

# CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, SELETIVIDADE E ISS: por um sistema tributário progressivo e isonômico

---

**Hélio Silvio Ourém Campos**

Juiz Federal. Líder de Grupo de Pesquisa – CNPq: “Política e Tributação: aspectos materiais e processuais”; Professor da Escola Superior da Magistratura de Pernambuco; Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco (Graduação, Mestrado e Doutorado); Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutorado pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa; Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa – (Equivalência); Ex-Procurador do Estado de Pernambuco; Ex-Procurador do Município do Recife; Ex-Procurador Federal; Pós-doutorado pela Universidade Clássica de Lisboa.

**Daniele Késia Marcelino dos Prazeres**

Graduada em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP (2016). Pesquisadora do grupo de pesquisa: Política e Tributação no Brasil: Um Sistema Tributário Regressivo. Aspectos Materiais e Processuais.

---

## Resumo

A tributação sobre o consumo representa um grande peso na renda da população brasileira, e isso se deve à primazia que o Estado dá a esta modalidade de tributo. O citado fato reflete a escolha de uma política fiscal altamente

## Abstract

Taxation on consumption represents a large weight in the income of the Brazilian population, and this is due to the primacy that the State gives this tribute mode. The aforesaid fact reflects the choice of a highly regressive

regressiva, visto que os tributos sobre o consumo, por serem considerados indiretos, são embutidos nos preços das mercadorias e serviços, e o ônus tributário acaba sendo transferido para o consumidor final, onde nem sempre a sua capacidade econômica é respeitada. Assim, o propósito deste trabalho foi analisar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, a fim de demonstrar que ele não é respeitado pelo Imposto Sobre Serviços, bem como defender a importância da aplicabilidade dos critérios da progressividade e da seletividade ao referido imposto, já que estes são critérios realizadores do princípio da capacidade contributiva.

**Palavras-chave:** Impostos sobre o consumo – Capacidade contributiva – Seletividade – Progressividade – ISS.

tax policy as taxes on consumption, because they are considered indirect, are embedded in the prices of goods and services, and the tax burden ends up being transferred to the final consumer, where not always its economic capacity is respected. Thus, the purpose of this study was to analyze the content of the principle of ability to pay, in order to demonstrate that it is not respected by the Service Tax and advocate the importance of applicability of progressiveness criteria and selectivity to the tax, as these are filmmakers criteria the principle of ability to pay.

**Keywords:** Consumption tax – Ability to pay – Selectivity – Progressiveness – ISS.

## 1 Introdução

Uma das principais características do sistema tributário brasileiro é a primazia que ele dá aos impostos sobre o consumo. Esse fato reflete a escolha de uma política fiscal que insiste em onerar mais aqueles que menos possuem poder econômico, uma vez que os impostos indiretos repercutem na cadeia de consumo transferindo o ônus tributário ao consumidor final, incorporando o tributo no preço das mercadorias e serviços.

No tocante aos impostos indiretos incidentes sobre as mercadorias e serviços, destacam-se os seguintes impostos: o IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados, que é de competência da União; o ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, que é de competência estadual e distrital; e o ISS – Imposto Sobre Serviços, que é de competência municipal e distrital, sendo este último o objeto deste trabalho.

O ISS é considerado um imposto indireto e real, ou seja, não leva em consideração os aspectos subjetivos dos contribuintes<sup>1</sup>. Além disso, apresenta sérios problemas no que diz respeito à aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da seletividade, o que dificulta ainda mais a construção de uma matriz tributária progressiva.

Sendo assim, o propósito deste trabalho é analisar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, a fim de demonstrar que ele não é respeitado pelo Imposto Sobre Serviços, bem como visa defender a importância da aplicabilidade dos critérios da progressividade e da seletividade ao referido imposto, já que estes são critérios realizadores deste princípio.

Para tanto, este artigo irá expor a importância do princípio da capacidade contributiva como princípio limitador do poder de tributar do Estado e como instrumento para se alcançar a justiça social. Ademais, procurar-se-á demonstrar que o aludido princípio deve ser visto como a causa jurídica do imposto<sup>2</sup> e meio para se buscar a progressividade dos impostos sobre o consumo.

## 2 Princípio da capacidade contributiva

Quando se fala sobre o princípio da capacidade contributiva, é inevitável realizar certos questionamentos, tais como: ele alcançaria somente os impostos ou às demais espécies tributárias? Aplicar-se-á este princípio apenas aos impostos diretos ou também aos indiretos? Sendo assim, para que estes questionamentos sejam aclarados, se faz necessário conceituar o mencionado princípio, e demonstrar como este se encontra positivado no ordenamento jurídico nacional.

O princípio da capacidade contributiva está disposto no artigo 145, § 1º, da Constituição vigente na seguinte forma:

<sup>1</sup> ALEXANDRE, 2013, p. 73.

<sup>2</sup> LEÃO, 1999, p. 39.

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<sup>3</sup>.

Além do conceito expresso na Constituição, Aliomar Baleeiro leciona que a capacidade contributiva é o atributo que deve qualificar alguém aos olhos do legislador para o sujeito passivo da relação tributária<sup>4</sup>. Portanto, este princípio visa proteger o contribuinte de excessos tributários realizados pelo Estado, como um bom princípio limitador do mesmo.

Além do mais, por envolver a ideia de justiça, ele está diretamente ligado ao princípio da isonomia, isto é, quando obedece a um dos aspectos da igualdade, que é dar tratamento desigual para os desiguais. Logo, a incidência do tributo não pode ignorar as diferentes potencialidades econômicas dos indivíduos.

No tocante ao vocábulo “imposto” contido na Constituição Federal de 1988, cumpre salientar que ele surgiu em substituição ao vocábulo “tributo”, existente na Constituição Federal de 1946, onde preceitua, em seu artigo 202, que os tributos deveriam ser graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

Todavia, com a utilização do primeiro vocábulo em detrimento do segundo, pode-se denotar a ideia de que o princípio da capacidade contributiva não se aplica às demais espécies tributárias. Mesmo assim, a doutrina majoritária não vem seguindo esta interpretação tão restritiva. Nesse sentido, sustenta Luciano Amaro:

Embora a Constituição (art. 145, § 1º) só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda

<sup>3</sup> Cf. Artigo 145, § 1º, da CRFB/88.

<sup>4</sup> BALEEIRO, 1992, p. 259.

a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica<sup>5</sup>.

Como dito antes, o princípio da capacidade contributiva envolve a ideia de justiça, e, por conseguinte, deve-se seguir o entendimento da doutrina majoritária de que tal princípio deve alcançar as outras espécies tributárias. A aludida percepção toma como pressuposto o fato de que este preceito é dotado de força vinculante, tanto para o legislador ordinário, como para o intérprete e aplicador da norma. Logo, a sua concretização e aplicação são autoaplicáveis, assim como os demais princípios concebidos pela Carta Magna de 1988.

Para finalizar os questionamentos acerca dos alcances do princípio da capacidade contributiva, convém expor sobre a polêmica expressão “sempre que possível” contida no início do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal. Esta passagem no texto constitucional refere-se ao princípio da personalização dos impostos, que se traduz na “adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte”<sup>6</sup>.

Tem-se aqui uma questão muito complexa, pois esta se trata da dificuldade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos.

Surgem então as seguintes dúvidas: o “sempre que possível” trata-se da possibilidade dos tributos terem caráter pessoal sempre que isto for possível? Ou significa que sempre que possível o princípio da capacidade contributiva deve ser observado?

Uma parcela da doutrina entende que esta expressão torna facultativa a aplicação do princípio da capacidade contributiva e a outra interpreta que ela torna facultativa apenas a possibilidade de os impostos serem pessoais. No entanto, apenas em uma análise superficial deste comando constitucional é que se poderia supor que a graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva seria uma regra facultativa.

<sup>5</sup> AMARO, 2013, p. 167.

<sup>6</sup> AMARO, 2013, p. 165.

Desta feita, o princípio da capacidade contributiva deve ser interpretado como vinculativo e obrigatório para todos os impostos, sejam eles diretos ou indiretos. Assim, entende-se que sempre que possível os tributos terão caráter pessoal, e todos os tributos observarão o princípio da capacidade contributiva.

### **3 A progressividade e a seletividade do ISS como expressões do respeito ao princípio da capacidade contributiva**

Como é sabido, o Imposto Sobre Serviços é um imposto indireto que incide sobre o consumo, e como foi demonstrado acima, tais impostos também devem adequar-se ao princípio da capacidade contributiva, haja vista que este é um dos meios de promover a justiça tributária. Entretanto, vale frisar que ele enfrenta uma enorme dificuldade de se incorporar ao princípio citado.

Mas, antes de começar a demonstrar as possibilidades de ele ser progressivo e seletivo, é importante destacar o seu conceito e aspectos gerais.

O ISS é um imposto Municipal e Distrital, criado pela reforma de 1965, destinado a recair sobre serviços de qualquer natureza. Estava previsto no Código Tributário Nacional, nos artigos 71 e seguintes, sendo estes artigos revogados pelo Decreto-Lei nº 406/68. Este Decreto-Lei, por sua vez, teve seus artigos 8º, 10, 11 e 12 revogados pela Lei Complementar nº 116/2003.

Esta espécie de tributo, também está prevista no artigo 156, III, e § 3º da CF, onde tais dispositivos remetem para a Lei Complementar a fixação de suas alíquotas máximas e mínimas; a exclusão da sua incidência nas exportações e serviços para o exterior; e, a regulação das formas e condições pelas quais as isenções e incentivos fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar nº 116, estabeleceu as normas gerais; fixou a alíquota máxima em 5%, mas não chegou a fixar a mínima, sendo aplicado, desta forma, a que está no art. 88 do ADCT;

ratificou a exclusão de sua incidência na exportação de serviços para o exterior, porém, também não regulou a forma e as condições de concessão e revogação de isenções.

Feitas estas considerações, passa-se a explicar sobre a aplicação dos critérios da progressividade e da seletividade no ISS.

No que concerne à progressividade, é pertinente destacar que um sistema tributário progressivo é aquele que aumenta a tributação quando a renda dos contribuintes aumenta, e não o contrário, como se observa nos impostos sobre o consumo, onde o ônus tributário recai igualmente para todos os contribuintes, sem levar em consideração o seu poder aquisitivo.

O princípio da progressividade, além de decorrer do princípio da capacidade contributiva, também representa uma garantia para os consumidores, pois a lei que criar os impostos deverá estruturá-los para que as alíquotas variem para mais ou para menos, à medida que forem aumentadas ou diminuídas as bases de cálculo. Desta maneira, alivia-se o ônus tributário carregado pelas classes desfavorecidas.

Por exemplo, levando-se em conta que é o consumidor quem vai arcar com o custo do ISS embutido no preço do serviço, é possível colocar uma alíquota maior em um determinado tipo de serviço supérfluo, já que é presumível que aquele serviço é consumido por quem tem mais dinheiro.

No âmbito jurisprudencial, extrai-se do acórdão do Recurso Extraordinário nº 153.771/MG, que o Supremo Tribunal Federal adota a tese da necessidade de previsão constitucional expressa para a aplicação da progressividade. No referido julgado, a Corte interpretou que ao IPTU não seria possível aplicar a progressividade, tendo em vista que esse imposto tem caráter real, o que, segundo os ministros, é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Cf. RE 153.771/MG.

Por outro lado, a legislação constitucional avançou com a criação da EC nº 29/00, que deu nova redação ao art. 156, § 1º, da CF, prevendo a progressividade do IPTU, vinculada à capacidade contributiva e calculada em razão do valor venal do imóvel.

Já no que tange ao critério da seletividade, insta salientar que por meio dele o gravame fiscal tende a ser inversamente proporcional à essencialidade do bem<sup>8</sup>. Ou seja, a seletividade supõe a adoção de uma lista de alíquotas diferenciadas conforme forem essenciais ou não as mercadorias e serviços.

Também é importante destacar que a Constituição Federal não faz qualquer alusão sobre a possibilidade de o ISS ser seletivo. Neste caso, apenas estabelece que a seletividade deve ser obrigatória para o IPI, em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I); e facultativo para o ICMS, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, III).

Contudo, nada impede que, em função da natureza do serviço, o ISS seja seletivo, desde que respeitadas as suas alíquotas mínimas e máximas. Ou seja, com base no princípio da isonomia e no princípio da capacidade contributiva, é perfeitamente possível que o princípio da seletividade seja aplicado ao Imposto Sobre Serviços. Dessa forma, se os serviços essenciais forem menos tributados, eles serão mais acessíveis para os indivíduos de baixa renda.

Por fim, resta evidente que estas medidas visam favorecer os consumidores finais, já que, no final das contas, são os que suportam a carga econômica dos tributos indiretos<sup>9</sup>.

## 4 Conclusões

Por adotar uma política de valorização da tributação sobre o consumo, o sistema tributário brasileiro é considerado injusto e regressivo. Por esse motivo, o presente trabalho se preocupou em apontar algumas alternativas para atenuar esse problema.

<sup>8</sup> AMARO, 2013, p. 166.

<sup>9</sup> CARRAZZA, 2010, p. 105.

No estudo sobre a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no Imposto Sobre Serviços, procurou-se conceituar o referido princípio, bem como os subprincípios da progressividade e seletividade, a fim demonstrar a sua importância para a construção de um sistema tributário mais isonômico e progressivo.

Ao longo da pesquisa, foi demonstrado que o princípio da capacidade contributiva não só deve ser aplicado aos impostos, como diz o texto do art. 145, § 1º, da Constituição, como também deve ser aplicado a todos os tributos, uma vez que é dotado de forma vinculante, tanto para o legislador ordinário, como para o intérprete e aplicador da norma.

Além disso, restaram evidenciadas as possibilidades de aplicação dos critérios da progressividade diante de serviços considerados supérfluos; bem como o da seletividade, com a adoção de alíquotas diferenciadas conforme forem essenciais ou não os serviços.

Assim, ao analisar este fato sobre o viés de determinados ditames constitucionais, algumas sugestões, tais como a de aplicação da isonomia, da progressividade e da seletividade no Imposto Sobre Serviços podem parecer inconcebíveis. Em contrapartida, a Constituição é um documento que deve ser interpretado integralmente e não em retalhos, onde o legislador tem o papel de usar os tributos como ferramentas capazes de concretizar os objetivos fundamentais da República, elencados no artigo 3º e seus incisos.

## Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

LEÃO, Armando Zurita. *Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.