

O princípio da não cumulatividade e a mitigação da capacidade contributiva nos impostos de consumo em detrimento da justiça fiscal: uma breve análise sobre isonomia material¹

The principle of non-cumulativeness and the mitigation of the taxable capacity in consumption taxes to the detriment of tax justice: a brief analysis on material equality

El principio de no acumulabilidad y la atenuación de la capacidad contributiva en los impuestos al consumo en detrimento de la justicia tributaria: un breve análisis sobre la igualdad material

Nícolas Cotrim de Lima²

 <https://orcid.org/0000-0001-5530-9062>

 <http://lattes.cnpq.br/6335689518829089>

UniProcessus – Centro Universitário Processus, DF, Brasil

E-mail: nickcotrim@gmail.com

Suellen Pereira Mendes³

 <https://orcid.org/0009-0001-9942-7818>

 <http://lattes.cnpq.br/5030526281594992>

UniProcessus – Centro Universitário Processus, DF, Brasil

E-mail: mendessuh04@gmail.com

Jonas Rodrigo Gonçalves⁴

 <https://orcid.org/0000-0003-4106-8071>

 <http://lattes.cnpq.br/6904924103696696>

UniProcessus – Centro Universitário Processus, DF, Brasil

E-mail: professorjonas@gmail.com



Resumo

O tema deste artigo é “O princípio da não cumulatividade e a mitigação da capacidade contributiva em detrimento da justiça fiscal”. Investigou-se o seguinte problema: “O princípio da não cumulatividade, ao mitigar a capacidade contributiva, está em detrimento da justiça fiscal?”. Cogitou-se a seguinte hipótese “o princípio da não cumulatividade, por não observar a capacidade contributiva, acarreta prejuízo à justiça fiscal”. O objetivo geral é analisar se o princípio da não cumulatividade, por não observar a capacidade contributiva acarreta prejuízo à justiça fiscal”. Os objetivos específicos são: “justificar a capacidade contributiva e o princípio da não cumulatividade” e “evidenciar a isonomia”. Este trabalho é importante para os juristas, por demonstrar as consequências dos princípios tributários; para a ciência, é relevante por demonstrar os impactos dos princípios tributários; agrega à sociedade para que compreenda seus direitos.

¹ Resumo estendido de aproveitamento da disciplina TC (Trabalho de Curso), do curso *Bacharelado em Direito*, do Centro Universitário Processus – UniProcessus, sob a orientação dos professores Jonas Rodrigo Gonçalves e Danilo da Costa. A revisão linguística foi realizada por Érida Cassiano Nascimento.

² Graduando em Direito pelo Centro Universitário Processus – UniProcessus. Graduado em Logística, Especialista em Logística e Supply Chain.

³ Graduanda em Direito pelo Centro Universitário Processus – UniProcessus.

⁴ Doutor em Psicologia (Cultura Contemporânea e Relações Humanas). Mestre em Ciência Política (Direitos Humanos, Cidadania e Violência). Pós-doutor em Direito (Direitos Humanos), com projeto sobre Direitos Humanos e Grupos Vulnerabilizados. Especialista em Letras (Revisão de Texto), em Educação e em Direito (Constitucional, Administrativo e Trabalhista). Licenciado em Letras (Português/Inglês), em Filosofia e em Sociologia. Pró-Reitor de Pós-Graduação e Pesquisa do UniProcessus/DF. Docente de ensino superior. Pesquisador, coordenador e integrante de grupos de pesquisa sobre Direitos Humanos; Direito e Políticas Públicas; Vulnerabilidades e Inclusão Social; Psicologia Social e Política. Editor-chefe de periódicos com Qualis (Capes) e de editoras científicas e acadêmicas.

Palavras-chave: Não cumulatividade. Capacidade contributiva. Justiça Fiscal. Isonomia.

Abstract

The theme of this article is “The principle of non cumulativity and the mitigation of the taxable capacity to the detriment of tax justice”. The following problem was investigated: “Is the principle of non cumulativity to the detriment of tax justice when mitigating the taxable capacity?”. The following hypothesis was considered: “the principle of non cumulativity, by not observing the taxable capacity, harms tax justice”. The general objective is to analyze whether the principle of non-cumulativity, by not observing the taxable capacity, harms tax justice”. The specific objectives are: “to justify the taxable capacity, the principle of non-cumulativity”; “to demonstrate equality”. This work is important for lawyers because it demonstrates the consequences of tax principles; for science, it is relevant because it demonstrates the impacts of tax principles; it adds to society so that it understands its rights.

Keywords: Non cumulativity. Taxpayer capacity. Tax Justice. Equality.

Resumen

El tema de este artículo es “El principio de no acumulatividad y la mitigación de la capacidad contributiva en detrimento de la justicia fiscal”. Se investigó el siguiente problema: “¿El principio de no acumulatividad atenta contra la justicia tributaria al mitigar la capacidad contributiva?” Se consideró la siguiente hipótesis: “el principio de no acumulatividad, al no observar la capacidad contributiva, genera perjuicio a la justicia tributaria”. El objetivo general es analizar si el principio de no acumulación, al no respetar la capacidad contributiva, perjudica la justicia tributaria. Los objetivos específicos son: justificar la capacidad contributiva y el principio de no acumulación; demostrar igualdad. Este trabajo es importante para los abogados porque demuestra las consecuencias de los principios tributarios; para la ciencia, es relevante porque demuestra sus impactos; y contribuye a que la sociedad comprenda sus derechos.

Palabras clave: No acumulable. Capacidad contributiva. Justicia fiscal. Igualdad.

Introdução

O tema apresentado neste resumo estendido trata-se do princípio da não cumulatividade e o impacto negativo desse princípio em relação ao princípio da capacidade contributiva nos impostos de consumo e suas consequências para a justiça fiscal. Trata-se de uma breve análise do aspecto dos princípios norteadores do Direito Tributário sob a ótica da isonomia material. Os princípios da não cumulatividade e da capacidade contributiva são pilares da sociedade democrática de direito no aspecto financeiro: o primeiro evita o efeito cascata dos impostos, enquanto o segundo, busca observar a capacidade do cidadão de suportar as obrigações tributárias de acordo com as suas riquezas auferidas. Entretanto, hodiernamente, os impostos de consumo – os quais são vitais para a sobrevivência de qualquer cidadão – não têm observado se irão prejudicar o mínimo existencial, por não considerar a capacidade contributiva, o que gera prejuízo à justiça fiscal.

A outorga constitucional (BRASIL,1988), ao inaugurar o princípio da não cumulatividade, tem por finalidade a compensação da carga tributária incidente nas fases anteriores em relação às posteriores, gerando o creditamento e, assim, evitando o efeito cumulativo desses impostos em decorrência do fato gerador ocorrido em cada

etapa da cadeia de produção (BREYNER, 2024). Apesar de, aparentemente, tratar-se de um princípio capaz de estabelecer tratamento isonômico, na prática, no caso dos impostos de consumo, a não observância de sua aplicação pode ferir o mínimo existencial e, por consequência, violar um dos principais direitos fundamentais: a dignidade humana (AVEIRO; VALLE, 2017).

Este estudo visa abordar a seguinte problemática: “O princípio da não cumulatividade nos impostos de consumo, por não observar a capacidade contributiva, está em detrimento da justiça fiscal?”. A fundamentação central da justiça fiscal é sustentada pelo princípio da capacidade contributiva, o qual visa a cobrança de tributos sem que essa seja um óbice ao mínimo existencial do contribuinte, e a sua inobservância na prática causa grave ruptura nas relações consumeristas, especialmente entre as classes menos favorecidas.

A justiça fiscal, decorrente do Princípio da Isonomia Fiscal, encontra-se prevista no Art.150, inciso II, da Carta Magna de 1988 (BRASIL,1988) e está presente no âmago da livre concorrência e da isonomia tributária. Reveste-se de caráter indispensável para o crescimento do liberalismo econômico, tendo o Estado Democrático de Direito como base. Entretanto, a diferença entre o contribuinte de direito (aquele que paga o imposto) e do contribuinte de fato (quem suporta o encargo fiscal) representa um fator de desequilíbrio na concorrência entre as empresas, bem como de desigualdade social entre os contribuintes. Tal desigualdade viola o princípio fundamental da dignidade da pessoa humana (BRASIL,1988) e, por conseguinte, o mínimo existencial, prevalecendo a injustiça fiscal (VIEGAS, 2010, p.68-69).

É importante ressaltar que, ao resguardar os direitos individuais dos contribuintes, torna-se imprescindível observar a capacidade contributiva para garantir o mínimo existencial, no estabelecimento de normatização tributária, observando-se, a título exemplificativo, a moradia (própria ou não), a aquisição de alimentos, vestuário, bem como medicamentos essenciais para a manutenção da saúde. A remuneração deve ser compreendida como compensação personalíssima (KIRCHNER, 2011, p.324-325).

A hipótese apresentada em relação à problemática em questão foi que “o princípio da não cumulatividade, por não observar a capacidade contributiva nos impostos de consumo, gera prejuízo à justiça fiscal”. O principal prejuízo causado por não se observar o quanto o consumidor é capaz de suportar o ônus tributário é o de comprometer o mínimo para subsidiar a sua sobrevivência, destinando às suas rendas, por ele auferidas, ao Estado, enaltecendo ainda mais uma relação de desigualdade social e consequente mitigação da isonomia material. De modo que, se os mais pobres e os mais ricos contribuem de modo igual, prevalece a isonomia formal, mas ela age em detrimento da material. Portanto, faz-se necessário observar a capacidade do indivíduo em contribuir nos impostos de consumo, sem que esse pagamento comprometa sua sobrevivência.

A condição de mínimo existencial representa a quantia mínima de recursos a qual deverá ser suficientemente capaz de sustentar o cidadão e sua família. Por isso, essa parte de sua riqueza não deve ser submetida a nenhum tributo, uma vez que é intrínseca a subsistência de qualquer pessoa. A capacidade de contribuir só pode existir se essa porção de riqueza for capaz de ultrapassar o mínimo vital. Destarte, se inferior a essa condição, deverá haver isenção do pagamento de tributos. Dessa forma, ao liberar o imposto de comprometer a sua sobrevivência, está-se, na verdade, respeitando a capacidade contributiva do indivíduo (SABBAG, 2025, p.105).

O objetivo geral deste trabalho é “analisar se o princípio da não cumulatividade, por não observar a capacidade contributiva nos impostos de consumo, gera prejuízo

à justiça fiscal”. A análise feita recai sobre a capacidade de contribuir nos impostos de consumo, pois a ideia de verificar que a contribuição de cada indivíduo deve ocorrer somente acima do que ele possui como mínimo necessário para sua sobrevivência pode estar mitigando a justiça fiscal em detrimento de uma isonomia material.

Assim, os tributos iguais necessitam ser aplicados de modo equânime para as mesmas classes de contribuintes, ou seja, para aqueles que se encontram em condições correlatas. Portanto, as definições dos fatores utilizados para distinguir os contribuintes devem ocorrer sob a luz da principiologia constitucional (BRASIL, 1988), especialmente, a capacidade contributiva. Observa-se, portanto, que, conforme o princípio da isonomia associado a capacidade contributiva, visam-se salvaguardar a igualdade entre os contribuintes, por intermédio da promoção de uma justiça fiscal, considerando a capacidade que o indivíduo possui para contribuir, analisando cada contribuição de acordo com o que o indivíduo possa suportar em encargos tributários (KIRCHNER, 2011, p.327).

Os objetivos específicos deste trabalho são: “justificar a importância da capacidade contributiva na isonomia material”; “explicar o princípio da não cumulatividade como meio para evitar ‘bola de neve’”; “rever a aplicação do princípio da não cumulatividade nos impostos de consumo”; “evidenciar a isonomia material e a capacidade contributiva nos impostos de consumo”; “comparar os impostos de consumo entre Brasil e Estados Unidos”; e “comprovar que o princípio da não cumulatividade está em detrimento da justiça fiscal nos impostos de consumo”.

A capacidade contributiva não se limita unicamente em proibir as discriminações sem fundamentação legal, mas, sim, em estipular um critério de orientação para o Sistema Tributário Nacional (BRASIL, 1966), como meio de obter mútuo respeito entre indivíduos e Estado. É importante mencionar que a capacidade contributiva não se confunde com o princípio da isonomia, mas se projeta como regra para a isonomia material e para a justiça fiscal, ou seja, na seara tributária. Resumidamente, tanto a capacidade contributiva quanto os princípios da isonomia encontram-se reciprocamente subentendidos. Portanto, o princípio da capacidade contributiva busca desempenhar-se com o propósito de subsidiar o poder regulamentar tributário, de modo que a narrativa fática possa originar uma obrigação tributária, da qual, imprescindivelmente, deve haver a apresentação de riqueza (ANDRADE, 2001).

A principal finalidade desse trabalho para os operadores do Direito é, primeiramente, explicar os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da não cumulatividade e, em seguida, as consequências positivas e negativas da aplicação desses princípios nos impostos de consumo. Nessa senda, é possível demonstrar que os dispositivos legais supracitados, quando pautados unicamente na isonomia formal, podem ser óbice para a concretização de uma justiça fiscal.

O tema objeto desse trabalho é de suma relevância para as ciências jurídicas, de modo que, ao explorar as principais fragilidades do princípio da não cumulatividade em relação à sua aplicabilidade nos impostos de consumo, demonstra que a inserção dos princípios teóricos sem a observância prática conduzem a ruptura do sistema democrático. Portanto, evidenciar os principais gargalos legislativos na seara tributária, em relação a quem de fato deve suportar o ônus tributário, faz-se necessário para construção mais coesa no Estado Democrático de Direito.

E ainda, e não menos importante, o objetivo final deste trabalho é fazer com que a sociedade tenha ciência de que as aplicações do direito de forma igual, sem a observância das desigualdades entre indivíduos, não conduz o Estado à justiça, e sim

à ausência desta. Destarte, o conhecimento da aplicação tributária torna-se elemento cerne nas relações entre Estado e indivíduo.

A presente pesquisa acadêmica é concebida como teórica e bibliográfica, referente ao estudo realizado a respeito da aplicação do princípio da não cumulatividade, da capacidade contributiva e da isonomia material dentro da seara da justiça fiscal. Foi elaborada a partir da análise de artigos científicos, revistas acadêmicas, tal como a *Revista Uniprocesso*, *Revista de Direito Tributário Atual – IBDT*, *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET* e a *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, bem como livros acadêmicos de renomados doutrinadores do Direito Tributário e demais materiais relevantes da área, como as normas jurídicas pertinentes à temática abordada.

Como mencionado, o material utilizado para a fundamentação teórica inclui uma seleção de oito artigos científicos, realizada com base em uma busca sistemática no Google Acadêmico a partir das seguintes palavras-chaves: “capacidade contributiva e a sua aplicação”, “análise do princípio da isonomia”, “leis tributárias justas e justiça fiscal”, “princípio da não cumulatividade e coerência Legislativa”, “mínimo existencial na tributação”, “capacidade contributiva e os princípios de direito tributário”, “não cumulatividade dos impostos de consumo”, “igualdade tributária”. Além disso, foram utilizados livros acadêmicos dos autores Eduardo Sabbag e Alexandre Mazza, nomeados, respectivamente, *Manual de Direito Tributário*, os quais versam sobre o ponto de vista doutrinário dos princípios, justiça fiscal e legislação tributária. Ademais, foram utilizadas normas jurídicas, como a Lei nº 5.172/1966 (BRASIL, 1966), que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicável à União, Estados e Municípios, além dos artigos da Constituição Federal pertinentes à justiça fiscal – Título VI - Da Tributação e do Orçamento.

No que tange ao critério utilizado para exclusão de artigos científicos, com o intuito de aprimorar e construir este trabalho de forma a delimitar o tema escolhido, deve-se atentar à observância de alguns requisitos, sendo eles: escolher artigos com até três autores, sendo um destes possuidor do título de mestre ou doutor; ter sido publicado em revista acadêmica ou científica que possua ISSN (*International Standard Serial Number*), e abordar uma temática próxima da pretendida pelo estudo. Quanto à seleção de livros e/ou capítulos de livros, analisa-se se: cada obra possui até três autores; foi publicada com ISBN (*International Standard Book Number*), e aborda o mesmo tema da escolhida pelos graduandos.

Em relação ao tempo determinado para a conclusão, é previsto o prazo de seis meses, sendo assim dividido: no primeiro mês, realizou-se a fundamentação teórica; no segundo mês, a revisão de literatura; no terceiro e quarto meses, a organização dos componentes pré-textuais e pós-textuais que compõem o trabalho; e no quinto e sexto meses, a elaboração do resumo e a palestra. Ademais, o método da pesquisa adotado é qualitativo, baseado na obtenção de informações por meio de referências bibliográficas de livros e artigos científicos, e na inteligência das contribuições apresentadas pelos respectivos autores, cujas teses foram minuciosamente estudadas.

Um artigo estruturado com base em uma pesquisa de caráter teórico, respaldado na premissa bibliográfica, classifica-se como pertencente ao gênero de artigo de revisão de literatura. Essa especificidade de artigo acadêmico tem como fulcro outros repertórios acadêmicos publicados, como artigos científicos, livros e capítulos de livros, os quais são atestados como referências cruciais e pertinentes à temática em questão (GONÇALVES, 2025, p.97).

RESULTADOS E DISCUSSÕES

1. Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva é compreendida como a capacidade econômica que o contribuinte possui de suportar o encargo tributário, o que pressupõe o vínculo jurídico entre a Fazenda Pública e o contribuinte. Cabe àquela promover a arrecadação estatal de forma proporcional aos limites atrelados à capacidade contributiva deste, e, conseqüentemente, é gerada a obrigação jurídica com a finalidade arrecadatória (KIRCHNER, 2011, p.316-317).

Como aduz Kirchner (2011, p.317), a capacidade econômica está intrinsicamente ligada à capacidade contributiva, sendo entendida como a externalização do potencial econômico do contribuinte, no que concerne às suas receitas. Essa capacidade visa apontar o quanto esse indivíduo possui em adquirir riqueza por intermédio de seus rendimentos, de seus meios de consumo ou de suas propriedades. Entretanto, tal conceito não fica adstrito ao poder tributante.

Ademais, é possível aferir a ausência de legitimidade que determinados impostos possuem ao desconsiderar a capacidade em suportar a carga tributária (KIRCHNER, 2011, p.313). Portanto, a inércia legislativa ao não observar o ônus que o contribuinte é capaz de suportar é prejudicial à aplicação de um tratamento isonômico.

Conforme Mazza (2023, p.88), no que tange a tributação, a apreciação do principal paradigma de isonomia – “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” – está associada à tributação proporcional de cada contribuinte à medida de suas riquezas. O consectário lógico desse feito é considerado um desdobramento do princípio da isonomia.

O ponto nevrálgico da capacidade contributiva está associado ao princípio da isonomia, tendo em vista que, ao instituir os tributos e analisar o poder econômico do contribuinte, promove-se a justiça distributiva. Desse modo, ao cobrar da mesma forma tanto os ricos quanto os mais pobres, tem-se isonomia formal; já quando a orientação da cobrança é feita a partir do poder econômico de cada classe, tem-se a isonomia material.

Assim é importante destacar que desde a criação das constituições mais antigas até as mais recentes, compreende-se o princípio da isonomia apenas em seu aspecto formal, que seria a igualdade frente ao que está redigido em lei, sendo desprezada a parte que promove a igualdade material (ações positivas com de fim de proporcionar desigual aos desiguais), de forma a viabilizar a consecução das diretrizes programáticas inseridas nas legislações vigentes (D'OLIVEIRA, 2010, p.22).

Segundo D'Oliveira (2010, p. 22-24), a intervenção do ente estatal, com o fim de atenuar as diferenças, por meio de legislações e de ações concretas, é um instrumento para satisfazer a integridade do princípio. Assim, a isonomia material possui fim programático, ou seja, algo almejado nas relações entre Estado e sociedade. Para que todos os atores possam ter seus interesses igualmente válidos, faz-se necessária a implantação da isonomia material em todas as relações, sejam entre Estado e particular ou entre particulares.

Na relação jurídica promovida entre Estado e contribuinte, a técnica utilizada no Direito Tributário (BRASIL, 1966) para promover ações positivas de isonomia material é a chamada progressividade fiscal. Essa técnica consiste na utilização de alíquotas progressivas, de modo que a riqueza auferida pelo contribuinte seja graduada, atribuindo-se a cobrança de forma proporcional às suas posses. Em outras

palavras, a cobrança do imposto é progressiva: quanto mais se recebe, mais se contribui (MAZZA, 2023, p.88).

Seguindo essa linha de raciocínio, a estrita observância da isonomia formal não é capaz de, por si só, proporcionar tratamento igualitário ao coletivo, sendo necessária a promoção de ações que concretizem a aplicação da lei em enfrentamento às principais mazelas sociais. Contudo, é importante ressaltar que o ente público deve proporcionar a existência de um mínimo existencial, de modo que o indivíduo possa gozar de uma vida digna.

Nessa esteira, o Estado possui a incumbência de subsidiar meios para a promoção mínima dos bens (consumíveis e/ou não) necessários à sobrevivência digna do cidadão. A capacidade contributiva tem o fim de proporcionar esse mínimo existencial, de forma que a contribuição proporcional de cada contribuinte seja utilizada como meio para mitigar as desigualdades sociais (KIRCHNER, 2011, p.314).

Como alude Kirchner (2011, p.315), a fração que deve ser despendida pelo contribuinte frente aos gastos públicos deve ser imputada apenas depois do exaurimento de suas necessidades pessoais e familiares. Destarte, é possível inferir que o ideário de mínimo existencial está intrinsecamente ligado à capacidade contributiva, na proporção em que os tributos alcancem somente a porção compatível com a sua condição, respeitado o mínimo necessário para a subsistência do indivíduo.

Diante de todo exposto, a capacidade contributiva dispõe, como preponderância, a limitação que o Poder Constituinte Originário possui quanto ao alcance para tributar. Dessa maneira, é possível fazer a verificação de que o mínimo existencial se configura como limitação inferior da capacidade contributiva, constituindo-se como meio de conter o alcance do poder de tributar (VALLE; ALVEIRO, 2017, p.117-118). Depreende-se que a satisfação das necessidades básicas do contribuinte é uma atividade-meio para que se possa tratar os desiguais na medida de sua desigualdade (KIRCHNER, 2011, p.313).

Ao aplicar a igualdade material sem observar as desigualdades imputadas por lei formal, incorre-se em uma aplicação simplista de um texto seco e insensível. Portanto, preservar o mínimo existencial de cada contribuinte e, somente após essa garantia, aferir o cumprimento do princípio da capacidade contributiva proporcionará uma aplicação mais condizente com o atual Estado Democrático de Direito e, conseqüentemente, com a justiça fiscal, mitigando as mazelas sociais geradas por aplicação meramente formal da lei.

2. Do Princípio da Não Cumulatividade

Antes de iniciar o debate sobre o princípio da não cumulatividade, é importante lembrar que, no tocante à incidência dos tributos, eles podem ser monofásicos, ou seja, incidem de forma única sobre o fato gerador (como o imposto de exportação, por exemplo), ou ainda plurifásicos, que possuem incidência diversas vezes sobre o mesmo produto, sendo denominados como tributação “em cascata”.

Os tributos plurifásicos são subdivididos em plurifásicos cumulativos, de modo que a cobrança desse tributo ocorre em diversos momentos sobre um mesmo produto de forma cumulativa, ou seja, os impostos vão sendo somados em todas as operações até o consumidor final, dando origem ao chamado efeito cascata (MAZZA, 2023, p.47).

De acordo com Dexheimer (2017, p.207), os motivos que levam à adoção do tributo plurifásico cumulativo são: o modo simplificado e sua fácil aplicação sobre os produtos; a aplicação de alíquotas reduzidas em cada etapa na cadeia produtiva, visto que a alíquota efetiva será estabelecida ao consumidor final – à qual serão acrescidos o imposto devido de todas as fases relacionadas à venda da mercadoria; e ainda, a

distribuição do impacto tributário entre um maior número de estabelecimentos comerciais. Em outras palavras, o efeito é em cascata, pois não há compensação do imposto recolhido na etapa anterior na fase seguinte.

Segue exemplo abaixo de como funciona o tributo plurifásico cumulativo:

Tributo cumulativo alíquota 5%	Venda 1	Venda 2	Venda 3	Venda 4
Preço do produto	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 200,00	R\$ 250,00
Imposto devido	R\$5,00	R\$ 7,50	R\$ 10,00	R\$ 12,50
Alíquota efetiva	5,00%	8,00%	11,00%	14,00%
Total do tributo recolhido: R\$ 35,00 (alíquota efetiva de 14%)				

Nesse raciocínio, tem-se também os impostos plurifásicos não cumulativos, nos quais a incidência ocorre em todas as fases até o consumidor final. Contudo, é adotado um sistema de compensação (previsto no texto constitucional) para atenuar o efeito cascata (MAZZA, 2023, p.47).

Previsto na Constituição Federal de 1988, o princípio da não cumulatividade visa impedir que as incidências dos tributos plurifásicos gerem o efeito cascata (BRASIL, 1988). Como menciona Mazza (2023, p.97), a finalidade desse princípio é evitar que a cobrança recaia novamente sobre o imposto que já incidiu anteriormente, tendo como base de cálculo uma ocorrência pretérita.

A tributação do imposto plurifásico não-cumulativo assemelha-se com o imposto cumulativo, visto que em ambos os casos haverá cumulação no que se refere na incidência dos impostos, contudo, o imposto devido de uma etapa não junta com o devido da etapa anterior (DEXHEIMER, 2017, p.209).

Nesse sentido, é criado um sistema de compensação, no qual o pagamento de tributo em fase anterior se torna crédito para a fase posterior e, conseqüentemente, o valor de crédito pode ser abatido do valor de tributo devido. Dessa maneira, a incidência recai apenas ao imposto do produto, sem acréscimo das fases pretéritas.

O texto constitucional não imputa que as etapas posteriores tenham por fim os bens que integraram o produto da etapa anterior ou que tenham relação direta entre si. Conforme cita Breyner (2024, p. 228), a Carta Magna não impõe restrição expressa ao direito de compensação, mesmo que não haja vínculo direto entre as etapas (BRASIL, 1988).

Segue exemplo abaixo de como funciona o tributo plurifásico não cumulativo:

Tributo cumulativo Alíquota de 20%	Venda 1	Venda 2	Venda 3	Venda 4
Preço do produto	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 200,00	R\$ 250,00
Imposto devido	R\$20,00	R\$ 30,00	R\$ 40,00	R\$50,00
Crédito	R\$ 0,00	R\$20,00	R\$30,00	R\$40,00
Tributo recolhido	R\$ 20,00	R\$10,00	R\$10,00	R\$10,00
Total do tributo recolhido: R\$ 50,00 (alíquota efetiva de 20%)				

Uma abordagem inicial sobre o tema é entender que os dispositivos constitucionais consideram como única condição necessária para que a compensação ocorra a existência de operações e prestações tributadas em diferentes etapas da atividade empresarial. Conclui-se que todas as operações e prestações tributadas devem ter seu respectivo tributo compensado (BREYNER, 2024, p.228).

Portanto, o recolhimento dos tributos de forma não cumulativa evita que os impostos pagos em etapas anteriores se tornem uma “bola de neve”, ocasionando

onerossidade excessiva na cadeia de produção. Conforme alude Mazza (2023, p.97), é importante frisar que a regra da não cumulatividade aplica-se apenas para impostos plurifásicos.

Ainda sobre os efeitos da não cumulatividade, destaca-se a neutralidade, ao resultar em menor distorção na tomada das decisões econômicas presentes num mercado integrado e comum. Essa neutralidade pode ser alcançada por intermédio da adaptação às condições de mercado, uma vez que o princípio evita que a repetição de impostos distorça o valor dos produtos ao consumidor final (BREYNER, 2024, p.229).

Conclui-se, então, que o princípio da não cumulatividade representa uma aplicação da isonomia formal ao longo da cadeia de produção, no que se refere aos impostos incidentes sobre os produtos. Isso porque, ao eliminar a incidência de impostos das fases anteriores nas etapas posteriores, proporciona-se ao empresário, ao distribuidor e aos fornecedores melhores resultados, por meio por meio um planejamento tributário adequado. Contudo, esse benefício não pode ser usufruído pelo consumidor final, de modo que, além de pagar o tributo acumulado em todas as fases da cadeia de produção, ele ainda arca com os impostos sobre o consumo, sem que o ente estatal avalie se isso comprometerá seu mínimo existencial.

3. Aplicação do Princípio da Não Cumulatividade em Impostos de Consumo

Antes de adentrar no mérito e cerne do estudo em questão, é importante distinguir o que são o contribuinte de direito e o contribuinte de fato ou indireto.

Nessa esteira, é conhecido como contribuinte de direito aquele que se obriga a fazer o recolhimento do imposto perante o Fisco. A título de exemplo, tem-se o pagamento do ICMS pelo lojista, que teve esse imposto embutido no valor da venda da mercadoria (MAZZA, 2023, p.201).

Já o contribuinte de fato ou indireto é aquele que sofre o ônus de suportar o encargo tributário, o que gera a diminuição do seu patrimônio. Como alude Mazza (2023, p.201), por exemplo, trata-se do pagamento de uma mercadoria adquirida pelo consumidor final, em que o lojista faz o repasse do ICMS, e esse indivíduo é quem arca com as consequências advindas do pagamento.

Nessa senda, com a exceção do consumidor final, todos os contribuintes de direito, nos impostos de consumo, têm a garantia de compensar seus débitos a partir do pagamento dos tributos nas fases anteriores, gerando um crédito (DEXHEIMER, 2017, p.212).

Logo, a aplicação do princípio da não cumulatividade, ao não observar a capacidade contributiva nos impostos de consumo no que tange ao contribuinte de fato, gera prejuízo à Justiça Fiscal. Isso ocorre porque o mesmo valor que é cobrado aos hipossuficientes nos impostos de consumo é também aplicado às classes mais abastadas.

Conforme cita Freitas (2024, p.2.069), a justiça fiscal está atrelada à justiça distributiva, de modo que é analisada a capacidade que o contribuinte de fato tem de suportar a carga tributária, sem que essa implique em obstruir o mínimo existencial. Portanto, esse conceito se restringe à correta distribuição do ônus tributário.

Destaca-se também que o princípio da capacidade contributiva está intrinsecamente ligado à justiça fiscal, porquanto se defende a tese de igualdade material. Na realidade, trata-se de princípio fundamental para aplicação da justiça fiscal, pois sua observância reflete diretamente na aplicação dos direitos fundamentais e impõe limitações ao poder de tributar (FREITAS, 2024, p.2.070).

Segundo Dexheimer (2017, p.206), o sistema de compensação de crédito pressupõe que o contribuinte de fato seja o mais afetado pela repercussão legal gerada pelo imposto, uma vez que ele é o único, dentro da cadeia de produção, a não ter créditos gerados para serem abatidos ao consumir um produto. Portanto, a incidência da não cumulatividade torna-se um direito do consumidor, que acaba por suportar todo o ônus do imposto acumulado dentro da cadeia de produção.

Os impostos sobre o consumo podem incidir de forma monofásica ou plurifásica. A incidência plurifásica pode ser cumulativa ou não cumulativa. Haverá incidência monofásica quando o imposto for cobrado em apenas uma das etapas do processo de produção e distribuição. A escolha do momento de incidência depende de ponderações de capacidade contributiva e de interesses da fiscalização (DEXHEIMER, 2017, p.206).

Portanto, diante dos impostos de consumo, a não observância da capacidade contributiva do consumidor, ou seja, do contribuinte de fato, gera evidente prejuízo à isonomia material. Desse modo, ao não considerar a capacidade que o consumidor tem em absorver o tributo, esse fato pode comprometer sua condição de mínimo existencial, sendo clarividente que a não cumulatividade, nos impostos de consumo, pode conduzir o Estado a maiores desigualdades sociais.

4. A Isonomia Material e a Capacidade Contributiva dos Impostos nas Relações Consumeristas

A isonomia material é fundamentalmente percebida como princípio estatal social. Assim, após toda a sua trajetória histórica e as discrepâncias doutrinárias ainda presentes, o princípio da isonomia não deve ser observado apenas como um preceito do Estado Democrático de Direito (D'OLIVEIRA, 2010, p.30).

Conforme alude D'Oliveira (2010, p.22), a sensação de equidade dentro da sociedade hodierna clama por um tratamento digno e justo para aqueles que ainda não conseguem garantir nem exercer seus direitos e deveres mais elementares e essenciais, a fim de que possa não apenas existir, mas também usufruir de uma vida com dignidade.

A intersecção entre o princípio da capacidade contributiva e o do mínimo existencial evidencia, de forma clara, uma restrição, ou seja, uma limitação à competência tributária. Em outras palavras, essa competência só é manifestada quando o indivíduo consegue atender às suas necessidades mais básicas, de modo que a concorrência com as despesas públicas será incidente exatamente sobre o excedente deste mínimo (VALLE; ALVEIRO, 2017, p.118).

Como cita Kirchner (2011, p.311), o princípio da capacidade contributiva, como fundamento da Constituição (BRASIL, 1988), tem por meta salvaguardar os direitos básicos dos cidadãos. Mas é importante frisar que esse princípio é aplicado em conjunto com o princípio da legalidade tributária, de modo que ambos desempenham papel fundamental no ordenamento jurídico ao assegurar o direito fundamental à segurança jurídica e à equidade entre os indivíduos.

Portanto, como já exposto acima, o princípio da capacidade contributiva é um dos desdobramentos do princípio da isonomia. Ou seja, para o campo do Direito Tributário (BRASIL, 1966), a isonomia estaria intimamente ligada à cobrança do imposto de acordo com o poder aquisitivo do contribuinte. Entretanto, nos impostos de consumo, como não se observa a capacidade contributiva de cada um, ao recair a cobrança para o contribuinte de fato, não se faz distinção do poder econômico individual em sua incidência, conduzindo a sociedade a grandes mazelas sociais.

5. Impostos sobre o Consumo nos Estados Unidos

A tributação no ato da aquisição de bens pelo consumidor final é a que mais efetivamente deveria avaliar a capacidade de contribuição, pois é nessa etapa que se verifica o sacrifício da renda efetivamente auferida pelo contribuinte de fato. Contudo, a tributação monofásica sobre o consumo apresenta a desvantagem de complicar o monitoramento e a supervisão da arrecadação, já que a pluralidade do consumo é individual (DEXHEIMER, 2017, p.206).

Além disso, a cobrança do imposto é adiada até a fase final do processo de fabricação e distribuição, o que retarda a arrecadação. Essa abordagem tributária é comum entre os estados norte-americanos. O imposto sobre vendas (*sales tax*) estadual aplica-se exclusivamente no instante da aquisição do produto pelo consumidor final. Segundo Dexheimer (2017, p.206), para outras transações realizadas durante o ciclo produtivo, o comprador é obrigado a apresentar um certificado de isenção ao vendedor, confirmando que pretende revender os itens adquiridos ou integrá-los em certos tipos de serviços.

Nessa esteira, os impostos sobre o consumo nos Estados Unidos estimulam o consumo e a autofiscalização, ao isentar os encargos tributários na cadeia de produção, desde que o agente se apresente como vendedor. Assim o único a pagar o imposto é o consumidor final, sendo ele de certa forma, nesse contexto, visto como contribuinte de direito.

6. O Princípio da Não Cumulatividade em detrimento da Justiça Fiscal nos Impostos de Consumo

A composição da justiça fiscal requer fontes legislativas no que concerne à regulamentação voltada à distribuição de bens na estrutura elementar do Estado, de modo que o rateio das despesas públicas seja atribuído a um fundo público em comum com a finalidade de assegurar a oferta de recursos, os quais não seriam possíveis de distribuir de forma equânime se fossem ajustados apenas entre os próprios cidadãos. Tendo em vista que as camadas mais desguarnecidas são prejudicadas em termos humanos, nos âmbitos: sociais, econômicos, políticos e, ainda, em jurídico-fiscal (VIEGAS, 2010, p. 85)

A justiça fiscal deve ser entendida como a concretização de ações positivas por intermédio de políticas públicas, com o fim de mitigar as desigualdades sociais sem desproteger o cidadão do mínimo existencial. Tais ações prestacionais devem ser subsidiadas a partir da cobrança de tributos, desde que seja observada a dignidade da pessoa humana, no sentido de que não se precise abrir mão da própria dignidade para fomentar as atividades estatais.

Nesse sentido, Aristóteles argumenta que o cerne da justiça reside no conceito de igualdade, que pode ser examinado sob diversas facetas: distributiva, corretiva, comutativa ou judicial (D'OLIVEIRA, 2010, p.27).

Como aduz D'Oliveira (2010, p.27), a justiça comutativa visa, essencialmente, à distribuição de bens e honras dentro da comunidade, fundamentando-se na ideia de que cada indivíduo deve desfrutar dos benefícios proporcionais aos seus méritos. Por outro lado, a justiça corretiva se concentra nos objetos, regulando as interações entre os membros de uma sociedade. Enquanto a justiça comutativa surge da concordância mútua entre as partes envolvidas, a justiça judicial é imposta independentemente da vontade de um dos envolvidos.

Conforme expõe Kirchner (2011, p.313), a carga tributária afeta de maneira significativa os indivíduos com maior poder aquisitivo, sendo necessário que os recursos arrecadados pelo governo sejam direcionados àqueles com menor capacidade econômica, ou seja, os que se encontram em situação de vulnerabilidade, por meio da oferta de serviços públicos fundamentais.

Em síntese, a Administração Pública – em todas as suas esferas – seja em sentido material ou em sentido orgânico, deve observar que a isonomia material de sua atuação é obrigatória, sob pena de responsabilização nas searas administrativas, penais e cíveis. Assim como a atuação dos próprios particulares nas relações travadas entre si no aspecto social (D'OLIVEIRA, 2010, p.24).

No entanto, na prática, a cobrança dos impostos de consumo se distancia da realidade de promover meios equânimes para a convivência digna em sociedade. Isso porque, como não se observa o poder aquisitivo do consumidor, e por ele ter que assumir todo o ônus tributário sem que seja analisado a sua capacidade contributiva é cristalino que o ideário de justiça fiscal se encontra rompido, desestimulando as classes menos afortunadas a consumir, pois elas pagam indiretamente para as classes mais abastadas aumentarem ainda mais o seu poder aquisitivo.

Conclui-se que ao não observar a capacidade contributiva, também se ignora o mínimo existencial de cada indivíduo. Assim, fica demonstrada a ingerência estatal ao retroalimentar um sistema mais desigual, de modo que a classe mais rica não tem o seu mínimo existencial afetado, enquanto os mais desabastecidos auferem riquezas para buscar apenas o mínimo existencial (VALLE; ALVEIRO, 2017, p.119), o qual nem sempre será atingido, tendo em vista que os impostos de consumo são praticados como se todos tivessem as mesmas riquezas ou acesso a elas.

Dessa forma, a função do legislador ordinário é garantir que a elaboração das leis que instituem os tributos esteja alinhada a ideia que o contribuinte deve contribuir com o fim coletivo conforme a sua capacidade econômica. Ou seja, não se trata de isentar os tributos, mas sim de cobrar proporcionalmente ao que cada classe pode contribuir, garantindo previamente o mínimo existencial para uma vida digna (KIRCHNER, 2011, p.310).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O resumo estendido explora o princípio da não cumulatividade e seu impacto negativo sobre o princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos sobre o consumo. Analisou-se como, apesar de a não cumulatividade evitar o efeito cascata e a capacidade contributiva considerar a riqueza do cidadão, a aplicação dos impostos sobre o consumo ignora essa capacidade do contribuinte. Isso levantou preocupações e demonstrou claro prejuízo à justiça fiscal e à isonomia material dentro do direito tributário. A análise destacou como a falta de observância da capacidade contributiva nesses impostos essenciais compromete a justiça fiscal.

O texto demonstrou que o princípio da não cumulatividade, aplicado aos impostos sobre consumo, prejudica a justiça fiscal por não considerar adequadamente a capacidade contributiva. A justiça fiscal está embasada nesse princípio, pois garante que os tributos não impeçam o sustento básico do cidadão. Logo, a inobservância da capacidade contributiva nesses impostos impacta de forma mais severa as classes menos favorecidas. A hipótese principal é a de que essa omissão compromete a renda essencial para a sobrevivência dos consumidores, dada a desproporcionalidade na cobrança dos impostos de consumo.

Esse resumo estendido demonstrou, ainda, que tal fato exacerba a desigualdade social e fortalece a isonomia formal – em que ricos e pobres contribuem

igualmente – em detrimento da isonomia material. Destarte, é crucial considerar a capacidade contributiva dos indivíduos nos impostos de consumo, a fim de que não se torne um obstáculo à manutenção da sobrevivência.

O texto apresentou como objetivo geral investigar se o princípio da não cumulatividade, ao negligenciar a capacidade de pagamento nos impostos sobre o consumo, compromete a justiça tributária. A análise focou mais especificamente na relação entre a capacidade contributiva e a isonomia material no contexto desses tributos. Para atingir essa meta, o trabalho explorou a importância da capacidade contributiva para a isonomia material, detalhou o princípio da não cumulatividade, revisou sua aplicação nos impostos de consumo, destacou a isonomia material e a capacidade contributiva nesses impostos, comparou o sistema tributário brasileiro com o norte-americano e, por fim, demonstrou como a não cumulatividade compromete a justiça fiscal nesse campo.

O resumo estendido teve como objetivo principal, na área jurídica, analisar princípios tributários como a capacidade contributiva, a isonomia e a não cumulatividade, especialmente em sua aplicação aos impostos sobre o consumo. Já para as ciências jurídicas, buscou evidenciar que a adesão estrita à isonomia formal pode comprometer a justiça fiscal, e que a implementação teórica de princípios, sem consideração prática, pode fragilizar o sistema democrático. A importância do trabalho reside em expor as falhas legislativas tributárias e conscientizar a sociedade de que tratar desiguais de forma igualitária impede a justiça, tornando o conhecimento tributário essencial na relação entre Estado e cidadão.

Este trabalho permitiu ao leitor depreender que, mesmo que a aplicação de institutos jurídicos alicerçados na Constituição Federal (BRASIL, 1988) – como os princípios da não cumulatividade e da capacidade contributiva – nem sempre há garantia de justiça material. Por mais que sejam preservados em seus aspectos teóricos e sejam suficientes para preencher a lacuna legal de aplicar a mesma lei a todos, na prática, sua aplicabilidade pode conduzir a desigualdade.

O texto ainda ensina que a aplicação da isonomia não preenche, de forma minuciosa, a isonomia material, especialmente nos impostos sobre consumo – como aqueles incidentes sobre medicamentos, alimentos, entre outros. Quando não se observa se haverá prejuízo ao mínimo vital das classes menos favorecidas, há uma grave ruptura na justiça fiscal, tornando as diferenças socioeconômicas ainda mais discrepantes.

Referências

ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de Andrade. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista de informação legislativa**. Vol.38, n.149, 2001. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/65>. Acesso em: 18 Abr. 2025

AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola; VALLE, Maurício Dalri Timm do. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. Ano V, Vol. 12, n. 2, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8707> Acesso em: 21 Mar. 2025.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acessado em: 07 de Abr. 2025.

BRASIL. **Lei n.5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicável à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acessado em 07 de Abr. 2025.

BREYNER, Frederico Menezes. Não Cumulatividade do ICMS, do IBS e da CBS: Dogmática Jurídica e Teoria da Classificação das Normas Constitucionais. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 57, p. 221–242, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.9.2024.2568. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2568>. Acesso em: 21 mar. 2025.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: não Cumulatividade e Coerência Legislativa. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 38, p. 204-224, 2017. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-38-10. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1468>. Acesso em: 21 mar. 2025.

D'OLIVEIRA, Maria Christina Barreiros. Breve análise do princípio da isonomia. **Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros**. Ano I, Vol. I 1, n. 01, 2010. Disponível em: <https://periodicos.processus.com.br/index.php/egjf/article/view/13>. Acesso em: 21 mar. 2025.

FREITAS, Maria Luiza de Moura de Mello. O exercício da cidadania e a construção de leis tributárias justas: a concretização da justiça fiscal. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**. Vol. 10, n. 5, p. 2068–2076, 2024. DOI: 10.51891/rease.v10i5.13999. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/13999>. Acesso em: 21 mar. 2025.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Como elaborar uma resenha de um artigo acadêmico ou científico**. Revista JRG de Estudos Acadêmicos. Vol. 3, n. 7, p. 95-107, 2020. DOI: 10.5281/zenodo.3969652. Disponível em: <http://revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/41>. Acesso em: 08 abr. 2025.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como fazer um projeto de pesquisa de um artigo de revisão de literatura. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**. Vol. 2, n. 5, ago./dez., 2019. Disponível em: <http://revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/121>. Acesso em: 08 abr. 2025.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como escrever um artigo de revisão de literatura. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**. Vol. 2, n. 5, ago.-dez., 2019. Disponível em: <http://www.revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/122>. Acesso em: 08 abr. 2025.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Escolha do tema de trabalho de curso na graduação em direito. **Revista Coleta Científica**. Vol. 5, n. 9, p. 88–118, 2021. Disponível em: <http://portalcoleta.com.br/index.php/rcc/article/view/58>. Acesso em: 08 abr. 2025.

KIRCHNER, Juliana Leite. **A capacidade contributiva e os princípios de direito tributário**. Cadernos da Escola de Direito. Vol. 2, n. 15, 2015. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/view/2930>. Acesso em: 21 mar. 2025.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 9 . ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. pág.201. ISBN 9786553627284. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627284/>. Acesso em: 21 mar. 2025.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 17 . ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. pág.105. ISBN 9788553627769. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553627769/>. Acesso em: 11 abr. 2025.

VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no brasil. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**. Vol. 7, n. 7, p. 66–89, 2010. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/111>. Acesso em: 11 abr. 2025.