REDUÇÃO DA DESIGUALDADE, POLÍTICA TRIBUTÁRIA E A CONSTITUIÇÃO

REDUCTION OF INEQUALITY, TAX POLICY AND THE CONSTITUTION

LEONEL CESARINO PESSÔA*

Recebido para publicação em dezembro de 2011.

RESUMO: No Brasil, a renda apropriada pelo 1% mais rico da população é igual à renda apropriada pelos 50% mais pobres, o que faz com que 95% dos países para os quais se tem dados disponíveis apresentem concentrações de renda menores que este país. No entanto, pouco se discute sobre políticas tributárias dirigidas a alterar esta situação. Em uma medida maior do que em qualquer outro país do mundo, no Brasil, o direito tributário está presente no texto da Constituição Federal e mudanças na ordem tributária envolvem, muitas vezes, matéria constitucional. O presente trabalho vai tratar de uma situação na qual o problema da redução da desigualdade está relacionado, em princípio, à matéria constitucional. Trata-se de examinar a incidência de tributos sobre os rendimentos situados na zona do mínimo vital, isto é, sobre aqueles valores indispensáveis para o sustento próprio e da família e de se analisar as possibilidades de alteração nesta situação. Nesse sentido, serão analisadas tanto as emendas constitucionais apresentadas com o objetivo de evitar esta tributação como o papel do princípio da capacidade contributiva a este respeito.

PALAVRAS-CHAVE: capacidade contributiva; justiça fiscal; distribuição de renda; mínimo vital; tributos indiretos.

ABSTRACT: In Brazil, the income earned by the richest 1% of the population is equal to the income of the poorest 50%, what makes that 95% of the countries for which data is available present lower concentrations of income than this country. However, very little is discussed about tax policies aimed at altering this situation. In a larger measure than in any other country in the world, in Brazil, the tax law is present in the text of the Constitution and changes in the tax order involve often a constitutional matter. This paper examines a situation in which the problem of reducing inequality is, in principle, related to the Constitution matter. It examines the incidence of taxes on the income that is in a zone called minimum vital, i.e., on those values that are necessary to sustain himself and family and to analyze the possibilities for changing this situation. In this sense it will be discussed both the constitutional amendments presented in order to avoid this taxation and the role of that the ability to pay principle in this regard.

KEY WORDS: ability to pay; tax justice; distribution of income; *minimum vital;* indirect taxes.

1. Introdução

O Brasil é um país marcado pela desigualdade social. Na área econômica, a desigualdade é tema de pesquisas que remontam aos anos 1970. Nesta época, dois trabalhos inauguraram o estudo do assunto: o artigo de A. Fishlow, '*Brazilian size distribution of income*'[1], e o artigo de R. Hoffmann e J.C. Duarte 'A distribuição da renda no Brasil'.[2] Ambos mostraram, com base

* Doutor em Direito pela USP, foi pesquisador visitante na New School for Social Research (Nova York/EUA) e na Università Commerciale Luigi Bocconi (Milão/Itália). Professor do PMDA – Programa de Mestrado e Doutorado em Administração da Universidade Nove de Julho e advogado em São Paulo.

[1] Este artigo foi publicado no v. 62, n. 2 da *American Economic Review*, de 1972.

[2] Este artigo foi publicado na *Revista de Administração de Empresas*, v. 12, n. 2 de 1972.

nos dados do censo demográfico de 1970, o grande crescimento da desigualdade na distribuição de renda no Brasil entre 1960 e 1970.

Nos últimos anos, observou-se, no entanto, uma inversão nesta tendência. Ricardo Paes de Barros, Miguel Foguel e Gabriel Ulyssea organizaram o livro *Desigualdade de Renda no Brasil: uma Análise da Queda Recente,* que trata da nova tendência de redução da desigualdade. De acordo com eles, "uma das mais importantes mudanças pelas quais o Brasil vem passando nos últimos anos é o processo de queda contínua e significativa da concentração de renda".[3] Com efeito, em meados da década de 1990, iniciou-se uma trajetória de queda nesta concentração que se acentuou muito a partir de 2001 e permaneceu intensa nos anos que se seguiram até 2005.

Ainda que a concentração da renda no Brasil tenha diminuído nos últimos anos, ela ainda é uma das maiores do mundo. No trabalho de Paes de Barros, Foguel e Ulyssea são apresentados dados sobre o estado ainda caótico da situação atual: "a renda apropriada pelo 1% mais rico da população é igual à renda apropriada pelos 50% mais pobres, o que faz com que 95% dos países para os quais se tem dados disponíveis apresentem concentrações menores que a do Brasil".[4]

Mesmo que as pesquisas econômicas sobre a desigualdade já datem de algum tempo, a discussão sobre como enfrentá-la, do ponto de vista das políticas tributárias, não é um tema absolutamente presente no Brasil. No âmbito do debate político, recentemente, essa situação alterou-se um pouco. Antes de assumir seu primeiro mandato, o presidente Luis Inácio Lula da Silva, declarou que a estrutura do imposto de renda no Brasil deveria ser mais progressiva, de modo a que os que tivessem maior rendimento arcassem com um ônus tributário maior. Durante seu governo foram introduzidas duas novas alíquotas na estrutura no imposto de renda pessoa física. Desta forma, mesmo que o teto do imposto continuasse o mesmo, houve uma ligeira mudança na direção sinalizada. Os pronunciamentos do presidente provocaram reações no meio acadêmico: enquanto alguns saíram em sua defesa, outros diziam que, de nada adiantaria o estabelecimento de uma estrutura mais progressiva, porque isso em nada contribuiria para que se fizesse justiça social.

Argumentou-se que os mais ricos dispõem de mecanismos de planejamento tributário sofisticado e, assim, teriam como evitar uma maior incidência de impostos. Por isso, dizia-se

[3] Barros, R. e Carvalho, M. "Nota Técnica". In: Barros, R, Foguel, M., Ulyssea, G. (orgs.) *Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise da queda recente*. Brasília: IPEA, 2006, vol. 1, p. 07.

[4] Barros, R. e Carvalho, M. "Nota Técnica". In: Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise da queda recente. Barros, R, Foguel, M., Ulyssea, G. (orgs.) Brasília: IPEA, 2006, vol. 1, p. 22.

que um aumento da tributação nesses moldes acabaria recaindo sobre uma pequena parcela da população: os assalariados com altos salários. Por outro lado, dizia-se que existe uma tendência internacional de que a tributação deixe paulatinamente de incidir sobre a renda, para incidir em maior escala sobre o consumo. E em se preferir o critério da proporcionalidade ao da progressividade. Assim, as declarações do presidente Lula estariam na contramão do que estaria ocorrendo no mundo. Também se disse que uma tributação mais progressiva afetaria os investimentos e, consequentemente, seria extremamente negativa para o desenvolvimento econômico do país. Nesse sentido, fundamental para o sistema tributário seria que ele gerasse eficiência e alegava-se que a tributação proporcional cumpriria melhor este papel.

Pode-se dizer que se viu nos últimos anos, no Brasil, um início tímido de um debate sobre política tributária e política distributiva. Mas em outros países como nos Estados Unidos, por exemplo, há uma longa tradição de pesquisa sobre este tema. A construção de um sistema tributário mais equitativo e a redução da desigualdade são, nos debates que ocorrem neste país, temas recorrentes de política tributária.[5] No governo Reagan, por exemplo, houve uma grande redução no número de faixas do imposto de renda da pessoa física. E tanto o período que antecedeu a medida, como o período que a sucedeu, foram marcados por amplos debates sobre o assunto. No Brasil, no entanto, muito pouco se escreveu sobre justiça tributária e sobre o papel da política tributária para alcançá-la.

Por aqui, qualquer projeto de reforma tributária ou política tributária reveste-se ainda de uma particularidade. Numa medida maior do que em qualquer outro país do mundo, no Brasil o direito tributário está presente no texto da Constituição Federal. Assim, pensar em reforma tributária, pensar em políticas públicas tributárias e nas condições destas políticas para reduzir a desigualdade é algo que envolve, muitas vezes, matéria constitucional. Um dos desafios para a continuidade da ordem constitucional é o de que o problema da redução da desigualdade em nossa sociedade seja enfrentado. O presente trabalho vai tratar de uma situação na qual o problema da redução da desigualdade passa, em princípio, pela alteração da Constituição.

[5] Cf., por exemplo, THORNDIKE, J.; VENTRY JR, D. *Tax Justice. The ongoing debate.* Wahington D.C.: The Urban Institute Press, 2002. Na literatura norte-americana, o texto clássico é o de MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. *Public Finance in Theory and Practise*. 5ª edição. Nova York: McGraw-Hill International Editions, 1989. Para uma discussão em um outro nível de abstração, tratando dos critérios de moralidade política que fundamentam as diversas teorias sobre tributação cf. MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade.* São Paulo: Martins Fontes, 2005. C. também DUFF, David G. "Private Property and Tax Policy in a Libertarian World: a Critial Review". In: *Canadian journal of Law and Jurisprudence*, vol. XVIII, nº 1, janeiro de 2005.

O texto da Carta Magna assegura que os impostos sejam graduados em conformidade com a capacidade econômica do contribuinte. A aplicação deste princípio implicou por sua vez no reconhecimento de uma zona de mínimo vital, na qual não deveria haver, em hipótese alguma, tributação. O mínimo vital é o valor recebido, indispensável para o sustento próprio e da família. Como tudo o que se recebe é essencial para o sustento, as pessoas cujos rendimentos não ultrapassam o mínimo vital, não deveriam pagar tributo algum.

No entanto, alguns trabalhos mostram como, no Brasil, estas pessoas comprometem uma boa parte de sua renda com tributos. Não pagam tributos diretos, mas os indiretos, que são pagos nas etapas anteriores do processo produtivo, mas repassados ao consumidor final. Esse trabalho pretende descrever a situação no Brasil da incidência de tributos sobre o valor indispensável para o sustento próprio e da família – o mínimo vital -. Além disso, tem por objetivo analisar as propostas de emenda constitucional apresentadas com o propósito de corrigir esta situação e discutir se o ordenamento jurídico constitucional dispõe de outros mecanismos para tratar desta situação.

O trabalho divide-se em cinco partes, incluindo esta introdução. Na segunda parte, trata-se de analisar o princípio constitucional da capacidade contributiva e sua relação com a teoria do mínimo vital. Na terceira parte, é analisada a incidência dos tributos indiretos sobre o consumo das pessoas que se encontram na zona de mínimo vital. Na quarta parte são analisadas as propostas de emenda constitucional que tiveram por objetivo assegurar imunidade a cesta básica, na quinta são apresentadas considerações sobre o papel do princípio da capacidade contributiva na possível solução dessa questão e a sexta parte tece algumas considerações finais.

2. Capacidade Contributiva e o Mínimo Vital

A partir da segunda metade do século XX, o princípio da capacidade contributiva passou a integrar uma grande parte dos sistemas jurídicos tributários do mundo.[6] Tanto as Constituições Francesa e Brasileira de 1946, como a Constituição Italiana de 1948, por exemplo, continham uma norma dispondo sobre o princípio. No Brasil, o princípio foi excluído das cartas constitucionais de 1967 e 1969, mas foi novamente inserido na Constituição de 1988. O parágrafo 1º do artigo 145 da Carta Magna de 1988 dispõe: "Sempre que possível, os

[6] Um quadro geral das Constituições que preveem o princípio é dado por UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

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". O artigo 53 da Constituição Italiana de 1948, por sua vez, dispõe que: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" e "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività" e o art. 37 da Constituição francesa de 1946 dispõe que: "La participation de chacun aux dépenses publiques doit être progressive et calculée en fonction de l'importance de la fortune et des revenus, compte tenu des charges familiales".

Na Alemanha, o artigo 134 da Constituição de Weimar, de 1819, dispunha que: "Todos os cidadãos sem distinção contribuem na proporção de seus recursos para todos os encargos públicos segundos os limites da lei". A atual Constituição alemã não contém nenhum dispositivo que corresponda a esse artigo 134, mas a doutrina e a jurisprudência reconhecem que o princípio da capacidade contributiva se deduz de outros princípios constitucionais. De acordo com a jurisprudência pacífica do Tribunal Constitucional Federal, o princípio da justiça fiscal, ancorado na regra da igualdade geral - expressa no art. 3 I GG – exige que os ônus fiscais sejam distribuídos aos contribuintes na proporção de sua capacidade contributiva.[7]

O direito tributário brasileiro foi muito influenciado pelos direitos de outros países, especialmente pelo alemão e italiano. Ainda que, como mostra Aliomar Baleeiro, o antecedente imediato do princípio da capacidade contributiva na Constituição Brasileira tenha sido o texto francês[8], a evolução da interpretação do princípio é um caso especial da influência do direito italiano sobre o brasileiro.

Na Itália, quando a doutrina e a jurisprudência interpretaram, pela primeira vez, o dispositivo constitucional da capacidade contributiva, ele foi interpretado como norma

[7] Sobre a evolução do princípio da capacidade contributiva na legislação e nas doutrinas italiana e alemã cf. MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva.* Padova, Cedam, 1973, p. 7 e seguintes. Sobre a Alemanha cf. também TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário.* Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

[8] Aliomar Baleeiro publicou o livro intitulado *Alguns andaimes da Constituição* no qual descreveu sua experiência como constituinte em 1946 e fez referência expressa às motivações que estariam no fundamento do art. 202 desta Constituição. Na condição de ex-relator da Discriminação de Rendas na referida constituinte, Baleeiro escreveu que tal dispositivo teria se inspirado em dispositivo análogo da Constituição Francesa de 1946. Ele escreve: "Princípio idêntico foi expresso, em outras palavras, pela Constituição Francesa, de abril de 1946, art. 37: 'La participation de chacun aux dépenses publiques doit être progressive et calculée en fonction de l'importance de la fortune et des revenus, compte tenu des charges familiales'". (BALEEIRO, Aliomar. *Alguns andaimes da Constituição*. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950, p. 64).

meramente programática: indicava uma diretiva futura ou uma orientação política.[9] Da mesma forma, no Brasil, não apenas o princípio foi concebido como norma programática, como também os argumentos para defender esta interpretação foram basicamente os mesmos utilizados na Itália. Isso foi feito, por exemplo, por Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto que serviu de base ao Código Tributário Nacional e um dos principais tributaristas brasileiros de todos os tempos.[10]

Algum tempo depois, no entanto, essa situação começou a se alterar. Na Itália, na década de 1960, alguns trabalhos sustentaram que o dispositivo constitucional da capacidade contributiva não seria mera norma programática, mas deveria produzir efeitos desde o primeiro momento. Passou-se a interpretá-lo como assegurando um direito fundamental ao contribuinte no sentido de estabelecer limites à tributação. Entre os trabalhos publicados nesse sentido, o principal deles é o livro de Emilio Giardina, *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva* (Milano, Giuffrè, 1961. Outros livros, nessa mesma direção, são os livros de Franco Gaffuri. *L'atitudine alla Contribuzione* (Milano, Giuffrè, 1965), e Ignazio Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* (Torino, Giappichelli, 1965).

No Brasil, Aliomar Baleeiro, na primeira edição de seu livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de 1951, já interpretava o dispositivo constitucional sobre a capacidade contributiva de forma semelhante. Para ele, o princípio se dirigia não somente ao legislador, mas também ao juiz. No caso de ter sido criada uma lei criando fatos geradores aos quais faltasse capacidade contributiva, de acordo com Baleeiro, a lei deveria ser julgada inconstitucional.

Em especial no livro de Giardina, foi apontado que o princípio da capacidade contributiva tinha um conteúdo preciso: tratava-se da referência a uma *força econômica*. Passou-se a sustentar-se que, em conformidade com o princípio, apenas onde pudesse ser encontrada força econômica poderia haver capacidade contributiva e, consequentemente, tributação. Estabelecia-se, desta forma, um limite claro ao legislador tributário. Assim como o princípio da reserva de lei estabeleceu um limite formal à tributação, o principio da capacidade

[9] Cf a esse respeito Giannini, A. D. "I rapporti tributari". In: *Commentario sistematico alla costituzione italiana*, vol I. Firenze, 1950 e I Concetti fondamentali del diritto tributario. Torino, Utet, 1956. Cf. também MARONGIU, Gianni. *I Fondamenti Costituzionali dell'imposizione tributaria.* Torino, Giappichelli, 1991, p. 107 e segs. e MARONGIU, Gianni. "Il Principio di Capacità Contributiva nella Giurisprudenza della Corte Costituzionale" In: *Diritto e Pratica Tributaria* 1985, I, p. 6 e sgs.

[10] SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo, Editora Resenha Tributária: 1975. Cf. sobre isso também BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* São Paulo: Saraiva, 1963.

contributiva estabeleceu um limite material: onde não houver capacidade contributiva, não deve haver tributação.[11]

Esta interpretação implicou no reconhecimento de uma zona de mínimo vital, na qual não deveria haver, em hipótese alguma, tributação. Como, para as pessoas cujos rendimentos não ultrapassam o mínimo vital, tudo o que se recebe é essencial para o sustento, elas não deveriam pagar tributo algum.

3. Mínimo Vital, Impostos Diretos e Indiretos

O reconhecimento dessa zona de mínimo vital foi feito pela doutrina e jurisprudência da Alemanha e da Itália. Na Alemanha, em maio de 1990, o Tribunal Constitucional Federal decidiu, em sentido oposto a uma outra decisão de novembro de 1976, que, na tributação da renda, "uma quantia para o mínimo existencial da família deve ficar isenta de imposto; apenas a renda que ultrapasse esse mínimo pode ser objeto de tributação".[12]

Na Itália, Emilio Giardina, por exemplo, mostrou como a isenção do mínimo existencial é um corolário do princípio da capacidade contributiva e que deve ser assumida como "a expressão material daquele preceito ético [o próprio princípio] assumido como fundamento da repartição dos impostos".[13] Esse reconhecimento é feito, hoje, pela doutrina de diversos países, entre eles o Brasil.[14] Também as legislações da Alemanha e Itália reconheceram, para alguns tributos, uma zona isenta de tributação, protegendo, assim, de tributos, o mínimo vital para a existência.

Segundo Zilveti, "A lei alemã de 25 de maio de 1873 introduziu a primeira noção de mínimo existencial no direito positivo tributário". Esta lei fixou em 1.000 thalers (moeda alemã da época) a isenção fiscal para o contribuinte, correspondendo esse valor ao mínimo necessário para sua subsistência. Depois disso, essa zona de isenção foi instituída para outros tributos, tais como o imposto sobre a renda e os impostos sobre a propriedade. Também no Brasil, para vários tributos há um piso abaixo do qual não incide qualquer tributo. No caso do imposto sobre a renda, por exemplo, a renda mensal inferior a R$ 1.566,61 (mil, quinhentos e

[11] Cf. MOCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1973, p. 25 e sgs., 50 e segs. Cf. também MOSCHETTI, Francesco. "Profili Generali". In: MOCHETTI, Francesco. (a cura di). *La Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1993, p. 22 e seguintes.

[12] ZILVETI, Fernando. *Princípio de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.* São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 206.

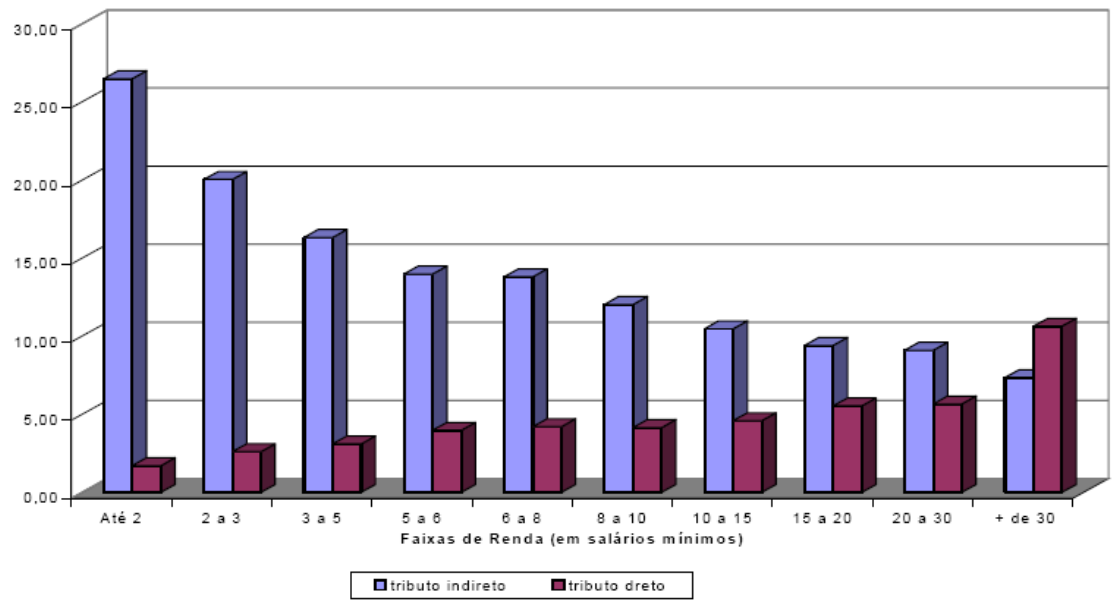
[13] GIARDINA, Le Basi Teoriche del Principio della Capacita Contributiva. Milano, Giuffrè, 1961, p. 212.

[14] Cf. ZILVETI, Fernando. *Princípio de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.* São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 202-224.

sessenta e seis reais e sessenta e um centavos) é isenta do imposto. No caso do IPTU, no município de São Paulo, por exemplo, todo imóvel, cujo valor venal seja inferior a R$ 70.000,00 (setenta mil reais) é isento deste imposto.

Se os impostos diretos não incidem sobre a renda e a propriedade de pessoas cuja renda não supera o mínimo vital, todo o problema surge, no entanto, com relação aos impostos indiretos, o ICMS, por exemplo. Nesse tipo de tributo, quem arca com o ônus fiscal é o contribuinte de direito, mas este ônus é repassado para o contribuinte de fato, os consumidores finais. Mas os consumidores finais podem ser pessoas muito pobres, pessoas cuja renda não ultrapasse a zona de mínimo vital. Estas pessoas não deveriam pagar imposto, mas pagam. Vários trabalhos procuram apontar o peso da carga tributária, no Brasil, em especial dos impostos indiretos, sobre as pessoas que ganham menos. Vamos nos ater a apresentar os resultados de três desses estudos.

Viana et al (2000) partem dos dados da pesquisa de orçamentos familiares (POF)1995-1996 do IBGE. Com base nos rendimentos e dispêndios obtidos nessa pesquisa, calculam os tributos diretos e indiretos pagos pelas famílias. Os principais resultados desse estudo são apresentados na figura 1, abaixo, que mostra a carga tributária direta e indireta, na forma como ela foi estimada pelos autores, isto é, como percentual dos recebimentos familiares por classes de renda.



Como se pode ver no gráfico, o trabalho concluiu que a carga tributária direta é progressiva: nas famílias que recebem até 2 salários mínimos por mês, por exemplo, essa carga é de menos de 2% da renda bruta, enquanto que, para as famílias cuja renda mensal é superior a 30 salários mínimos, a carga tributária direta atinge aproximadamente 11% da renda.

Embora, para as famílias que estão no topo da pirâmide, a carga tributária direta seja cerca de 6 vezes superior que para as famílias que estão na sua base, o trabalho aponta que, se analisada a diferença entre os rendimentos, quem está no topo ganha cerca de 37 vezes mais do que quem está na base da pirâmide, sugerindo-se que o grau de progressividade existente seria insuficiente para compensar o tamanho da desigualdade. O aumento do salário mínimo ocorrido após a publicação desse trabalho atenuou essa diferença, que, continua, no entanto, ainda muito grande.

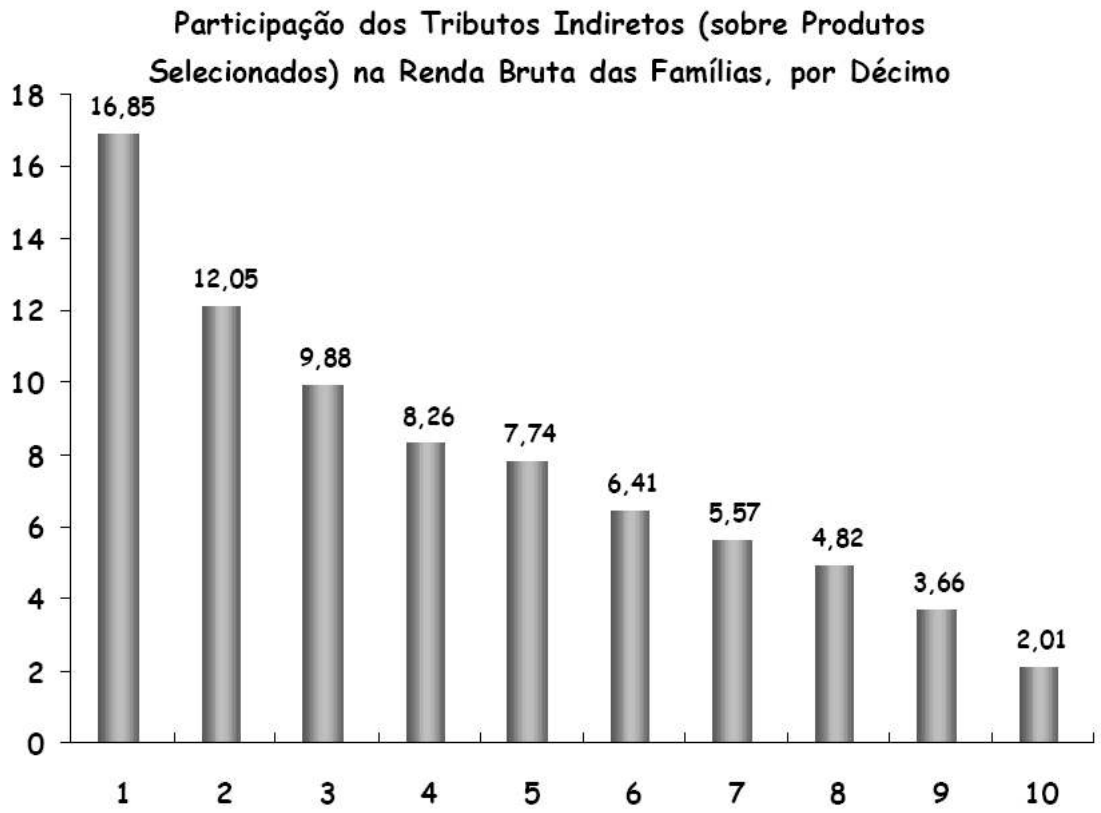
O trabalho de Viana et al mostra que a carga tributária indireta, no entanto, é extremamente regressiva. Ela atinge cerca de 27% da renda das famílias que ganham até 2 salários mínimos, enquanto que as famílias no topo da pirâmide gastam apenas 7% da renda bruta em tributos indiretos.

Outro trabalho de Afonso, Araújo e Vianna (2004) também teve como objetivo mensurar a incidência de impostos indiretos, no Brasil, e os efeitos distributivos dessa incidência. O trabalho analisa 11 regiões metropolitanas. A metodologia empregada por eles envolveu duas etapas.

Em primeiro lugar, eles calculam as alíquotas efetivas dos principais impostos e contribuições que compõem a carga tributária indireta brasileira, também com base nos coeficientes técnicos da Matriz Insumo-Produto, de 1996, do IBGE e "dos valores arrecadados dos impostos informados nas Contas Nacionais de 2002 do IBGE". Depois disso, "as alíquotas efetivas são aplicadas sobre as despesas com uma cesta de consumo dos seguintes itens: alimentação no domicílio, vestuário e medicamentos; despesas essas informadas pelas famílias ao IBGE e que constam dos microdados da última Pesquisa de Orçamentos Familiares (1995-96)".[15] Feito isso, os domicílios são divididos em dez grupos, de acordo com a renda familiar *per capita*, cada qual abrangendo 10% do total de domicílios.

Os resultados são apresentados no gráfico abaixo.

[15] AFONSO, J.R., ARAUJO, E. A., VIANNA, S.W. *Carga Tributária Indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias.* Banco Interamericano de Desenvolvimento. Fevereiro de 2004.



Como se pode ver, os resultados mostram, como já haviam mostrado os resultados da primeira pesquisa, que os tributos indiretos no Brasil são altamente regressivos. Por exemplo, enquanto a tributação indireta consumiu 16,8% da renda das famílias pertencentes no 1° décimo, isto é, às famílias mais pobres, essa tributação consumiu apenas 2,0% da renda das famílias mais ricas (pertencentes ao último décimo). Conclui-se novamente que o sistema tributário nacional quanto aos tributos indiretos é altamente regressivo.

Comunicado da presidência do IPEA, de 30 de junho de 2009, apresenta dados ainda mais drásticos. Fazendo referência a uma tese de doutorado defendida por Silveira no Instituto de Economia da Unicamp,[16] aponta que, hoje, no Brasil, "famílias com renda de até dois salários-mínimos pagam 48,8% da sua renda em tributos; famílias com renda acima de 30 salários-mínimos, cerca de 26,3%".[17]

Os tributos indiretos e, em especial, o ICMS, incidem, no Brasil, inclusive sobre os produtos da cesta básica.[18] Que medidas de política tributária podem contribuir para alterar

[16] SILVEIRA, F. G. Tributação, Previdência e Assistência Sociais: impactos distributivos. Tese de doutorado. Unicamp: Campinas, 2008.

[17] IPEA Comunicado da Presidência. *Receita Pública: como se paga e como se gasta no Brasil*. 30 de junho de 2009.

[18] Sobre o tema da incidência do ICMS sobre os produtos da cesta básica, examine-se, por exemplo, TOMICH, F.A.; MAGALHÃES, L.C.; GUEDES, E.M. *Desoneração do ICMS da cesta básica*. Texto para discussão IPEA nº 467. Março de 1997.

esta situação? A inscrição do princípio da capacidade contributiva na Constituição já não é suficiente para proibir isso?

4. Mínimo Vital e Propostas de Emenda Constitucional

Houve algumas tentativas do Poder Legislativo de alterar essa situação, no que diz respeito à incidência do ICMS sobre a cesta básica. Estas propostas tiveram por objetivo justamente a reforma do texto constitucional. Quatro propostas de emenda constitucional (PEC) foram protocoladas no Senado visando a excluir a incidência de tributos sobre a cesta básica. São elas a PEC 1/1992, de 31/03/1992, de autoria do senador Epitacio Cafeteira; a PEC 36/2003, de 20/05/2003, de autoria do senador Aelton Freitas; a PEC 46/1995, de 10/08/1995, de autoria do senador José Ignácio Ferreira; e a PEC 46/1996, de 12/09/1996, também de autoria do senador Epitacio Cafeteira. Também na Câmara dos Deputados, foi proposto o projeto de lei nº 7281/2002 – que acabou anexado ao projeto de lei nº 2056/1999 - pelo deputado Cunha Bueno com o mesmo objetivo. O texto das quatro propostas de emenda constitucional é o seguinte:

PEC 01/1992 – "Artigo único. Fica acrescido ao inciso III, do artigo 150, da Constituição Federal a seguinte alínea c: c) sobre alimentos constantes da cesta básica destinados ao consumo interno do País".

PEC 46/1995 – "Artigo único. O inciso VI do art. 150 da Constituição passa a vigorar acrescido da seguinte alínea e: Art. 150.....VI - ..... e) os produtos alimentares integrantes da cesta básica, conforme definido em lei complementar".

PEC 46/1996 – "Artigo único. Fica acrescido ao inciso III, do artigo 150, da Constituição Federal a seguinte alínea 'c'. c) sobre alimentos constantes da cesta básica destinados ao consumo interno do país".

PEC 36/2003 - Art. 1º O inciso VI do art. 150 da Constituição passa a vigorar acrescido da seguinte alínea *e*: "Art. 150. .....VI..... ..... **e**) os produtos alimentares integrantes da cesta básica, definidos em lei complementar." (NR.)

Todas as propostas pretendem instituir uma nova alínea em algum dos incisos do artigo 150 da Constituição, que dispõe sobre as limitações ao poder de tributar e, por isso, é o artigo que, por excelência, assegura proteção aos direitos do contribuinte contra o fisco. Mas há uma

diferença importante entre as propostas: duas delas – a PEC 01/1992 e a PEC 46/1996 têm por objetivo introduzir uma nova alínea 'c' ao inciso III do artigo 150, enquanto outras duas – a PEC 46/1995 e a PEC 36/2003 pretendem instituir uma alínea 'e' ao inciso VI do mesmo artigo 150. E os incisos III e VI são substancialmente diferentes. Enquanto o *caput* do inciso III dispõe que é vedado "III – cobrar tributos", o *caput* do inciso VI dispõe, por sua vez, que é vedado "VI - instituir imposto sobre". Portanto, a imunidade se inscrita no inciso III seria mais ampla do que se inscrita no inciso VI, pois abrangeria, além dos impostos, os outros tipos de tributo, o que é especialmente relevante em função do papel que tem, hoje, as contribuições no sistema tributário brasileiro.

Todos os projetos, no entanto, acabaram arquivados. Em três deles, apesar de a PEC ter sido protocolizada, ela não teve sequer encaminhamento. Algumas vezes, não foi nem mesmo encaminhada para as comissões. Em um único caso, o da PEC 01/1992, a proposta recebeu pareceres das comissões, foi discutida em plenário durante vários dias do mês de junho de 1992 e foi posteriormente votada, tendo sido rejeitada. Na votação, houve 16 votos favoráveis, 32 votos contrários e 1 abstenção. Observe-se que, mesmo alguns dos senadores que assinaram a proposta, posteriormente votaram pela sua rejeição.

O argumento fundamental utilizado contra a proposta foi o de que alguns dos Estados precisam da arrecadação do ICMS provinda inclusive do comércio dos produtos da cesta básica e que a imunidade destes produtos prejudicaria sensivelmente a arrecadação destes Estados, pondo em risco os serviços públicos por eles prestados. O pronunciamento do Senador Ronan Tito, sintetiza estes argumentos em seu depoimento. Em plenário, no seu discurso, ele disse que:

> "(...) qualquer governador de Estado, medianamente informado, aprovada uma emenda à Constituição que proibisse a tributação sobre alimentos que compõem a cesta básica, a primeira coisa que iria fazer era [sic] induzir o seu Estado a não plantar arroz, a não plantar feijão, mas plantar cana, porque, se plantar cana, faz álcool e tem ICM; e plantar algodão, porque, assim, pode arrecadar o ICM necessário ao Estado. E, nobre Senador, passaríamos a utilizar, então, as nossas terras, não para produzir alimentos básicos, mas para produzir alimentos tributados, para que o Estado tivesse recursos capazes de atender às suas necessidades".

Desenvolvendo este argumento, o Senador Marcio Lacerda observou que a imunidade, na forma como foi proposta não serviria para fazer a justiça distributiva pretendida. De acordo com ele, os ricos também consomem os produtos da cesta básica e ele concordaria com 'subsídios' (sic) "apenas para que se garantisse alimentação as pessoas que efetivamente necessitam dela". Além deste argumento, foi dito também que as normas deveriam, em

alguma medida, ser eficazes e para isso deveriam levar em consideração a realidade. De acordo com o Senador Ronan Tito, tal imunidade teria os mesmos efeitos da proposta de emenda constitucional do deputado Fernando Gasparian que limitou os juros a 12% ao ano.

5. Capacidade Contributiva e o Mínimo Vital

Mas ainda que não tenha sido aprovada a imunidade para os bens que integram a cesta básica, a positivação do princípio da capacidade contributiva na Constituição Brasileira de 1988 não seria suficiente para assegurar a imunidade? Pois, como foi visto, a teoria de que o mínimo vital deveria ser protegido decorre de uma interpretação do princípio da capacidade contributiva aceita nos mais diversos países. Desta forma, não violaria o referido princípio a incidência de tributos sobre o consumo daquelas pessoas que se encontram na zona do mínimo vital? Será que o Supremo Tribunal Federal já analisou essa situação?

A partir de uma pesquisa, cujos resultados foram publicados no último número da Revista Direito GV, Pessôa[19] fez o levantamento e analisou todos os acórdãos do Supremo Tribunal Federal, desde a promulgação da Constituição de 1988, em que o princípio da capacidade contributiva foi aplicado.

Nesta pesquisa, foram 71 acórdãos até o mês de novembro de 2008. Em muitos destes casos, no entanto, o princípio não foi efetivamente aplicado pelos juízes. Ele foi invocado pelo contribuinte, mas o STF decidiu pela sua não aplicação às situações concretas. Em outros casos, ele foi aplicado. Mas, a pesquisa concluiu que o princípio foi muito pouco aplicado e, nas poucas vezes em que isso ocorreu, na maioria das vezes ele foi aplicado na defesa do interesse do fisco e não do contribuinte.

Um exemplo da aplicação do princípio é a ADI 453/DF, em que foi relator o ministro Gilmar Mendes. A lei 7.940, ao considerar os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização do mercado de títulos e valores mobiliários, estabeleceu valores diferentes e específicos para cada faixa de contribuintes. Alegou-se que essa diferença entre os valores cobrados violaria o princípio da isonomia. Para justificar a cobrança diferenciada, o Min. Carlos Velloso, em seu voto, escreveu que isso se fazia justamente com o objetivo de atender ao princípio da capacidade contributiva. Se analisadas todas as vezes em que o princípio da capacidade contributiva foi utilizado pelos Ministros do STF em seus votos, em nenhuma delas

[19] PESSÔA, Leonel Cesarino. "O Princípio da Capacidade Contributiva na Jurisprudência do STF". In: *Revista Direito GV* v. 5, n. 1, jan/jul 2009.

procurou-se argumentar que o princípio deveria ser aplicado para defender a zona do mínimo vital contra a incidência de impostos indiretos.

Portanto, se analisados todos os acórdãos do Supremo Tribunal Federal, em pouquíssimas situações o princípio da capacidade contributiva foi utilizado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal na proteção do interesse do contribuinte e em nenhuma situação ele foi aplicado para impedir a incidência de tributo sobre situações de pessoas que pagam tributo indireto, apesar de seu salário ser insuficiente para o sustento próprio e da família.

Considerações Finais

Esse trabalho teve dois objetivos. Em primeiro lugar, tratou-se de analisar a incidência de tributos sobre o valor indispensável ao sustento próprio e da família – o mínimo vital -. Tendo em vista que a continuidade da ordem constitucional passa pela redução das desigualdades, também se pretendeu analisar os mecanismos disponíveis para alterar esta situação: as propostas de emenda constitucional apresentadas, e a possibilidade de aplicação do dispositivo constitucional da capacidade contributiva.

Foi visto que, no Brasil, ainda que as pessoas com menor renda, ou propriedade de menor valor, sejam isentas dos tributos diretos, os tributos indiretos incidem sobre seu consumo e elas terminam por ser altamente tributadas. Foram examinados três trabalhos que apresentaram e analisaram dados sobre esta situação. De acordo com o trabalho de Viana et al - que partem dos dados da pesquisa de orçamentos familiares (POF)1995-1996 do IBGE - as famílias que ganham até 2 salários mínimos comprometem aproximadamente 27% da sua renda em tributos indiretos, enquanto que as famílias no topo da pirâmide gastam apenas 7% da renda bruta com referidos tributos. As conclusões do trabalho de Afonso, Araújo e Vianna foram semelhantes. As famílias foram classificadas por renda e divididas em 10 grupos, cada qual com 10% das famílias. De acordo com eles, enquanto a tributação indireta consumiu 16,8% da renda das famílias mais pobres (do primeiro grupo), essa tributação consumiu apenas 2,0% da renda das famílias mais ricas (pertencentes ao último grupo). Esta pesquisa foi feita com base em dados do IBGE de 1996, e em valores arrecadados de impostos informados nas Contas Nacionais de 2002 do IBGE. De acordo com o comunicado da presidência do IPEA, de 30 de junho de 2009, por sua vez, famílias com renda de até dois salários-mínimos pagariam 48,8% da sua renda em tributos, enquanto famílias com renda acima de 30 salários-mínimos, comprometeriam aproximadamente 26,3% de sua renda.

Como também foi mostrado, foram elaboradas algumas propostas de emenda constitucional com o objetivo de alterar a Constituição de forma a que essa situação fosse modificada. No entanto, das quatro propostas de emenda constitucional, três não chegaram sequer a ser votadas e a única votada foi rejeitada. Mas há um dispositivo constitucional também desempenha papel fundamental no que diz respeito à política tributária.

Foi examinado como o princípio da capacidade contributiva integra, hoje em dia, a grande maioria dos sistemas jurídicos tributários. Tanto nos direitos dos países Europeus, cujo direito mais influencia o Brasil, como no direito dos países Sul-americanos há previsão expressa ou implícita da regra de que a tributação deve se dar em conformidade com a capacidade contributiva. Ainda que inicialmente, este princípio tenha sido interpretado, tanto na Itália quanto no Brasil, como norma meramente programática, em um segundo momento, ele passou a ser interpretado como protegendo o interesse do contribuinte contra o fisco e estabelecendo um limite material à incidência de tributos.

Nesse sentido, foi visto como o conceito de força econômica constituiu-se, em um ponto de inflexão na orientação da doutrina sobre a interpretação do princípio da capacidade contributiva: onde não houver força econômica não há capacidade contributiva e não pode, portanto, haver tributação. A partir deste momento, passou-se a se entender que as decisões do legislador poderiam ser questionadas pelo Poder Judiciário à medida que elas implicassem tributação sobre situações nas quais não existisse força econômica.

Ora, mesmo que as propostas de emenda constitucional que criavam imunidade para os produtos da cesta básica não tenham sido aprovadas, a imunidade dos que se encontram na zona do mínimo vital pode se fazer de outra forma. Com a mudança na interpretação do princípio da capacidade contributiva, concluiu-se que as pessoas cujos rendimentos não ultrapassam o mínimo vital não têm força econômica e, consequentemente, capacidade contributiva, não devendo, portanto, pagar tributo algum. No entanto, no Brasil, o tema da tributação indireta sobre as pessoas que se encontram na zona do mínimo vital não foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

Os resultados apresentados neste trabalho podem ser aprofundados de pelo menos uma forma. Nos debates parlamentares que antecederam a votação da proposta de emenda constitucional nº 01/1992, houve um embrião de discussão sobre política tributária. Outros estudos sobre este tema poderiam analisar, com maior profundidade, o argumento de que haveria uma grande perda de receita para alguns Estados caso fosse a PEC aprovada e avaliar o impacto de uma eventual mudança sobre o custo de vida dos mais pobres.

Referências

AFONSO, J.R., ARAUJO, E.A., VIANNA, S.W. *Carga Tributária Indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias.* Banco Interamericano de Desenvolvimento. Fevereiro de 2004.
BALEEIRO, Aliomar. *Alguns andaimes da Constituição*. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950.
BARROS, R. P. e CARVALHO, M. "Nota Técnica". In: Barros, R, Foguel, M., Ulyssea, G. (orgs.). *Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise da queda recente*. Brasília: IPEA, 2006, vol. 1.
BARROS, R, FOGUEL, M., ULYSSEA, G. (orgs.) *Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise da queda recente*. Brasília: IPEA, 2006, vol. 1.
BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* São Paulo: Saraiva, 1963.
BORIA, Pietro. *L'interesse Fiscale.* Torino, Giappichelli, 2002.
DUFF, David G. "Private Property and Tax Policy in a Libertarian World: a Critial Review". In: *Canadian journal of Law and Jurisprudence*, vol. XVIII, nº 1, janeiro de 2005.
FISHLOW, A. '*Brazilian size distribution of income*'. In: *American Economic Review,* v. 62, n. 2**,** 1972.
GIANNINI, A. D. "I rapporti tributari". In: *Commentario sistematico alla costituzione italiana*, vol I. Firenze, 1950.
GIANNINI, A. D. I Concetti fondamentali del diritto tributario. Torino, Utet, 1956.
GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacita Contributiva.* Milano, Giuffrè, 1961.
HOFFMANN, R. e DUARTE, J.C. *Revista de Administração de Empresas***,** v. 12, nº 2, 1972.
MARONGIU, Gianni. "Il Principio di Capacità Contributiva nella Giurisprudenza della Corte Costituzionale" In: *Diritto e Pratica Tributaria* 1985, I, pgs. 6-28.
MOCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1973.
MOCHETTI, Francesco. (a cura di). *La Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1993.
MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade.* São Paulo: Martins Fontes, 2005.
MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. *Public Finance in Theory and Practise*. 5ª edição. Nova York: McGraw-Hill International Editions, 1989.
PESSÔA, Leonel Cesarino. "O Princípio da Capacidade Contributiva na Jurisprudência do STF". In: *Revista Direito GV* v. 5, n. 1, jan/jul 2009.
SILVEIRA, F. G Tributação, Previdência e Assistência Sociais: impactos distributivos. Tese de doutorado. Unicamp: Campinas, 2008.
THORNDIKE, J.; VENTRY JR, D. *Tax Justice. The ongoing debate.* Wahington D.C.: The Urban Institute Press, 2002.
TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário.* Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.
TOMICH, F.A.; MAGALHÃES, L.C.; GUEDES, E.M. *Desoneração do ICMS da cesta básica*. Texto para discussão IPEA nº 467. Março de 1997.
UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.
ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.* São Paulo, Quartier Latin, 2004.