DE RECEITA TRIBUTÁRIA



FONTE ADAPTADA: Receita Federal do Brasil (2016).

Dentre os tributos incidentes sobre bens e serviços, podemos destacar o ICMS como líder na arrecadação, e como pode ser observado nos gráficos mostrados, a parte “não seletiva” do ICMS tem uma representatividade muito maior que a seletiva. Faz-se necessário aqui adicionar um conceito de impostos indiretos, que se aplica à maioria dos tributos abordados nesse tópico. Defini-os assim SABBAG (2011. p. 408):

“... o imposto indireto é aquele em que não há repercussão econômica de encargo tributário, tendo a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de acordo com sua capacidade contributiva, o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando o ônus jurídico tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte.”

Ainda sobre o conceito de impostos indiretos, pontua MEIRELLES (1997. p.6) que:

“...os impostos indiretos são aqueles que embora a obrigação de pagar recaia sobre determinado indivíduo, chamado de contribuinte de direito, a carga tributária é repassada a outra pessoa, ou seja, ao contribuinte de fato, devido ao fenômeno da repercussão. Considerando assim que as condições pessoais do sujeito passivo na maioria das vezes não podem ser mensuradas, cria-se a dificuldade de aplicar este princípio. ”

A abordagem da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos está, normalmente, atrelada a seletividade, Com base nos produtos que sofrem gradual aumento de carga tributária, por sua característica de “não essencial” (Cigarros, energia elétrica,



telecomunicações, veículos, etc.). Nesse sentido, MEIRELLES (1997, p.6), citando Aliomar Balleiro, indaga que:

“a natureza da mercadoria vale presunção de seu destino a pessoas de hábitos requintados, largas posses ou que dispõem de recursos outros além dos estritamente necessários à satisfação das necessidades fundamentais”.

A própria Constituição Federal aborda a questão da seletividade em função da essencialidade dos produtos, nos dispositivos legais que os determinam (IPI e ICMS):

#### “DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

... IV - produtos industrializados;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

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

#### “DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços...”

A definição do termo “essencialidade” pode ser muito abrangente. É muito difícil se imaginar, por exemplo, uma sociedade sem energia elétrica, que é um produto sujeito à seletividade do ICMS, com majoração de alíquotas, conforme já exposto no item 2.6.3.3.

## CONCLUSÃO

Após ampla abordagem do tema, confrontando a realidade da carga tributária brasileira com o princípio da capacidade contributiva, percebemos que não se tem um adequado instrumento de justiça tributária no Brasil. A pluralidade de tributos existentes torna difícil a aplicação do princípio, bem como pune o cidadão brasileiro que, via de regra, é obrigado a contribuir com mais do que se pode considerar como justo.

A impessoalidade dos impostos indiretos é a principal responsável por tal efeito, pois não se pode diferenciar o montante de imposto

pago pelo consumidor de um produto, por sua renda ou capacidade econômica. Proporcionalmente, e fazendo-se um adendo aos dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), sobre renda per capita, temos que grande parte da população estaria fora, por exemplo, do alcance do imposto de renda tributado de forma direta. Porém, como não é possível se livrar da carga tributária dos tributos incidentes sobre o consumo, contribuem estes, de forma indireta, com, pelo menos, 50% do montante total arrecadado pelo Estado, que pesa, em termos proporcionais, de forma injusta em seus orçamentos.

É notória a necessidade de se fazer uma reforma tributária, para que tenhamos um sistema mais justo a todos os brasileiros, proporcionando-os assim uma vida mais digna. O princípio da capacidade contributiva aplica-se bem aos tributos incidentes sobre a renda, patrimônio e operações financeiras. Porém, deve ser melhor analisado quanto aos impostos indiretos, visto que o critério de “seletividade” representa a menor parte arrecadada do montante total, tornando a aplicação do princípio injusta, quanto ao montante arrecadado dos “não seletivos”.

## REFERÊNCIAS

AGENCIA ESTATAL ESPANHOLA. **Constitución Española**, 1978. Acesso em 25 de outubro de 2018, de: <<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-31229>>

BIBLIOTECA VIRTUAL DE SÃO PAULO – USP. **Declaração de direitos do homem e do cidadão – 1789**. Acesso em 24 de outubro de 2018, de: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>

CARTA DE LEI DE 25 DE MARÇO DE 1824. **CONSTITUIÇÃO POLITICA DO IMPERIO DO BRAZIL**, 1824. Acesso em 26 de outubro de 2018, de: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. 1966, acesso em 20 de outubro de 2017, de: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>

CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA PORTUGUESA. **VII REVISÃO CONSTITUCIONAL [2005]**, acesso em 24 de outubro de 2018, de: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx#art106>>

CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL (DE 18 DE SETEMBRO DE 1946)**, 1946. acesso em 26 de outubro de 2018, de: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>

**CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988, 1988.**

Acesso em 27 de outubro de 2018, de: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>

**IBGE. RENDA DOMICILIAR PER CAPITA.** Acesso em 27 de outubro de 2018, de: <[https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pnad\\_continua/default\\_renda\\_percapita.shtm](https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pnad_continua/default_renda_percapita.shtm)>

**FERREIRA, ABEL HENRIQUE. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos.** 2004. Acesso em 20 de outubro de 2018, de: <<http://www.fesdt.org.br/artigos/06.pdf>>

**INSTITUTO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. Institucional,** 2017. Acesso em 21 de outubro de 2018, de: <<https://portal.inss.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/>>

**INSTITUTO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. Tabela de Contribuição Mensal,** 2017. Acesso em 21 de outubro de 2018, de: <<https://portal.inss.gov.br/servicos-do-inss/calculo-da-guia-da-previdencia-social-gps/tabela-de-contribuicao-mensal/>>

**MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. Sistema tributário na Constituição de 1988.** Saraiva, 1989.

**MEIRELLES, JOSÉ RICARDO. O Princípio da capacidade contributiva,** Brasília: Revista de Informação Legislativa, 1997.

**NETO, FRANCISCO MARTINS. Legislação Tributária.** Curitiba: Ibplex, 2007.

**NOGUEIRA, RUY BARBOSA. Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1995.

**PROJETO DE LEI 2557/11. Código de defesa do contribuinte,** 2011. Acesso em 24 de outubro de 2018, de: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/207841-PROJETO-DE-LEI-CRIA-O-CODIGO-DE-DEFESA-DO-CONTRIBUINTE.html>>

**RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil,** 2016. Acesso em 27 de outubro de 2018, de: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>

**RECEITA FEDERAL DO BRASIL. IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas),** 2015. Acesso em 27 de outubro de 2018, de: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/IRPJ>>

**SABBAG, EDUARDO. Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.