

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**PUC/SP**

Giancarla Coelho Naccarati Marcon

**Considerações sobre o princípio da capacidade contributiva no  
ordenamento jurídico brasileiro**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2015

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**PUC/SP**

Giancarla Coelho Naccarati Marcon

**Considerações sobre o princípio da capacidade contributiva no  
ordenamento jurídico brasileiro**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como exigência parcial à obtenção do título de Mestre em Direito, área de Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza.

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO  
2015

Banca Examinadora

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

Às minhas queridas Professoras Doutoras Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa, Elizabeth Nazar Carrazza e Thaís Helena Morando as quais serei eternamente grata, por todos os ensinamentos, atenção, confiança, amizade e apoio. Sem estas, com certeza, eu não teria trilhado este caminho.

Aos Professores Doutores Roque Antonio Carrazza, Renato Lopes Becho, Maria Helena Diniz, Tácio Lacerda Gama e Márcio Pugliesi, notáveis mestres, de quem tive a honra e o privilégio de conviver e partilhar de seus conhecimentos.

Ao meu amigo Guilherme Marzo, revisor deste trabalho, pelo incentivo e auxílio na redação final deste trabalho.

A todos os meus colegas por todas as horas de convivência.

Aos meus familiares e amigos pela imensa paciência, auxílio e compreensão neste período de grande ausência.

*Ao meu esposo Maurício,  
meus filhos Camille, Giulliano e Fabrício,  
e minha mãe Idamis, com todo o meu amor.*

## RESUMO

O presente trabalho tem por escopo o estudo do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro sob a luz da Constituição Federal e o cotejo do posicionamento de diversos juristas, quais se debruçaram sobre a matéria. Para tanto, fez-se necessária a análise do sistema jurídico e das normas constitucionais, a fim de apurar a natureza jurídica e a função do princípio em apreço. Partimos, a seguir, para uma breve explanação a respeito dos aspectos histórico-constitucionais do princípio da capacidade contributiva com o fito de entendermos a razão da sua criação enquanto princípio limitador da atuação do Estado no exercício da tributação e a evolução do mesmo diante das mudanças no contexto histórico e social no cenário mundial e nacional. Estes vieram a refletir nas Constituições Federais Brasileiras e, conseqüentemente, no surgimento, ausência ou presença do princípio em voga, seja em qual intensidade. Ao adentrarmos no cerne da matéria, objeto de nosso estudo, tivemos por objetivo analisá-la desde o seu conceito, suas vertentes, a norma que a acolhe e as maiores polêmicas doutrinárias existentes a fim de captarmos o seu sentido, extensão, profundidade e limites dentro do Sistema Tributário Nacional. Buscamos, ainda, relacionar o princípio em tela com alguns princípios a este mais próximos, apontando os seus pontos de tangência, visto que como vetores interpretativos da maior relevância, possuem a mais cara função na seara do Direito. Por fim, diante das inúmeras questões controversas apuradas, quais circundam o princípio da capacidade contributiva, e devido à máxima relevância que possui como princípio informador dos impostos com vistas a uma justa tributação, coube tecer uma análise no tocante ao exame da atuação do Poder Judiciário frente ao mesmo, bem como, de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal, devido a sua função de guardião da Constituição Federal.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário. Impostos. Princípios. Igualdade. Capacidade Contributiva.

## **ABSTRACT**

This work has as an objective to study the principle of contribution capacity inside of the Brazilian legal system under the terms of the Federal Constitution and comparison between the positioning of several jurists, experts on the subject. For such, it was necessary an analysis of the legal system and its constitutional norms, so that one can investigate the legal nature and the principle's function. We continue, as follows, to a brief explanation of the historic-constitutional aspects of the contribution capacity principle with the intent to understand the reason of its creation while it acts as a principle which limits the actions of the State when collecting tributes and the evolution of the State in face of the changes in the world scenario both in a social and historical context. These came to reflect in the Brazilian Federal Constitution, and as a consequence, in the resurgence, absence or presence of the principle itself, be it as intense as it may. Deeper in the subject, object of our study, we had as an objective to analyze it from its concept, influences, the norm that embraces the most controversy in the existing doctrines so that we can understand its meaning, extension, depth and limits within the National Tax System. We seek, yet, to relate the principle in focus with some closer principles, pointing out where they are valid, since they are vectors of interpretation of most relevance, they possess the most important function in Law. At last, in face of the countless controversies observed, which circle around the contribution capacity principle, and due to the great relevance that it possess as the defining principle of taxes seeking a fair taxation, it made sense to elaborate an analysis on the behavior of the Legal Power where the principle is to be observed, as well as some decisions from the Brazilian Supreme Court, due to their function as guardians of the Brazilian Federal Constitution.

**KEYWORDS:** Tax Law. Taxes. Principles. Equality. Contribution Capacity.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	10
CAPÍTULO I – O ESTADO E O DIREITO .....	12
1.1. Nascimento do Estado e sua estrutura jurídica .....	12
1.1.1. Breves considerações .....	12
1.2. Sistema Jurídico: noção e conteúdo.....	14
1.3. As normas constitucionais: princípios e regras .....	17
CAPÍTULO II – ASPECTOS HISTÓRICO-CONSTITUCIONAIS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	21
2.1. Histórico .....	21
2.2. O princípio da capacidade contributiva nas Constituições Brasileiras .....	28
CAPÍTULO III - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	33
3.1. Conceito .....	33
3.2. Capacidade contributiva objetiva e subjetiva .....	41
3.3. Destinatários .....	52
3.4. Análise do art. 145, §1º, da Constituição Federal.....	56
3.4.1. Art. 145, §1º, da Constituição Federal.....	57
3.4.2. A cláusula “sempre que possível” .....	62
3.4.3. A expressão “caráter pessoal” .....	65
3.4.4. O termo “graduados” .....	69
3.5. As limitações do princípio da capacidade contributiva: o mínimo existencial e a vedação ao confisco.....	73
3.5.1. O mínimo existencial .....	73
3.5.2. A vedação ao confisco tributário .....	79
3.6. A aplicação do princípio da capacidade contributiva .....	82
3.6.1. A Seletividade em função da essencialidade .....	82

3.6.2. A extrafiscalidade .....	88
3.6.3. As Isenções .....	91
CAPÍTULO IV – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS .....	96
4.1. Princípio Republicano .....	96
4.2. Princípio da igualdade .....	98
4.3. Princípio da Legalidade .....	104
4.4. O Princípio do não confisco .....	108
CAPÍTULO V – O PODER JUDICIÁRIO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	111
5.1. A competência jurisdicional e o princípio da capacidade contributiva .....	111
5.2. Análise de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal no tocante ao princípio da capacidade contributiva .....	118
5.2.1. Repercussão geral no recurso extraordinário com agravo .....	118
5.2.2. Regime de Substituição Tributária frente ao princípio da capacidade contributiva.....	120
5.2.3. Princípio da capacidade contributiva perante benefícios fiscais .....	121
5.2.4. Submissão dos tributos ao princípio da capacidade contributiva .....	122
5.2.5. A capacidade contributiva e o IPTU.....	122
5.2.6. Diferenciação de alíquotas e a progressividade.....	123
5.2.7. Alíquota do ITBI e a progressividade.....	125
5.2.8. Alíquota do ITCMD e a progressividade.....	125
CONCLUSÃO .....	129
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	138

## INTRODUÇÃO

O tema capacidade contributiva é de extrema relevância, ainda nos dias de hoje, tendo em vista a sanha arrecadatória do Estado e os diversos desatinos encontrados nos projetos de leis, assim como, também, em leis editadas e outros diplomas concernentes à “legislação tributária”. Desde o surgimento dos Estados há a necessidade da tributação, com o fito de abastecimento dos cofres públicos para satisfação das funções públicas necessárias à sua manutenção.

Nesse processo de elaboração das leis, são sempre presentes e preocupantes os critérios a serem escolhidos pelo legislador e a sua conformação com o ordenamento jurídico vigente, em especial a Constituição Federal, com suas normas e princípios, principalmente em razão da excessiva preocupação do Estado com o volume de sua arrecadação.

Neste sentido, de suma importância os aspectos das limitações ao poder de tributar do Estado, e em especial, do princípio em voga, visto que necessária a apuração dos parâmetros para tal exercício.

Insta apontar que o princípio da capacidade contributiva possui como destinatário imediato o legislador, qual deverá seguir as diretrizes constitucionais. No entanto, todos somos destinatários deste princípio: os contribuintes e os Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo.

Assim, devemos voltar os olhos ao Poder Judiciário, atentando às suas decisões frente ao primado da Justiça e o ao tema em apreço. Infelizmente, estamos vivenciando um momento histórico nebuloso, onde as mazelas oriundas da corrupção estão sempre sendo evidenciadas, e do que, aparentemente, não têm nem mesmo escapado aos órgãos que teriam o dever de realizá-la.

Inicialmente, realizamos uma breve explanação sobre o surgimento do Estado, sendo analisado o sistema jurídico tributário em sua amplitude.

Posteriormente, dirigimo-nos a um breve panorama histórico do princípio da capacidade contributiva e das Constituições brasileiras, com um apanhado sobre os seus principais pontos de relevo, a fim de que fosse possível avaliar seu aspecto histórico, político

e social, quais influenciaram o ordenamento jurídico, em especial os direitos e garantias fundamentais.

Ainda, permeamos pelas características do princípio da capacidade contributiva, o seu conceito, critérios de apuração e vertentes. Estes, diante dos diversos e por vezes antagônicos posicionamentos da doutrina pátria e estrangeira.

A análise foi voltada, a seguir, aos princípios constitucionais afeitos ao princípio da capacidade contributiva, buscando demonstrar a sua inter-relação.

Adentramos, então, ao estudo da norma constitucional que agasalha o princípio objeto deste estudo – o artigo 145, §1º da Constituição Federal, buscando revelar os detalhes que envolvem a matéria: o seu alcance e limites. Diante destes, procuramos investigar quais os instrumentos mais adequados à sua concretização e em que casos não seria possível atingi-lo.

Outrossim, procedemos a uma breve pesquisa e análise de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal, no tocante ao princípio supra mencionado, a fim de cotejarmos o apurado anteriormente, frente a estas.

Insta salientarmos que o princípio comporta diversas controvérsias em seus vários aspectos, que se iniciam, ainda, em seu próprio conceito. Por esta razão, e ainda por sua importância frente ao exercício da tributação – limite ao poder de tributar no tocante aos impostos e instrumento de justiça fiscal – temos que reside em terreno árido, porém, desafiador.

É importante salientarmos que o presente estudo não teve a pretensão de esgotar o tema: capacidade contributiva. Antes, buscou apenas abordar os núcleos à que se propôs.

## CAPÍTULO I – O ESTADO E O DIREITO

### 1.1. Nascimento do Estado e sua estrutura jurídica

#### 1.1.1. Breves considerações

A natureza humana conduziu o homem a viver em sociedade, e esta convivência, para ser harmônica, necessitou da criação de normas de condutas e organização social.

Neste cerne, surgiu o Estado - ser social cuja criação é continuada<sup>1</sup> - transformando a relação natural original em relação jurídica através da produção do Direito Positivo<sup>2</sup>. Afirma-se *continuada*, visto que em constante modificação frente às exigências sociais que vão surgindo com o decorrer do tempo.

Alfredo Augusto Becker aduz sobre a embriogenia do Estado:

Como explicar a personalidade jurídica daquele mesmo Estado que construiu o próprio Direito Positivo?

Resposta: o Estado nasce por uma relação natural e sobrevive porque ele mesmo – utilizando a força natural (capacidade de agir, poder ou força natural racional) que está imanente no fato da existência real do ser social – transfigura aquela relação natural, em relação jurídica.<sup>3</sup>

Assim, primordial a averiguação do que relevante ao bem comum, visto que cabe ao Estado manter um meio social onde os homens que a ele pertencem possam se desenvolver plenamente. Resta relevante apurar valores que venham a embasar as normas reguladoras de comportamentos. Os valores surgem da cultura de um povo e refletem interesses concretos, por vezes conflitantes, no meio social.

Ditos valores possuem um caráter eminentemente político, tendo em vista que a decisão a respeito da eleição destes cabe ao ente que detém o poder. Firmados por meio das

---

<sup>1</sup>BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 166.

<sup>2</sup> Paulo de Barros Carvalho afirma que “(...) o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 33).

<sup>3</sup>Ibidem, p. 168.

normas postas, resta à sociedade, apenas, a estas se submeter. Extremamente relevante, portanto, a conscientização dos membros da sociedade quanto às suas escolhas no tocante aos seus representantes.

Sacha Calmon Navarro Coêlho discorre a respeito:

Os valores dos que empolgam o poder político são utilizados para justificar as normas organizatórias e comportamentais do sistema jurídico, com ou sem o consentimento da sociedade.<sup>4</sup>

Por esta razão, cada sociedade dentro de um período histórico produz uma determinada estrutura jurídica diversa das demais, que se modificará, paulatinamente, com o despontar de novas necessidades, procurando atendê-las. O próprio homem, inserido em dada sociedade, percebe as carências, quais reclamam transformações. Lourival Vilanova, com propriedade, assevera:

O direito é um fenômeno histórico. Tem origem e tem uma trajetória de evolução própria. Não é algo estável. A sua variação obedece às circunstâncias de tempo, de lugar e de cultura. As normas, cuja pluralidade constitui o sistema jurídico vigente para cada cultura, apresentam conteúdo vário e mutável.<sup>5</sup>

Portanto, as condutas humanas de determinada sociedade são reguladas por normas jurídicas que prescrevem comportamentos, assim como, dispõem sobre punições, tendo sido emanadas de um ente soberano, representado por uma autoridade com poderes para tanto.

Assim, entendemos que a paz social dependerá do acatamento dos membros daquela sociedade às normas postas, bem como da correta aplicação das mesmas, seja diante de um conflito de interesses, na fiscalização da conduta perante a norma ou mesmo na efetiva aplicação da punição devida. Quaisquer arbitrariedades ou excessos desencadearão, em um grau mais elevado, em tentativas de realização da “justiça pelas próprias mãos”, visto que as instituições perdem a credibilidade e em lugar do respeito surge a revolta, pois a segurança jurídica é afetada: por vezes não pela inexistência da norma, mas sim pela sua aplicabilidade distorcida, ou mesmo, pela sua inaplicabilidade.

---

<sup>4</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 3.

<sup>5</sup> VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. V. 1. São Paulo: Axis Mundi IBET, 2003, p. 33.

## 1.2. Sistema Jurídico: noção e conteúdo

As normas jurídicas fazem parte de um sistema complexo, visto que se entrelaçam constantemente, de forma coordenada, dentro do ordenamento jurídico. Este é formado por normas que podem ser classificadas<sup>6</sup>, segundo Bobbio, como *de conduta* – as que prescrevem efetivamente as condutas; e as *de estrutura ou competência* - quais não prescrevem a conduta, mas os procedimentos pelos quais são emanadas normas de conduta válidas.

Cabe salientar que o ordenamento jurídico é um sistema de normas jurídicas que obedece ao princípio da unidade sistemática, ou seja, é indecomponível, não sendo possível às suas unidades normativas serem vistas de forma isolada.

Ressalta-se que o termo *sistema* habitualmente é utilizado como sinônimo de ordenamento jurídico. No entanto, Bobbio apresenta três significados para o termo<sup>7</sup>, sendo o primeiro, aquele segundo o qual as normas jurídicas sejam derivadas de alguns princípios gerais, considerados estes como postulados de um sistema científico. O segundo significado indica um ordenamento da matéria, conforme dada classificação<sup>8</sup>; e, o terceiro, equivale à validade do princípio que exclui a incompatibilidade das normas, ou seja, as normas incompatíveis devem ser excluídas.

Hugo de Brito Machado define sistema como o *conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes*<sup>9</sup>.

Roque Antonio Carrazza apresenta o seu conceito de sistema como:

Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quanto em menor número existam.<sup>10</sup>

<sup>6</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Ari Marcelo Solon. 2.ed. São Paulo: EDIPRO, 2014, p. 47.

<sup>7</sup> Ibidem, p. 82-87.

<sup>8</sup> Explica Bobbio que, segundo esta aceção, deve-se partir do conteúdo das normas singulares com o objetivo de construir conceitos sempre mais gerais, e classificações e divisões da matéria, ordenando o material jurídico, assim como *as classificações do zoológico dão um ordenamento ao reino animal*. (Ibid., p. 85).

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 275.

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 48-49.

Melhor explicando, Roque Antonio Carrazza<sup>11</sup> refere-se a uma analogia feita por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Melo, em que o sistema jurídico ergue-se como um edifício, onde se observam alicerces e vigas mestras. Estes podem ser representados pelos princípios, tamanha a sua importância.

Paulo de Barros Carvalho entende não haver distinção entre ordenamento e sistema. Vejamos:

Sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas sistema também é o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo. Advirto, portanto, que emprego, livremente, no curso desta obra, **ordenamento** como sinônimo de **ordem positiva, direito posto e direito positivo**.<sup>12</sup> (grifo nosso)

Neste sentido, podemos concluir que o sistema tributário<sup>13</sup> é aquele que rege as relações jurídicas em matéria tributária, pois composto de normas e princípios a estas voltados.

Assim, as normas constantes no sistema jurídico encontram-se dispostas hierarquicamente na chamada *pirâmide jurídica*, de forma escalonada, sendo que, para manterem sua validade dentro do ordenamento, devem apresentar harmonia entre si, posto que a lei de menor hierarquia, sucessivamente, busca fundamento de validade nas de mais alta hierarquia, em cuja cúspide se assenta a Constituição Federal, lei máxima de um Estado de Direito.

Isto posto, podemos entender que o Sistema Tributário Nacional, ao fazer parte do ordenamento jurídico, assim como os outros sistemas que o compõem, terá as suas normas organizadas de forma hierárquica, tendo por fundamento último de validade a Constituição Federal, qual preceituará as principais diretrizes do sistema, determinando expressamente a competência dos entes políticos, as limitações ao poder de tributar, as regras-matrizes de incidência das espécies tributárias, a classificação dos tributos em espécies e subespécies.

<sup>11</sup> Ibidem, p. 45-46.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 218.

<sup>13</sup> O Sistema Tributário Nacional pode ser encontrado na Constituição Federal do Brasil em seu Título VI, Capítulo I. O capítulo I possui, em sua totalidade, 6 seções, quais sejam: Seção I – Dos princípios gerais (arts. 145 a 149-A); Seção II – Das limitações do poder de tributar (arts. 150 a 152); Seção III – Dos impostos da União (arts. 153 e 154); Seção IV – Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155); Seção V – Dos impostos dos Municípios (art. 156); Seção VI – Da repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162). Cabe ressaltar que a matéria constante nesta última seção, intitulada “Da repartição das receitas tributárias”, diz respeito à matéria própria do direito financeiro.

Assim sendo, a Constituição Federal firmou todos os valores, naquele momento histórico, relevantes para a sociedade e buscou, em seu texto, assegurar os direitos subjetivos, bem como, o alcance dos objetivos nela inseridos.

Urge citar as lições de Hans Kelsen:

O escalonamento (Stufenbau) do ordenamento jurídico – e com isso se pensa apenas no ordenamento jurídico estatal único – pode ser representado talvez esquematicamente da seguinte maneira: o pressuposto da norma fundamental – o sentido deste pressuposto já foi abordado anteriormente – coloca a Constituição na camada jurídico-positiva mais alta – tornando-se a Constituição no sentido material da palavra -, cuja função essencial consiste em regular os órgãos e o procedimento da produção jurídica geral, ou seja, da legislação.<sup>14</sup>

Neste cerne, entendemos que os comandos constitucionais são imperativos, em máximo grau, devendo ser indubitavelmente respeitados por todos: pelo Estado enquanto Poderes Legislativo, Executivo ou Judiciário, e, pelos seus cidadãos. Isto porque tais normas encontram-se na cúspide da pirâmide jurídica e atribuem validade às demais normas, visto serem a base e a estrutura do Estado. É considerada a Constituição Federal *mais que uma lei fundamental*<sup>15</sup>, tendo em vista que, repisamos, determina o processo de criação das normas, veicula os princípios e as limitações a serem observadas, possuindo o significado, ainda, de manifestação do povo por meio de seus representantes.

Por outro giro, o Direito Tributário é composto por normas de direito público que disciplinam as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte, diante da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Isto, com o fito de abastecer os cofres públicos com vistas à manutenção do Estado e possibilidade de realização de suas funções públicas. Toda esta atuação: da elaboração das normas à atuação dos administradores e agentes fiscais deverá ser pautada nos ditames constitucionais.

Certo é que a Constituição Federal, no tocante ao Sistema Tributário Nacional se fez muito mais minuciosa, tendo em vista a existência do Estado em um dos polos da relação jurídica. Esta peculiaridade fez com que surgisse a necessidade de uma busca pela proteção ao contribuinte, com o intuito de contenção de arbitrariedades estatais.

<sup>14</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*: introdução à problemática científica do direito. Trad. de J.Cretella Jr. e Agnes Cretella. 9.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 132.

<sup>15</sup> Roque Antonio Carrazza explica, com esta expressão, que a Constituição Federal representa “*o produto da vontade soberana de estruturação do Estado e da sociedade*”, cujas escolhas políticas são *precisas*. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 44).

Logo, o legislador procedeu a uma maior atenção a esta relação, o que refletido nos princípios específicos.

Neste sentido, pergunta-se: princípios são normas? Faremos a análise a seguir.

### 1.3. As normas constitucionais: princípios e regras

Das normas dispostas na Constituição Federal, nem todas possuem o mesmo grau de importância. Há, especificamente, duas espécies de normas constitucionais: umas são mais concretas, sendo entendidas como *simples regras*, outras possuem um elevado grau de abstração, e, por este motivo são denominadas de *princípios*, com a função de *direcionar* o ordenamento jurídico, sendo um *verdadeiro alicerce do sistema*<sup>16</sup>, ao traçar suas diretrizes.

Assim, ambos compõem o sistema jurídico. As regras são comandos a prescrever condutas, ao determinar o que é permitido, o que é proibido e o que é obrigatório. Referem-se a situações concretas, regulando-as. Diferentemente, os princípios são sobrenormas<sup>17</sup>, visto que possuem um alto grau de abstração, comportam valores elencados e por serem alicerces do sistema, ao direcionar a elaboração, interpretação e aplicação das normas, são imperativos.

Roque Antonio Carrazza conceitua princípio jurídico, com propriedade:

(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.<sup>18</sup>

Insta ponderar que mesmo os princípios não ocupam idêntico patamar hierárquico. Há os princípios de maior hierarquia, denominados sobreprincípios<sup>19</sup>, quais pairam sobre todo o ordenamento jurídico, sendo, portanto, gerais; e os princípios específicos de cada sistema do direito, estes ligados diretamente às regras nele presentes.

<sup>16</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 976.

<sup>17</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 73.

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 49.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 161.

Após a Segunda Guerra Mundial, foi reconhecida a positividade dos princípios e a sua força normativa, impondo a sua necessária interpretação e aplicação. Isto, como uma reação às atrocidades àquela época autorizadas ou até impostas pelo próprio ordenamento jurídico de alguns países. Desde então, os princípios, antes utilizados em hipóteses de lacunas da lei, passaram a ter posição de superioridade, com as funções de direcionar a interpretação do ordenamento jurídico e o conteúdo das normas infraconstitucionais.

Esta maior valorização dos princípios jurídicos surgiu com a aproximação da ética ao Direito, colocando em posição de relevo os direitos fundamentais.

Celso Antônio Bandeira de Mello proferiu, já em 1971, a seguinte aceção para o termo princípio, qual aclamada pela doutrina, tendo em vista a sua precisão:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.<sup>20</sup>

É inegável a importância dos princípios em nosso ordenamento jurídico, sejam implícitos ou explícitos. De fato, direcionam a elaboração, a interpretação e a aplicação das regras. Podem estar estabelecidos nos mais diversos patamares da *pirâmide jurídica*, se manifestando, portanto, como um princípio *constitucional, legal* ou *infralegal*<sup>21</sup>.

Neste sentido, os princípios constitucionais organizam o sistema jurídico ao se relacionar com as normas e outros princípios naquele existentes. Pela análise dos primeiros, é possível se compreender o próprio sistema.

Portanto, as normas infraconstitucionais, entre elas as tributárias, serão válidas apenas se em concordância com os princípios constitucionais, tendo em vista a supremacia constitucional.

Melhor explicando, decorre da própria rigidez<sup>22</sup> constitucional o princípio da supremacia da constituição, pois as normas fundamentais de Estado, que o estruturam e

<sup>20</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 54.

<sup>21</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 51.

<sup>22</sup> A rigidez constitucional possui o significado de imutabilidade da Constituição, ou seja, a alteração de seus preceitos pelo Poder Constituinte Derivado far-se-á por um processo legislativo diverso do ordinário, segundo processo legislativo específico, por via de Emendas Constitucionais, respeitadas as cláusulas pétreas:

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

organizarão, lá serão encontradas e serão modificadas com maior dificuldade do que as demais normas jurídicas constantes no ordenamento jurídico. Este aspecto de rigidez constitucional lhe confere uma supremacia formal, cuja consequência será a necessidade de conformação à Constituição Federal como requisito de validade da norma.

Esta supremacia constitucional, segundo Marco Aurélio Greco, refletirá numa interpretação eficaz de maior porte aos dispositivos constitucionais, em especial aos seus princípios, visto que do contrário haverá uma inversão de valores, “(...) pois abre-se espaço para uma ocupação pela lei ordinária.”<sup>23</sup>

No tocante à rigidez constitucional, José Afonso da Silva leciona:

Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nelas estabelecidos.

Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal.<sup>24</sup>

Cabe ressaltar, ainda, que a Constituição Federal vigente determinou em seu art. 1º que o Brasil é um Estado Democrático de Direito, o que significa que todo poder deve à

*I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;*

*II - do Presidente da República;*

*III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.*

*§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.*

*§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.*

*§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.*

*§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

*I - a forma federativa de Estado;*

*II - o voto direto, secreto, universal e periódico;*

*III - a separação dos Poderes;*

*IV - os direitos e garantias individuais.*

*§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.”*

Segundo José Afonso da Silva, a rigidez constitucional funciona como pressuposto: a) do próprio conceito de constituição em sentido formal; b) da distinção entre normas constitucionais e normas complementares e ordinárias; c) da supremacia formal das normas constitucionais. Constitui, também, suporte da própria **eficácia jurídica** das normas constitucionais. (SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 39).

<sup>23</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 312.

<sup>24</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 48.

mesma se submeter, assegurando os direitos fundamentais dos seus cidadãos. Neste sentido, os Poderes do Estado devem acatar os limites por ela estabelecidos em sua atuação.

Urge citar, ainda, as palavras de Douglas Yamashita a respeito das duas funções dos princípios:

[...] todo princípio, de verdade, tem **duas funções** básicas: uma função **positiva** e uma função **negativa**. A **função positiva** consiste em **influenciar decisões sucessivas** e o conteúdo das regras formadas por tais decisões. Contudo, para que desenvolvam sua inteira eficácia, os princípios constitucionais necessitam de concretizações sucessivas, por exemplo, mediante subprincípios e regras que determinam uma consequência jurídica. Já a **função negativa** constitui-se na exclusão de valores contrapostos e de normas que descansam sobre estes valores.<sup>25</sup> (grifo nosso)

Logo, confirmada a influência dos princípios na elaboração de normas: em seu conteúdo e reflexamente em sua consequência jurídica que por sua vez está embasada no valor que aquele carrega consigo, como função positiva. Em sua função negativa, rechaçar os valores contrapostos.

Entendemos que os princípios constitucionais se sobrepõem às normas e aos demais princípios existentes no ordenamento jurídico e, assim sendo, é possível concluir que enquanto os princípios jurídicos servem ao direcionamento de uma adequada interpretação do sistema na aplicação da norma, os constitucionais apontam as *ideias matrizes*<sup>26</sup> escolhidas pelo constituinte originário e que devem ser efetivamente asseguradas.

Logo, os princípios jurídicos diferem dos princípios jurídicos constitucionais, vez que estes, além de direcionar a interpretação e conseqüentemente a aplicação das normas, ainda o fazem quanto à elaboração da norma.

---

<sup>25</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 51.

<sup>26</sup> Carlos Ayres de Brito afirma: “É afirmar, enquanto as regras-comuns não passam de preceptivos instrumentais, metodológicos, ou consagradores de comportamentos e providências ditados por opção política de ocasião, entre tantas outras igualmente possíveis, as normas-princípios são a própria encarnação das ideias matrizes do sistema constitucional, ou dos valores humanos mais expressivamente ligados à cosmovisão político-jurídica da nacionalidade. Aquelas, exaurindo sua força vinculatória nas providências e comportamentos topicamente prescritos, como normas isoladas no sistema em que se ubicam, e estas, ao contrário, exercendo uma função aglutinadora, de liderança inter pares, de sorte a operar como definidoras do conteúdo, sentido e alcance de todos os demais preceitos, que muitas vezes não passam de mera projeção ou desdobramento dos valores nelas consagrados.” (BRITO, Carlos Ayres de. BASTOS, Celso Ribeiro. *Interpretação e aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 65).

## CAPÍTULO II – ASPECTOS HISTÓRICO-CONSTITUCIONAIS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 2.1. Histórico

Todo o Estado para ser mantido necessita, através de seu governante, da imposição de tributos para realizar as funções que lhe cabem. Assim, independentemente do regime de Estado adotado, os tributos deverão ser instituídos e cobrados. Ainda, haverá em cada Estado um sistema tributário próprio, com princípios e normas, que caminharão ao lado das políticas públicas pelo mesmo estabelecidas.

Podemos afirmar que, com o nascimento do tributo, surgiu a ideia, ainda singela, da capacidade contributiva, associada ao conceito de “Justiça fiscal”, ou seja, perante a exigência arrecadatória do Estado houve a necessidade de mensuração dos limites da tributação, visando inviabilizar uma oneração excessiva.

No antigo Egito tinha-se o entendimento de que o tributo deveria guardar relação com as posses daquele que deveria pagá-lo<sup>27</sup>.

Também os filósofos gregos<sup>28</sup> teciam comentários sobre a justiça distributiva. Na época de Sólon, em relação a um imposto que previa quatro categorias de contribuintes, a arrecadação foi estabelecida de acordo com o grau de riqueza de cada um<sup>29</sup>.

Na Idade Média<sup>30</sup>, São Tomás de Aquino afirmava que cada qual deveria pagar os seus tributos segundo uma proporção equivalente.

---

<sup>27</sup>Argos Gregório, apoiado em estudos de Valentin Jones, afirma que no Egito Antigo (3500 a.C. – monarquia de Buto) já existia tributação, porém, somente após o trono de Thutmosis III em 1483 a.C. que esta se deu em conformidade com a riqueza disponível. (GREGÓRIO, Argos. *A capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 33).

<sup>28</sup> Alfredo Augusto Becker, embasado nos ensinamentos de Emílio Giardina, aduz: “*Este princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica*”. Menciona este autor, a seguir, os filósofos Machiavelli, Bodin, Bocerus, Besold, Klock, Botero e Guicciardini. Afirma que eles se referiam à generalidade do dever tributário e rechaçavam a violação da justiça distributiva. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 513-514).

<sup>29</sup>DUTRA, Micaela Domingues. *Capacidade Contributiva: análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62.

<sup>30</sup> Carlos Palao Taboada afirma: “*En la Edad Media, Santo Tomás de Aquino hablaba de gravar unicuique secundum summa facultatem y secundum aequalitatem proportionis.*” (TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como critério de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos*. In:

Em 1776, com a obra de Adam Smith, “*An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*”<sup>31</sup> houve a difusão dos princípios tributários, entre eles o da capacidade contributiva, segundo o qual cada pessoa deveria contribuir com as despesas públicas na razão de seus haveres. Porém, foram antes expressados pelo economista alemão Von Justi.<sup>32</sup> Em verdade, Adam Smith veio organizar os estudos de seus antecessores em seus compêndios.

Ressaltamos que neste período da história, diversos episódios ocorreram devido ao descumprimento da ideia de capacidade contributiva, entre eles: em 1773, a *Boston Tea Party*<sup>33</sup> nos Estados Unidos – o povo norte-americano rebelou-se contra a tributação inglesa das importações realizadas pelas colônias; em 1789, a Revolução Francesa<sup>34</sup>, em face da tributação exagerada; em 1789, ainda, a Inconfidência Mineira no Brasil<sup>35</sup>.

Assim, neste mesmo ano, foi elaborada na França, a denominada *Déclaration des Droits*<sup>36</sup>, qual reiterada pela *Déclaration de l’Homme et de les Citoyens*<sup>37</sup>, preceituando que a tributação deveria ser compatível com as possibilidades econômicas do cidadão.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 285.

<sup>31</sup> “*Uma Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*” - Obra de Adam Smith, conhecida simplesmente como “*A Riqueza das Nações*”. Nesta, o autor teceu análises sobre o funcionamento das sociedades comerciais, a divisão de trabalho, a distribuição de renda e a acumulação de capital. Composta por 5 livros, o último foi editado em 1789 pelo próprio autor. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/A\\_Riqueza\\_das\\_Nações](http://pt.wikipedia.org/wiki/A_Riqueza_das_Nações)> e <<http://www.zahar.com.br/sites/default/files/arquivos/t1164.pdf>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

<sup>32</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 3.

<sup>33</sup> Significou uma ação de protesto realizada pelos colonos ingleses na América do Norte em face do governo britânico, qual o dominava. Assim, como este cobrava impostos das colônias sobre produtos como chá, açúcar, vinho, papel e tinta. Em 16 de dezembro de 1773, os colonos atiraram 45 toneladas de chá ao mar no porto de Boston. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Festa\\_do\\_Chá\\_de\\_Boston](http://pt.wikipedia.org/wiki/Festa_do_Chá_de_Boston)>. Acesso em: 18 abr. 2015.

<sup>34</sup> Ocorrida na França diante da revolta de grupos políticos de esquerda, pessoas do povo e camponeses, teve como resultado uma intensa transformação social e política: privilégios feudais, aristocráticos e religiosos deram lugar aos princípios de liberdade, igualdade e fraternidade. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Revolução\\_Francesa](http://pt.wikipedia.org/wiki/Revolução_Francesa)>. Acesso em: 18 abr. 2015.

<sup>35</sup> Movimento composto por pessoas da elite, influenciadas pelo iluminismo, em face da tributação excessiva da Coroa Portuguesa com a instituição da derrama, qual complementaria as dívidas dos mineradores e permitiria o confisco de bens e propriedades que pudessem ser de interesse da Coroa. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Inconfidência\\_Mineira](http://pt.wikipedia.org/wiki/Inconfidência_Mineira)>. Acesso em: 18 abr. 2015.

<sup>36</sup> A capacidade contributiva foi mencionada nesta declaração ao afirmar que os cidadãos deveriam contribuir para as despesas da administração pública, segundo uma repartição igualitária, em razão de suas possibilidades. É o que menciona o artigo 13: *Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html>>. Acesso em: 11 abr. 2015. Tradução: “*Para a manutenção da força pública e para as despesas administrativas, uma contribuição comum é essencial: ele deve ser distribuído igualmente entre todos os cidadãos, em razão de suas possibilidades*” (trad. livre).

<sup>37</sup> Texto da Declaração em francês disponível em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/dudh/1789.asp>>. Acesso em: 20 abr. 2015.

Impende destacar que o estudo da capacidade contributiva teve o seu início nas Ciências das Finanças, no século XIX, para posteriormente adentrar ao campo das Ciências Jurídicas. Nestas, foi Griziotti<sup>38</sup>, na Escola de Pávia, quem primeiro se debruçou sobre a matéria, entendendo a capacidade contributiva como a causa da obrigação tributária.

Esta atribuição de “causa” à natureza jurídica do imposto parece ter sido adotada inicialmente por Ranelletti<sup>39</sup>, em 1898. Este conceito era aplicado na relação do Estado com a sociedade, de forma que a *causa primeira* de alguém pagar tributo seria a *vantagem*, e, a *causa última* residiria na *posse ou gozo de um rendimento, a capacidade de contribuir*<sup>40</sup>.

No entanto, posteriormente Griziotti veio a apurar<sup>41</sup> que os italianos Tomato, Parino e Caputo já haviam esboçado a noção de *causa* ao tributo nos séculos XVI e XVII.

Griziotti, em 1929, partindo dos estudos de Ranelletti<sup>42</sup>, porém, formulando algumas alterações, afirmou que a *causa* é fundada em três fatores distintos que influem sobre o tributo, quais sejam, a) um *elemento subjetivo*, que é o critério de medida da capacidade contributiva (aptidão); b) dois *elementos objetivos*, que são as vantagens *particulares* (derivadas da atividade social) e *gerais* (derivadas do vínculo ao Estado, seja enquanto um grupo político, social ou econômico)<sup>43</sup>.

Posteriormente, em 1939, traçou relação entre a prestação de serviço (causa primeira de Raneletti) e a capacidade contributiva (causa última) num sorites:

O Estado cobra impostos; os impostos alimentam as despesas; as despesas fornecem os serviços públicos; estes incrementam a riqueza, ou seja, a capacidade contributiva do indivíduo, criando margem para o assento do imposto<sup>44</sup>.

Em 1949, segundo Aliomar Baleeiro, Griziotti aduz que o entendimento a respeito do conceito de causa jurídica do imposto depende da análise e síntese dos elementos

<sup>38</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 19.

<sup>39</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1118.

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 1118.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 1119.

<sup>42</sup> Segundo Aliomar Baleeiro, Raneletti foi o primeiro a utilizar a noção de causa, “*situando-a na transformação dos tributos em serviços e bens adequados à satisfação das necessidades públicas ou, por outras palavras, nas vantagens que disso auferem os contribuintes vinculados direta ou indiretamente a uma coletividade politicamente organizada.*” (BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 1118).

<sup>43</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ªed., Rio de Janeiro:Forense, 2010, p. 1119.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 1119.

contributivos da receita. Estes coexistem, são interdependentes, determinam a função e natureza do ingresso e operam como cofatores da causa jurídica: (i) político: indica a escolha do ingresso; (ii) econômico-social; (iii) jurídico: indica a relação jurídica; e, (iv) técnico: indica a operação do ingresso<sup>45</sup>.

Regina Helena Costa<sup>46</sup> indica, apoiada nos estudos de Carlos Palao Taboada, que foi com os estudos de Griziotti a menção expressa do princípio da capacidade contributiva na Constituição Italiana de 1947<sup>47</sup>, e a adoção de uma concepção positivista do princípio da igualdade, que a capacidade contributiva passou a ser compreendida como o fator indispensável a dotar de conteúdo formal o princípio da igualdade.

Em 1961, com os estudos de Emilio Giardina, a teoria de Griziotti voltou à evidência, porém de forma parcial. Isto porque Giardina colocou em foco a força econômica como o substrato da noção de capacidade contributiva, apontando o dado normativo que a acolhe como o realizador da justiça tributária, ou seja, a real força econômica presente na norma impondo limites ao legislador, que o vincula. Neste sentido, Emilio Giardina buscou dar concreção e efetividade ao princípio da capacidade contributiva<sup>48</sup>.

Impende destacar que o princípio da capacidade contributiva veio a absorver o princípio da igualdade, sendo elevado ao posto de critério único de justiça tributária, quando então, posteriormente, esta concepção foi abandonada em vista dos inexplicáveis – sob a visão desta teoria - fins extrafiscais dos tributos, quais não almejam, em um primeiro plano, arrecadar dinheiro aos cofres públicos, mas, antes, incentivar ou desestimular comportamentos de eventuais contribuintes.

Em verdade, tal princípio serve de suporte a outros princípios, como por exemplo o da vedação do confisco. No entanto, não deve ser confundido com o princípio da igualdade ou elencado ao posto de critério exclusivo de justiça tributária.

---

<sup>45</sup> Nota-se que Griziotti traça uma conexão entre o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças, ao apontar tais elementos como a causa jurídica do tributo (concausas). Em 1950, reiterando tal concepção, extraiu, ainda, regras para a interpretação do Direito Fiscal. Assevera que a capacidade fiscal é associada ao estudo funcional do Direito Financeiro. (Ibidem, p. 1120-1121).

<sup>46</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 20.

<sup>47</sup> “ART. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.” Disponível em: <<http://www.quirinale.it/qrnw/statico/costituzione/pdf/Costituzione.pdf>>. Acesso em: 08 abr. 2015. Tradução: “Todos devem contribuir para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é baseado em critérios de progressividade”. (trad. livre).

<sup>48</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1128-1129.

Finalmente, foi feita a distinção definitiva das funções dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Cada qual passou a ser visto com âmbitos de atuação diversos.

Retornando ao campo histórico, é importante destacar que a ideia de Estado de Direito está associada ao Estado liberal burguês dos séculos XVIII e XIX. Verifica-se que, embora este tenha significado grandes conquistas inicialmente, pois servira de apoio aos direitos dos homens, tornou-se insuficiente diante das concepções deformadoras.

José Afonso da Silva aduz sobre as características do Estado Liberal de Direito:

[...] daí falar-se em Estado Liberal de Direito, cujas características básicas foram (A) submissão ao império da lei, que era a nota primária de seu conceito, sendo a lei considerada como ato emanado formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo-cidadão; (B) divisão de poderes, que separe de forma independente e harmônica os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, como técnica que assegure a produção das leis ao primeiro e a independência e imparcialidade do último em face dos demais e das pressões dos poderosos particulares; (C) enunciado e garantia dos direitos individuais.<sup>49</sup>

No final do século XIX, o conceito de Estado liberal passou a ser abandonado, visto que ao implantar uma igualdade apenas formal, com uma postura de neutralidade, veio a acentuar as diferenças sociais, gerando uma revolta social por parte dos trabalhadores.

Diante desse quadro e da difusão das ideias marxistas que se espalhavam pela Europa e Estados Unidos, havia um clamor por justiça social, e o Estado passou a se preocupar com as desigualdades sociais, dando início à implantação de políticas públicas. O Estado, então, transformou-se em um Estado Social de Direito, voltado à concretização dos ideais de justiça social.

Neste sentido, as Constituições da República Federativa da Alemanha e da Espanha definiram seus Estados como sociais e democráticos de Direito, refletindo a promessa da efetiva busca por estes objetivos. No entanto, a ambiguidade permaneceu presente. A presença da concepção social não impediu a existência de regimes antagônicos.

José Afonso da Silva bem apontou esta ambiguidade, *verbis*:

A Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha franquista, Portugal salazarista, a Inglaterra de Churchill e Attlee, a França, com a Quarta República, especialmente, e o Brasil, desde a Revolução de 30 – bem observa Paulo Bonavides – foram Estados Sociais.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Ibidem, p. 113.

<sup>50</sup> Ibid., p. 116.

Resolveu-se, assim, acrescentar a palavra “Democrático” à expressão “Estado Social de Direito”, com o termo “Social” ligado ao “Estado”, de forma a demonstrar a preocupação com as garantias sociais, agora as associando ao princípio da soberania popular, direcionando o Estado à realização dos direitos fundamentais da pessoa humana.

Certo é que o próprio termo “democracia” é ambíguo, ora sendo entendido como forma de governo, ora como regime político, quando não é aplicado de forma conjunta, em um único conceito. Por outro giro, ainda é usado com sentido alargado, ultrapassando os parâmetros de seu significado.

A democracia etimologicamente significa: *demos= povo e kratos= autoridade*. Porém, “*cracia*” na língua grega significa *governo*. Apura-se que pode ser conceituada simplifadamente como a forma de governo em que o povo é o detentor do poder, pessoalmente ou por meio de representantes por ele escolhidos, pressupondo o exercício de poder pelo povo através da participação em decisões. Concluímos, portanto, que está comprometido com os conceitos de autoridade e governo.

Cabe salientar a afirmação de Pontes de Miranda, dizendo que a democracia não pode assegurar a liberdade ou a igualdade:

[...] pedir à forma democrática, por exemplo, que assegure a liberdade, é como pedir maçãs a castanheiros, ou a potes de água, mel que não está dentro deles. A toda forma, vaso ou veículo, só se pode exigir o que se meteu nele.<sup>51</sup>

Certamente o termo democracia se restringe ao campo da cidadania podendo ser instrumento, a nosso ver, apenas em um segundo momento, de possibilidade de escolhas dentro desses parâmetros – liberdade e igualdade – realizados, sendo muito menos abrangente do que se espera efetivamente dos termos.

Por outro giro, a instauração da democracia deu início à abolição dos privilégios de classes, à possibilidade de formação de partidos de oposição, e ao desenvolvimento da liberdade de consciência, pensamento e manifestação.

Quanto aos tributos, o reflexo deste movimento pode ser notado, por exemplo, nos princípios da generalidade, igualdade e universalidade da tributação, visto que impedem uma imposição diferenciada às pessoas em função de cargos.

---

<sup>51</sup> MIRANDA, Pontes de. *apud* BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 6.

Ainda, diante da outra face desta visão, o princípio da igualdade reclama a necessidade de distinções, a fim de se conceder um tratamento tributário distinto aos menos favorecidos, como a concessão de isenções.

Misabel Abreu Machado Derzi aduz:

O Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sobre o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codecisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele, há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande PONTES DE MIRANDA chamou de o “ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias.<sup>52</sup> (grifo do autor)

É oportuno destacar que o Estado Democrático de Direito pressupõe a realização social com a efetivação dos direitos sociais através dos instrumentais da cidadania, com vistas à justiça social e à dignidade da pessoa humana.

Marcelo Saldanha Rohenkohl esclarece:

O princípio do século XXI, portanto, reafirma a concepção do Estado Democrático de Direito, obra do constitucionalismo contemporâneo, em toda a sua grandiosidade, como fator de transformação das condições político-sociais para a concreção de uma igualdade material.<sup>53</sup>

Cabe salientar que no Estado Democrático de Direito deve imperar, com relevância, a lei, e esta deve realizar os primados da igualdade e da justiça. Afirma-se *com relevância*, pois o Estado deve intervir, de forma a realizar as alterações sociais objetivadas. Assim, reclamam-se as mudanças a serem operadas através das decisões emanadas do povo.

Ressaltamos que o Estado Democrático de Direito tem por função instaurar um regime democrático que realize a justiça social ao superar as desigualdades sociais e regionais.

Possui, como princípios inerentes, segundo José Afonso da Silva<sup>54</sup>: a) o princípio da constitucionalidade: o fundamento do Estado Democrático de Direito repousa na legitimidade de uma Constituição rígida que vincule os poderes e atos dele provenientes; b) princípio democrático: a Constituição deverá instaurar uma democracia representativa, participativa e

<sup>52</sup>BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 12.

<sup>53</sup>ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de Direito* (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 70.

<sup>54</sup>Ibidem, p. 122.

pluralista; c) sistema de direitos fundamentais: individuais, coletivos, sociais e culturais; d) princípio da justiça social: a Constituição pretende a realização da democracia social e cultural, sem adentrar ao campo da democracia econômica; e) princípio da igualdade; f) princípio da divisão dos poderes e independência do juiz; g) princípio da legalidade; e, h) princípio da segurança jurídica.

Por todo o exposto podemos concluir, notadamente, que o princípio da capacidade contributiva surgiu como uma reação à atuação do Estado quanto à instituição e arrecadação dos tributos, na busca da imposição de limites ao Estado com o fito de se atingir uma justa tributação. Isto se deu conforme a evolução dos Estados, no sentido de descentralizar o poder dos governantes e priorizar os direitos subjetivos, refletindo na elaboração dos seus diplomas legais.

Analisaremos, a seguir, o princípio da capacidade contributiva nas Constituições Brasileiras com vistas a apurar a evolução jurídica deste, qual teve a influência das tendências mundiais atinentes às questões sociais, econômicas e políticas. Estas migraram rumo à proteção dos direitos subjetivos dos indivíduos.

Ainda, presentes as problemáticas internas do Estado Brasileiro e a sua estrutura jurídica, quais imediatamente repercutiram na presença ou ausência da tentativa de implementação do princípio em tela em nosso ordenamento jurídico.

## 2.2. O princípio da capacidade contributiva nas Constituições Brasileiras

A Constituição de 1824<sup>55</sup>, embora tenha apresentado características decorrentes do centralismo administrativo e político resultantes do absolutismo, conteve importante rol de direitos civis e políticos, trazendo em seu art. 179<sup>56</sup> uma declaração de direitos e garantias individuais, dentre estes, o da capacidade contributiva, de forma embrionária.

---

<sup>55</sup>Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em: 16 maio 2015.

<sup>56</sup> “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

(...)

XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

(...)”.

Na Constituição de 1891<sup>57</sup>, primeira da República, foi firmada a forma republicano-federativa como cláusula pétrea, bem como, a igualdade de representação dos Estados no Senado. Embora esta Carta tenha sido omissa no que se refere ao princípio da capacidade contributiva, o seu artigo 72<sup>58</sup>, §§ 2º, 17 e 24, garantiu os direitos de igualdade na lei, propriedade e livre empresa.

A Constituição de 1934<sup>59</sup> continuou a ter como característica a sua rigidez e a forma republicana federativa, como cláusula pétrea. Ainda, apresentou um caráter social, visto que novos títulos foram implantados criando novas garantias, como a ordem econômica e social (Título IV), da família, educação e cultura (Título V) e da segurança nacional (Título VI). Essa igualmente se omitiu quanto ao princípio da capacidade contributiva. Porém, nos artigos 11<sup>60</sup> e 113<sup>61</sup>, números 1, 13 e 17, consagrou a proibição à bitributação, a garantia da igualdade, o livre exercício profissional e a propriedade.

<sup>57</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>. Acesso em: 16 maio 2015.

<sup>58</sup> “Art.72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)

(...)

§ 2º Todos são iguaes perante a lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926) A Republica não admite privilegios de nascimento, desconhece fóros de nobreza, e extingue as ordens honoríficas existentes e todas as suas prerogativas e regalias, bem como os titulos nobiliarchicos e de conselho. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)(...)

§ 17. O direito de propriedade mantem-se em toda a sua plenitude, salvo a desapropriação por necessidade, ou utilidade pública, mediante indenização prévia. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)

a) A minas pertencem ao proprietario do sólo, salvo as limitações estabelecidas por lei, a bem da exploração das mesmas. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)

b) As minas e jazidas mineraes necessarias á segurança e defesa nacionaes e as terras onde existirem não podem ser transferidas a estrangeiros. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)(...)

§ 24. É garantido o livre exercicio de qualquer profissão moral, intellectual e industrial. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)(...)”.

<sup>59</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 16 maio 2015.

<sup>60</sup> “Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência”.

<sup>61</sup> “Art 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: 1) Todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou idéias políticas.(...)

13) É livre o exercício de qualquer profissão, observadas as condições de capacidade técnica e outras que a lei estabelecer, ditadas pelo interesse público. (...)

17) É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar. A desapropriação por necessidade ou utilidade pública far-se-á nos termos da lei, mediante prévia e justa indenização. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, poderão as autoridades competentes usar da propriedade particular até onde o bem público o exija, ressalvado o direito à indenização ulterior.”.

A Constituição de 1937<sup>62</sup> foi influenciada por ideais autoritários e fascistas, visto que instalada a ditadura através de um golpe militar. Esta Constituição também foi omissa quanto ao princípio da capacidade contributiva. No entanto, os artigos 24<sup>63</sup> e 122<sup>64</sup>, números 1º, 8º e 14º e 123<sup>65</sup> proibiram a bitributação e garantiram a igualdade, o livre exercício de profissões e empresa, e também a propriedade.

Na Carta de 1946<sup>66</sup> consagrou-se expressamente em seu art. 202<sup>67</sup> o princípio da capacidade contributiva, embora criticado. Isto, muito provavelmente, por conta do espírito então presente devido aos vários anos em que o Brasil viveu sob a tutela do regime ditatorial. No entanto, tal princípio obteve o *status* de norma programática, direcionada ao legislador ordinário.

A Constituição de 1967<sup>68</sup> igualmente não previu o princípio da capacidade contributiva de maneira expressa.

Na Constituição de 1969<sup>69</sup> o princípio da capacidade contributiva igualmente também não foi consagrado. Porém, o art. 153<sup>70</sup>, §§1º e 36, demonstrou a garantia de direitos dos cidadãos presentes nos princípios do sistema.

---

<sup>62</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>. Acesso em: 16 maio 2015.

<sup>63</sup> “Art 24 - Os Estados poderão criar outros impostos. É vedada, entretanto, a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente. É da competência do Conselho Federal, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bitributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual.”

<sup>64</sup> “Art 122 - A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

1º) todos são iguais perante a lei;(...)

8º) a liberdade de escolha de profissão ou do gênero de trabalho, indústria ou comércio, observadas as condições de capacidade e as restrições impostas pelo bem público nos termos da lei; (Suspensão pelo Decreto nº 10.358, de 1942)(...)

14) o direito de propriedade, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia, ou a hipótese prevista no § 2º do art. 166. O seu conteúdo e os seus limites serão os definidos nas leis que lhe regularem o exercício. (Redação da pela Lei Constitucional nº 5, de 1938) (Suspensão pelo Decreto nº 10.358, de 1942)(...)”.

<sup>65</sup> “Art 123 - A especificação das garantias e direitos acima enumerados não exclui outras garantias e direitos, resultantes da forma de governo e dos princípios consignados na Constituição. O uso desses direitos e garantias terá por limite o bem público, as necessidades da defesa, do bem-estar, da paz e da ordem coletiva, bem como as exigências da segurança da Nação e do Estado em nome dela constituído e organizado nesta Constituição. (...)”.

<sup>66</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 16 maio 2015.

<sup>67</sup> “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”.

<sup>68</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 16 maio 2015.

<sup>69</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/AIT/ait-12-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/AIT/ait-12-69.htm)>. Acesso em: 16 maio 2015.

<sup>70</sup> “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Marcelo Saldanha Rohenkohl<sup>71</sup> entende que os §§ 22 e 23 do art.153<sup>72</sup>, desta Constituição Federal, também fazem possível a construção de um conceito de tributação segundo a capacidade contributiva.

Aliomar Baleeiro discorre quanto ao princípio em voga, frente ao art. 153, §36 da Constituição Federal de 1969:

(...) parece-nos que ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais e declara que: “a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota (art. 153, §36).”<sup>73</sup>

Elizabeth Nazar Carrazza possui entendimento semelhante:

Como já se disse, o princípio da capacidade contributiva sempre esteve presente, mesmo que de maneira implícita, dentro do princípio da igualdade.<sup>74</sup>

Concluimos, portanto, que o princípio estaria implícito nesta Constituição Federal, pois inserido no princípio da igualdade e reforçado pelo dispositivo em apreço.

Por outro giro, a Constituição Federal de 1988<sup>75</sup> consagrou expressamente em seu artigo 145, §1º, o princípio da capacidade contributiva, estabelecendo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

---

§ 1º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Será punido pela lei o preconceito de raça.(...)

(...)

§ 36. A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.(...).”

<sup>71</sup> ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de Direito* (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 152.

<sup>72</sup> “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 22. É assegurado o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, ressalvado o disposto no artigo 161, facultando-se ao expropriado aceitar o pagamento em título de dívida pública, com cláusula de exata correção monetária. Em caso de perigo público iminente, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior.

§ 23. É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, observadas as condições de capacidade que a lei estabelecer.

(...).”

<sup>73</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1089.

<sup>74</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 53-54.

<sup>75</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 16 maio 2015.

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

Neste sentido, preceitua o dispositivo a proteção a um direito individual fundamental, cuja aplicação, consoante o art. 5º, §1º da Constituição Federal<sup>76</sup>, é imediata. Isto, ainda, tendo em vista que esta Constituição possui um grau de normatividade muito superior ao das anteriores, antes, fazendo exigências concretas.

Apuramos, a partir deste estudo, que conforme o Estado Brasileiro foi evoluindo rumo à democracia, de mesmo modo a implementação da proteção aos direitos e garantias individuais, porém não de forma contínua, tendo em vista o regime ditatorial instaurado. Realmente, o princípio da capacidade contributiva veio a se firmar na Constituição Federal de 1988, embora tenha surgido no art. 202 da Constituição Federal de 1946 como diretriz programática, e, implícito na Constituição Federal de 1969 por meio do princípio da igualdade e reflexamente reforçado pelo seu art. 153, §36.

---

<sup>76</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

(...)”.

## CAPÍTULO III - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 3.1. Conceito

A ideia de capacidade contributiva apresenta-se de forma genérica e vaga, o que faz com que o entendimento sobre o seu conceito na doutrina seja amplo.

Emilio Giardina<sup>77</sup> atentou para a ambiguidade da locução, aduzindo que esta conduz à confusão de linguagem e das ideias. Afirmou que devido à *equivocabilidade do significado da expressão*<sup>78</sup>, os estudiosos produzem trabalhos singulares, quais produzem resultados díspares, mesmo tendo partido dos mesmos postulados. Acabou por expressar o seu significado como “*a possibilidade de suportar o ônus tributário*”.<sup>79</sup>

Por este motivo, Alfredo Augusto Becker asseverou que a presença do princípio da capacidade contributiva nas constituições modernas significava a *constitucionalização do equívoco*<sup>80</sup>, dando origem ao surgimento de divergências doutrinárias quanto à natureza jurídica do mesmo.

Regina Helena Costa, igualmente, ponderou sobre a questão da ambiguidade e imprecisão da expressão, indicando que esta questão deve ser enfrentada:

Destarte, a ambiguidade e a imprecisão revelam-se, mesmo, como traços característicos da linguagem jurídica. Entretanto, o que se acaba de afirmar não significa que os conceitos ou termos empregados pela linguagem jurídica não tenham significado.<sup>81</sup>

Esclarece a autora que é dever do cientista do direito buscar o delineamento dos conceitos jurídicos, mesmo que indeterminados<sup>82</sup>, e que a linguagem jurídica possui textura aberta<sup>83</sup> para que as pessoas comuns tenham acesso aos mesmos. Ela assite razão, pois o cientista não pode, sob tal pretexto, se esquivar do estudo de seu objeto.

<sup>77</sup> GIARDINA, Emilio. *Apud* BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 515-518.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 517.

<sup>79</sup> *Ibid.*, p. 515.

<sup>80</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 518.

<sup>81</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 26.

<sup>82</sup> Pode ser definido como aquele que não possui contornos precisamente delimitados.

<sup>83</sup> Significa dizer que os seus termos são imprecisos. H. L. A. Hart afirma no tocante ao significado do termo: “*Qualquer que seja a estratégia escolhida para a transmissão de padrões de comportamento, seja o precedente*

José Marcos Domingues de Oliveira possui o mesmo entendimento, confira-se:

O Direito conhece prestações, sujeitos e conceitos indeterminados e a maior ou menor facilidade de sua determinação não lhes retira a tutela jurídica.<sup>84</sup>

Argumenta que o emprego dos conceitos indeterminados permite o exame da proporcionalidade e da adequação da lei tributária ao fim a que se destina.

Regina Helena Costa aponta o significado de capacidade contributiva e indica, ainda, a intersecção do direito com a economia, neste cerne:

No plano jurídico-positivo a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui se designa por capacidade contributiva a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos.<sup>85</sup>

Entendemos que a expressão é vaga, ambígua e imprecisa, devendo a Ciência do Direito continuar a apreciá-la, buscando apurar um significado que obtenha um maior consenso, a fim de que seja extraído um conceito, o mais preciso possível e, conseqüentemente, a sua interpretação dentro do ordenamento jurídico, equânime. Assim sendo, tais questões têm que ser enfrentadas e adaptadas ao momento histórico e social de dada sociedade.

Podemos ressaltar que a capacidade contributiva permaneceu por muito tempo sendo tratada apenas dentro do âmbito econômico<sup>86</sup>. O Direito Tributário, inclusive, teve sua origem na Ciência das Finanças e, como decorrência desse fato, diversos conceitos foram trazidos, vindo a receber em momento posterior um tratamento exclusivamente jurídico. Não foi outro o caminho da evolução do princípio em voga.

---

*ou a legislação, esses padrões, por muito facilmente que funcionem na grande massa de casos comuns, se mostrarão imprecisos em algum ponto, quando sua aplicação for posta em dúvida; terão o que se tem chamado de **textura aberta***" (HART, H. L. A. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 166) (grifo nosso).

<sup>84</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 27.

<sup>85</sup> Ibidem, p. 26-27.

<sup>86</sup> Gilberto de Ulhôa Canto assevera: "A capacidade contributiva foi tratada durante muito tempo como uma questão de mera política fiscal, inserida na Ciência das Finanças ou no Direito Financeiro, sem possibilidade de tratamento e conseqüências jurídicas." (CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Capacidade Contributiva*. In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Ed Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989, p. 4).

No entanto, não podemos negar a presença, além do seu conteúdo jurídico, de seu caráter econômico, por significar a tributação justa com vistas à riqueza do contribuinte, ou seja, aquela voltada à capacidade de contribuir para as despesas do Estado na medida apenas do que poderá ser gravável.

Por esta razão, Diogo Leite de Campos aponta que a capacidade contributiva é um *fenômeno jurídico-econômico*,<sup>87</sup> visto que o seu conteúdo deverá ser preenchido com ingredientes econômicos, não podendo alguém pagar impostos, por exemplo, em virtude de sua religião ou raça, mas, apenas, em face de sua capacidade econômica.

Questão interessante que gerou divergência doutrinária reside na sinonímia, ou não, existente entre os termos “capacidade contributiva” e “capacidade econômica”.

A esse respeito, Ives Gandra da Silva Martins aduz:

Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder.<sup>88</sup>

Indica o referido autor<sup>89</sup>, a título de exemplo, o caso de um cidadão rico, estrangeiro, de passagem por um país, qual possui capacidade econômica para suportar o ônus tributário, porém com ausência de capacidade contributiva quanto aos tributos exigidos dos residentes e cidadãos.

Betina Treiger Grupenmacher entende, igualmente, pela distinção entre os termos:

O legislador constituinte incidiu, no entanto, em equívoco ao utilizar a expressão “capacidade econômica” no parágrafo 1º do art. 145, pois, tecnicamente, a “capacidade econômica” e a “capacidade contributiva” são distintas entre si.

Capacidade econômica corresponde à potencialidade econômica, a manifestação de renda ou patrimônio ou disposição desta renda através do consumo.

A capacidade contributiva, por sua vez, pressupõe capacidade econômica, ou seja, potencialidade econômica.

Assim, embora estejam intimamente relacionadas, as expressões tecnicamente não se equivalem (...).<sup>90</sup>

<sup>87</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. HORTA, Mônica. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 125.

<sup>88</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva*. In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Ed Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989, p. 34.

<sup>89</sup> *Ibidem*, p. 37.

<sup>90</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça Fiscal e Mínimo Existencial*. In: TÔRRES, Heleno Taveira. PIRES, Adilson Rodrigues (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário* - Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 108.

Por outro lado, Gustavo Miguez de Mello possui entendimento de que os termos são sinônimos:

A capacidade contributiva ou econômica do contribuinte é a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com determinada parcela do custo dos serviços públicos e (infelizmente, também) dos desperdícios do Governo.<sup>91</sup>

Conceitua a capacidade econômica como o parâmetro indicado pelo legislador, bem como pelo aplicador da lei para realizarem a equidade.

Fernando Aurélio Zilveti também adota a posição de que as expressões possuem o mesmo significado:

O que, em princípio parece ser uma imperfeição de linguagem do constituinte, na verdade é mera sinonímia, como afirma a melhor interpretação de Ferreira Filho.

(...)

Vale lembrar, por oportuno, que o dispositivo constitucional teve inspiração, quase literal, na Constituição espanhola, que usa o termo *capacidad economica*. Não obstante, na Espanha não se encontra quem faça distinção entre capacidade econômica e contributiva. Utilizam, indistintamente, os dois termos, o que deixa clara a sinonímia deduzida por Ferreira Filho, também defendida por outros comentadores da Constituição.

Cabe concluir, portanto, que capacidade econômica do contribuinte é o mesmo que capacidade contributiva, envolvendo tanto as condições pessoais do contribuinte quanto a riqueza que possui, a fim de opor a obrigação de respeito a esse princípio.<sup>92</sup> (grifo do autor)

Podemos perceber que o autor argumenta pela influência espanhola no tocante ao dispositivo constitucional e à utilização dos termos como sinônimos na doutrina alienígena. Não nos parece o melhor caminho, pois, embora diversos idiomas apresentem a mesma raiz, algumas palavras, quais possuem idêntica grafia, podem possuir significados díspares.

Ainda, Estevão Horvath utiliza as expressões como sinônimas, porém, indica as suas dessemelhanças:

Utilizaremos sempre as expressões “capacidade econômica” e “capacidade contributiva” como sinônimas. Em que pese a que seu significado originário seja ligeiramente diferente – correspondendo à capacidade econômica a potencialidade de obtenção de riqueza (renda, patrimônio, consumo) e à

<sup>91</sup> MELLO, Gustavo Miguez de. *A Capacidade Contributiva: a importância, o conceito, a finalidade da norma constitucional que a ela se refere e aplicações desta a casos concretos*. O cabimento da apreciação judicial da capacidade contributiva. In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Ed Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989, p. 95.

<sup>92</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 251.

capacidade contributiva a aptidão para suportar e pagar um determinado(s) tributo(s) -, hoje em dia vemo-las usadas indistintamente.<sup>93</sup>

Roque Antonio Carrazza atualmente adota o posicionamento da presença de divergência entre os termos. Assevera:

Assim, correndo-nos de posição anteriormente assumida, hoje estamos convencidos de que no Brasil **capacidade contributiva** não é o mesmo que **capacidade econômica**.

Enfim, capacidade contributiva não é qualquer manifestação de riqueza, mas aquela força econômica passível de concorrer às despesas públicas.<sup>94</sup> (grifo nosso)

Neste sentido, capacidade contributiva seria a aptidão para contribuir às despesas do Estado enquanto a capacidade econômica, a potencialidade para obter riqueza.

Entendemos que a expressão “capacidade contributiva” não coincide com o termo “capacidade econômica”. Um indivíduo poderá apresentar capacidade econômica, mas esta se encontrar comprometida a ponto de não ter aptidão para contribuir, caso se apresente no campo do mínimo para a sua sobrevivência. Neste cerne, a existência da capacidade contributiva dependerá da presença de capacidade econômica, mas com esta não se confundirá.

Por outro giro, a capacidade econômica é a possibilidade do indivíduo efetivamente produzir riqueza, o que não requer a existência de uma relação jurídica com o Estado.

Insta apontar que a utilização da expressão “capacidade econômica” pelo legislador constituinte, no art. 145, §1º, da Constituição Federal, tem por escopo<sup>95</sup> evitar as criações legais, jurisprudenciais ou administrativas baseadas em presunções ou ficções distantes de realidades econômicas, o que garante a concretização do princípio em apreço. Neste sentido, realça o aspecto econômico atrelado ao conceito, qual não pode deste ser desvinculado.

<sup>93</sup> HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67-68 (nota de rodapé n.1).

<sup>94</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 128.

<sup>95</sup> Este é o entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi, qual utiliza a expressão “capacidade econômica contributiva”: “*Capacidade econômica contributiva, então, somente se pode medir por meio das verdadeiras forças econômicas do contribuinte como quer MOSCHETTI (ver ibidem)*” (DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1092); e, “*Inegavelmente, se duas pessoas percebem, mensalmente, renda idêntica, sendo, entretanto, a primeira solteira e sem filhos, enquanto a segunda possui uma dezena de dependentes, não têm elas igual capacidade econômico-contributiva.*” (Ibidem, p. 922). Ainda, “*A capacidade econômico-contributiva do contribuinte é o ponto de partida (...)*” (Ibid., p. 911).

Ora, se a legislação tributária não considerar antecipadamente o necessário às despesas mínimas do sujeito passivo e de sua família, restará desatendido o princípio da capacidade contributiva e desamparado o valor constitucionalmente elencado, qual seja, o mínimo vital.

Neste cerne, Diogo Leite de Campos aduz acerca do princípio da capacidade contributiva:

(...) é pressuposto e medida dos impostos em geral e como prestações concretas, é o fundamento do direito tributário. Em termos de se dever considerar que é da correcta aplicação pelo legislador e pelo intérprete das normas que decorre a justificação, ou injustificação, do sistema tributário.<sup>96</sup>

Concluimos que o doutrinador aponta tais adjetivos diante dos critérios que darão ao mesmo concretude, e que ao mesmo tempo justificarão a imposição da exação, visto que pela correta aplicação do princípio em voga dar-se-á uma tributação justa.

Especificamente quanto ao conceito de capacidade contributiva, Elizabeth Nazar Carrazza aduz:

[...] em sua conceituação mais ampla, ela é a aptidão que cada cidadão tem, em tese, para contribuir, mediante impostos, para o abastecimento dos cofres públicos, sem prejuízo das próprias necessidades de subsistência, bem assim das de sua família.<sup>97</sup>

No entanto, acrescenta a autora:

A Constituição Federal, numa demonstração inequívoca da inconsistência jurídica de tal definição, elenca como fatos passíveis de tributação os que considera fatos-signos presuntivos de riqueza. Estes fatos são havidos como exteriorizações da capacidade contributiva do cidadão.<sup>98</sup>

Apontou a autora que a primeira definição estava ultrapassada. Percebemos que a própria Constituição Federal solucionou a questão.

Klaus Tipke afirma que “*O princípio da capacidade contributiva é o critério comparativo para normas de fim fiscal*”.<sup>99</sup> Ele entende que, segundo o princípio da capacidade contributiva, “*todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos.*”<sup>100</sup>

<sup>96</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. HORTA, Mônica. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 123- 124.

<sup>97</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 45.

<sup>98</sup> *Ibidem*, p. 46.

<sup>99</sup> TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. V.1. Porto alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008, p. 203.

<sup>100</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

Segundo o autor, deverá ser utilizado o critério da comparação entre os indivíduos: os mais abastados devem pagar mais impostos, devendo o imposto ser mais alto quanto mais alta a renda disponível.

Outrossim, Roque Antonio Carrazza acrescenta:

Reforça o princípio republicano o da capacidade contributiva, que determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes. Também é instrumento hábil à adequada fixação da base de cálculo, seja *in abstracto*, seja *in concreto*, dos tributos.

(...)

Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

(...) é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance, em matéria de impostos, a tão almejada justiça fiscal <sup>101</sup>(grifo nosso)

Neste sentido, no momento de elaboração da norma, o legislador deverá eleger fatos que revelem riqueza ou base tributável que decorra de um rendimento real<sup>102</sup>.

Apuramos com os conceitos acima colacionados alguns aspectos modeladores do princípio da capacidade contributiva, a saber: a presença de lei estabelecendo a relação tributária; a referência aos impostos; o ônus da carga tributária tendo como base a riqueza do indivíduo, qual deve ser suficiente para satisfazer o dever jurídico consubstanciado no comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos; a exclusão do montante necessário à subsistência do indivíduo e de sua família; a necessidade do dever de contribuição ser repartido equitativamente entre os contribuintes; a adequada fixação da base de cálculo dos impostos por meio do critério utilizado nesta repartição do ônus; e, a constância de que o critério seja o de comparação entre os contribuintes.

Analiseemos alguns outros conceitos apresentados pela doutrina.

Renato Lopes Becho traz como conceito o quanto segue:

O princípio da capacidade contributiva, em apertada síntese, determina que se cobrem tributos apenas de quem pode pagá-los sem sacrifícios desmedidos.<sup>103</sup>

<sup>101</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102-103.

<sup>102</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. HORTA, Mônica. Op. cit., p. 126.

Douglas Yamashita e Klaus Tipke assim entendem:

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos.<sup>104</sup>

E prosseguem:

Aliás, uma definição da capacidade contributiva tem de considerar que impostos – não importa o nome que tenham, ou como o objeto do imposto seja designado – apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio.<sup>105</sup>

Verificamos a presença, nos conceitos propostos por Renato Lopes Becho, Douglas Yamashita e Klaus Tipke, do princípio da generalidade da tributação<sup>106</sup> e da preocupação quanto ao ônus tributário, no sentido de se dar “sem sacrifícios desmedidos” ou “segundo o montante de renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio”, ou “segundo o montante da renda disponível”. Apesar destes conceitos apresentarem termos vagos, temos que certamente possuem o mesmo significado e que dizem respeito ao ônus da carga tributária tendo como base a riqueza do indivíduo, qual deve ser suficiente para satisfazer o dever jurídico referente ao comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos, porém, sem afetar as necessidades de subsistência do indivíduo e de sua família.

Embora a expressão “capacidade contributiva” seja um termo ambíguo, a ideia está vinculada a existência de uma riqueza pelo contribuinte, que deverá ser tributada segundo limites determinados por critérios estabelecidos que diferenciem os indivíduos, o que sugere um desdobramento a uma graduação, assim como, também, uma vedação a excessos.

Neste cerne, a capacidade contributiva tem origem no estabelecimento de uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte. Isto, perante um ideal de justiça de solidariedade e de distinção entre os indivíduos, visto que estes são valores presentes na Constituição Federal, a qual determina a todos os seus destinatários um tratamento tributário justo, vinculando-os desde a elaboração da lei até a sua interpretação e aplicação.

---

<sup>103</sup> BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 383.

<sup>104</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

<sup>105</sup> *Ibidem*, p. 31.

<sup>106</sup> O princípio da generalidade da tributação preceitua que todos os indivíduos que se encontrem em idêntica situação descrita na hipótese de incidência tributária estarão sujeitos à mesma exigência. Assim sendo, todo aquele que revelar riqueza segundo fato compatível com o descrito na norma de tributação, à princípio, deverá arcar com o referido imposto.

Entendemos que o termo *capacidade contributiva* possui significado mais amplo do que a expressão *capacidade econômica* comporta. Aquela requer como limite a tributação, a preservação da subsistência do indivíduo e de sua família, com vistas a uma vida digna. Além disso, possui como requisito indispensável a presença da relação jurídica, qual dá origem a exação. Diferentemente, a capacidade econômica, repisamos, se restringe ao campo da produção de riqueza, aspecto inicialmente econômico e não necessariamente tributário. Não requer vínculo com o Estado, nem limites.

No entanto, temos que o legislador se utilizou do termo “capacidade econômica” como uma forma de limitar o legislador a aspectos reveladores de riqueza no exercício de sua competência, no momento da eleição de fatos jurídicos desencadeadores da obrigação tributária.

Podemos afirmar que *capacidade contributiva* é a aptidão do sujeito passivo tributário para concorrer às despesas públicas, mediante um critério de igualdade e decorrente de fatos imponíveis reveladores de riqueza, limitada à vedação ao confisco e ao mínimo vital, com vistas a assegurar-lhe uma vida digna e obter como resultado uma justa tributação.

Assim, o princípio da capacidade contributiva representa o princípio da igualdade em matéria tributária, haja vista realizar a justiça na tributação por meio da repartição de encargos tributários e com base em um tratamento isonômico. Logo, preceitua que deverá pagar mais imposto o contribuinte possuidor de maior capacidade contributiva, e menos aquele possuidor de menor capacidade contributiva. Aquele que não possuir nenhuma, não deverá pagar imposto.

### **3.2. Capacidade contributiva objetiva e subjetiva**

O princípio da capacidade contributiva em nosso ordenamento jurídico apresenta-se claramente como uma limitação da tributação, ou seja, com a consolidação do Estado Democrático de Direito houve um rechaçamento dos privilégios odiosos e uma maior preocupação com a proteção do contribuinte em face de comportamentos abusivos por parte do Estado.

Desta feita, a busca de um tratamento igualitário voltado a uma justa tributação. E como atingir uma justa tributação, em conformidade com o princípio da capacidade contributiva?

A capacidade contributiva pode ser analisada sob dois sentidos diversos, quais sejam: a capacidade contributiva absoluta ou objetiva e a capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva é aquela que “*obriga o legislador a tão somente eleger como hipótese de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica*” (Emilio Giardina).<sup>107</sup>

Neste cerne, trata-se da face voltada ao legislador, que deverá buscar um critério apto a escolha de fatos relevantes para o Direito em termos de tributação, dentro dos limites estabelecidos, ou seja, poderá apenas apontar fatos relevantes economicamente e que manifestem riqueza: os *fatos-signos presuntivos*<sup>108</sup> de riqueza, assim denominados por Alfredo Augusto Becker por serem aqueles que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser tributado. Podemos trazer como exemplos: “ser proprietário de veículo automotor”, “auferir renda” e “ ser proprietário de imóvel urbano ”.

Por este motivo - condicionar a atividade de eleição do legislador a fatos reveladores de riqueza - Regina Helena Costa afirma que a capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como *pressuposto ou fundamento jurídico do tributo*.<sup>109</sup> Isto porque não seria razoável a existência de uma tributação incidente sobre um fato desvinculado de um aspecto econômico que demonstrasse riqueza.

No entanto, vemos o princípio da capacidade contributiva, além de pressuposto jurídico do tributo, igualmente, como norma de justiça.

Podemos ponderar que a justiça possui uma vinculação estreita com o direito e com a comparação entre os indivíduos, qual possibilitará a existência de um tratamento diferenciado. Quanto à comparação, há de se apurar critérios de diferenciação segundo os objetivos a serem

---

<sup>107</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1093.

<sup>108</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 532.

<sup>109</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28. Possuem o mesmo entendimento: Argos Gregório (GREGÓRIO, Argos. *A Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 53-54), José Marcos Domingues de Oliveira (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57) e João Paulo Fanucchi de Almeida (ALMEIDA, João Paulo Fanucchi de. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 132).

alcançados, o conteúdo intrínseco a este. Já o direito deverá regular e assegurar os procedimentos ao atingimento do fim almejado.

Hugo de Brito Machado aduz que o princípio em voga é “*um princípio basilar realizador de justiça entendido na consciência jurídica universal como verdadeira norma de justiça*”<sup>110</sup>.

Neste sentido também é o entendimento de Roque A. Carrazza<sup>111</sup> e Renato Lopes Becho<sup>112</sup>.

Aliomar Baleeiro preconizava que “*(...) a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva.*”<sup>113</sup>

Hugo de Brito Machado ressalta que hoje o mesmo princípio está presente nos ordenamentos jurídicos de um grande número de países, assumindo a posição de norma realizadora de justiça fiscal, entre eles: Itália, Grécia, Argentina, Venezuela, Chile, México, Espanha<sup>114</sup>.

Diogo Leite de Campos apresenta o Direito Tributário atrelado à ideia de segurança e justiça:

Não basta que o Direito Tributário seja uma **ordem** – e que seja uma ordem **segura**. É necessário que seja uma ordem **justa** para revestir a segunda característica necessária para que as normas legais tributárias mereçam o nome de **Direito Tributário**. Esta exigência de **justiça** coloca-se a todos os níveis.<sup>115</sup> (grifo nosso)

Certamente que a pacificação social se dará segundo a aplicação do Direito posto em dada sociedade, qual regulará comportamentos. No entanto, o Direito Positivo existente à época revelará os valores elencados pelo legislador constituinte. A Constituição Federal, lei máxima do Estado, preceituará tais valores e os assegurará. Não seria coerente, ao menos nos dias atuais, a existência de uma ordem jurídica injusta. Isto porque vigora em nossos dias um

<sup>110</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 71.

<sup>111</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 104.

<sup>112</sup> BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 234-235.

<sup>113</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 281.

<sup>114</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 71-72.

<sup>115</sup> Aponta a Segurança ao lado da Justiça, como pilares do direito e da sociedade, sob a ótica da dinâmica social. Os níveis a que se reporta o doutrinador lusitano são: o legislativo, o da atuação administrativa, o dos tribunais. (CAMPOS, Diogo Leite de. HORTA, Mônica. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 15-17). Deve-se ressaltar que a justiça tributária para Diogo Leite de Campos significa a igualdade perante a lei. (Ibidem, p. 121).

movimento direcionado ao asseguramento dos Direitos Humanos e Fundamentais, bem como, de contenção de arbítrios e de desumanidades em todos os níveis.

É inegável que o princípio da capacidade contributiva vai de encontro às arbitrariedades, impondo critérios limitadores da atuação do Estado na distribuição da carga tributária. Neste cerne, realiza a justiça fiscal<sup>116</sup>, visto que esta apenas se dará diante de um tratamento isonômico.

Douglas Yamashita e Klaus Tipke aduzem:

A realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado.<sup>117</sup>

Podemos considerar, pelo exposto, que a justiça nasce como um valor, porém ao ganhar concretude transforma-se em um sobreprincípio que paira sobre todo o ordenamento jurídico. Em termos de positivação, é encontrado no ordenamento jurídico brasileiro, entre outros, no art. 3º, inciso I da Constituição Federal<sup>118</sup>.

O sobreprincípio<sup>119</sup> da justiça orienta todo o ordenamento jurídico, inclusive os outros princípios. O seu limite é encontrado no princípio da segurança jurídica, com o qual deve conviver em harmonia.

Tal princípio se encontra em grande parte explicitado em outros, como o da proteção à vida e o da dignidade da pessoa humana.

Podemos afirmar, com convicção, que o princípio da capacidade contributiva é decorrência do princípio da justiça, visto que haverá uma tributação conforme a riqueza do contribuinte com vistas a uma equitativa repartição da carga fiscal, ou seja, revelando a igualdade em matéria tributária será possível a apuração de uma tributação justa.

---

<sup>116</sup> Paulo Caliendo entende o princípio da capacidade contributiva como aplicação do princípio da justiça fiscal. (CALIENDO, Paulo. *Da justiça fiscal: conceito e aplicação*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 392-394).

<sup>117</sup> Ibidem, p. 30.

<sup>118</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...)”.

<sup>119</sup> Paulo de Barros Carvalho utiliza este termo para expressar “magnos princípios” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 276): aqueles que se encontram em uma “plataforma privilegiada” na ordem jurídica. (Idem. *Curso de Direito Tributário*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 198).

Marçal Justen Filho aduz, no que concerne à capacidade contributiva absoluta ou objetiva, o quanto segue:

Efetivada esta distinção prévia, afirmaria que a chamada capacidade contributiva absoluta informa diretamente a materialidade da hipótese de incidência tributária, ou seja, toda hipótese de incidência, que se reconheça como tributária, necessariamente está assujeitada ao princípio da capacidade contributiva absoluta. Como visto, só há hipótese de incidência tributária quando a norma descrever, abstratamente, uma situação exteriorizadora de riqueza, de conteúdo patrimonial.<sup>120</sup>

Por residir na descrição da norma, Paulo de Barros Carvalho<sup>121</sup> declara que a capacidade contributiva objetiva é aquela que consiste *no dever (pré-jurídico)* consubstanciado na eleição de fatos que exibam conteúdo econômico, reportando-se a este princípio como o *princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva*<sup>122</sup>. Notadamente, a capacidade contributiva objetiva está situada em momento de indicação da materialidade da norma.

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo assevera:

No sentido absoluto, o exercício da tributação visa alcançar fontes que indicam exteriorização de riqueza por parte do sujeito passivo de obrigação tributária. A riqueza como fonte apta a satisfazer o poder tributante, compreende, por sua vez, o patrimônio, o estoque, renda oriunda do capital acumulado etc. – e a renda auferida ou o consumo. Em outros termos, como pressuposto para imposição tributária, o legislador deve visar a uma fonte apta para gerar receita tributária para o Estado, que pode ser visualizada a partir da sua exteriorização no mundo real.<sup>123</sup>

Em seu texto, o autor descortinou o significado de riqueza apontando-a como o patrimônio, o estoque, renda oriunda do capital acumulado, etc. – e a renda auferida ou o consumo. Estes são critérios de mensuração da capacidade contributiva, quais integram a hipótese de incidência dos tributos e revelam as manifestações de riqueza aptas a constarem nas materialidades dos impostos.

---

<sup>120</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Capacidade Contributiva*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias* 14. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989, p. 362-363.

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 334.

<sup>122</sup> *Ibidem*, p. 334.

<sup>123</sup> MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 132-133.

Fernando Aurélio Zilveti aduz: “o patrimônio é o produto da renda acumulada, uma vez que sua aquisição somente é possível com a renda auferida em quantidade suficiente para a aquisição de bens e direitos. (...) É renda poupada.”<sup>124</sup>

Assim, a renda é o principal critério para se mensurar a capacidade contributiva. Fernando Aurélio Zilveti a indica como o melhor índice desta, afirmando que “é inaplicável um tributo que não tenha como fato gerador a renda, ganha ou acumulada”.<sup>125</sup> Sobre o tema, José Artur Lima Gonçalves<sup>126</sup> aponta não faltarem construções doutrinárias quanto ao conteúdo do conceito de renda na doutrina, porém todos convergem para os elementos essenciais, quais sejam: *o saldo positivo decorrente de confronto entre elementos verificados dentro de um período*<sup>127</sup>.

Devemos observar as diferenças existentes entre os conceitos de renda, faturamento<sup>128</sup> e rendimento<sup>129</sup>. Deve o legislador atentar para tais termos a fim de não incorrer no campo da inconstitucionalidade, diante de um equívoco na utilização dos mesmos.

O consumo, entendido este como a renda despendida, há de ser analisado em tópico futuro junto aos temas seletividade e essencialidade do produto. Este é verificado nos impostos conhecidos como indiretos, e revela a riqueza do consumidor final, ao invés de denotar a do contribuinte de direito. No entanto, entendemos que cumpre a capacidade contributiva objetiva, pois comportam tais materialidades fatos econômicos reveladores de riqueza, quais independem da análise da sujeição passiva.

Cabe ressaltar que a Constituição Federal Brasileira já traçou a norma-padrão de incidência da maioria dos impostos<sup>130</sup>, apontando as suas materialidades. Assim sendo, no exercício de sua competência em direção à instituição dos mesmos, o legislador tributário,

<sup>124</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 232.

<sup>125</sup> Ibidem, p. 229.

<sup>126</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 192.

<sup>127</sup> Ibidem, p. 192.

<sup>128</sup> Roque Antonio Carrazza afirma: “Faturamento é a contrapartida econômica auferida como **riqueza própria**, pelas empresas em consequência do desempenho de suas atividades típicas. É, se preferirmos, a dimensão econômica dos ingressos decorrentes das faturas por elas emitidas. Corresponde, pois, como vimos, à receita bruta do contribuinte.” (grifo nosso) (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda - perfil constitucional e temas específicos*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 364).

<sup>129</sup> Roque Antonio Carrazza distingue “renda” de “rendimento”. Confira-se: “Também renda não é, juridicamente, o mesmo que rendimento. Este é qualquer ganho, isoladamente considerado; ao passo que aquela (...) é o excedente de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua obtenção e manutenção.” (Ibidem, p. 39).

<sup>130</sup> Exceção feita aos impostos de competência da União: residual (art. 154, inciso I da CF) e extraordinário (art. 154, II, da CF).

sem dúvida, deverá se restringir aos preceitos determinados pela Carta Magna, tanto no tocante às normas quanto aos princípios constitucionais. Neste sentido, torna-se limitado tal exercício.

Salienta-se ainda que estes fatos-signos presuntivos de riqueza, como o próprio nome aponta, tem a natureza de presunção, pois não se encontram relacionados com a capacidade econômica real do contribuinte, de forma individual. Caso o contribuinte tenha recebido gratuitamente um automóvel luxuoso em um sorteio ou um imóvel de alto padrão advindo de uma herança e não possua rendimentos suficientes para pagar o respectivo imposto incidente sobre o mesmo, precisará vender tal bem, visto que a presunção é absoluta, não permitindo qualquer oposição vislumbrando uma desoneração tributária.

A capacidade contributiva objetiva é revelada com o próprio bem<sup>131</sup> nos impostos que incidem sobre a propriedade, porque a riqueza é decorrência do patrimônio como um todo considerado e não apenas por meio de moeda, em espécie.

Concluimos que a capacidade contributiva objetiva é aquela que reside na eleição, pelo legislador, de fatos jurídicos manifestadores de riqueza. Por este motivo, é a face do princípio que limita a atuação do legislador. Encontra-se na materialidade da norma de incidência tributária e, por denotar conteúdo econômico, possui como critérios a renda, o patrimônio e o consumo.

Cabe salientar que a aferição da capacidade contributiva terá por base, além da renda auferida, a propriedade, a atividade econômica do contribuinte, etc., ou seja, serão verificadas objetivamente as manifestações de sua riqueza.

Sacha Calmon Navarro Coêlho indica os dois sentidos da capacidade contributiva:

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc) Aí temos 'signos presuntivos de capacidade contributiva'<sup>132</sup>.

---

<sup>131</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 109.

<sup>132</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

Paulo Caliendo aduz sobre tal classificação indicando que *designam fenômenos semelhantes*<sup>133</sup>:

O princípio da capacidade contributiva em seu aspecto objetivo direciona-se em um duplo plano: vertical e horizontal. No plano vertical o princípio deve aplicar-se de modo progressivo, ou seja, a carga tributária individual deve aumentar em uma proporção maior ao incremento de riqueza disponível. No plano horizontal exige-se que contribuintes em mesma capacidade econômica sejam tributados da mesma maneira.

(...)

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por outro lado, significa que a repartição da carga tributária deve respeitar a igualdade entre os contribuintes, no dever de contribuir para a arrecadação de tributos. Significa que todos os contribuintes devem participar de modo isonômico no financiamento da esfera pública.<sup>134</sup>

Por sua vez, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva possui como elemento central o sujeito passivo, e se refere à face do princípio que gradua a imposição, segundo a realização do princípio da igualdade, e a limita, com vistas ao não confisco e ao mínimo vital, ou seja, vislumbra a aptidão *in concreto* do mesmo em contribuir, de arcar com certo imposto considerado, expressando a repartição do impacto tributário. Portanto, reside na fixação dos elementos que quantificarão o tributo. Se a capacidade contributiva relativa ou subjetiva estiver presente, a princípio, o sujeito passivo terá aptidão para concorrer às despesas públicas.

Por este motivo, João Paulo Fanucchi de Almeida Melo aduz que esta face da capacidade contributiva leva em conta a *individualidade e realidade*<sup>135</sup>, a fim de demonstrar a aptidão do sujeito passivo para ser tributado.

Neste cerne, como assevera Marçal Justen Filho, a capacidade contributiva relativa reside no mandamento normativo. Vejamos:

Já a capacidade contributiva **relativa**- propriamente a capacidade **econômica** – aplica-se, fundamentalmente, sobre o mandamento normativo.

No ângulo da norma que impõe o comando (pague a importância X ao Estado) é que se firmam as questões sobre a distribuição e a intensidade da carga tributária.<sup>136</sup> (grifo nosso)

<sup>133</sup> CALIENDO, Paulo. *Da justiça fiscal: conceito e aplicação*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 392.

<sup>134</sup> *Ibidem*, p. 393.

<sup>135</sup> MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 138.

<sup>136</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Capacidade Contributiva*. In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989, p. 363.

É neste exercício que o legislador se utilizará de instrumentos (alíquotas, bases de cálculo, progressividade, etc.) que poderão, com vistas a uma justa tributação e no atendimento do princípio da capacidade contributiva, realizar um tratamento isonômico tributário. Reduzirá, dentro das possibilidades, em matéria tributária, as desigualdades sociais e individuais, pois estará voltada à aptidão do contribuinte frente ao fato imponível constante na norma.

Misabel Abreu Machado Derzi esclarece que nesta apuração deverão ser considerados os *encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis*<sup>137</sup>. Pode-se entender tal expressão como a garantia do mínimo vital ou existencial, ou seja, o *quantum* que deverá ser preservado à satisfação das necessidades básicas do indivíduo (e sua família), quais fundamentais para a existência e sobrevivência, com vistas à dignidade da pessoa humana.

Insta salientar que o conceito de *necessidades vitais básicas* pode ser encontrado no artigo 7º, IV, da Carta Magna, *verbis*:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas **necessidades vitais básicas** e às de sua família com **moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social**, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim (...). (grifo nosso)

Neste cerne, a própria Constituição Federal indicou o significado da expressão, com o escopo, certamente, de assegurá-las, ou seja, vinculando o legislador à proteção a estes direitos subjetivos que atendem ao mínimo necessário a uma vida digna: a possibilidade de moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Assim, o legislador, no exercício da tributação, deverá preservar tal seara, passando ao largo desta, bem como, não atingir as raias do confisco, em obediência ao princípio constitucional que o veda.

Para atender ao sentido da capacidade contributiva subjetiva ou relativa, certamente deverá o legislador procurar adequar a lei à realidade brasileira, portadora de imensas disparidades frente à má distribuição de renda existente.

---

<sup>137</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1093.

Podemos verificar que no nosso país muito pouco se tem feito quanto à questão da capacidade contributiva subjetiva. As questões sobre a proteção à família e o controle judicial de casos concretos têm encontrado barreiras pela *complexidade técnica do problema*<sup>138</sup>.

No entanto, Aliomar Baleeiro conclui que apesar da existência destes problemas técnicos, possui “*preferência pela capacidade econômica e pela personalização dos impostos.*”<sup>139</sup>

De fato, é o que se verifica. Até mesmo o IRPF possui cinco alíquotas: 0%; 7,5%; 15%; 22,5% e 27,5%, de acordo com o rendimento mensal do contribuinte. Esta é uma tentativa de se imprimir caráter pessoal ao imposto, graduando-o de acordo com a capacidade contributiva subjetiva. Porém, estas alíquotas praticamente igualam as cotas das diferentes classes de contribuintes, contrariando o ideal de redistribuição de renda. No mais, há a problemática questão das deduções, quais deveriam ser aplicadas **de forma adequada**, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, dentre outros, os montantes relativos à saúde, dependentes econômicos e meras reposições patrimoniais, visto que estas últimas não significam riqueza nova.

Entendemos, pela análise da Constituição Federal, e por todo o exposto, que o legislador constituinte adotou a capacidade contributiva objetiva. Podemos ainda nos utilizar do exemplo apresentado por Renato Lopes Becho<sup>140</sup>, qual serve como argumento a demonstrar que o legislador constituinte optou pela capacidade contributiva objetiva no exercício da tributação: a do devedor propositual. Caso a capacidade contributiva adotada fosse a subjetiva, poderia tal indivíduo se colocar como um devedor contumaz e alegar não ter capacidade contributiva, a fim de não recolher os impostos devidos, embora fosse proprietário de mansão luxuosa financiada, automóvel importado com prestações atrasadas, etc..

Notadamente, há dificuldades técnicas encontradas no sentido da implementação efetiva da capacidade contributiva subjetiva.

Por todo acima apontado, concluímos que as faces da capacidade contributiva objetiva e subjetiva possuem funções distintas, quais se completam: a primeira é direcionada à eleição, pelo legislador, de fatos econômicos que, necessariamente, devem manifestar riqueza e,

---

<sup>138</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1097. A respeito da matéria, Aliomar Baleeiro apresenta a complexidade técnica como uma conjugação de dois problemas: um de ordem técnica fiscal, visto que os tributos ensejam uma maior ou menor tolerância à progressividade e à personalização, o que requer perícia de quem o opere; e, a complexidade das correlações econômicas. (Ibidem, p. 1103-1109).

<sup>139</sup> Ibidem, p. 1105.

<sup>140</sup> BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 394.

portanto, diz respeito à materialidade da norma; já a segunda está centralizada na quantificação da exação, no mandamento normativo, visualizando o sujeito passivo. Ambas dizem respeito à produção da norma e podem ser traduzidas como limitações no exercício legislativo.

Entendemos, ainda, que o legislador constituinte optou pela capacidade contributiva objetiva ao traçar a regra-matriz dos impostos, pois há impossibilidades reais existentes para uma individualização: se tornaria impossível a existência da edição de uma lei para cada categoria de contribuintes pela enorme gama de diversidades.

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa assevera que a capacidade contributiva constante na Constituição Federal do Brasil é objetiva, e argumenta pela impossibilidade de uma individualização:

A capacidade contributiva a que se refere o artigo 145 parágrafo 1º da CF é objetiva, e, portanto, se refere àquelas manifestações objetivas de riqueza como ter imóveis, possuir automóveis, etc. Assim, não está relacionada, esta capacidade contributiva, com as condições econômicas do contribuinte considerado de forma individualizada. Até porque a lei deve ser genérica, ou seja, geral e abstrata, e assim atinge todos aqueles que realizarem a situação prevista na lei, sob pena de privilegiar uma situação individualizada, desrespeitando os princípios republicano e da igualdade.<sup>141</sup>

Certamente qualquer tratamento individualizado pode ser considerado um privilégio odioso. Diversamente, por exemplo, do tratamento privilegiado às cooperativas, às microempresas e às empresas de pequeno porte, qual determinado pela Constituição Federal.

Percebemos que tal discussão entre capacidade contributiva objetiva e subjetiva, na prática, torna-se inócua. Em verdade, a disponibilidade econômica para contribuir não é relevante para verificar a capacidade contributiva do mesmo. Hoje, este aspecto é demonstrado pelos fatos-signos presuntivos de riqueza elencados pela Constituição Federal. O legislador ordinário realiza o princípio em voga utilizando os critérios “caráter pessoal” e “capacidade econômica”, preceituados pelo legislador constituinte, de forma objetiva. Esta está direcionada às manifestações objetivas de riqueza do contribuinte e não às suas condições reais econômicas, ou seja, individuais, o que seria impossível.

---

<sup>141</sup> LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. *A Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva na exigência estatal dos impostos*. Obra inédita (?).

A melhor interpretação é, a nosso ver, a da capacidade contributiva objetiva como a busca de um tratamento isonômico, pela legislação, com o escopo de ser atingida a justiça fiscal.

### 3.3. Destinatários

A Constituição Federal Brasileira tratou minuciosamente a tributação e, neste cerne, esta apenas pode se desenvolver com apoio no Texto Supremo. Pode-se dizer que *a Constituição Federal mantém a ação de tributar dentro do Estado Democrático de Direito*<sup>142</sup>.

Urge salientar que a ação de tributar restou, em algum grau, por excepcionar o princípio constitucional elencado nos arts. 5º, XXII<sup>143</sup>, e 170, inciso II<sup>144</sup> da Constituição Federal, qual protege a propriedade privada, razão pela qual a mesma necessitou tratar tão pormenorizadamente e com tamanha rigidez de tal matéria, buscando limitar o poder de tributar, com um feixe de direitos e garantias a favor dos contribuintes e contra eventuais excessos do Poder Público.

A Carta Magna previu, assim, uma série de direitos e garantias individuais aos contribuintes. Num Estado de Direito, qual se constitui a República Federativa do Brasil, tanto o Estado, quanto os particulares – estes titulares de direitos subjetivos – se subordinam à Constituição, à lei e à jurisdição, e, um direito apenas se torna subjetivo quando o ordenamento jurídico o garante, ou seja, quando há uma tutela efetiva.

Em nosso ordenamento jurídico o §1º do art. 5º preceitua que “*As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata*”, e ainda, não depende do rol

<sup>142</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 444.

<sup>143</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;

(...)”.

<sup>144</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

II - propriedade privada;

(...)”.

expresso no art. 5º da Constituição Federal, podendo até se encontrar em outros diplomas, segundo o §2º do supracitado art. 5º.<sup>145</sup>

Como o princípio da capacidade contributiva possui o significado da manifestação do princípio da igualdade em matéria tributária<sup>146</sup>, temos que aquele veicula um direito público subjetivo<sup>147</sup>, devendo ser interpretado de forma a que lhe seja assegurada a sua efetividade máxima, conforme o *princípio da interpretação efetiva*<sup>148</sup> ou da *eficiência* (Gomes Canotilho<sup>149</sup>), e é autoaplicável<sup>150</sup>.

Assim, no exercício da competência tributária os entes políticos devem, necessariamente, observar os direitos e garantias individuais, quais constituem cláusulas pétreas, conforme o art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal.

Logo, o destinatário imediato do princípio em voga é o legislador. O legislador, repisamos, deverá escolher fatos que revelem um conteúdo econômico.

Em termos de impostos, a própria Constituição Federal já traçou as materialidades possíveis, aliás, traçou a regra-matriz de incidência das espécies tributárias, apontando todos os seus aspectos. Assim, cabe ao legislador infraconstitucional acatar tais diretrizes, no tocante à lei instituidora do imposto no exercício de sua competência, com vistas ao quanto determinado pela Constituição Federal e, dentre estas determinações, o princípio em tela, o

<sup>145</sup> “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”.

<sup>146</sup> Misabel Machado Derzi afirma que: “Ele [o critério da capacidade contributiva] operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1100).

<sup>147</sup> Micaela Domingues Dutra possui este entendimento, qual compartilhamos, afirmando que o princípio da capacidade contributiva é um direito fundamental por dois motivos: primeiro porque decorre de princípios reconhecidos como fundamentais pela própria Constituição Federal, tais como da dignidade da pessoa humana; segundo, por ser decorrente do direito fundamental à propriedade. (DUTRA, Micaela Domingues. *Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 205).

<sup>148</sup> Significa tal princípio que deve ser atribuído a uma norma constitucional o sentido que lhe forneça uma maior efetividade.

<sup>149</sup> São as palavras de José Joaquim Gomes Canotilho: “Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efetiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais).” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2.ed. Coimbra: Almedina, 1998, p. 1097).

<sup>150</sup> Douglas Yamashita possui o mesmo entendimento, relacionando o §1º do art. 5º da CF à garantia fundamental à igualdade em matéria tributária presente no princípio em apreço (TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 56).

qual assegura o direito subjetivo do contribuinte de ser tributado em conformidade com uma justa tributação.

Insta ponderar que acatar tais diretrizes remete o legislador aos aspectos positivos e negativos do princípio, ou seja, buscar realizar o princípio segundo um critério de igualdade e obstar o adentramento no campo do mínimo vital e do confisco. Ainda, deverá adequar as determinações do preceito à própria natureza do imposto, ou seja, o realizará fazendo opções acerca dos instrumentos que possui à sua disposição.

Assim sendo, buscará atribuir um caráter pessoal aos impostos e os graduará conforme a capacidade econômica do contribuinte. Não individualmente considerada, como mencionado anteriormente. No entanto, poderá o legislador considerar na lei instituidora do tributo situações de deduções ou abatimentos que considerar juridicamente relevantes.

Gilberto de Ulhôa Canto afirma que apenas o legislador é destinatário do princípio da capacidade contributiva. Assevera:

Não é ao intérprete nem ao julgador que incumbe sua observância, pois estes não criam tributos, portanto, não podem influir para que eles sejam de natureza pessoal e observantes da capacidade contributiva (...).

Para que a observância dos princípios formulados no §1º do art. 145 da Constituição pudesse ser exigida do intérprete e do julgador, penso que seria necessária a fixação de paradigmas indicativos dos limites a serem observados, relativamente a cada imposto. Tal fixação poderia ser feita na própria lei instituidora de cada tributo, mesmo que inexistisse lei complementar que o determinasse (...).

Como ao Judiciário não compete efetuar lançamento de tributos, como diz o art. do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº5.172, de 25.10.1966 – ele não poderia alterar o *quantum* estabelecido pelo Fisco, substituindo-o por importância compatível com a capacidade contributiva do lançado, pois isso equivaleria a uma atividade que lhe não é facultada. Dir-se-ia que, confrontado com tal situação o magistrado atuaria como juiz de cassação, limitando-se a anular o lançamento que deixou de observar o princípio da capacidade contributiva. Entretanto, para fazê-lo ele teria de formular um julgamento de valor, que em falta de paradigma determinante como elemento integrativo da formulação jurídica do lançamento, acabaria sendo de teor subjetivo, impróprio ao mero censor da legalidade da atuação administrativa.<sup>151</sup>

Entendemos que o Poder Judiciário não poderá usurpar a função pertencente ao Poder Legislativo, vindo a quantificar o imposto, porém, o nosso posicionamento é direcionado à apreciação da matéria.

---

<sup>151</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Capacidade Contributiva*. In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989, p. 7-14.

A esse respeito, José Eduardo Soares de Melo:

Todavia, ainda que se possa visualizar um possível (e patente) conflito tributário (imposição de gravame desconsiderando-se a capacidade contributiva), torna-se legítima a ação do contribuinte perante o Judiciário para salvaguardar seu direito público subjetivo na dinâmica do procedimento de tributação.<sup>152</sup>

O citado autor menciona<sup>153</sup> a falta de lei ou a existência de lei que não atenda à capacidade contributiva como ensejadoras de ação judicial.

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo argumenta no mesmo sentido:

Quando o legislador ordinário impõe o exercício de tributação sobre indícios econômicos que não demonstram efetivamente capacidade contributiva, o Judiciário, quando provocado, pode exercer o **judicial review**.<sup>154</sup> (grifo do autor)

Entendemos que ao Poder Judiciário caberá apreciar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma, com vistas ao acatamento do princípio da capacidade contributiva, bem como à sua aplicação no caso concreto<sup>155</sup>. Podemos acrescentar o controle de constitucionalidade dos atos administrativos. Pelo princípio da inafastabilidade da jurisdição constante do art. 5º, XXXV, da Constituição Federal<sup>156</sup>, deverá o Poder Judiciário solucionar a lide, examinando as questões apresentadas. Não poderá o magistrado se negar a apreciá-las.

Outrossim, restaria falho o sistema de freios e contrapesos caso houvesse alguma matéria que lhe escapasse. No mais, a eficácia do princípio restaria desatendida se pudesse livremente o legislador agir sem que um controle sobre o mesmo existisse.

---

<sup>152</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Capacidade Contributiva*. In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição). São Paulo, 1989, p. 151.

<sup>153</sup> *Ibidem*, p. 154-155.

<sup>154</sup> MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 157.

<sup>155</sup> Seguem nessa esteira, como exemplo, Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 73) e Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 111).

<sup>156</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...)”.

Assim, estaria presente no ordenamento jurídico um direito subjetivo público não assegurado em prol de um preceito inócuo.

Ao Poder Executivo, em sua função atípica de legislar, cabe igualmente assim se posicionar, não se desviando do princípio em tela. Será a sua atuação, consubstanciada na edição de normas que instrumentalizam a lei instituidora do tributo, fiscalização e arrecadação de tributos, realizada à sua luz. Cabe salientar que o preceito não permite arbitrariedades por parte das autoridades administrativas no exercício de fiscalização.

Já os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas situadas na posição de contribuintes – pois não há dispositivo constitucional em sentido contrário –, deverão fazer valer tal direito subjetivo, buscando o Poder Judiciário frente a qualquer violação a este.

Por todo o exposto, entendemos que todos são destinatários do princípio objeto deste estudo. Em primeiro plano, como destinatário imediato, encontra-se o Poder Legislativo, qual elaborará a lei e instituirá o tributo. O Poder Executivo deverá observá-lo na sua atuação de fiscalização e arrecadação, bem como, assegurar a execução da lei. O Poder Judiciário, na apreciação da observância do princípio em apreço. Os contribuintes devem observar se não estão sendo alvo de abusos por parte do Estado.

### **3.4. Análise do art. 145, §1º, da Constituição Federal**

Preceitua a Constituição Federal, o princípio objeto deste estudo, no parágrafo 1º do art. 145, qual reproduzimos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

A Constituição Federal positivou o princípio da capacidade contributiva, determinando neste, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, e, sempre que possível, que os impostos tivessem um caráter pessoal. Indica o patrimônio, os

rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte como identificadores para o alcance deste objetivo, e como limite, o respeito aos direitos individuais do mesmo.

### 3.4.1. Art. 145, §1º, da Constituição Federal

Pela análise do texto constitucional, observa-se que a Carta de 1946 pareceu comportar uma redação melhor que o vigente, visto apresentar uma carga maior de imposição, enquanto este, por iniciar a sentença com a expressão “sempre que possível”, à primeira vista apresenta uma falsa ideia de facultatividade.

Neste sentido, seria a norma “meramente programática<sup>157</sup>”, ou seja, uma simples recomendação, mas em verdade vazia de juridicidade?

A juridicidade significa a característica, particularidade ou estado do que é jurídico<sup>158</sup>; o que está de acordo com o direito; o que se encontra em conformidade com a lei.

Alfredo Augusto Becker leciona que os atributos essenciais da juridicidade de uma norma são *a certeza e a praticabilidade*<sup>159</sup>.

A praticabilidade diz respeito à possibilidade de ser aplicada a regra jurídica, haja vista que ela apenas existe com a concomitante presença da natureza jurídica. E é em razão disso, segundo Alfredo Augusto Becker, que os princípios constitucionais programáticos não possuem natureza jurídica, sendo *exemplos de ausência de juridicidade por impraticabilidade*.<sup>160</sup>

Notadamente, as normas programáticas consubstanciam-se em meras recomendações. Com certeza, residem no campo da possibilidade, sem maiores expectativas de concretização. Por esta razão, o autor afirma que a ausência de juridicidade decorre da impossibilidade da aplicação da norma.

---

<sup>157</sup> José Afonso da Silva, apoiado nas lições de J.H.Meirelles Teixeira, concebe normas programáticas como “aquelas normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado (SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8ªed., São Paulo: Malheiros, 2012, p. 135).

<sup>158</sup> Disponível em: <<http://www.dicio.com.br/juridicidade>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

<sup>159</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 529.

<sup>160</sup> *Ibidem*, p. 74-75.

A certeza, por sua vez, emana da positivação das normas, visto que, com ela, o Direito Positivo passou a dominar a matéria da vida social sobre a qual disciplina, e a adquirir transparência e inteligibilidade. Este poder de dominação do Direito Positivo concedeu liberdade ao homem, conferindo certeza às relações sociais deste.

É inegável que a positivação das normas possui esse efeito, pois o Direito passou a regular o convívio social *através das normas*. Ninguém poderia mais se escusar de cumprí-las, visto que positivadas.

Neste sentido, a norma positivada e com a possibilidade de ser aplicada é a norma juridicizada. Caso um destes atributos esteja ausente, faltar-lhe-á a condição de norma jurídica.

Becker, o doutrinador supracitado, possui o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva foi juridicizado. Porém, como possui o mínimo de certeza e praticabilidade, a sua eficácia jurídica é restrita.

Isto porque o princípio da capacidade contributiva sofreu restrições jurídicas<sup>161</sup> ao ingressar no mundo jurídico, quais sejam: a) proporcionalidade a um único tributo: a capacidade contributiva não levará em conta *todos* os tributos que o indivíduo terá que arcar (capacidade contributiva global); b) a riqueza do contribuinte não é a totalidade de sua "riqueza", mas, *um fato-signo presuntivo* de sua renda ou capital; c) renda ou capital presumido deve ser renda ou capital acima do mínimo indispensável.

Esta juridicidade que tem por característica um mínimo de certeza e praticabilidade, e por consequência uma eficácia jurídica restrita, segundo Alfredo Augusto Becker, não seria o suficiente para permitir que o juiz avaliasse em cada caso concreto a existência ou não de capacidade contributiva.

No entanto, percebemos que embora as restrições apontadas por Alfredo Augusto Becker<sup>162</sup> continuem válidas para os dias de hoje pelas dificuldades apontadas, a Constituição Federal de 1988 veio a consagrar expressamente o princípio da capacidade contributiva, e a sua simples presença indica uma imposição e busca de efetividade no rumo de se concretizar a igualdade em termos de tributação, para ser atingida a justiça tributária, fim a ser perseguido para que tenhamos uma sociedade livre, justa e solidária.

---

<sup>161</sup> Ibidem, p. 531-532.

<sup>162</sup> Alfredo Augusto Becker nasceu em 1928 e veio a falecer em 1986, portanto, data anterior à Constituição Federal de 1988.

Hugo de Brito Machado indica as dificuldades existentes, mas ressalta a sua importância, expondo:

Nós chegamos a afirmar, em trabalho elaborado em face do anteprojeto elaborado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, e oferecido ao senador Cid Saboia de Carvalho, que o art. 149 daquele anteprojeto – onde estava inscrito o princípio da capacidade contributiva – devia ser retirado do texto, por conter norma de tal abstração e vaguidade que jamais seria aplicada. Hoje, todavia, já não daríamos tal sugestão. Pelo contrário. Parece-nos que o princípio da capacidade contributiva, inscrito na Constituição de diversos países, é o princípio fundamental do sistema tributário, no que pertine à ideia de justiça fiscal. Seguimos achando ser difícil sua aplicação. Nem por isto, porém, advogamos a sua supressão. O que temos que fazer é buscar fórmula para viabilizar a sua observância. E desde logo sustentamos que o princípio da capacidade contributiva deve ser visto, sempre, como um norte pelo intérprete das leis tributárias.<sup>163</sup>

Neste sentido, o apontou como um princípio jurídico voltado à justiça fiscal, embora, como uma norma programática:

Apesar de tudo isto, não se pode dizer que tal princípio seja efetivamente praticado. Sua prática, aliás, revela-se problemática mesmo nos países em cujo ordenamento jurídico está expressamente previsto. De todo modo, como diretriz programática, como aspiração, é inegável ser o princípio da capacidade contributiva hoje dominante na consciência jurídica universal.<sup>164</sup>

No entanto, mesmo que seja o princípio da capacidade contributiva entendido como norma programática, hoje há o posicionamento de que tais normas constitucionais ditas “programáticas” não mais existem. É o que aduz José Joaquim Gomes Canotilho:

[...] marcando uma decidida ruptura em relação à doutrina clássica, pode e deve dizer-se que hoje não há mais normas constitucionais programáticas. Existem, é certo, normas-fim, normas-tarefa, normas-programa que “impõem uma atividade” e dirigem materialmente a concretização constitucional. O sentido destas normas não é, porém, o que lhes assinalava tradicionalmente a doutrina: “simples programas”, “exortações morais”, “declarações”, “sentenças políticas”, “aforismos políticos”, “promessas”, “apelos ao legislador”, “programas futuros”, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às “normas programáticas” é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição. Não pode, pois, falar-se de eficácia programática (ou diretiva), porque qualquer norma constitucional deve considerar-se obrigatória em

<sup>163</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 14-15.

<sup>164</sup> *Ibidem*, p. 72.

confronto com qualquer poder estatal discricionário (Crisafulli). Mais do que isso: a eventual mediação, pela instância legiferante, da concretização das normas programáticas, não significa a dependência desse tipo de norma da interposição do legislador; é a positividade das normas-fins e normas-tarefa (normas programáticas) que justifica a necessidade da intervenção dos órgãos legiferantes.<sup>165</sup>

Assevera o referido doutrinador que a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa: a) uma vinculação do legislador (imposição constitucional); b) diretivas materiais permanentes, ocasionando uma vinculação positiva aos órgãos concretizadores em todos os momentos de suas atividades; c) como limite negativo, aos atos que a contrariam, a *eventual censura sob a forma de inconstitucionalidade*<sup>166</sup>.

Roque Antonio Carrazza, neste mesmo sentido, leciona:

Obviamente, o art. 145, §1º, da CF não encerra mera **diretriz programática**, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz. Hodiernamente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas “programáticas” e, destarte, quanto à inconstitucionalidade das leis que a afrontem.<sup>167</sup> (grifo nosso)

Logo, as normas ditas “programáticas” receberam uma nova interpretação, fazendo “cair por terra” a discussão acerca de sua efetividade, pois de meros enunciados passaram a receber força vinculante, tanto para o legislador, como para o intérprete e o aplicador da norma. Pode-se acrescentar que o princípio constitucional em voga serve à concretização de direitos fundamentais: da igualdade, do direito de propriedade e do não confisco, sendo, portanto, aplicável a este o art. 5º, e seus §1º e §2º, da Constituição Federal.<sup>168</sup>

Neste sentido, entendemos que o dispositivo tem natureza de princípio e não apenas norma programática, por diversas razões: o seu alto grau de abstração, o acolhimento de valores constitucionais e por ser um dos alicerces do sistema, direcionando a elaboração, a interpretação e aplicação das normas.

<sup>165</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1989, p. 189-190.

<sup>166</sup> *Ibidem*, p. 163.

<sup>167</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 113.

<sup>168</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

(...)”.

Ademais, foi juridicizado e, em nosso sistema, situado na própria Constituição Federal, com o significado de norma basilar do sistema tributário, informadora dos impostos.

Ainda, entendemos que as normas programáticas hoje não mais existem<sup>169</sup>. Seguimos os ensinamentos de Renato Lopes Becho:

[...] o constituinte não quis fazer uma recomendação, sendo apenas infeliz na redação, pois reconheceu, em algumas hipóteses, o fato de uma norma poder não ter aplicação, não em razão de inexistir vontade do legislador infraconstitucional, mas por não ser, tecnicamente, possível sua aplicação em alguns impostos.<sup>170</sup>

O princípio da capacidade contributiva é norma autoaplicável?

Por todo o exposto, percebemos que tal questionamento praticamente resta esgotado, pois se serve o princípio da capacidade contributiva à concretização de direitos subjetivos, atuando como uma limitação ao poder de tributar, e mais, possuindo o princípio em tela, nas palavras de Regina Helena Costa, *um nível de relevância semelhante ao de outras concepções de igualdade*<sup>171</sup>, certamente ostenta o caráter da autoexecutoriedade, dotado de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Regina Helena Costa discorre quanto à matéria:

Consoante a premissa que adotamos, o princípio da capacidade contributiva, como expressão, no campo tributário, de princípio de maior amplitude, que é o da igualdade, carrega consigo a plenitude de eficácia atribuída a este. Com efeito, se não há discordância quanto à eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral do princípio da igualdade, parece desarrazoado entender-se diversamente no que concerne à diretriz da capacidade contributiva.<sup>172</sup>

Misabel Abreu Machado Derzi leciona:

[...] o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei.<sup>173</sup>

<sup>169</sup> BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 391.

<sup>170</sup> Ibidem, p. 391.

<sup>171</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

<sup>172</sup> Ibidem, p. 54.

<sup>173</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1091.

Assim sendo, apuramos que houve uma evolução no que toca à interpretação do princípio da capacidade contributiva, seguindo, realmente, os ditames da Constituição Federal de 1988, qual possui um alto grau de normatividade e exige maior eficácia de suas normas, voltadas à concretização dos direitos nela apontados.

### 3.4.2. A cláusula “sempre que possível”

No tocante à cláusula em análise, em verdade, até se faria desnecessária a presença da locução, visto que o Direito atua apenas no campo do possível. No entanto, indica a cláusula que diante de situações de impossibilidade frente ao caráter pessoal e à graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, não se aplicará o disposto, ou o mesmo restará prejudicado em sua plenitude.

Nesse sentido, as lições de Elizabeth Nazar Carrazza:

[...] mesmo que não escrita, esta cláusula (sempre que possível) estaria implícita na norma jurídica em apreço, como de resto em todas as normas jurídicas, já que, segundo a lição supra, nenhuma delas pode interferir no campo do necessário ou do impossível.

De qualquer modo, diante desta norma constitucional, cabe ao intérprete buscar, no próprio texto da Lei Suprema, quais os impostos que deverão, necessariamente, obedecer ao princípio da capacidade contributiva (vista por seu ângulo subjetivo), quais os que obedecerão apenas parcialmente e quais os que, pela natureza específica do fato econômico que levam em conta, não o obedecerão.<sup>174</sup>

Portanto, a regra é a da pessoalidade do imposto e a sua graduação segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, ou seja, as condições pessoais deste devem ser respeitadas e a tributação adequada.

Ives Gandra da Silva Martins defende um posicionamento voltado à imposição da norma **sempre**, visto que restaria aos impostos que não possuem caráter pessoal (os tributos indiretos) a obediência ao princípio da capacidade contributiva em sua vertente negativa: de impedir uma tributação confiscatória. São suas as lições abaixo:

A interpretação, portanto, mais coerente é a de que a capacidade contributiva (no caso canhestamente denominada econômica), seja respeitada **sempre**, e não **se possível**, para que o seu desrespeito não implique confisco. Até

<sup>174</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 66.

porque o confisco é a forma clássica de desrespeito à capacidade contributiva.<sup>175</sup> (grifo nosso)

Neste sentido, para o autor a regra é a da graduação pessoal, e, sendo um tributo indireto, a capacidade contributiva será respeitada por meio do não confisco, ou seja, pelo aspecto negativo do princípio.

José Domingues Marcos de Oliveira aponta que o texto deve ser interpretado de forma que “(...) *toda vez que se demonstrar que onde havia campo para instituição de um imposto pessoal, ainda assim, a lei criou gravame de natureza real, este terá de ser anulado por inconstitucionalidade (...)*”.<sup>176</sup>

Douglas Yamashita e Klaus Tipke afirmam que tal expressão esclarece que o artigo não é uma norma, mas um *comando de maximização de eficácia, que pode ser cumprido em diferentes graus*<sup>177</sup>. Isto porque o princípio não é uma norma de validade absoluta e, portanto, admite *exceções momentâneas e flexíveis*<sup>178</sup>, sempre quando justificadas e obedientes ao princípio da proporcionalidade. Nesse sentido, ponderam pela possibilidade de sua não aplicação.

Marco Aurélio Greco<sup>179</sup> indica haver três interpretações para o dispositivo, quais refletem na eficácia do mesmo. A primeira aponta que o texto comporta uma mera recomendação, retirando-lhe a eficácia; a segunda, um limite negativo, no sentido de que não poderia haver imposto sem capacidade contributiva (instituído o imposto onde não houver manifestação de capacidade contributiva será inconstitucional – mínimo vital) o que também, segundo o autor, restringiria a sua eficácia; e a terceira, qual reside no aspecto positivo do princípio: sempre que possível deve ser o mesmo atendido, ou seja, sempre que detectada a capacidade contributiva, esta deve ser atingida.

Para o supracitado autor, a restrição à eficácia constante nas duas primeiras interpretações revela um “sempre que possível fraco” enquanto a última, por se tratar de um comando, possui o significado de um “sempre que possível forte”.

<sup>175</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva*. In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989, p. 43 (nota de rodapé n.4).

<sup>176</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 84.

<sup>177</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 54.

<sup>178</sup> Ibidem, p. 54.

<sup>179</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 326-327.

Entendemos que o legislador pretendeu, com a expressão “sempre que possível”, determinar a observância do princípio de forma a instituir impostos de caráter pessoal e segundo uma graduação que atenda a capacidade contributiva do contribuinte, qual, desta maneira, será atendido de forma plena. Porém, diante de situações que fogem deste padrão, ou seja, cujo imposto possua uma finalidade extrafiscal, restará a observância da vedação ao confisco e do mínimo vital, e outros princípios prevalecerão.

Ricardo Mariz de Oliveira assevera que a cláusula “sempre que possível” exige os dois requisitos em conjunto: o caráter pessoal e a graduação. São essas as suas palavras:

A cláusula “sempre que possível” deve ser entendida como aplicável aos requisitos de caráter pessoal e de graduação segundo a capacidade econômica. Nem a um nem a outro, isoladamente, ela se refere, mas a ambos em conjunto.

Na verdade, o caráter pessoal se completa com a capacidade econômica da pessoa, perfazendo um todo a que alude o dispositivo constitucional.

[...]

Dáí o mandamento constitucional encerrar num só contexto o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte, aspecto unitário que o legislador ordinário deve levar em conta sempre que possível.<sup>180</sup>

Em verdade, o atendimento à capacidade contributiva de forma plena ocorrerá segundo estes critérios, em conjunto. É o quanto deve ser observado pelo legislador.

Conclui o autor<sup>181</sup> que a capacidade contributiva deve existir em qualquer imposto, podendo ser revelada pelo valor de um objeto ou negócio jurídico, mas a capacidade econômica do contribuinte só pode existir nos impostos de caráter pessoal.

Entendemos que o legislador, na face objetiva do princípio, deverá eleger fatos imponíveis reveladores de riqueza, e na face subjetiva, com vistas às condições pessoais do contribuinte: não discriminando contribuintes em situação de equivalência e os discriminando frente às suas desigualdades, ou seja, deverá realizar o tratamento isonômico. No momento em que se atende a essas duas vertentes, restará obedecido de forma plena o princípio em voga. Por essa razão, o comando do legislador neste sentido.

Devemos ressaltar que, a nosso ver, todo imposto é pessoal, pois é sempre uma pessoa quem realiza o fato imponível e arcará, conseqüentemente, com a exação.

Por outro giro, o princípio da capacidade contributiva reside entre seus dois limites, quais sejam, o mínimo vital e o não confisco tributário. Nesse sentido, e por ser tal princípio

<sup>180</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Capacidade Contributiva*. In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989, p. 170.

<sup>181</sup> *Ibidem*, p. 170-174.

garantidor de direito subjetivo do contribuinte, de eficácia plena e aplicabilidade imediata, pairando sobre todo o sistema tributário nacional, argumentamos pelo seu atendimento em diversos graus e mediante critérios diversos. Ainda, o que escapar do seu campo atingirá o seu aspecto negativo, ao limitar a tributação, não permitindo a ocorrência do confisco e do atingimento do mínimo vital.

### 3.4.3. A expressão “caráter pessoal”

O caráter pessoal constante no princípio da capacidade contributiva requer o apontamento, na elaboração da norma instituidora do tributo, por parte do legislador, de fatos econômicos que levem em conta as condições pessoais do sujeito passivo, de forma a se atingir uma justa tributação.

Por sua vez, a pessoalidade possibilita a apuração da capacidade contributiva subjetiva, ou seja, segue a partir de critérios subjetivos que variam de sujeito passivo a sujeito passivo, segundo as suas peculiaridades. No entanto, entende-se que a capacidade econômica é atendida plenamente quando *considerados os critérios subjetivo e objetivo*<sup>182</sup>, conforme os ensinamentos de Misabel Abreu Machado Derzi.

Notadamente, a justiça fiscal é realizada através da pessoalidade dos impostos, por meio da utilização de instrumentos como a progressividade, o que pouco utilizada pelo sistema tributário brasileiro. Na verdade, a pessoalidade neste ponto pode se unir à progressividade e à igualdade na realização do princípio da capacidade contributiva.

A respeito do tema, Roque Antonio Carrazza leciona:

Não é por outro motivo que este princípio sinaliza que os impostos haverão de ter **caráter pessoal**. De fato, a **capacidade contributiva** deve manifestar-se, sempre que possível, na **pessoalidade** destes tributos, hipótese em que o legislador, ao estrutura-los, determinará à Fazenda Pública que, por ocasião do lançamento, leve em conta especificidades do contribuinte (idade, filhos menores, condições de saúde etc.). Tudo para que – tornamos a dizer – venham a efetivamente atender ao primado da isonomia.<sup>183</sup> (grifo nosso)

<sup>182</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1160.

<sup>183</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda* (perfil constitucional e temas específicos). 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 113-114.

Esta parece ser a real finalidade do princípio da capacidade contributiva: realizar a justiça fiscal com vistas à igualdade. Como valor assegurado constitucionalmente, é possível elencar a justiça social por meio da justiça tributária.

No Estado Democrático de Direito instaurado atende o princípio da capacidade contributiva o fundamento da dignidade da pessoa humana e os objetivos da erradicação da pobreza e desigualdades sociais, com o intuito de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

A doutrina – entre outros: Roque Antonio Carrazza<sup>184</sup>, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>185</sup>, Regina Helena Costa<sup>186</sup>, João Paulo Fanucchi de Almeida Melo<sup>187</sup> – estuda a classificação dos impostos no tocante à análise envolvendo a capacidade contributiva. Restam as mais úteis nesta seara a dos impostos: a) pessoais e reais; b) diretos e indiretos.

Os impostos reais são aqueles que apresentam em sua hipótese de incidência apenas a descrição de fatos e, portanto, são desconsideradas as condições jurídicas do sujeito passivo. Estas estarão presentes no aspecto pessoal. Tem-se como exemplo o IPTU, qual se refere a imóvel urbano.

Nos impostos pessoais, de forma oposta, são encontradas circunstâncias pessoais do eventual sujeito passivo. Podemos elencar o IR, visto que apesar de ter por objeto “auferir renda e proventos de qualquer natureza” *diz de perto com a pessoa que auferiu rendimentos líquidos*<sup>188</sup>. Cabe aqui salientar que, juridicamente, todos os impostos são pessoais, pois o contribuinte será sempre uma pessoa, jamais uma coisa<sup>189</sup>.

Dessa forma, afirmamos que o aspecto material e o pessoal restam associados na hipótese de incidência. Portanto, acaba o legislador, necessariamente e por imposição do princípio da capacidade contributiva, por atentar para estes na escolha da base de cálculo e alíquotas, pois a carga tributária deverá, a princípio, adequar-se às individualidades do sujeito passivo no que pertine à sua condição econômica.

---

<sup>184</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 624.

<sup>185</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

<sup>186</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 131-133.

<sup>187</sup> MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 163-167.

<sup>188</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 624 – nota de rodapé n. 47.

<sup>189</sup> Seguimos o entendimento de Roque Antonio Carrazza (cf. *ibidem*, p. 624).

Insta ressaltar que, para Alfredo Augusto Becker, *a relação jurídica que confere ao sujeito ativo um direito real é relação jurídica pessoal*.<sup>190</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho compartilha esse mesmo entendimento, asseverando:

A classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo **ambulat cum dominus**, isto é, segue o seu dono.<sup>191</sup> (grifo nosso)

Ives Gandra da Silva Martins discorre a respeito do tema:

[...] o tríplice conjunto de princípios (capacidade contributiva, não confisco e equivalência), aplicável ao poder impositivo em geral, não poderia, de forma alguma, restar restrito a uma categoria de tributos. Informa todos eles, diretos ou indiretos, reais ou pessoais, até porque, se houvesse qualquer limitação à sua aplicação, à evidência, caberia ao constituinte enunciar as exceções – que não existem.<sup>192</sup>

Aparentemente, Ives Gandra da Silva Martins pretendeu salientar que os princípios tributários pairam sobre todos os tributos, ensejando maior ou menor prevalência de certo princípio, de acordo com o caso em voga.

Há, ainda, os impostos diretos e indiretos, e claramente se percebe a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva quanto aos diretos, visto que são aqueles cujo ônus tributário recai sobre o próprio contribuinte. Porém, a discussão resta quanto aos indiretos, pois nestes está presente o fenômeno da repercussão tributária do encargo econômico, ou seja, nesse caso a carga econômica é suportada por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible. Normalmente quem suporta a exação é o consumidor final da mercadoria ou produto, em cujo preço estará embutido o imposto.

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo tece suas considerações a respeito. Confira-se:

O imposto indireto, por sua vez, incide sobre o consumo e tem como importante norteador a neutralidade do procedimento produtivo. Essa modalidade de imposto não tem como finalidade onerar o sistema produtivo, mas tão só o consumidor final. Nesse sentido, o imposto indireto tem como contribuinte “de direito” determinadas pessoas e como “de fato” aquela que

---

<sup>190</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 363 (grifo nosso).

<sup>191</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 71.

<sup>192</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Apud* PALSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011, p. 58.

efetivamente concorre com o ônus econômico-tributário, o consumidor final, pessoa física ou jurídica.<sup>193</sup>

Pelo exposto não é possível perceber as condições pessoais do contribuinte “de fato”, sendo prejudicada a aferição da capacidade econômica do contribuinte. Tais produtos são gravados pela seletividade em função da essencialidade do produto. Por esta razão, a Constituição Federal determinou a seletividade para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e para o Imposto sobre Produtos Industrializados. Para tais impostos, os chamados indiretos, o critério para o alcance da capacidade contributiva é o consumo<sup>194</sup>.

Geraldo Ataliba aduz quanto a essa classificação tributária:

No Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante, salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará.<sup>195</sup>

Alfredo Augusto Becker anunciou a fragilidade e o cancelamento dessa classificação, conforme trecho de sua doutrina reproduzido a seguir:

Hoje, a moderna doutrina dá plena razão às conclusões daqueles três veneráveis mestres, negando qualquer fundamento científico e qualquer interesse prático à classificação dos tributos em diretos e indiretos. A palavra definitiva sobre esta matéria foi proferida em 1954 por Henry Laufenburger, que dedicou à análise da classificação dos tributos em diretos e indiretos, um substancial estudo. Adverte Henry Laufenburger que para hoje utilizar-se o critério obscuro e impreciso da divisão dos impostos em diretos e indiretos, ainda que sob qualquer outro critério, é necessário uma boa dose de artificialismo e ilusão, pois esta famosa e velha distinção foi literalmente abolida no curso dos últimos trinta anos sob o tríplice plano: técnico, administrativo e jurídico.<sup>196</sup>

Embora tal classificação seja entendida como frágil ou irrelevante ao direito tributário, percebemos fazer-se necessária ao estudo do princípio em apreço, pois as diferenças práticas pertinentes a cada categoria de impostos traduz a sua aplicabilidade. Trataremos de avaliar a questão em tópico próprio, mas podemos, no momento, apontar que o fato de ser a exação suportada por um terceiro impossibilita a visualização do contribuinte e, conseqüentemente, a aferição através da capacidade econômica.

---

<sup>193</sup> MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Op. cit., p. 166.

<sup>194</sup> Seguimos o entendimento de Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

<sup>195</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 143.

<sup>196</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 575-576.

Assim, a Constituição Federal, repisamos, determinou para esses casos outro critério: o da seletividade em função da essencialidade do produto ou mercadoria, para fins de limitar a tributação, com vistas ao princípio da igualdade genericamente considerada.

#### 3.4.4. O termo “graduados”

O termo “graduados” significa “dividido em graus”; “que se faz progressivamente”.<sup>197</sup>

O dispositivo indica, com a utilização desse termo, a elaboração de uma escala de graduação, onde haverá um valor de tributação maior do que outro, ou seja, pelo princípio da capacidade contributiva buscar-se-á tributar alguns de uma forma, outros de outra, em diferentes patamares escalonados. Certamente, com vistas a um critério compatível com o princípio da igualdade e distante do patamar do confisco.

Aliomar Baleeiro conceitua:

Tributos graduados são os progressivos, ou seja, aqueles cuja alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais. Todavia, Seligman, cuja obra clássica esgotou o que se escreveu sobre o assunto a seu tempo, pondera que “graduados”, embora designe os impostos progressivos, mormente na Inglaterra, também poderia compreender os regressivos, ou seja, aqueles em que a variação é descendente.<sup>198</sup>

Possui este mesmo entendimento Elizabeth Nazar Carrazza:

São, portanto, perfeitamente legítimas, as duas situações: a progressividade e a regressividade das alíquotas tributárias, a fim de que haja uma equitativa distribuição dos encargos tributários. Pagará mais imposto aquele que possui maior capacidade contributiva; pagará menos imposto aquele que a possui em menor grau; e não pagará nenhum imposto aquele que não a possui.<sup>199</sup>

Portanto, a técnica da progressividade está ligada ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

---

<sup>197</sup> Disponível em: <<http://www.dicio.com.br/>>. Acesso em: 13 jun. 2014.

<sup>198</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1161.

<sup>199</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 58.

Urge salientar que tal assunto diz respeito diretamente ao aspecto material da hipótese de incidência tributária e à base de cálculo.

A base de cálculo de um tributo dimensiona o aspecto material da hipótese de incidência tributária, devendo apresentar congruência com esta, uma correlação lógica. Possui duas funções: a) quantifica a prestação do sujeito passivo; b) afirma ou confirma a natureza jurídica do tributo<sup>200</sup>.

Demonstra a natureza jurídica do tributo, visto que o que distingue um do outro é o seu *binômio hipótese de incidência/base de cálculo*<sup>201</sup>. Caso haja descompasso entre eles, o tributo não foi corretamente instituído, não podendo ser exigido.

Por outro giro, a manipulação da base de cálculo de um tributo altera a sua regramatrix possível, instituindo-se, assim, exação diversa daquela almejada, descaracterizando-se o tributo, podendo ensejar, inclusive, sua inconstitucionalidade.

Insta apontar que a base de cálculo de um imposto será a dimensão da materialidade dele, devendo, pois, ter relação com um fato lícito econômico qualquer, de direito privado, ou seja, não consistente em uma atividade estatal.

A alíquota representa a fixação de um critério que indica uma parte, quota ou fração da base imponible, sob a forma de um percentual, em geral. Desta forma, é um critério quantitativo, que se conjugará com a base de cálculo para o fim de resultar no *quantum debeat*.

Verificamos uma grande importância no tocante às alíquotas como instrumentos a realizar os objetivos constitucionais e as finalidades a serem alcançadas pelo Estado. No primeiro caso, na própria observância do princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e a realização da igualdade. Na segunda situação, nas finalidades extrafiscais de regulação do mercado interno.

E como será atendido o princípio da capacidade contributiva tendo por instrumento as alíquotas? Com a estruturação das alíquotas de forma a variarem conforme forem aumentando as bases de cálculo dos impostos, ou seja, quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota a ser aplicada, a fim de ser determinado o débito tributário. Desta feita, haverá uma graduação de alíquotas através da técnica da progressividade.

---

<sup>200</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 293 - nota de rodapé n. 30.

<sup>201</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 293 - nota de rodapé n. 30.

A graduação das alíquotas relacionadas à base de cálculo deverá ser, pelo princípio da legalidade estrita, determinada na lei que instituir o tributo.

Klaus Tipke entende que o princípio da capacidade contributiva não exige a utilização de progressividade nas alíquotas, antes as permite. Segundo o autor, tal princípio *exige uma base de cálculo adequada*<sup>202</sup>.

Atualmente, continua o debate teórico a respeito da utilização da progressividade aos impostos, embora esta seja identificada no sistema de grande parte dos países civilizados<sup>203</sup>, já que os legisladores, ao concederem isenções e reduções, compensam tais renúncias de receitas através desta técnica.

Verificamos que a Constituição Federal é expressa quanto à progressividade em alguns impostos, porém, ao determinar a graduação destes no dispositivo que acolhe o princípio em voga, temos que esta não poderia ser restrita apenas a casos em que a Carta Magna apontou. Ademais, não há vedação presente. Seja cumprindo a igualdade ou a capacidade contributiva.

No entanto, Fernando Aurélio Zilveti aduz:

A progressividade se revela, como se procurará provar, pouco eficaz como instrumento de política fiscal distributiva da carga fiscal, o que a afasta do ideal de igualdade na tributação e, conseqüentemente, do princípio da capacidade contributiva.<sup>204</sup>

Entende Fernando Aurélio Zilveti que a progressividade seria aceitável como meio de redistribuição de riquezas, sendo um critério econômico tendencioso, mas não é nem contrária nem conforme ao princípio da igualdade<sup>205</sup>. Prossegue com sua explanação:

Estabelecer uma progressão, simples ou graduada, não faz senão agravar a exação sobre uma riqueza tributada, mediante um critério que considera apenas a questão monetária. Não leva em conta a capacidade para contribuir para o custeio do Estado. Mesmo que extrafiscal, a progressão deve estar acompanhada de motivação, razoável e claramente definida na legislação.<sup>206</sup>

---

<sup>202</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35.

<sup>203</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1163-1165.

<sup>204</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 177.

<sup>205</sup> *Ibidem*, p. 185.

<sup>206</sup> *Ibid.*, p. 187.

Em posição diversa à progressividade encontra-se a proporcionalidade de alíquotas.

A técnica da proporcionalidade consiste na aplicação da mesma alíquota em situações de diferentes bases de cálculo, fazendo com que todos paguem em proporção o mesmo imposto. Melhor explicando, sujeitos passivos com diferentes capacidades econômicas pagam proporcionalmente a mesma quantia aos cofres públicos.

Assim, se dois contribuintes - um possui uma renda de R\$ 20.000,00 e outro possui uma renda de R\$ 10.000,00 - pagarem 5% sobre estas, o sacrifício do segundo sujeito passivo será muito maior do que o do primeiro, desatendendo ao princípio da capacidade contributiva e ao da igualdade tributária, sendo cometida, assim, uma injustiça tributária. Dessa forma, o princípio da proporcionalidade não atende ao primado da capacidade contributiva, visto que a lei tratará os desiguais como se iguais fossem.

Logo, aplicar alíquotas proporcionais enseja situações em que indivíduos com diferentes capacidades contributivas vêm a contribuir segundo um mesmo parâmetro.

Por essa razão, Luciano Amaro aduz :

A capacidade contributiva reclama mais do que isso [proporcionalidade], pois exige que se afira a **justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada**, e não apenas a **justiça relativa entre uma e outra das duas situações**. O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta.<sup>207</sup> (grifo nosso)

Assim, os tributos denominados fixos, ou os tributos cobrados mediante quantias fixas, são considerados inconstitucionais, visto que desatendem aos princípios acima citados. Isso porque não observa as diferenças econômicas existentes entre os contribuintes atribuindo um tratamento igualitário aos desiguais. Ainda, não considera a manifestação de riqueza deste no exercício da tributação.

O mesmo quanto ao imposto único, pois teria a mesma alíquota para todos os contribuintes, embora a realidade apresente capacidades econômicas distintas entre eles.

Concluimos, portanto, que o termo “graduados”, presente no art. 145, §1º, da Constituição Federal, refere-se à alteração de alíquotas, com vistas à justiça fiscal, atribuindo um tratamento isonômico aos contribuintes. Com a progressividade nos impostos, a exação será compatível com a manifestação de riqueza do sujeito passivo, indo ao encontro do

---

<sup>207</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 166.

princípio em tela. Este é o instrumento mais adequado para ser atendida a igualdade na tributação. Através dela, o Estado poderá compensar as renúncias fiscais.

### **3.5. As limitações do princípio da capacidade contributiva: o mínimo existencial e a vedação ao confisco**

A capacidade contributiva encontra os seus limites no mínimo vital, sendo este entendido como o necessário à satisfação das necessidades essenciais do indivíduo e de sua família, com vistas à dignidade humana, e no confisco do patrimônio do contribuinte, ou seja, na tributação excessiva que viole o direito à propriedade. Notadamente, reside o princípio em tela entre estes dois âmbitos.

#### **3.5.1. O mínimo existencial**

O mínimo vital pode ser entendido como o montante de renda necessário para uma sobrevivência digna do sujeito passivo do tributo e de sua família, com vista aos direitos subjetivos.

A Constituição Federal Brasileira indica o salário mínimo como o suficiente a atender as despesas básicas arroladas em seu artigo 7º, inciso IV. Este montante, então, há de não ser tributado, o contrário quanto ao excedente deste valor.

No entanto, o mínimo existencial deve ser interpretado no exercício da tributação, como, não apenas este aspecto, visto que notadamente distante da realidade, mas o montante real relativo ao gasto pessoal e familiar com as despesas relativas à moradia, alimentação, vestuário, educação, saúde e lazer.

Ademais, embora seja impossível mensurar as necessidades básicas de cada família, deve-se levar em conta que em nosso país os sistemas de saúde, educação e habitação ofertados pelo Estado encontram-se por demais distantes do mínimo necessário a uma vida digna, obrigando o cidadão, muitas vezes, a buscar meios próprios de enfrentar tais questões,

independentemente do Poder Público. Por esta razão vivemos em meio a tanta pobreza, desemprego e ausência total de programas sociais efetivos com vistas a fomentar a educação e a combater a violência.

Talvez, se na prática tais sistemas operassem como deveriam, sendo o dinheiro arrecadado pelo Estado realmente neles aplicado, o salário mínimo nacional seria o bastante para proporcionar uma vida digna às famílias.

Como bem indica Betina Treinger Grupenmacher:

É certo que o Estado Fiscal cobra tributos para abastecer os cofres públicos e, assim, assegurar uma vida digna ao cidadão, proporcionando-lhe condições adequadas de habitação, educação e saúde. Por esta razão seria incoerente que o Estado Fiscal suprimisse o que o Estado social deve proporcionar, no sentido de garantir o bem-estar social. O respeito à dignidade humana implica, portanto, na intributabilidade da renda mínima para garanti-la. Quer-se afirmar com isso que observar o princípio da capacidade contributiva implica em respeitar a intributabilidade do chamado mínimo existencial.<sup>208</sup>

Certamente que o Estado não deverá tributar o montante necessário a custear uma vida digna ao seu cidadão. Este mínimo existencial é o limite que não deve ser transposto pela tributação referente à capacidade contributiva.

Roque Antonio Carrazza, com propriedade, obtempera:

Por outro lado, os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (**mínimo vital**), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, previdência social, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas.(...)  
Assim, a tributação deve passar ao largo das pessoas mais carentes, cujos poucos recursos servem, quando muito, para manter-lhes uma vida digna. Também estamos convencidos de que os tributos indiretos (cuja carga econômica é suportada pelo consumidor final) não devem incidir sobre os bens essenciais (v.g., os que integram a chamada “cesta básica”), que garantem às pessoas o mínimo existencial. Ainda nesta linha, devem ser preservados da tributação (direta e indireta) os gastos relevantes e legítimos (com alimentação, vestuário, remédios etc.) experimentados pelas pessoas que se encontram em situação de extrema

---

<sup>208</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça Fiscal e Mínimo Existencial*. In: TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário* - Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 110.

carência, para manter suas famílias e dependentes econômicos.<sup>209</sup> (grifo do autor)

Com razão discorreu o doutrinador sobre as diversas situações em que o mínimo vital é atingido, procurando indicar a trilha a uma justa tributação, a de não tributar as pessoas carentes e os bens essenciais que lhes concedem uma vida digna. Para o mesmo, o mínimo vital é “*a porção de riqueza que garante ao contribuinte e a seus dependentes uma existência digna de cidadão*”<sup>210</sup>. Acrescenta, ainda, que um indivíduo pode não ter capacidade contributiva, mesmo possuindo renda e patrimônio, quando estes servem para garanti-lo.

Notadamente, entendemos que o ideal não seria nivelar tais questões na seara do mínimo, tendo por parâmetro os mais humildes. Na verdade, hoje, em nosso país, o mínimo reside na miserabilidade, embora a Constituição Federal assegure uma vida digna ao cidadão e à sua família. A vida digna, por esta razão, não deve ter como referência a miserabilidade, antes, **no acesso** à moradia, saúde, educação, transporte, vestuário, em um parâmetro de existência real e digno.

Diogo Leite de Campos defende a isenção do médio de existência:

Com o aprofundamento do Estado-de-Direito Social, a isenção do **mínimo** de existência tende a tornar-se uma isenção do **médio** de existência.

Ou seja: dos rendimentos e da riqueza de que o cidadão médio necessita para satisfazer as suas necessidades “normais” em matéria de saúde, alimentação, vestuário, cultura, educação, recreio, etc.

Nesta ordem de ideias, isentar-se-á de imposto um rendimento bastante superior ao mínimo de existência ou ao salário mínimo nacional, seja qual for a proveniência deste rendimento: salário, juros, dividendos, rendimentos de imóveis, etc.

A isenção do médio de existência (como, aliás, a isenção do mínimo) levarão à não tributação da casa morada do contribuinte ou da sua família, pelo menos se esta não exceder as necessidades do cidadão médio e da família média. E à permissão da dedução, do rendimento tributável, das rendas de casa de que seja locatário.<sup>211</sup> (grifo nosso)

Regina Helena Costa<sup>212</sup> afirma que o problema da fixação do mínimo vital é tormentoso, visto que depende de uma decisão política do legislador, que terá por parâmetro o que uma determinada sociedade reputar como “necessidades fundamentais do indivíduo e sua

<sup>209</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

<sup>210</sup> *Ibidem*, p. 124.

<sup>211</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. HORTA, Mônica. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 139.

<sup>212</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 133-134.

família”. Conclui que este conceito varia *no tempo e no espaço*<sup>213</sup>. Esta assertiva está vinculada no que pertine ao contexto social, econômico e cultural dos indivíduos, quais remetem a seara das aspirações dos mesmos e que não são facilmente detectáveis. No entanto, pode-se entender que estas podem sair do campo do mínimo vital para o âmbito do supérfluo, visto a subjetividade que o termo comporta.

Concordamos com a posição acima exposta e defendemos que diante da falta de prestação por parte do Estado, dos direitos apontados pela Constituição Federal, quais sejam: moradia, saúde, educação, previdência e assistência social, deve a legislação, neste caso referente ao Imposto sobre a Renda, comportar deduções quanto aos custos referentes, visto que a sua não existência traduz uma inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, pois o mínimo existencial está sendo atingido. O cidadão está arcando com um ônus que seria do Estado, o que poderia, inclusive, caracterizar um confisco por tributação no que intributável.

O mínimo existencial pode ser manifestado de diversas formas, haja vista que as necessidades básicas se apresentam em situações, como por exemplo, de aquisição de medicamento de uso contínuo não ofertado pelo Estado, de tratamento de saúde especializado, igualmente não disponível no sistema público, e assim por diante. Assim, pode ser encontrado no montante necessário à subsistência, bem como, em circunstâncias individuais do sujeito passivo.

Ricardo Lobo Torres conceitua o mínimo existencial como:

Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto da intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas.

(...)

O mínimo necessário à existência constitui um direito fundamental, posto que sem ele cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais de liberdade. A dignidade humana e as condições materiais de existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.<sup>214</sup>

---

<sup>213</sup> Ibidem, p. 74.

<sup>214</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: RDPG 42, 1990, p. 69.

Menciona que o mínimo existencial significa o direito protegido negativamente contra a intervenção do Estado e que se afirma através das imunidades fiscais<sup>215</sup>, sendo garantido positivamente pelas prestações estatais obrigatórias e necessárias à existência do mesmo. Ditas imunidades fiscais, conforme esclarece o autor supracitado, e em suas próprias palavras, “[...] *quase nada tem a ver com a ideia de justiça: o princípio da capacidade contributiva, que manda tributar de acordo com a riqueza de cada qual, só fundamenta a ordem tributária no que excede à reserva da liberdade e ao mínimo necessário à existência digna*”<sup>216</sup>. Ainda, concretiza-se pelo processo democrático<sup>217</sup>.

O atendimento das necessidades referentes à existência de uma vida digna ofertada ao cidadão por parte do Estado é manifestada, a nosso ver, no campo da tributação, pela concessão de isenções e deduções, embasadas estas últimas nas necessidades pessoais mais próximas possíveis da realidade, além da realização pelo Estado, conforme Ricardo Lobo Torres, de prestações positivas, ou seja, os acessos aos serviços estatais<sup>218</sup>.

Regina Helena Costa afirma que as isenções técnicas<sup>219</sup> são instrumentos hábeis à preservação do mínimo vital, mas que as isenções e imunidades políticas servem ao alcance de outros desígnios constitucionais, constituindo exceções ao princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>215</sup> Cita Ricardo Lobo Torres: “*Pouco importa que na legislação ordinária apareça sob o rótulo de isenção. Pois o que caracteriza verdadeiramente a imunidade, ao contrário do que pensam os positivistas, não é a fonte formal e imediata de que promana, mas a circunstância de ser um predicado dos direitos da liberdade e de ter um fundamento pré-constitucional.*” (TORRES, Ricardo Lobo. *O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: RDPG 42, 1990, p. 71).

<sup>216</sup> *Ibidem*, p. 71.

<sup>217</sup> Este processo democrático engloba: a) a legislação, a qual incumbe regulamentar as imunidades, conceder isenções e deduções; b) a administração, que deverá entregar as prestações positivas; e, c) a jurisdição, que deverá assegurar as imunidades e tornar obrigatória a entrega das prestações positivas. (TORRES, Ricardo Lobo. *O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: RDPG 42, 1990, p. 72-74).

<sup>218</sup> Há de se levar em conta que as prestações positivas voltadas aos direitos fundamentais são obrigatórias. Dá-se o contrário quanto às dirigidas aos direitos sociais e econômicos, quais residem na reserva do possível. Fernando Facury Scaff entende que, apesar da teoria da reserva do possível estar condicionada pela disponibilidade orçamentária, os legisladores “*não possuem ampla liberdade de conformação, pois estão vinculados ao Princípio da Supremacia Constitucional, devendo implementar os objetivos estabelecidos na Constituição de 1988, que se encontram no art. 3º, dentre outras normas-objetivo*” (SCAFF, Fernando Facury. *Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos*. In: TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário - Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 131).

<sup>219</sup> Para Regina Helena Costa as isenções técnicas são as legitimamente reconhecidas ante a ausência de capacidade contributiva. É o caso da isenção que tem por escopo a preservação do mínimo vital. Já as isenções políticas são as que constituem exceções ao princípio, pois beneficiam, como regra, pessoas que possuem capacidade para contribuir.

Alfredo Augusto Becker<sup>220</sup> igualmente menciona a criação de isenções tributárias com o escopo de resguardo do *mínimo indispensável*. Afirma que o legislador tem dois deveres: o dever de escolher fatos signos presuntivos de renda ou capital para a composição da hipótese de incidência dos tributos, bem como, o de criar isenções. O *mínimo indispensável* para este autor significa uma “*construção jurídica ao conceito de capacidade contributiva*”.<sup>221</sup>

Elizabeth Nazar Carrazza assevera que o mínimo vital é garantido através da concessão das isenções:

Pode-se afirmar que tanto o princípio da igualdade tributária quanto o da capacidade contributiva não impedem o Estado de conceder isenções. Ao contrário, as isenções podem e devem ser utilizadas pelo Estado para reduzir as desigualdades sociais. É o que ocorre, por exemplo, quando se concede uma isenção para garantir ao cidadão o mínimo vital [...].<sup>222</sup>

Verificamos que a concessão de isenções e deduções constituem um instrumento eficaz à realização do princípio da capacidade contributiva.

Há de se ressaltar que o tratamento tributário isonômico<sup>223</sup> não se restringe apenas na edição da lei, mas também na aplicação da lei pela administração pública.

Podemos concluir que este tema envolve questões que, embora contenham pontos de bastante unanimidade por parte da doutrina, atinge outras tantas muito polêmicas, visto que resvalam em deveres do Estado constitucionalmente determinados, os quais, na prática, não são realizados como deveriam.

Em se tratando das pessoas jurídicas, Regina Helena Costa<sup>224</sup> entende deverem ser respeitadas as necessidades mínimas operacionais e de produtividade de tais estruturas, a fim de que possam sobreviver e permanecer aptas a participar para os custeios das despesas públicas.

É inegável que as pessoas jurídicas, como contribuintes, possuem direitos subjetivos garantidos constitucionalmente, inclusive o do próprio princípio da capacidade contributiva; e não seria razoável que fosse de forma diversa.

---

<sup>220</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 534.

<sup>221</sup> Ibidem, p. 532.

<sup>222</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 81.

<sup>223</sup> Seguem este entendimento Klaus Tipke (TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25) e Betina Treiger Grupenmacher (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça Fiscal e Mínimo Existencial*. In: TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário* - Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 111).

<sup>224</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 66.

No tocante à capacidade contributiva, é o mínimo vital uma limitação à tributação consubstanciada no aspecto negativo do princípio. Certamente que o mínimo vital não pode ser atingido em nenhuma situação, independentemente do sujeito passivo, seja pessoa física ou jurídica, visto que aniquilaria a sua própria existência. Por essa mesma razão, qualquer instrumento da tributação igualmente não poderá alcançá-lo. Assim, seja a finalidade fiscal ou extrafiscal do tributo, idêntica a ponderação.

A dimensão e quantificação do mínimo vital, como visto, é questão de difícil solução, razão pela qual defendemos a ideia da utilização, na tributação, de deduções referentes ao que devido e não prestado pelo Estado à sociedade brasileira, nesta compreendidas, além das pessoas físicas, as jurídicas. Afinal, a Carta Magna não deve ser uma mera carta de recomendações quanto aos direitos subjetivos elencados. A má administração e gestão dos recursos do Estado não devem servir de argumentos suficientes a derrubar tais preceitos, fazendo com que o contribuinte seja alvo, além da tributação devida, da indevida, qual a nosso ver, confiscatória.

### **3.5.2. A vedação ao confisco tributário**

Tributo com efeito de confisco é aquele que se apresenta excessivamente oneroso, esgotando a riqueza tributável do contribuinte.

O princípio do não confisco possui por escopo assegurar o direito de propriedade, qual consubstanciado num direito individual. Por essa razão é considerado uma cláusula pétrea.

Misabel Abreu Machado Derzi observa:

A relação necessária entre a vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato-signo presuntivo de riqueza – (na feliz expressão de A.A. Becker) posto na hipótese legal.<sup>225</sup>

Podemos afirmar que o primeiro impede o excesso da carga tributária, ou que esta exação alcança aquele que não praticou o ato que lhe deu ensejo, enquanto o segundo

---

<sup>225</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 911.

preceitua que os contribuintes deverão participar das despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, segundo um caráter de pessoalidade e um critério de graduação.

A explicitação do princípio do não confisco serve para firmar sua existência e direcionar à efetividade do preceito. Através de uma interpretação sistemática nem seria necessária a sua expressa posituação.

Estevão Horvath, neste sentido, leciona:

Seja como for, “utilizar tributo com efeito de confisco” é expressão (não a única), desdobramento, da proibição de confisco. Em outras palavras, ela está abrangida pela proibição genérica de confisco. Assim, mesmo quando um tributo não estiver sendo usado com “efeito de confisco”, poderá ele ser reputado confiscatório por outras razões. É o que ocorre, por exemplo, ao criar-se um tributo inconstitucional, de forma não autorizada pelo texto constitucional.<sup>226</sup>

Questão bastante complexa, segundo Estevão Horvath<sup>227</sup>, reside na somatória dos encargos tributários, se poderia ou não ser considerada tributação com efeito de confisco. Porém, de início pode-se afirmar que se tal somatória vier a impedir o contribuinte de sobreviver e desenvolver-se dignamente, esta é confiscatória, e o sistema assim será entendido.

Certo é que um tributo poderá mais facilmente ser identificado como confiscatório do que uma superposição de exações, simplesmente pelo fato da dificuldade de se constatar a partir de quando este fato ocorre. Isso principalmente porque o Brasil é um Estado Federal, e os vários entes políticos possuem a competência para a instituição e majoração de diversos tributos, por uma questão meramente política, tornando-se clara a dificuldade em se apurar qual exação é confiscatória.

Podemos ainda ressaltar que o confisco pela tributação se faz por um meio indireto, pois, por vezes, a tributação exacerbada faz com que o contribuinte se desfaça do bem com o fito de pagar o tributo, ou permanece pagando o tributo exacerbado dilapidando o seu patrimônio. Diversamente do que ocorre com a perda direta da propriedade por confisco decorrente de sanção. No entanto, entendemos não ser interessante ao Fisco perder fontes de onde provêm tributos.

---

<sup>226</sup> HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 50.

<sup>227</sup> *Ibidem*, p. 81-87.

Misabel Abreu Machado Derzi aponta que nos casos relativos, quais numerosos, é que se torna tormentosa a questão da determinação dos efeitos confiscatórios nos tributos. Salienta que o efeito de confisco indicado no art. 150, IV da Constituição Federal<sup>228</sup> não se confunde com o do art. 145, §1º, da mesma Carta, pois o primeiro tem sentido absoluto devido a sua relação com a justiça tributária, enquanto o segundo é *relativo e aferível por comparação*<sup>229</sup>. Porém, afirma como ponto em comum a pessoalidade, visto que *assenta sobre a capacidade econômica*<sup>230</sup>.

Notadamente, não exige o princípio da vedação ao confisco igualdade ou qualquer critério baseado em graduação. Apenas tangencia o princípio da capacidade contributiva no aspecto da capacidade econômica do contribuinte: na manutenção da renda e do seu patrimônio.

Indica ainda a autora que as situações devem ser examinadas em cada caso concreto, bem como as disparidades econômicas dos indivíduos: não haverá, por exemplo, ofensa aos dois princípios quando há a manutenção de uma vida digna, conforme o art. 7º da Constituição Federal, apesar de omissão legislativa quanto a deduções ou existência de presunções legais de descontos.

Roque Antonio Carrazza<sup>231</sup> teceu diversas situações limites ao não confisco, quais, sucintamente, podem ser expostas: a) não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho; b) não incidir sobre simples recomposições do valor de troca de moeda; c) não alcançar meros indícios de aumento de aptidão econômica; d) não atingir fatos que estão fora da regra-matriz de incidência; e) não alcançar os recursos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital); f) não majorar excessivamente a base de cálculo do imposto a ponto do contribuinte entender que está sendo sancionado; e, g) não atacar a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas.

Ressalta, dando continuidade à sua explanação, que:

---

<sup>228</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

(...)”.

<sup>229</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 921.

<sup>230</sup> Idibem, p. 921.

<sup>231</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. Malheiros, 2015, p. 120-125.

[...] a análise de cada caso concreto, tendo em conta os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade da pessoa humana, tem força bastante para revelar se um imposto atingiu as raíças do confisco, hipótese em que o Poder Judiciário, quando devidamente provocado, declarará inconstitucional a lei que o criou.<sup>232</sup>

Logo, por todo o exposto, pudemos apurar que ultrapassados os limites sob a égide do princípio da capacidade contributiva, adentra-se na seara do confisco, ou seja, a tributação que não atenda ao princípio elencado no art. 145, §1º, da Constituição Federal, atingindo o seu excedente, virá a adquirir o caráter de confisco e conseqüentemente subtrair um montante do necessário à subsistência do sujeito passivo – sua fonte produtora de riqueza – seja pessoa física ou jurídica. De fato, o princípio da vedação ao confisco e o da capacidade contributiva não se confundem. Antes possuem pontos de intersecção, visto que partem da capacidade econômica do contribuinte e da pessoalidade, e se distanciam em alguns pontos, como por exemplo, o fato do princípio da vedação ao confisco não exigir uma graduação. No entanto, ambos são limites à tributação.

### **3.6. A aplicação do princípio da capacidade contributiva**

#### **3.6.1. A Seletividade em função da essencialidade**

A seletividade<sup>233</sup> permite atribuir alíquotas diferenciadas ao mesmo tributo com vistas a um determinado critério discriminatório. No caso da seletividade do ICMS e do IPI, por

---

<sup>232</sup> Ibidem, p. 125.

<sup>233</sup> Aliomar Baleeiro afirma que: “*Seletividade no art. 48 do CTN, quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Praticamente trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias á alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislado, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das*

força constitucional, esta ocorrerá segundo o critério da essencialidade<sup>234</sup>: de mercadorias ou serviços (ICMS); ou, produtos (IPI). Quanto mais essencial o objeto, menor a alíquota; quanto mais supérfluo, maior será. Não é aplicada a progressividade nesses casos. Nessa, a variação da alíquota ocorre segundo a base de cálculo do imposto: quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota.

Melhor explicando: um tributo que obedece ao princípio da seletividade faz recair sobre produtos diferentes alíquotas diferentes perante um determinado critério discriminatório. Neste caso, é a essencialidade da mercadoria, produto ou serviço.

Hugo de Brito Machado conceitua imposto seletivo como aquele que “*seleciona, ou discrimina, onerando diferentemente os objetos sobre os quais incide. Seleciona os bens tributáveis, em razão de certos critérios.*”<sup>235</sup>.

Assim, os produtos considerados mais essenciais deverão ter uma tributação menor ou mesmo não serem tributados, ao passo que sobre os produtos supérfluos haverá a incidência de uma alíquota maior. O critério para o atendimento da capacidade contributiva nestes impostos, chamados indiretos, é, repisamos, o da essencialidade do produto disponível ao consumo.

Por essa razão, Roque Antonio Carrazza leciona:

Também estamos convencidos de que os tributos indiretos (cuja carga econômica é suportada pelo consumidor final) não devem incidir sobre os bens essenciais (v.g., os que integram a chamada “cesta básica”), que garantem às pessoas o mínimo existencial.<sup>236</sup>

Elizabeth Nazar Carrazza considera que o *princípio informador da seletividade é o princípio da igualdade genericamente considerado*<sup>237</sup>. Prossegue a autora afirmando que o fundamento reside no ônus do imposto, qual será suportado pelo contribuinte de fato (consumidor final) e não pelo contribuinte de direito, pois o imposto estará embutido no preço

*mercadorias e a relatividade das alíquotas.*” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 490).

<sup>234</sup> Essencialidade para Aliomar Baleeiro: “*refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.*” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 491).

<sup>235</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 126-127.

<sup>236</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

<sup>237</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 69.

final do produto. A capacidade contributiva do contribuinte de direito, nestes casos, *é totalmente irrelevante*<sup>238</sup>. O objetivo que a Constituição Federal está a perseguir é o da redução das desigualdades econômicas entre os indivíduos, quais consideradas injustas.

Klaus Tipke tece uma explanação no tocante ao princípio da igualdade no ICMS. Vejamos:

Neste imposto a capacidade contributiva, como **critério de comparação** do princípio da igualdade, não se concretiza na fórmula “Pedro é igual ou desigual a João” em razão do consumo pessoal-individual, **mas, sim, em razão do consumo objetivo** (por exemplo: “Pedro é igual ou desigual a João, em razão do consumo de vinho”).<sup>239</sup> (grifo nosso)

O autor entende que a capacidade contributiva se manifestará como critério à luz do princípio da igualdade frente ao consumo objetivo, ou seja, os indivíduos tornar-se-ão desiguais ou iguais frente aos produtos e serviços que consumirem. Por estes se revelará a capacidade contributiva.

Misabel Abreu Machado Derzi, versando sobre a matéria, aduz:

A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final como exemplo de tributação objetiva. É que nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo, que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece, em substituição, o princípio da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e Serviços, nos arts. 153, §3º, I, e 155, §2º, III.<sup>240</sup>

Segundo a autora<sup>241</sup>, a seletividade sendo aplicada de forma a isentar ou tributar modicamente os produtos de primeira necessidade não impede o aumento substancial da carga tributária sobre os supérfluos ou luxuosos, pois a consequência é apenas a de uma redução de mercado.

<sup>238</sup> Ibidem, p. 69.

<sup>239</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 108-109.

<sup>240</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 890-891.

<sup>241</sup> Ibidem, p. 891.

Salienta, também, que não há ofensa ao não confisco ou à livre concorrência entre as empresas, e “*não se ajusta de forma plena à pessoalidade, ao princípio que obriga graduar de acordo com a capacidade contributiva em sentido pleno, que é sempre pessoal, nem à igualdade, em consequência*”<sup>242</sup>. Quanto ao princípio da igualdade defende não haver o atendimento porque todos, ricos e pobres, adquirem os gêneros de primeira necessidade.

No entanto, entendemos que a Constituição Federal objetivou favorecer o consumidor final menos abastado e tributar mais intensamente o consumidor de produtos voluptuários, procedendo a um critério discriminatório, pautado na essencialidade do produto e realizado pela seletividade. Desta forma, veio a instaurar um tratamento isonômico fiscal e realizar o princípio da capacidade contributiva partindo de outro critério: alíquotas maiores para produtos supérfluos e menores para os essenciais, ou mesmo alíquota zero para determinados bens.

Nesse sentido, Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa tece a seguinte explanação:

Portanto, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado para todo e qualquer imposto, mesmo naqueles impostos classificados como indiretos. Melhor dizendo, nos impostos tidos como indiretos o critério para que se possa alcançar a capacidade contributiva não é a capacidade econômica do contribuinte, levando-se em conta o fato tributado. Nesses casos o critério é outro, qual seja, o consumo, por exemplo.<sup>243</sup>

O objetivo constitucionalmente consagrado, no caso, é o de reduzir as injustiças sociais buscando atribuir alíquotas menores aos produtos, por exemplo, de primeira necessidade como os da cesta básica do trabalhador; ou mesmo, conceder isenções com o fito de possibilitar a aquisição ou o acesso de determinados produtos e serviços considerados como essenciais, pelos menos abastados, possibilitando a estes uma vida digna. Assim, as isenções genéricas e gratuitas procuram atingir as camadas mais carentes da população.

Cabe salientar que não é aplicada a esta a progressividade quanto às alíquotas. As alíquotas serão diversas e de acordo, apenas, com a essencialidade do produto. Os produtos serão selecionados em função da essencialidade apontada. Entendemos que a igualdade atendida no caso da seletividade, em função da essencialidade dos produtos, situa-se na problemática do reestabelecimento do equilíbrio social, através da atenuação das desigualdades, visto que os indivíduos terão acesso aos bens de primeira necessidade.

---

<sup>242</sup> Ibid., p. 891.

<sup>243</sup> LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. *A Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva na exigência estatal dos impostos*. obra inédita(?)

Américo Masset Lacombe<sup>244</sup> é adepto da aplicabilidade da capacidade contributiva aos impostos indiretos. Confira-se:

Em conclusão , o que está escrito no §1º, do art. 145 é o seguinte: (...)  
 Não se diga que os impropriamente chamados impostos indiretos não podem estar sujeitos a tal princípio. Tal afirmação é errônea, visto que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem qualquer amparo científico, e além disso tais impostos hoje, podem ser graduados conforme o grau de essencialidade do produto.

(...)

Saliento que em face do princípio ora em estudo, não há como tal imposto deixar de ser seletivo. Não o sendo, será inconstitucional.<sup>245</sup>

José Eduardo Soares de Mello sustenta tal aplicabilidade baseado, assim como Américo Masset Lacombe, na graduação do imposto conforme o grau de essencialidade do produto. São suas as lições seguintes:

É difícil aceitar que nos tributos denominados indiretos ou objetivos – como é o caso do IPI – a verificação da riqueza não considera a pessoa (sujeito passivo), mas os negócios envolvendo as operações com produtos industrializados; muito embora se tenha entendido que a Constituição determina que o IPI seja seletivo em função da essencialidade dos produtos (art. 153, § 3º, item I) realizando, de certo modo, o princípio da capacidade contributiva.

Na verdade, existem certos produtos, mercadorias e serviços, cujo consumo constitui verdadeira demonstração de capacidade contributiva. Automóveis de luxo, sofisticados aparelhos eletrodomésticos, iates, joias, casacos de pele evidenciam por seu uso, ou consumo, elevada capacidade contributiva.<sup>246</sup>

Para José Eduardo Soares de Melo, cabem ressalvas para determinados casos e o legislador deverá se esforçar a fim de obter um resultado na tributação voltado à maior segurança, com a menor margem de engano que represente a participação do contribuinte quanto às necessidades coletivas, de forma suportável<sup>247</sup>:

O que nem sempre será possível é obter, com absoluta segurança e certeza, o caráter eminentemente pessoal e a exata capacidade econômica.<sup>248</sup>

Micaela Domingues Dutra igualmente afirma:

<sup>244</sup> LACOMBE, Américo Masset. *Igualdade e capacidade contributiva*. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Princípios Constitucionais Tributários*. Separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 158.

<sup>245</sup> *Ibidem*, p. 158.

<sup>246</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 33.

<sup>247</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>248</sup> *Ibid.*, p. 32.

É exatamente a seletividade em função da essencialidade do produto que nos permitirá aferir a capacidade contributiva na tributação indireta; isto porque os produtos essenciais são fundamentais para a sobrevivência dos indivíduos mais pobres e pela seletividade são pouco gravados, ou chegam até a ser desonerados da tributação.<sup>249</sup>

E Misabel Abreu Machado Derzi, na mesma linha de pensamento:

O fenômeno, que estamos referindo, da translação ou da repercussão ocorrente nos impostos ditos “indiretos”, exigirá um tratamento especial frente aos dois princípios que estamos pondo em contato e resolver-se-á, exclusivamente, na seletividade de alíquotas ou na isenção dos gêneros de primeira necessidade. É que a capacidade econômica demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, somente está disponível para o pagamento de tributos, em se tratando de consumo de gêneros e produtos de necessidade média, de luxo ou supérfluos.<sup>250</sup>

Eduardo Domingos Bottallo assevera que a seletividade tem por objetivo a proteção dos consumidores finais, visto que estes não tem liberdade de consumo quanto a alguns produtos, os mais essenciais, *imprescindíveis à sua vida ou saúde*. Por outro lado, continua em sua explanação, que quem adquire produtos luxuosos revela possuir *grande capacidade econômica*, conforme se depreende de seu texto reproduzido a seguir:

Resulta do exposto, que se cumpre o princípio da seletividade, no IPI, comparando-se produtos. Noutro falar, os produtos de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via de IPI, do que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas ideias está presente, em última análise, o princípio da capacidade contributiva, pelo qual quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser tributariamente mais onerado, do que quem tem menos.

No que concerne aos produtos de primeira necessidade (essenciais), devem ser completamente isentados de IPI, já que, em relação a eles, o consumidor não tem liberdade de escolha.<sup>251</sup>

Apuramos pela fenomenologia da repercussão tributária presente nos impostos indiretos que, nestas situações, será impossível a mensuração da capacidade contributiva do contribuinte de direito, visto que o contribuinte de fato suportará a exação. Este deverá arcar com o ônus relativo àquela riqueza gravada, pois o valor estará embutido no preço final e o contribuinte de direito recolherá o que recuperou na venda do produto, serviço ou mercadoria.

<sup>249</sup> DUTRA, Micaela Domingues. *Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 129.

<sup>250</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1097.

<sup>251</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 56-57.

Ademais, defendemos que o princípio estará sendo observado através da essencialidade do produto, qual tem por escopo propiciar o acesso aos bens e serviços necessários ao mínimo existencial dos consumidores, favorecendo-os.

No entanto, não se pode negar que aquele que adquire um produto supérfluo – contribuinte de fato – estará revelando capacidade econômica compatível, em alguns casos, com outra categoria de consumidores e arcará com uma exação tributária maior. Porém, o critério para se atingir o princípio da capacidade contributiva, nestes casos, não é o da capacidade econômica por meio de uma análise objetiva. A análise far-se-á pelo critério do consumo baseado na essencialidade do produto.

### **3.6.2. A extrafiscalidade**

Os tributos possuem duas finalidades: uma finalidade fiscal, qual tem por escopo a mera arrecadação de recursos aos cofres públicos para que o Estado realize as suas funções, e a finalidade extrafiscal, consubstanciada em um instrumento de intervenção estatal, ou seja, com o manejo dos tributos o Estado dirige, incentivando ou desestimulando, o comportamento de eventuais contribuintes, regulando, assim, o mercado interno, em seus aspectos econômicos, políticos e sociais, embasado sempre em um interesse público.

As finalidades coexistem<sup>252</sup>, havendo a prevalência de uma sobre a outra em determinada situação.

A extrafiscalidade pode ser alcançada com o aumento, diminuição ou a supressão total do tributo. Assim sendo, não há o efeito, necessariamente, de perda de numerário ao Estado ou atribuição de majoração de alíquota apenas a produtos supérfluos. Não há essa relação direta.

Roque Antonio Carrazza leciona sobre o tema:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.<sup>253</sup>

<sup>252</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 630.

<sup>253</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 133 - nota de rodapé n. 95.

José Marcos Domingues de Oliveira, acerca do assunto, assevera:

Diferentemente do que sucede com a imposição tradicional, que visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover ao custeio dos serviços públicos, conceitua-se tributação extrafiscal aquela que é orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc.<sup>254</sup>

Podemos perceber na explanação do autor alguns fins possíveis à aplicação da extrafiscalidade. Nesse sentido, os setores são diversos.

Valemo-nos das palavras de José Eduardo Soares de Melo, *verbis*:

[...] a prática demonstra que a fixação de alíquota excessiva nem sempre se aplica a produto supérfluo, ou de modo a desestimular o consumo, mas como efetiva fonte de arrecadação, como é o caso das águas minerais com alíquota de 27%.<sup>255</sup>

Impende ressaltar que a escala de valoração da essencialidade resulta de um trabalho discricionário, não havendo critérios específicos no direito positivo que venham a indicar como se dará a graduação segundo a necessidade social dos produtos industrializados, o que pode abrir margem a uma distorção dos objetivos visados pelo sistema. Por conseguinte, devido a esse fato, os tributos que têm por base a finalidade extrafiscal devem estar pautados no princípio da proporcionalidade.

Insta apontar que a doutrina não é unânime quanto à relação entre a extrafiscalidade e o princípio em voga.

José Marcos Domingues de Oliveira<sup>256</sup> aduz que a extrafiscalidade é compatível com o princípio da capacidade contributiva. Argumenta – resumimos a sua explanação – que a tributação extrafiscal é excepcional, salvo a ambiental, pois o Estado necessita de recursos.

Outrossim, relata que tais tributações revelam riqueza e ensejam a realização do princípio da capacidade contributiva. Ainda, que “*a finalidade distributiva da*

<sup>254</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 115.

<sup>255</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *IPI – Teoria e Prática*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 213.

<sup>256</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 116-118.

*extrafiscalidade corresponde ao conteúdo igualitário do princípio da capacidade contributiva*”<sup>257</sup>. Isto, complementar, concorrendo ambos para o alcance de seus objetivos.

Regina Helena Costa defende o mesmo posicionamento:

Realmente, a nós parece melhor o entendimento que prestigia a convivência entre a atuação extrafiscal e a observância do princípio da capacidade contributiva. Isto porque, a nosso ver, poder-se-á verificar sua incidência ao menos quanto ao respeito aos limites que o mesmo impõe. Assim, na tributação extrafiscal sua incidência é atenuada pela perseguição de outros objetivos.<sup>258</sup>

José Marcos Domingues de Oliveira parece centralizar o seu argumento no princípio da capacidade contributiva como um todo, diversamente do posicionamento de Regina Helena Costa, qual localiza apenas no aspecto negativo do mesmo, afastando-o dos objetivos presentes nos tributos com fins extrafiscais.

Renato Lopes Becho, categoricamente, expressa o seu entendimento:

Nesses casos [extrafiscalidade], afasta-se o princípio da capacidade contributiva. A extrafiscalidade, então, constitui-se em exceção ao princípio da capacidade contributiva.<sup>259</sup>

Nesse sentido, Klaus Tipke aduz:

Assim, se a finalidade extrafiscal de certos tributos ou normas tributárias consiste em equilibrar a balança comercial, penalizar o poluidor, desincentivar o fumo ou o alcoolismo ou incentivar a contratação de deficientes físicos, tais tributos deixam em parte a seara do Direito Tributário para invadir o Direito Econômico, o Direito Ambiental, o Direito Previdenciário, o Direito Trabalhista, nos quais não faz sentido falar em justiça fiscal e de princípio da capacidade contributiva. Nestes casos trata-se de outra espécie de justiça: a justiça social. Portanto, o princípio da capacidade contributiva não se aplica a tributos com finalidade extrafiscal [...].<sup>260</sup>

Não entendemos, propriamente, que os tributos com essa finalidade deixam de pertencer em parte ao Direito Tributário. A nosso ver, sim, adentram em outra seara e buscam

---

<sup>257</sup> Ibidem, p. 118.

<sup>258</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76.

<sup>259</sup> BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 401.

<sup>260</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 62.

outro objetivo, diverso do almejado pelo princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, concordamos com os autores Renato Lopes Becho e Klaus Tipke que argumentam pela incompatibilidade da finalidade extrafiscal do imposto com o mesmo. No entanto, não defendemos que se trate, por esta razão, de compatibilidade entre ambos, pois resta apenas a obediência a um princípio que paira sobre o sistema tributário, o qual é o informador dos impostos.

Seguimos com Klaus Tipke quando aponta que é a justiça social o ponto vislumbrado. Notamos que em nenhum momento se apura como critério dos tributos extrafiscais a manifestação de riqueza do contribuinte ou o tratamento isonômico dado a estes.

Melhor explicando, independentemente da capacidade econômica do contribuinte, a tributação manter-se-á a mesma, pois buscará a extrafiscalidade, como por exemplo fomentar as vendas no setor automobilístico, por meio de redução de IPI.

### 3.6.3. As Isenções

A concessão de isenção resulta no afastamento de imposições tributárias ao discriminar pessoas, coisas, fatos ou atividades. Implica tratamento diferenciado e favorecido, tendo em mira o atendimento de conveniência ou interesse público.

Acerca desse assunto, Roque Antonio Carrazza leciona:

Portanto, isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça.<sup>261</sup>

Luciano Amaro aduz que a isenção é uma “*técnica peculiar utilizada no processo de definição do campo de incidência*”<sup>262</sup>. Vejamos:

Mas pode ocorrer que o legislador, pretendendo tributar parte das noventa espécies, decida, em vez de relacionar as espécies que efetivamente queira gravar, optar pela técnica da isenção, que consiste em estabelecer, **em regra**, a tributação do universo, e, **por exceção**, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão **não tributáveis**. Essas espécies excepcionadas dizem-se **isentas**.<sup>263</sup> (grifo nosso)

<sup>261</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1048.

<sup>262</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 306.

<sup>263</sup> *Ibidem*, p. 306.

Ainda na mesma linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho pondera:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente.<sup>264</sup>

José Souto Maior Borges obtempera:

Pode-se então concluir que a isenção configura hipótese de desobrigação tributária.

(...)

Que na isenção, tal como sustentamos, a obrigação tributária não se instaura é algo reconhecido [...].<sup>265</sup>

Importante mencionar, ainda, as explanações de Betina Treiger Grupenmacher sobre a matéria:

A isenção é o mecanismo de desoneração da carga tributária previsto no sistema brasileiro mais frequentemente adotado, a qual pode estar estabelecida em lei ou contrato, podendo assumir a forma de benefício ou de um incentivo fiscal.

[...] somos partidários do entendimento de que as isenções, tanto quanto as imunidades antecedem o fenômeno da incidência impedindo-a [...].<sup>266</sup>

Não obstante os diversos entendimentos no que pertine à fenomenologia da isenção, verifica-se não haver o nascimento do tributo e também que as isenções são sempre decorrentes de lei, pois esta é o único instrumento hábil para a sua instituição.

Elizabeth Nazar Carrazza indica que “a isenção e a tributação constituem o verso e o reverso de uma mesma medalha”<sup>267</sup>. Prossegue em sua explanação aduzindo que na fenomenologia da isenção *haverá uma espécie de superposição de normas*<sup>268</sup>, haja vista a norma isentiva reduzir o âmbito de abrangência de um dos critérios ou aspectos da regramatrix de incidência.

<sup>264</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 450.

<sup>265</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 164.

<sup>266</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 25.

<sup>267</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 77.

<sup>268</sup> Ibidem, p. 79.

No entanto, o legislador obrigatoriamente deverá observar os preceitos constitucionais nesse exercício: os mesmos princípios adotados para a instituição de tributos, em especial, o princípio da igualdade tributária e o princípio da generalidade da tributação.

A isenção pode ser concedida em caráter geral ou específico. Em caráter geral, decorre diretamente da lei. Não depende de requerimento do interessado nem de qualquer ato administrativo. Diversamente, em caráter específico a isenção efetiva-se mediante despacho da autoridade administrativa em requerimento do interessado, juntamente com a comprovação do preenchimento das condições e requisitos previstos em lei.

Insta salientar que a Constituição Federal procedeu à repartição da competência tributária, em matéria de impostos, entre os entes políticos e, estes, por decisão política poderão ou não instituí-los. Caso os instituíam, deverão fazê-lo conforme os seus ditames.

No entanto, há situações em que o legislador, em obediência aos valores constitucionalmente consagrados ou por medidas de correções de desigualdades socioeconômicas<sup>269</sup> existentes, frente a determinadas situações, decide pela utilização das isenções, como forma de concretização dos fins almejados pela Constituição Federal.

Luciano Corrêa de Toledo explana sobre a relação entre o princípio da igualdade e as isenções:

*É de suma importância ao aplicador da legislação tributária a verificação desse vetor constitucional. Sabemos que as leis discriminam inúmeras situações e o ponto essencial da análise consiste em observar na regra jurídica, especialmente a tributária que conceda isenção, foco deste exame, se a diferenciação considerada em seu enunciado é justa.<sup>270</sup> (grifo nosso)*

Certamente, frente às concessões de isenções há de haver tratamento isonômico entre os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, visto que os princípios da legalidade e da isonomia, conforme há pouco salientado, deverão ser observados.

Ademais, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva devem ser respeitados no exercício da tributação, tanto no que toca à instituição de tributo quanto a

---

<sup>269</sup> Elizabeth Nazar Carrazza salienta o dever do Estado de corrigir as desigualdades socioeconômicas a fim de garantir a igualdade de possibilidades a todos os indivíduos. (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 32-37).

<sup>270</sup> TOLEDO, Luciano Corrêa de. *A interpretação das normas de isenção tributária destinadas a pessoas com deficiência*. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (Org). *Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias*. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 515.

qualquer redução de carga tributária ou desoneração, entre elas, na atuação legislativa de isentar.

Alfredo Augusto Becker aponta como segundo alcance da eficácia jurídica da capacidade contributiva:

Na escolha dos fatos signos presuntivo de renda ou capital, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou de capital **acima do mínimo indispensável**, por exemplo: automóvel, aparelhos elétricos, fumo, bebidas (exclusive água pura), etc.

Entretanto, na maior parte dos casos, o fato não permite, por si mesmo, presumir renda ou capital acima do mínimo indispensável. Por isto, em todos estes casos, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a **criar isenções tributárias**, simultaneamente com a lei criadora do tributo cuja hipótese de incidência é aquele fato que, por si mesmo, não faz presumir renda ou capital acima do mínimo indispensável<sup>271</sup>. (grifo nosso)

Neste cerne, especificamente, com vistas ao atendimento dos objetivos constitucionalmente consagrados. Assim, a lei instituidora do tributo deverá trazer em seu bojo as isenções tributárias. Na ocorrência de tributação que os atinja, a lei será reputada inconstitucional.

Ressaltamos que entre as isenções tributárias, em razão do atendimento da capacidade contributiva, encontramos as que observam o mínimo vital. Por essa razão, há doutrinadores<sup>272</sup> que rechaçam a utilização do termo “isenções tributárias”, pois entendem que tal oportunidade é de inexistência de capacidade contributiva. No entanto, se devem vir inseridas na lei instituidora do tributo, certamente que por tal *nomen iuris* devem ser entendidas.

Souto Maior Borges salienta a relação das isenções com a capacidade contributiva:

Dentre as possibilidades de serem utilizadas isenções em consideração à capacidade contributiva dos indivíduos, inclui-se a de exoneração do mínimo vital (isenção, p. ex., das pequenas rendas). A isenção leva em conta, aí, peculiares circunstâncias denunciadoras de ausência de capacidade contributiva. Sustenta-se mesmo que a tributação termina onde começa o mínimo vital, inexistindo, nas hipóteses de rendas insignificantes, matéria a ser tributada.<sup>273</sup>

<sup>271</sup> Para Becker é neste momento que surge o conceito jurídico de “mínimo indispensável” em relação àquele fato signo presuntivo de renda ou capital (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 533-534).

<sup>272</sup> Gustavo Ingresso e Sainz de Bujanda *apud* COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 73.

<sup>273</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 49.

Devemos ressaltar que as isenções vinculadas à capacidade contributiva são diversas daquelas concedidas com fins extrafiscais. Estas últimas possuem outros objetivos, concernentes ao interesse público, porém com um intuito regulatório e intervencionista por parte do Estado, seja político, econômico ou social. Logo, não se encontram voltadas à justiça tributária<sup>274</sup> e, por consequência, das primeiras se distanciam.

Betina Treiger Gruppenmacher<sup>275</sup> entende que as isenções estão situadas na categoria de incentivos fiscais, quais, normalmente, necessitam de uma contrapartida, desonerando o indivíduo do pagamento do tributo, desde que cumpridas determinadas condições. Os incentivos fiscais atuam na compensação de desigualdade na distribuição da carga tributária, mas não têm a função de distribuir riquezas. Afirma, ainda, que as exonerações atendem ao conceito lato de justiça tributária, observam de forma atenuada o princípio da capacidade contributiva e buscam realizar interesses públicos relevantes.

Diante do apresentado, concluímos que as isenções que atendem ao princípio da capacidade contributiva observam a capacidade econômica do contribuinte, buscando impedir a tributação no montante que reside nas despesas básicas necessárias ao indivíduo e à sua família. Nesse sentido, impedem o atingimento do mínimo vital.

Assim, traçam o delineamento entre o que é possível e o que não é possível ser tributado diante das desigualdades existentes entre os contribuintes, ou seja, a capacidade contributiva apenas existirá em riquezas acima do mínimo indispensável. Logo, as isenções fiscais atendem ao princípio em estudo, haja vista dispensarem um tratamento isonômico, qual voltado ao alcance da justiça fiscal.

---

<sup>274</sup> Ibidem, p. 70.

<sup>275</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 14-59.

## CAPÍTULO IV – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Podemos afirmar que o princípio da capacidade contributiva possui uma relação mais estreita com alguns princípios constitucionais. Por esta razão, convém tecermos um estudo a respeito.

### 4.1. Princípio Republicano

O princípio republicano veio expresso no artigo 1º da Constituição Federal de 1988, e esta traçou como cláusulas pétreas as matérias que dão contornos àquele, tal a sua importância. Por essa razão, Geraldo Ataliba afirma que este princípio é “*o alicerce de toda a estrutura constitucional, a pedra de toque ouchave de abóbada do sistema*”<sup>276</sup>.

Notadamente firmadas as bases de um sistema, a repercussão é a da existência de mandamentos que as assegurem, bem como, que a criação legislativa posterior venha ao seu encontro, e que permaneça no ordenamento jurídico, dos textos já existentes, apenas o que com aquelas não seja incompatível.

As cláusulas pétreas são imutáveis, visto que atingidas apenas por uma alteração na ordem jurídica. Apenas o Poder Constituinte Originário poderá abolí-las ou uma *verdadeira revolução*<sup>277</sup> as revogar. Não há a permissão, sequer, ao Congresso Nacional para discutir projetos que contenham a pretensão de abolir a Federação ou a República<sup>278</sup>.

Roque Antonio Carrazza conceitua República como:

A república é um tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade.<sup>279</sup>

<sup>276</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38.

<sup>277</sup> *Ibidem*, p. 40.

<sup>278</sup> Geraldo Ataliba entende que o princípio republicano foi mantido na Constituição Federal vigente como cláusula pétrea. Por uma análise deste dispositivo – art. 60, §4º da Constituição Federal – verificamos que trata este, especificamente, de matérias referentes à república e à federação.

<sup>279</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 72.

Assim, o poder é concedido a uma coletividade de pessoas ou a seus representantes.

Paulo de Barros Carvalho afirma:

No regime republicano, a forma federativa assegura o sistema de representação dos administrados pela administração Pública. Nele garantem-se os instrumentos que permitem a representação, bem como os meios de controle e fiscalização dos mandantes sobre seus mandatários. Nesse sentido, utiliza-se do princípio 'Poder contendo poder...'<sup>280</sup>.

Por certo que a federação é uma consequência do regime republicano, visto que a representatividade requer uma descentralização política. Melhor explicando, há uma maior harmonia entre ambos.

A República possui como premissa a igualdade formal das pessoas, ou seja, todos são iguais, não podendo haver distinção de classes. Portanto, um dos princípios mais próximos é o da igualdade, e o arbítrio no exercício do poder torna-se completamente rechaçado. Nesse sentido, a observação de Paulo de Barros Carvalho embasada nos ensinamentos de Geraldo Ataliba, no que se refere a “Poder contendo poder”, ou seja, um Poder controlado por aqueles que lhe atribuíram poder.

Geraldo Ataliba<sup>281</sup> aponta três princípios na base da república, quais sejam: o da legalidade, o da isonomia e o da intangibilidade das liberdades públicas. Afirma que todos partem da noção de representatividade, embasados na soberania popular e refletem a adoção, pelo Brasil, de um Estado de Direito pautado nos padrões do constitucionalismo.

O povo, titular da *res publica* e convicto da igualdade entre todos os cidadãos, elege os seus representantes, quais elaborarão as leis às quais tanto o Estado quanto ele próprio deverão se submeter. O Estado, na atuação de suas funções, deverá fazê-lo nos limites da lei e assegurar os direitos individuais dos cidadãos nela exigidos. Este controle ocorrerá devido à independência do Poder Judiciário e através do exercício da jurisdição.

Entendemos que no campo da tributação o princípio republicano determina que todos devem participar para as despesas públicas, pois todos estão submetidos à legislação tributária. Portanto, o princípio republicano impõe que todos aqueles realizadores do fato imponible sejam tributados segundo a legislação tributária vigente, indistintamente, afastando os privilégios odiosos. Por isso, podemos afirmar que deste decorre o princípio da isonomia.

---

<sup>280</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 293.

<sup>281</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 119-122.

Elizabeth Nazar Carrazza leciona:

A igualdade de todos perante a lei é inerente a todo regime republicano. É característica presente desde as origens do sistema republicano. Surgiu em decorrência de movimentos revolucionários que objetivavam, exatamente, a abolição dos privilégios odiosos.<sup>282</sup>

Concluimos, assim, que o princípio da capacidade contributiva é reforçado pelo princípio republicano, sendo certo que aquele determina a participação de todos para as despesas públicas na proporção de seus haveres, impedindo situações de desigualdades ilegítimas.

## 4.2. Princípio da igualdade

Desde a antiguidade que o homem vem levantando questionamentos que envolvem o tema igualdade, o que instintivamente deságua em outro tema a este vinculado: a justiça. E de onde extrair tais noções? Da comparação. E quais os critérios a serem utilizados para tanto?

Misabel Derzi pondera:

O que há de confuso e divergente em relação à igualdade ou à justiça coloca-se quanto ao critério de comparação e à sua valoração. Se pensamos na noção de justiça ou de igualdade material, então as posições serão profundamente dissidentes. É que o problema da igualdade deriva sempre para o problema dos valores jurídicos.<sup>283</sup>

Trata, ainda, sobre a matéria:

Do ponto de vista da igualdade material, os diferentes aspectos, os distintos critérios de comparação não são impossíveis ou contraditórios. São apenas aspectos de um mesmo fenômeno, compondo um todo unitário de sentido e de valor, que se complementam: segurança jurídica, generalidade e abolição de privilégios, graduação de tributos de acordo com a capacidade contributiva, igualação de oportunidades e redução das grandes disparidades socioeconômicas para o desenvolvimento nacional harmonioso (progressividade, incentivos, prêmios e extrafiscalidade).<sup>284</sup>

<sup>282</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 26.

<sup>283</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 854.

<sup>284</sup> *Ibidem*, p. 859.

Neste cerne, tal doutrinadora entende o critério de comparação a ser utilizado, apoiado em valores assentados na própria Constituição Federal. Isto porque o caráter axiológico é variável segundo o período histórico de cada sociedade e são as Constituições dos países ou normas fundamentais destes que trarão os critérios que determinarão a classificação dos seres como iguais ou desiguais.

Por outro giro, é o princípio da igualdade formal que, enquanto norma, preceituará um tratamento aos iguais e outro tratamento aos desiguais. Através da comparação e diversidade que será aferida a justiça: a dessemelhança e a igualdade relativas, segundo um critério apontado na norma suprema daquela dada sociedade.

Celso Antônio Bandeira de Mello possui este entendimento e acrescenta que há a necessidade da presença de uma correlação lógica entre o fator de discriminação<sup>285</sup> e a desequiparação pretendida<sup>286</sup>. Isto porque selecionado um critério de *discrímen* há de haver uma relação entre este e o objetivo a ser alcançado pelo legislador quando este o selecionou, ou, nas palavras do autor: “*entre o fator erigido em critério de *discrímen* e a discriminação legal decidida em função dele*”<sup>287</sup>.

Assim sendo, conclui Celso Antônio Bandeira de Melo:

[...] a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada.”<sup>288</sup>

<sup>285</sup> Segundo o autor, devem estar presentes quatro elementos para que um *discrímen* legal esteja em conformidade com a isonomia, quais sejam: a) que a desequiparação não atinja apenas um indivíduo; b) que as pessoas ou situações desequiparadas pela lei sejam (ou possuam traços) diferenciados; c) que exista uma correlação lógica entre os fatores diferenciais *in abstracto* existentes e a distinção de regime jurídico em função dela ocorrida; d) que, *in concreto*, tal vínculo possua pertinência com os objetivos constitucionalmente perseguidos. (MELO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, p. 41).

Regina Helena Costa procedeu a um estudo a respeito da discriminação tributária frente à capacidade contributiva, a fim de verificar se esta seria legítima, com base neste trabalho. Concluiu que: a) o fator de *discrímen* – riqueza potencial do contribuinte – atinge a todos, pois cada qual possui uma manifestação de capacidade econômica diversa; b) o fator de desigualação – riqueza – é individual, pessoal; c) há uma correlação lógica entre a riqueza e a diferenciação estabelecida - maior carga tributária; d) tal discriminação se faz em consonância com os objetivos constitucionalmente assegurados: a justiça social e a distribuição de riqueza. (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41).

<sup>286</sup> MELO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, p. 37.

<sup>287</sup> *Ibidem*, p. 37-38.

<sup>288</sup> *Ibid.*, p. 39.

Com certeza, qualquer comportamento que ocorra de modo diverso resvala na arbitrariedade, pois carente de justificativa de tratamento diferenciado: o regime diferenciado deve estar em consonância com o elemento diferenciador.

Assim, nota-se que o princípio da igualdade preceituado pela Constituição Federal vincula a todos, inclusive e principalmente o legislador, como bem assevera Elizabeth Nazar Carrazza:

Também a lei deve ajustar-se aos valores consagrados na Constituição. A garantia disso está no controle da constitucionalidade das leis, que será exercido de forma direta ou indireta.<sup>289</sup>

Deve-se ressaltar que o aplicador da lei não poderá, arbitrariamente, diferenciar pessoas no sentido de submetê-las ou não ao *mandamus*.

Há divergências de posicionamento quanto ao questionamento de ser dirigido ou não ao legislador constituinte. Hugo de Brito Machado assevera:

Os jusnaturalistas possivelmente resolveriam tal questão pela afirmativa. Não nos parece, todavia, possível, no plano jurídico, afirmar que o constituinte subordina-se a eles. O constituinte faz o Direito. Subordina-se apenas a normas e princípios metajurídicos, de sorte que a ele não se pode imputar violação do princípio da isonomia, nem de qualquer outro princípio jurídico.<sup>290</sup>

Tal doutrinador assim afirma, provavelmente, por entender que o legislador constituinte originário inova o ordenamento jurídico. Trata-se da elaboração de uma nova Constituição Federal. Diversamente o legislador ordinário, qual deverá na formação da lei observar os preceitos constitucionais. E ainda, o aplicador da lei, que igualmente deverá observar a lei elaborada – submissa aos ditames constitucionais – e fazê-la valer com imparcialidade.

Por outro giro, no tocante a questão de igualdade e critérios a serem utilizados, Hugo de Brito Machado pondera:

Enquanto o princípio da isonomia fica a depender da definição de critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade. Este é, por assim dizer, o princípio da

---

<sup>289</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 24-25.

<sup>290</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 65.

isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: a capacidade contributiva.<sup>291</sup>

Assim, em matéria tributária, tal doutrinador coloca que a capacidade contributiva seria o critério que alcançaria o sentido mais próximo da justiça.

E conclui que a noção de igualdade, trazida por Rui Barbosa como “*A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam*”<sup>292</sup>, quando reportada a norma revela o princípio quando possuir um caráter hipotético, ou seja, abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada<sup>293</sup>, onde qualquer que se enquadre na hipótese descrita poderá se valer do mesmo tratamento jurídico.

Logo, podemos afirmar que trata a isonomia de um *direito público subjetivo a tratamento igual*<sup>294</sup> perante os iguais, qual deve ser estabelecido por lei, segundo critérios determinados, e assegurado pelo Estado. Neste contexto, o tratamento desigual concedido a estes indivíduos perante outros, virá a atenuar as desigualdades naturais presentes.

Elizabeth Nazar Carrazza, com propriedade, discorre a respeito:

Convém notar que, nas constituições brasileiras, o princípio da capacidade contributiva sempre esteve presente nas dobras do princípio da igualdade. Em rigor, é possível afirmar-se que, em matéria tributária, o princípio da igualdade traduz-se, de modo especial, no tratamento diferenciado dos contribuintes, de acordo com suas aptidões econômicas.<sup>295</sup>

Desta afirmação pode-se extrair que é a igualdade em seu sentido formal que se encontra em pauta: aquela que apresenta fatores de discriminações legais baseados em valores assegurados; aqueles a serem perseguidos pelo legislador, não apenas como uma autorização, mas além, como uma imposição voltada a uma garantia constitucional, qual seja, a de ser tributado de forma idêntica aos dotados de mesma capacidade contributiva, numa escala de graduação.

Ainda, os que revelarem não possuírem capacidade contributiva, não serem onerados, apresentando tratamento diferenciado.

<sup>291</sup> Ibidem, p. 68.

<sup>292</sup> BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Bauru: EDIPRO, 2009, p. 35.

<sup>293</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 64.

<sup>294</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 26.

<sup>295</sup> Ibidem, p. 21.

Cabe salientar que a igualdade formal é aquela que permite discriminações legítimas, ou seja, refere-se àquelas consagradas na lei. Diversamente, a igualdade em seu sentido material possui o significado de tratamento equânime entre os indivíduos, o que se faz impossível, tendo em vista as desigualdades reais presentes entre os mesmos. Encontra-se presente no campo do desejável: que todos tivessem as mesmas oportunidades.

É certo que ao se impor os mesmos deveres a seres desiguais, de forma indiscriminada, estar-se-á ocasionando uma injustiça, tendo em vista as condições pessoais e materiais serem discrepantes.

Sacha Calmon Navarro Coêlho levanta questão bastante interessante, excepcionando situações de autorização do legislador ao tratamento desigual aos iguais, onde estas não estariam violando o princípio da igualdade: casos de extrafiscalidade e de poder de polícia. Urge transcrever seus ensinamentos:

Não repugna ao princípio da isonomia: a) a tributação exacerbada de certos consumos nocivos, tais como bebidas, fumo e cartas de baralho; b) o imposto territorial progressivo para penalizar o ausentismo ou o latifúndio improdutivo; c) o IPTU progressivo pelo número de lotes vagos ou pelo tempo, para evitar especulação imobiliária, à revelia do interesse comum contra a função social da propriedade; d) imunidades, isenções, reduções, compensações para partejar o desenvolvimento de regiões mais atrasadas; e) idem para incentivar as artes, a educação, a cultura, o esforço previdenciário particular (seguridade).

Imunidades, isenções, reduções, exonerações em geral descendem da incapacidade contributiva, do poder de polícia e da extrafiscalidade.<sup>296</sup>

Percebemos que nestes casos a autorização ocorre devido aos diversos objetivos existentes e assegurados. Os princípios não são absolutos, convivendo harmonicamente no ordenamento jurídico, e prevalecem uns sobre outros de acordo com o objetivo elencado no momento, qual rege aquela circunstância em voga.

Humberto Ávila tece uma explanação a respeito da igualdade, o critério de discrimen e a finalidade a ser concretizada, quando o critério adotado é o da capacidade econômica:

Do mesmo modo, duas pessoas podem ser compreendidas como iguais ou diferentes segundo o critério da capacidade econômica: deverão ser vistas como diferentes para pagar impostos, se uma delas tiver maior capacidade contributiva; devem ser tratadas igualmente para votar e para obtenção de licença maternidade, porque a capacidade econômica é neutra relativamente à concretização dessas finalidades. Vale dizer, a igualdade, enquanto dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada

---

<sup>296</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro:Forense, 2015, p. 234.

finalidade que deve ser buscada, os sujeitos são comparados por critérios que, além de serem permitidos, são **relevantes** e **congruentes** relativamente àquela finalidade [...].<sup>297</sup> (grifo do autor)

Quanto à questão da finalidade, extrai-se, segundo Humberto Ávila, que na extrafiscalidade se “*almeja atingir um estado autônomo de coisas aferido com base em elementos independentes dos contribuintes*”.

Podemos concluir, aproveitando as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que esta excepciona o princípio da igualdade.

No tocante ao princípio da capacidade contributiva, podemos afirmar ser a manifestação das exigências do princípio da igualdade, pois deverão ser tributados de igual forma os dotados de mesma capacidade contributiva, com atenção às especificidades de cada categoria de contribuintes.

Salienta Souto Maior Borges:

O art. 145, §1º, além de estar consorciado ao art. 5º, caput e item I, vincula-se sintaticamente ao art. 150, II, que inclui dentre as limitações constitucionais do poder de tributar, a proibição, dirigida à União, Estados-membros, DF e Municípios, de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.<sup>298</sup>

Nesse sentido, podemos afirmar que trata tal princípio de uma manifestação da igualdade em matéria tributária. Vincula diretamente o legislador, limitando o seu exercício.

O princípio da igualdade na tributação permite discriminações para que o tratamento seja diferenciado perante situações diversificadas. Um mesmo tratamento diante de casos díspares ocasionaria uma injustiça. Importante ressaltar que o critério de discriminação, bem como o tratamento tributário, deve estar em consonância com todo o sistema e os ditames constitucionais.

Interessante trazer à colação uma ponderação de Klaus Tipke, qual, analisando a temática da isonomia, apontou ser insuficiente a presença de leis tributárias que tratem da *repartição isonômica da carga tributária*. Ainda, há a necessidade da existência de *dispositivos procedimentais* que possibilitem a sua *aplicação (isonômica)*, bem como, de uma *correta verificação isonômica* dos fatos. Aduz:

<sup>297</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41-42.

<sup>298</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 49.

[...] o número de fiscais da Administração Fazendária não é suficiente para assegurar uma tributação isonômica mediante uma eficiente fiscalização isonômica.

O legislador, que promulga dispositivos fiscais materiais, deve, por conseguinte, sempre ter o cuidado de instituir dispositivos procedimentais que possibilitem a imposição do direito material.”<sup>299</sup>

Apresenta-se nas palavras do doutrinador uma preocupação quanto à realidade alemã em matéria tributária, no tocante à concretização do princípio em voga, consubstanciada na aplicação de leis fiscais de forma isonômica, qual em sua obra mencionada como distante da exigência do Tribunal Constitucional Federal Alemão<sup>300</sup>.

A realidade brasileira não nos parece diversa...

Por todo o exposto, entendemos pela necessidade de tratamento tributário diferenciado a contribuintes em situações diversas, com tais discriminações presentes na lei tributária, sendo estas fixadas em critérios que atendam à justiça tributária. Neste cerne, podemos afirmar que o princípio da capacidade contributiva significa a aplicação do princípio da igualdade, pois será a capacidade contributiva o fator determinante à discriminação legal na tributação e o realizador da justiça fiscal.

### 4.3. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é também um dos alicerces do ordenamento jurídico brasileiro. Pelo preceituado no art. 5º, II, da Constituição Federal – princípio da legalidade genérica – somente a lei obriga o cidadão a fazer ou deixar de fazer algo. Assim, justifica as imposições do Estado, bem como, a esta o subordina.

Por outro giro, o disposto no artigo 150, I, da Constituição Federal – o princípio da legalidade tributária – determina a impossibilidade de se exigir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça. É garantia do contribuinte, qual resultou do constitucionalismo, pois todo o tributo deverá ter o consentimento do povo, ou seja, apenas os representantes do povo poderão instituir tributos a fim de que os contribuintes a estes se submetam:

---

<sup>299</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

<sup>300</sup> *Ibidem*, p. 25.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...].

Claramente é verificado que este princípio serve aos ideais de justiça, segurança jurídica e certeza do direito, valores postos pela Carta Magna.

O primeiro aspecto a ser observado é o da própria elaboração da lei como ato oriundo do Poder Legislativo, por órgão competente, obedecido todo o procedimento formal para tanto. Ainda, deve ser um veículo normativo apto a desencadear seus efeitos e ser aplicado.

A lei tributária deve definir todos os aspectos relevantes à determinação do fato gerador da obrigação tributária e quantificação do tributo, revelando a reserva absoluta da lei. Isto, para que não reste espaço à discricionariedade do administrador. Este deverá atuar nos estreitos limites da lei.

Segue o ensinamento de Alberto Xavier:

[...] a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa.<sup>301</sup>

Assim, surgiu o princípio da tipicidade, cerrada em matéria tributária, como decorrência do princípio da legalidade, qual exige do legislador, na elaboração da lei, a definição exaustiva e completa das situações tributáveis, necessárias e suficientes ao surgimento da obrigação tributária, somada aos critérios de quantificação do tributo. Ao aplicador da lei, o princípio em tela veda qualquer interpretação extensiva ou utilização de analogia.

Insta transcrever os ensinamentos de Klaus Tipke:

Entretanto ao conceito de tipicidade da imposição também está ligado um outro sentido: sujeito passivo, objeto imponible, base imponible e alíquota devem resultar de uma lei formal – não de uma norma jurídica qualquer. Isso redundará em uma reserva parlamentar.<sup>302</sup>

E ainda:

<sup>301</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 17.

<sup>302</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário*. V.1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008, p. 239.

O Direito Tributário somente vive do “*Dictum do legislador*” na medida em que esgota e não ultrapassa o espaço criativo de antemão dado pela Constituição. Direitos tributários não podem ser fundamentados ou aumentados com base no direito consuetudinário.<sup>303</sup> (grifo nosso)

Portanto, enquanto o princípio da legalidade reporta-se à lei, o da tipicidade diz respeito ao conteúdo da mesma. Há a necessidade da tipificação, qual serve à segurança jurídica. O contribuinte deve ter condições de, diante da lei, organizar a sua vida financeira para suportar o tributo, bem como, de verificar se os atos de cobrança da Administração Pública estão de acordo com o preceituado na mesma.

No Código Tributário Nacional tais princípios estão estampados nos artigos 96 e 97, acrescentando os temas de extinção e redução de tributos, penalidades tributárias e definindo o conceito de majoração de tributos:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do parágrafo 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Parágrafo 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Parágrafo 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Cabe salientar que os princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade servem à segurança jurídica, visto que asseguram aos cidadãos a confiança na tributação, além de buscar evitar arbitrariedades por parte do Estado.

---

<sup>303</sup> Ibidem, p. 237.

Este princípio guarda estreita relação com o princípio da capacidade contributiva. Isto porque é a lei que estabelecerá as hipóteses de incidência dos impostos, com a observância da Constituição Federal e dos fatores de riqueza.

Portanto, a lei formal é o meio de expressão da tributação justa.

O princípio da tipicidade também caminha ao lado do princípio da capacidade contributiva, estando voltado ao legislador, visto que este deverá ficar restrito a escolher situações que revelem riqueza.

Alberto Xavier assevera em seus ensinamentos:

O conceito de fato tributário caracteriza-se, assim, por um requisito formal e por um requisito material: o primeiro consiste na tipicidade; o segundo, na capacidade contributiva<sup>304</sup>.

Em outras palavras, Alberto Xavier afirmou que o legislador deve elencar fatos reveladores de riqueza, quais serão tipificados enquanto fato típico tributário, ou seja, fato típico (requisito formal) que revelará capacidade contributiva (requisito material). Assim será formado o fato tributário.

Concluimos que o princípio da legalidade estará atrelado ao da capacidade contributiva quando na elaboração do tipo tributário o legislador observar os critérios determinantes deste princípio: selecionar fatores reveladores de riqueza sem atingir os limites do não confisco e do mínimo vital.

Neste sentido, tal princípio assegura uma justa tributação, pois o contribuinte estará compelido a arcar com um ônus tributário qual, além de compatível com a sua riqueza, tem condições de verificar todos os outros aspectos que o cercam, podendo apurar possíveis arbitrariedades estatais ou mesmo organizar sua vida econômica perante tal exação.

---

<sup>304</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 77.

#### 4.4. O Princípio do não confisco

O confisco pode ser entendido como a absorção da propriedade do contribuinte, sem o retorno de uma indenização. Nessa linha de raciocínio, ofende diretamente o direito de propriedade. Cabe ressaltar que esta situação é amparada pela Constituição Federal apenas em casos excepcionais.

Não obstante a indefinição da expressão em voga, o tributo com efeito de confisco é aquele que se apresenta excessivamente oneroso, a ponto de ser entendido até como uma sanção. É aquele que esgota a riqueza tributável do contribuinte. Tal princípio proíbe a usurpação do patrimônio do contribuinte mediante a tributação. Neste sentido, é princípio que assegura o direito de propriedade. É garantia fundamental pertencente ao núcleo imodificável da Carta Magna.<sup>305</sup>

Regina Helena Costa menciona que “*o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada.*”<sup>306</sup>.

Por essa razão, Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que este princípio é “*um princípio de razoabilidade na tributação*”<sup>307</sup>.

Não haveria a necessidade da presença expressa, no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, em nosso ordenamento jurídico, do princípio em tela, tendo em vista que a própria Carta Magna traz a consagração do regime da economia de livre iniciativa, resultando, assim, em uma incompatibilidade com qualquer instituição de tributo com efeito confiscatório.

---

<sup>305</sup> “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

**IV - os direitos e garantias individuais.**

(...)”. (grifo nosso)

<sup>306</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 95.

<sup>307</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 243.

No entanto, a consagração expressa serve para firmar sua existência e direcionar à efetividade do preceito.

Entendemos ser possível reputar como confiscatório um tributo estabelecido de forma contrária aos preceitos constitucionais, e não apenas com caráter exorbitante. Isto porque este tributo estará absorvendo a propriedade privada, mesmo que inconstitucional. Podemos citar como exemplo a instituição de uma taxa com valor exorbitante, muito superior ao custo da atividade estatal que lhe deu causa. Nesse caso, a instituição da taxa estaria eivada de inconstitucionalidade e o tributo poderia ser considerado confiscatório.

A alíquota elevada incidente, por exemplo, sobre o tributo alfandegário, pode não ser considerada inconstitucional, visto que estes tributos possuem uma finalidade predominantemente extrafiscal, fim este determinado constitucionalmente, sendo suas alíquotas manejadas entre os limites já anteriormente determinados pela lei. Isso tudo com o propósito de estimular ou desestimular comportamentos dos contribuintes, regulando assim o mercado. Aqui, há autorização constitucional para tanto, com fundamento em valores assegurados.

Acerca do tema, menciona Sacha Calmon Navarro Coêlho:

[...] onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não confisco tributário, a não ser no caso limite (absorção do bem ou da renda).<sup>308</sup>

Concluimos que, neste caso, há uma outra vertente: o princípio do não confisco pretende evitar a tributação desproporcional, desarrazoada, a qual atinge o patrimônio privado como uma sanção. Na extrafiscalidade claramente se percebe que a elevação da tributação tem por escopo regulação do mercado embasada em outros valores que, igualmente, merecem ser assegurados: a saúde pública, a preservação ambiental, o aquecimento do mercado interno, etc..

No entanto, entendemos que mesmo em casos de extrafiscalidade deverá estar sempre presente uma razoabilidade a fim de que não torne inviável, por exemplo, a continuidade de uma atividade econômica por parte do contribuinte. Esta medida, embora subjetiva, precisará ser apurada diante de um caso concreto.

---

<sup>308</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 239.

Podemos afirmar que existe uma estreita relação entre o princípio do não confisco e o da capacidade contributiva. O primeiro impede o excesso da carga tributária ou que esta exação alcance aquele que não praticou o ato que lhe deu ensejo, enquanto o segundo preceitua que os contribuintes deverão participar das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. Ambos são limitações.

O confisco seria, então, a violação por excesso, da capacidade contributiva. Este excesso ocorre, repisamos, quando a pessoa não praticou o fato imponible ou não demonstrou tal capacidade, ou seja, a riqueza não existe.

Cabe até ressaltar que ambos possuem como limite o mínimo vital, consubstanciado este no absolutamente indispensável à sobrevivência do contribuinte.

Aliomar Baleeiro, ao comparar o princípio da capacidade contributiva com o princípio do não confisco, ressalta:

Já anotamos que o princípio do art. 150, IV, que veda ao legislador utilizar tributo com efeito de confisco, não se confunde com aquele do art. 145, §1º, que consagra a isonomia em matéria fiscal, ao determinar a pessoalidade e a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. O primeiro tem sentido absoluto, enquanto o segundo, por se relacionar com a justiça tributária, é relativo e aferível por comparação. Ambos, não obstante, tem em comum a pessoalidade, já que assentam sobre a capacidade econômica.<sup>309</sup>

Assim, o princípio da capacidade contributiva deve andar ao lado do princípio do não confisco, pois visa à conformação do *quantum* do tributo.

---

<sup>309</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 921.

## CAPÍTULO V – O PODER JUDICIÁRIO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 5.1. A competência jurisdicional e o princípio da capacidade contributiva

Jurisdição e competência são temas vinculados, porém os termos não devem ser confundidos.

A jurisdição pode ser conceituada como a função do poder estatal de solucionar os conflitos apresentados ao Estado, consubstanciada na aplicação das normas ao caso concreto, tendo em vista a sua soberania. É neste sentido que se afirma que a função jurisdicional é a de “dizer o direito”<sup>310</sup>. A jurisdição é una, embora o seu exercício seja distribuído entre os seus diversos órgãos, segundo critérios estabelecidos.

Por outro giro, a competência seria a “medida da jurisdição”<sup>311</sup>. Isto porque o exercício da jurisdição apenas se concretiza diante da atribuição oriunda da norma de competência aos seus órgãos, ou seja, tais normas definem o campo de atuação de cada órgão jurisdicional.

Os critérios que determinam o exercício da jurisdição são: o critério territorial, o funcional, a matéria a ser decidida e o valor da causa. O critério territorial e o do valor da causa relacionam-se à competência relativa, em regra. Os demais estão vinculados à competência absoluta.

Afirma-se que uma norma é de competência absoluta quando, diante de uma violação a esta, o seu efeito é o de um vício insanável, qual origina uma nulidade absoluta. Já na ofensa à norma de competência relativa há a formação de uma nulidade relativa. Esta não poderá ser

---

<sup>310</sup> Do latim: *juris* = direito; e *dição* = *dicere*. Disponível em: <<http://www.dicionarioinformal.com.br/significado/jurisdição/2462>>. Acesso em: 11 jun. 2015.

<sup>311</sup> Cabe ressaltar que esta definição não é pacífica na doutrina. Luiz Rodrigues Wambier assevera: “Daí ser infeliz a imagem criada por alguns autores, no sentido de que a competência seria a medida da jurisdição, como se os órgãos do Poder Judiciário exercessem apenas parte da jurisdição. Na verdade, quando, a partir das regras de competência, se determina que um determinado órgão do Poder Judiciário deva exercer a jurisdição, este o fará integralmente. Importante ressaltar, neste passo, que competência é a atribuição do órgão jurisdicional e não do agente.” (WAMBIER, Luiz Rodrigues (Coord.). ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo Civil: Teoria geral do processo de conhecimento*. V.1. 9.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 93-94).

reconhecida de ofício, e não ocorrendo a arguição pelas partes durante o prazo legal e meio hábil, haverá a prorrogação da competência.

Tácio Lacerda Gama leciona:

Classifica-se a função jurisdicional do estado segundo critérios de repartição da competência. São inúmeros os critérios de divisão de competência: segundo o valor da causa – valor da alçada –, segundo a matéria, segundo a instância recursal, o local onde esteja situado o bem jurídico objeto do conflito de interesses e assim sucessivamente. Cada uma dessas divisões faz surgir uma esfera de competência, onde se pode exercer uma parcela da jurisdição. Tenhamos sempre presente que o exercício da jurisdição é ato que tem como resultado a criação de norma jurídica.<sup>312</sup>

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>313</sup>, o termo “competência tributária”<sup>314</sup>, qual reside na competência legislativa, possui diversas feições significativas, visto que pode ser atribuída a vários sujeitos, como por exemplo ao Presidente da República, quando expede decretos; ou a seu Ministro, o qual edita instruções ministeriais; ao magistrado ou tribunal; ao agente da administração; ao órgão administrativo; ao sujeito de direito privado que recebe o pagamento dos tributos; ou mesmo ao particular. Todos estes deverão sujeitar-se aos ditames constitucionais, entre eles, no que concerne à competência tributária, em especial aos princípios da legalidade e da tipicidade. Este último exige a presença dos elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. O sentido em que a locução é empregada é que afastará possíveis ambiguidades.

Assim sendo, o mandamento constitucional é dirigido a todos.

A competência tributária jurisdicional possui fundamento no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal<sup>315</sup> e tem por escopo assegurar a aplicação das normas jurídicas em matéria tributária; repise-se, como bem expressa o termo, consubstanciada no exercício da jurisdição do estado, que tem o dever de “dizer o direito”, ao avaliar o caso concreto frente às

<sup>312</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 222.

<sup>313</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 236-237.

<sup>314</sup> A competência tributária pode ser definida como a possibilidade que os entes federados têm de inovar a ordem jurídica, através da criação de leis.

<sup>315</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...)”.

normas envolvidas, buscando a solução jurídica pacificadora. Pode ser esta função vinculada a ideia de aplicação da lei.

A Constituição Federal traz, em seu artigo 92, os órgãos do Poder Judiciário: o Supremo Tribunal Federal é o órgão de cúpula, cuja função a de guardião da Constituição Federal; o Superior Tribunal de Justiça pode ser entendido como um *órgão de articulação e defesa do direito objetivo federal*<sup>316</sup>; os Tribunais inferiores e juízes da organização judiciária federal; e os Tribunais e juízes dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

As matérias cuja competência é do Supremo Tribunal Federal vêm arroladas no art. 102 da Constituição Federal, tendo, quase todas, conteúdo constitucional. José Afonso da Silva<sup>317</sup> distingue três modalidades de conteúdo, observadas na competência do Supremo Tribunal Federal: a) jurisdição constitucional com controle de constitucionalidade; b) jurisdição constitucional da liberdade: aquela provocada por remédios constitucionais destinados à defesa dos direitos fundamentais; e, c) jurisdição constitucional sem controle de constitucionalidade: os demais.

As atribuições do Superior Tribunal de Justiça podem ser encontradas no artigo 105 do Texto Supremo e são descritas por José Afonso da Silva como “*o controle da inteireza positiva, da autoridade e da uniformidade de interpretação da lei federal.*”<sup>318</sup>.

Os Tribunais Federais possuem a sua competência apontada no art. 108, da Constituição Federal, e entre outros, cabe-lhes julgar as causas decididas pelos juízes federais ou pelos estaduais no que lhes couber, em grau de recurso. A competência dos juízes federais vem arrolada no artigo 109 da Magna Carta.

Para o bom cumprimento da função jurisdicional, qual seja, de “fazer justiça”<sup>319</sup>, tendo em vista a possibilidade de produção de decisões contrárias aos interesses do Estado, faz-se necessário, fundamentalmente, que estes órgãos sejam independentes e imparciais. Ambas são apresentadas em forma de garantias. A independência<sup>320</sup> é absoluta quanto ao desempenho de

---

<sup>316</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 562.

<sup>317</sup> Ibidem, p. 566-568.

<sup>318</sup> Ibidem, p. 579.

<sup>319</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 37.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 272.

<sup>320</sup> A independência possui duas vertentes: a do resguardo contra pressões externas e a da proteção contra circunstâncias pessoais.

sua função, e a imparcialidade<sup>321</sup> é manifestada pelas vedações estampadas no artigo 95 da Constituição Federal.

Podemos perceber que a Constituição Federal é a Carta das Competências (Roque Antonio Carrazza). Determinou esta, todas as funções dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, não deixando espaço para dúvidas. Nesse sentido, organizou e estruturou o Estado.

Todos os Poderes possuem as suas funções típicas e atípicas, quais devem ser realizadas. Como funções típicas, resumidamente, o Poder Legislativo edita leis, ao Poder Executivo cabe a execução das mesmas e o Poder Judiciário, decide as lides.

Na seara dos tributos o sujeito passivo deve ter uma *consciência fiscal*<sup>322</sup> e não permanecer apático frente a arbitrariedades e excessos por parte do Estado. Ao Poder Judiciário cabe a entrega de uma solução pacificadora de um conflito, qual levado a este. Isto, diante do monopólio da jurisdição.

Nesse ponto levantamos a seguinte questão: quais seriam as possibilidades de controle jurisdicional no tocante ao princípio da capacidade contributiva? Verificamos que tal princípio possui como destinatários os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. No entanto, existirá algum limite à sua atuação? Caberá ao Poder Judiciário o controle abstrato, o controle difuso ou ambos?

Ricardo Lobo Torres assevera:

Só quando o legislador extrapola os limites da capacidade contributiva para atingir **os direitos da liberdade** é que há possibilidade de sindicância judicial.<sup>323</sup> (grifo nosso)

Aponta em sua explanação que não há como se ter um *controle judicial sobre os critérios utilizados pelo legislador*, visto que tal princípio não tem conteúdo específico e não existe obrigação de desigualdade.

Notamos que a grande preocupação reside na temática de extrapolação da atuação do Judiciário, no sentido de não adentrar no campo do Legislativo ao usurpar a competência do legislador. Ao mesmo tempo, temos casos de omissão legislativa a respeito de matérias e a

<sup>321</sup> A imparcialidade refere-se ao impedimento do exercício de outras atividades, quais poderiam interferir em suas decisões frente a relações por estas estabelecidas.

<sup>322</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 109.

<sup>323</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. V.2. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 324.

edição de Súmulas Vinculantes, quais possuem força, consistindo em verdadeiras regras. Ainda, a possibilidade da utilização de Mandados de Injunção com o fito de implementar direitos constitucionais expressos.

Neste cerne, entendemos que o Poder Judiciário não pode deixar de resolver os conflitos existentes, desde que não extrapole seu nível de atuação, procurando preservar os direitos constitucionalmente consagrados, em especial os preceituados como cláusulas pétreas, entre eles, o direito do cidadão ser tributado segundo o princípio da capacidade contributiva.

Assim, quando ocorrer a violação do princípio em voga por meio de lei tributária, caberá a Ação Direta de Inconstitucionalidade, qual pode ser encontrada no art. 103 da Constituição Federal, para discutir a “lei em tese”.

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo afirma, no tocante a esta ação:

Entretanto, para discutir a “lei em tese” que violaria o princípio da capacidade contributiva, somente determinados sujeitos possuem legitimidade ativa “ad causam”. O rol previsto na Constituição é taxativo e não comporta exceções.<sup>324</sup>

Micaela Domingues Dutra assevera a respeito da matéria:

A lei pode ofender, genericamente, o princípio em tela, situação em que ter-se-á uma inconstitucionalidade material, e o Poder Judiciário poderá declará-la inconstitucional em uma ação direta de inconstitucionalidade, ou outra modalidade de controle concentrado de constitucionalidade; ou fá-lo-á em casos concretos, no exercício do controle difuso.<sup>325</sup>

Em matéria de controle de constitucionalidade ao Supremo Tribunal Federal cabe proferir a última palavra e há uma unanimidade de entendimento quanto a possibilidade de constar o princípio da capacidade como matéria a ser versada nesta seara. Não poderia ser de forma diversa, visto que este é o órgão considerado guardião da Constituição Federal.

A polêmica, no entanto, pode ser encontrada no tocante, por parte do juiz, da análise de casos concretos, ou seja, na aferição da capacidade contributiva em relação a um determinado contribuinte: no campo da capacidade contributiva relativa (subjativa).

---

<sup>324</sup> MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 206.

<sup>325</sup> DUTRA, Micaela Domingues. *Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 149.

Regina Helena Costa argumenta pela possibilidade de análise e decisão no que pertine a capacidade contributiva relativa do contribuinte:

Em outras palavras, acreditamos ser permitido ao Poder Judiciário examinar **in concreto** o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte. Admitida a noção de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, traduzida na aptidão específica de cada contribuinte em face de um fato jurídico tributário, lógico reconhecer-se ao juiz a possibilidade de apreciar se a mesma foi respeitada, à vista de pedido formulado nesse sentido.

(...)

Desse modo, o magistrado, ao entender a aplicação da lei inconstitucional **in casu**, deverá negar-lhe os efeitos, em homenagem ao princípio. Enfim, a análise da capacidade contributiva relativa, nessa hipótese, leva à mesma conclusão da inexistência de capacidade contributiva absoluta.<sup>326</sup> (grifo do autor)

Prossegue a autora afirmando que o afastamento da aplicação da lei pode ocorrer de forma total ou parcial. Aponta como exemplo ao segundo caso, o que considera valores correspondentes a mera atualização monetária como incremento de capacidade contributiva.

José Marcos Domingues de Oliveira possui idêntico posicionamento:

Outrossim, haverá situações em que, admitindo-se embora a aplicação da lei tributária, poderá ela ter a sua **eficácia limitada** ou **dimensionada** pela incidência do princípio constitucional, cabendo ao Juiz proclamar no caso concreto a inconstitucionalidade dos efeitos espúrios da provisão legal, face à sua inadequação à efetiva capacidade econômica do contribuinte.

(...)

Nesta conformidade, advogamos a **preservação dos efeitos legítimos** da lei sobre a efetiva capacidade contributiva revelada no caso concreto, **reduzindo-se o crédito tributário** à expressão que, em prova técnica, se vier a determinar consoante critérios de razoabilidade.

Fica, assim, resguardado o princípio sem que, por sua incidência, seja desconsiderado outro princípio, conexo ao da capacidade contributiva, qual seja, o da generalidade da tributação, salvaguardados, a um só tempo, o interesse público e o interesse individual por ambos tutelados.<sup>327</sup> (grifo do autor)

Aponta o autor que não há a usurpação da função do legislador, pois o Judiciário apenas procederá a *compatibilização da lei ao espírito constitucional*<sup>328</sup>.

<sup>326</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 86-87.

<sup>327</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 155-157.

<sup>328</sup> *Ibidem*, p. 157.

Alfredo Augusto Becker, por sua vez, aduz que o juiz permanece restrito à regra jurídica tributária:

Se, no caso concreto individual, o juiz verificar que, com relação a um determinado contribuinte, a relação da hipótese de incidência, excepcionalmente, não confirmou a referida presunção, mesmo assim o juiz não pode “deixar de aplicar” a regra jurídica tributária. Mais precisamente, não pode negar ter ocorrido a incidência da regra jurídica tributária e a consequente existência do dever de pagar o tributo. O juiz está impedido deste procedimento porque isto significaria a **inversão** de toda a fenomenologia jurídica. A referida regra jurídica tributária tem uma estrutura lógica e uma atuação dinâmica **idêntica à das regras jurídicas que estabelecem presunção 'juris et de jure'**<sup>329</sup> (grifo nosso)

O autor entende que o legislador está vinculado ao princípio na eleição de fatos signos presuntivos de riqueza. Porém, o juiz deverá analisar se, em tese, a hipótese de incidência da regra jurídica tributária efetivamente constitui o mesmo, mas não poderá deixar de aplicar a regra jurídica caso a presunção não se confirme, pois não poderá negar a sua ocorrência.

Não seguimos este entendimento, visto que poderá haver uma exacerbação por parte do legislador infraconstitucional ao instituir o tributo, extrapolando os limites determinados pela Constituição Federal. Poderá, ainda, como no exemplo acima citado, considerar meras atualizações monetárias dilargando conceitos. Nesse sentido, entendemos que o juiz deverá analisar os casos que lhe são trazidos, quando provocado, em vista do princípio da universalidade da jurisdição presente no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal<sup>330</sup>. Tal preceito assegura a tutela jurisdicional a todos.

No entanto, defendemos que não poderá o judiciário usurpar a competência atribuída ao legislador, vindo a quantificar a carga tributária<sup>331</sup> diante de um caso concreto, mesmo que o faça com base em critérios de razoabilidade. Ao legislador é atribuído o exercício de instituir o tributo, com a determinação de todos os aspectos ou critérios da hipótese de incidência tributária. O juiz poderá simplesmente declarar a lei inaplicável àquele caso concreto.

<sup>329</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 533.

<sup>330</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...)”.

<sup>331</sup> Neste sentido é o entendimento de Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 88).

Entendemos, por outro giro, que a omissão legislativa igualmente poderá ser ventilada, em juízo, em caso de prejuízo ou lesão a direito do contribuinte. Temos remédios constitucionais aptos a tais discussões. Sobre o tema, Micaela Domingues Dutra aponta:

Da mesma forma, quando a legislação do imposto de renda não permite deduções ou, quando as prevê, não permite que se abata o valor integral, fixando um teto, está, também, violando o princípio. Então, todo aquele que venha a sentir-se prejudicado por omissão legislativa deve provocar sua discussão por meio de mandado de segurança ou de injunção.<sup>332</sup>

Ademais, estamos diante de violação a princípio constitucional tributário, qual informador dos impostos e que possui o caráter de limite constitucional ao poder de tributar. A Constituição Federal prevê o direito de propriedade, os remédios constitucionais que devem ser utilizados em casos de lesão ou ameaças a direitos, assim como o Poder Judiciário, órgão que deve “dizer o direito” e o princípio da universalidade da jurisdição como informador da atividade jurisdicional. Ainda, apontou os direitos individuais como cláusulas pétreas, diante de sua maior importância.

Logo, concluímos, sem qualquer receio em afirmar, que a violação a direito relacionado ao princípio da capacidade contributiva deve, necessariamente, ser solucionado, mesmo quando diante das dificuldades técnicas envolvendo as peculiaridades individuais.

## **5.2. Análise de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal no tocante ao princípio da capacidade contributiva**

### **5.2.1. Repercussão geral no recurso extraordinário com agravo**

**EMENTA REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT). IMUNIDADE RECÍPROCA (ART. 150, VI, A, CF). RELEVÂNCIA ECONÔMICA SOCIAL E JURÍDICA DA CONTROVÉRSIA. RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO. PRECEDENTES DA CORTE. RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE RECÍPROCA.**

<sup>332</sup> DUTRA, Micaela Domingues. *Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 154.

**RATIFICAÇÃO DO ENTENDIMENTO. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO PROCEDIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL (ART. 543-B, CPC).** 1. Perfilhando a cisão estabelecida entre prestadoras de serviço público e exploradoras de atividade econômica, **esta Corte sempre concebeu a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos como uma empresa prestadora de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado.** Precedentes. 2. No tocante aos tributos incidentes sobre o patrimônio das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde a ACO nº 765, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, na qual se tratava da imunidade da ECT relativamente a veículos de sua propriedade, iniciou-se, no Tribunal, a discussão sobre **a necessidade de que a análise da capacidade contributiva para fins de imunidade se dê a partir da materialidade do tributo.** 3. Capacidade contributiva que deve ser aferida a partir da propriedade imóvel individualmente considerada e não sobre todo o patrimônio do contribuinte. Noutras palavras, objetivamente falando, **o princípio da capacidade contributiva deve consubstanciar a exteriorização de riquezas capazes de suportar a incidência do ônus fiscal e não sobre outros signos presuntivos de riqueza.** 4. No julgamento da citada ACO nº 765/RJ, em virtude de se tratar, como no presente caso, de imunidade tributária relativa a imposto incidente sobre a propriedade, entendeu a Corte, quanto ao IPVA, que não caberia fazer distinção entre os veículos afetados ao serviço eminentemente postal e o que seria de atividade econômica. 5. Na dúvida suscitada pela apreciação de um caso concreto, acerca de quais imóveis estariam afetados ao serviço público e quais não, não pode ser sacrificada a imunidade tributária do serviço público, sob pena de restar frustrada a integração nacional. 6. Mesmo no que concerne a tributos cuja materialidade envolva a própria atividade da ECT, **tem o Plenário da Corte reconhecido a imunidade tributária a essa empresa pública,** como foi o caso do ISS, julgado no RE nº 601.392/PR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, redator para acórdão o Ministro Gilmar Mendes, julgado em 1/3/13. 7. Manifesto-me pela existência de repercussão geral da matéria constitucional e pela ratificação da pacífica jurisprudência deste Tribunal sobre o assunto discutido no apelo extremo e, em consequência, conheço do agravo, desde já, para negar provimento ao recurso extraordinário. (grifo nosso)<sup>333</sup>

Primeiramente, cabe apontar que o princípio da capacidade contributiva, como não poderia deixar de ser, tem aplicação em relação às pessoas físicas e jurídicas. Estas últimas, para sobreviverem, têm que ter satisfeitas as suas necessidades mínimas, tanto operacionais quanto de produtividade. Esse seria o “mínimo existencial” da empresa. Após esse marco têm as mesmas condições de concorrerem às despesas públicas, pois possuem aptidão para tanto, demonstrando riqueza.

A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de monopólio da União, e equipara-se à própria pessoa política para efeito de fruição da

<sup>333</sup> STF, ARE n. 643686 RG/BA. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 11 abr. 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21 maio 2015.

imunidade recíproca, elencada no artigo 150, VI, a da Carta Magna. Nesses casos, não há capacidade econômica que seja gravável, em observância ao princípio republicano, sendo afastada a tributabilidade.

A Corte ressaltou a necessidade de que a análise da capacidade contributiva, para fins de imunidade, se desse a partir da materialidade do tributo, bem como que o aludido princípio se consubstanciasse na exteriorização de riquezas capazes de suportar a incidência do ônus fiscal e não sobre outros signos presuntivos de riqueza. Deve-se ressaltar que o §3º, do art. 150, da Constituição Federal, determina que a imunidade não se aplica a casos relacionados a exploração de atividade econômica, isso porque o regime jurídico de Direito Privado é o fator de exclusão.

No acórdão retro-transcrito, preferiu a Corte privilegiar a imunidade tributária diante da dúvida suscitada pela questão acerca de quais imóveis estariam afetados ao serviço público e quais não, refletindo diretamente em sua intributabilidade. A questão reside no fato de que na imunidade recíproca dos entes políticos, não obstante estes possuam capacidade econômica, não se encontram aptos a contribuir, visto que esta deve se voltar às finalidades estatais, ou seja, toda a capacidade econômica dessas pessoas políticas merece ser direcionada à concretização de suas próprias funções.

### **5.2.2. Regime de Substituição Tributária frente ao princípio da capacidade contributiva**

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUPOSTA ILEGITIMIDADE NA IMPOSIÇÃO DO REGIME. AUSÊNCIA.** 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que **a lei que estabelece o regime da antecipação tributária, ou da chamada substituição tributária para frente, não fere os princípios constitucionais da capacidade contributiva**, da legalidade e da tipicidade (RE 213.396/SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Pleno, DJ de 1º.12.2000). 2. A afirmação do acórdão recorrido no sentido de que tal sistemática foi instituída no âmbito estadual por lei em sentido formal só pode ser refutada por extenso exame do direito local, inviável em recurso extraordinário (Súmula 280/STF). 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)<sup>334</sup>

---

<sup>334</sup> STF, RE n. 743607 AgR/AP. 2.T. Rel. Min. Teori Zavascki, j. 11 fev. 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21 maio 2015.

Nosso entendimento é o de que a substituição tributária “para frente” ofende o princípio da capacidade contributiva, visto que autoriza a tributação de fatos futuros, ou seja, fatos inexistentes, qual se espera que ocorram no futuro, e que, no entanto, surtem efeitos *jurídicos* no presente.

O sujeito passivo, nesse caso, não revela qualquer traço de riqueza que venha a justificar a tributação. Neste cerne, trata-se de preceito inconstitucional, qual prestigiou o princípio da praticabilidade tributária, em prol de uma maior agilidade e segurança no procedimento de cobrança e arrecadação do tributo.

### 5.2.3. Princípio da capacidade contributiva perante benefícios fiscais

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I -** A possibilidade de compensação da base de cálculo negativa apurada em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja ausência não importa ofensa ao texto constitucional. Precedentes. **II -** A inexistência dessas compensações não altera as bases de cálculo ou as hipóteses de incidência da CSL ou do IR, por não modificarem os conceitos de renda ou de lucro. **III – Ausência de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, de manifestação de efeito confiscatório ou de configuração de empréstimo compulsório, tendo em conta que se trata, na hipótese, de benesse fiscal, cuja concessão não é imposta pela Constituição Federal.** **IV -** Agravo regimental improvido. (grifo nosso)<sup>335</sup>

No tocante ao princípio da capacidade contributiva, neste caso, não houve quaisquer ofensas, tendo em vista a matéria tratar da revogação de benefício fiscal, cujo objetivo constitucional se faz diverso.

Os benefícios fiscais são favores fiscais concedidos pelo Estado sem que o contribuinte tenha que fazer algo em favor do mesmo para usufruí-los. Encontram-se fundamentados nos valores presentes no ordenamento jurídico e no princípio da igualdade. Assim sendo, reside na discricionariedade a sua concessão e sua respectiva revogação.

---

<sup>335</sup> STF, RE n. 584909 AgR/RJ. 2.T. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17 abr. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21 maio 2015.

#### 5.2.4. Submissão dos tributos ao princípio da capacidade contributiva

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE.** 1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (grifo nosso)<sup>336</sup>

A capacidade contributiva é princípio informador dos impostos. No caso concreto, não pôde ser analisada a inadequação de fixação de base de cálculo e critérios que motivaram a fixação de alíquotas do tributo. Tal discussão deveria restar esgotada em momento anterior, pois haveria a necessidade de serem reexaminados fatos e provas, o que vedado nesta seara.

#### 5.2.5. A capacidade contributiva e o IPTU

**Ementa: IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR.** Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000.<sup>337</sup>

A capacidade contributiva, para fins do IPTU, é aferida em função do próprio imóvel, ou seja, suas características, localização, dimensões, luxuosidade, etc., e, para atender este princípio, o mesmo deve ser progressivo. Esta é a progressividade fiscal – art.145, §1º, primeira parte, da CF.

<sup>336</sup> STF, RE n. 406955 AgR/MG. 2.T. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04 out. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21 maio 2015.

<sup>337</sup> STF, RE n. 423768/SP. Trib. Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 01 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21 maio 2015.

Há, também, a progressividade extrafiscal do IPTU – art. 156, §1º, da CF, que consiste na variação de alíquotas de acordo com a localização e o uso do imóvel. Sobre esse aspecto, estabelece a Súmula 668 do STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Cabe ressaltar que apenas a aplicação de alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel dependerá do plano diretor do município.

Há, ainda, a progressividade do IPTU no tempo, qual seja, a aplicação de alíquotas de forma a aumentarem progressivamente à medida em que o proprietário do imóvel urbano for perseverando em seu mau aproveitamento, qual pode redundar até na perda da propriedade – conforme art. 182, § 4º, II da CF.

É na verdade uma sanção em razão do reiterado descumprimento das exigências do plano diretor, relutante em atender aos ditames legais. Tem por objeto o uso e aproveitamento racional da propriedade através do estímulo às edificações em área urbana.

Trata a ementa da progressividade extrafiscal do IPTU, ou seja, aquela que visa induzir o comportamento de eventuais contribuintes a atender o plano diretor do município.

Assim sendo, podemos afirmar haver uma incompatibilidade da finalidade extrafiscal do imposto com o princípio da capacidade contributiva, visto que o critério utilizado nestes casos é outro. A extrafiscalidade é a função do tributo, que busca regular o mercado interno ao incentivar ou desestimular o comportamento de eventuais contribuintes, por meio da tributação. Em nenhum momento apura-se a manifestação de riqueza do contribuinte. O objetivo é a intervenção do Estado para os fins pretendidos.

### **5.2.6. Diferenciação de alíquotas e a progressividade**

**EMENTA: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPVA. LEI ESTADUAL. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DO VEÍCULO.** 1. Os Estados-membros estão legitimados a editar normas gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no artigo 24, § 3º, da Constituição do Brasil. 2. **Não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em**

**consideração a capacidade contributiva.** Agravo Regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)<sup>338</sup>

A diferenciação de alíquota a que se refere o art. 155, §6º, II da CF<sup>339</sup>, é possível quando em razão do tipo e utilização do veículo automotor, não atendendo de uma forma adequada a capacidade contributiva. Tal dispositivo constitucional busca a aplicação da seletividade na tributação, e, assim, as alíquotas se diferenciarão em vista de o veículo ser utilizado por pessoa física ou jurídica, e ser de passeio ou transporte, por exemplo.

Já a progressividade é instrumento idôneo e eficiente no que pertine ao atendimento do princípio da capacidade contributiva, visto que permite a concretização de uma justa tributação quando considera que os contribuintes paguem os seus tributos na medida de sua manifestação de riqueza. A progressividade das alíquotas, a nosso ver, é aplicável a todos os impostos.

Concluimos, assim, que a diferenciação das alíquotas apresentada não está a cumprir a capacidade contributiva adequadamente. Os critérios adotados pela seletividade estão em descompasso com a finalidade a ser atingida pelo princípio em apreço. Deveria o legislador adotar a progressividade das alíquotas – visto ser aplicável a qualquer imposto, não havendo impedimento para tanto – a fim de ser alcançada adequadamente a realização do princípio em tela.

---

<sup>338</sup> STF, RE n. 414259 AgR/MG. 2.T. Rel. Min. Eros Grau, j. 24 jun. 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21 maio 2015.

<sup>339</sup> “Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

III - *propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

§ 6º *O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

(...)

II - *poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”*.

### 5.2.7. Alíquota do ITBI e a progressividade

**SÚMULA 656/STF. TRIBUTÁRIO. ITBI. ALÍQUOTA PROGRESSIVA COM BASE NO VALOR VENAL. INCONSTITUCIONALIDADE. CF/88, ARTS. 145, § 1º E 156, II. (DJ 09.10.2003)**

**É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel. (grifo nosso)**

O STF, conforme a Súmula 656, afirmou ser inconstitucional a progressividade de alíquotas do ITBI em razão da Constituição Federal não a autorizar, devendo o princípio da capacidade contributiva ser atendido através da proporcionalidade, ou seja, com a utilização de alíquota única a ser aplicada aos diversos valores das transmissões imobiliárias.

No entanto, a aplicação da progressividade está autorizada pela Constituição Federal através do preceituado no art. 145, §1º: *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”*.

O ITBI é classificado como um imposto real, o que não retira a possibilidade de verificação da capacidade contributiva objetiva, qual manifestada pelo próprio bem. É imposto com função fiscal e, assim, a progressividade a ser aplicada é a fiscal.

### 5.2.8. Alíquota do ITCMD e a progressividade

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.**

Transcrevemos abaixo excerto de voto da Min. Ellen Gracie:

6. O ITCMD permite mais do que uma simples presunção indireta da **capacidade contributiva do contribuinte. Isso porque não se trata de um**

tributo que incida sobre a propriedade de um bem, por exemplo, de característica estática e dissociada da situação do contribuinte ou que tome qualquer outra realidade econômica de modo isolado. O imposto sobre a transmissão causa “mortis” é devido pelo “beneficiário ou receptor do bem ou direito transmitido” por ocasião do direto e necessário acréscimo patrimonial que a transmissão implica. Aliás, trata-se de um acréscimo patrimonial a título gratuito, que revela, por si mesmo, evidente e clara capacidade contributiva. É que o imposto simplesmente implicará a redução do acréscimo patrimonial líquido. De modo algum, terá o contribuinte que dispor senão de parte do acréscimo percebido. 7. Diferencia-se o ITCMD, assim, do próprio ITBI, que é objeto da Súmula 656 (“É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”), porquanto o ITBI diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus da contrapartida.

No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou à prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis, o adquirente faça grandes esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultosas dívidas. Já na aquisição a título gratuito, há sempre efetivo acréscimo patrimonial, mediante transferência sem contrapartida.

**O ITCMD, portanto, distingue-se do ITBI. Não se trata sequer de um típico imposto real, porquanto o próprio fato gerador revela inequívoca capacidade contributiva dele decorrente. Nessa medida e considerando a subjetivação que admite, pode-se mesmo considerar que, na classificação entre impostos reais e pessoais, o ITCMD penderia mais para esta categoria.** 8. Note-se, também, que o ITCMD em questão contém algumas cláusulas de subjetivação, ao assegurar isenção quando “o receptor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel, por ocasião da transmissão”.

Ricardo Lobo Torres, no seu Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, ed. Renovar, Vol. IV, 2007, p. 228, cuidando da matéria, destaca que o “princípio da personalização”, expresso pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e de cujus na linha da sucessão, presente em diversas legislações estrangeiras, fez com que imposto causa mortis tenha se transformado em um tributo pessoal, quando antes era real. 9. Por revelar efetiva e atual capacidade contributiva inerente ao acréscimo patrimonial, o imposto sobre transmissão “causa mortis”, também conhecido como imposto sobre heranças ou sobre a sucessão, é um imposto que bem se vocaciona à tributação progressiva. Na Espanha, por exemplo, quando as Comunidades Autônomas não dispõem em sentido diverso, as alíquotas progressivas vão de 7,5% para as bases menores, até 34% para as maiores. Veja-se, no ponto, as informações constantes da obra de Juan Martín Queralt em coautoria com Serrano, López e Ollero, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 18ª ed., Madrid: Tecnos, 2007, p. 709: “... debe calcularse la cuota íntegra, resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa del impuesto, que consiste en una escalada progresiva por tramos. Como hemos visto antes, la tarifa

*puede ser establecida por las CCAA. Si no lo hacen, se aplicará la tarifa aprobada por el Estado, que oscila entre el 7,65 por 100 para la parte de base liquidable inferior a 7.993,46 euros, y el 34 por 100 para la parte de base imponible. En tercer lugar, la cuota tributaria que se determina aplicando la cuota íntegra un coeficiente multiplicador que varía en función del parentesco entre el causante o donane y el sujeto pasivo y del patrimonio preexistente de éste. Cuanto más lejano es el parentesco y mayor el patrimonio preexistente mayor será también el coeficiente multiplicador. En la actualidad tales coeficientes oscilan entre 1 y 2,4.”* Ricardo Lobo Torres, na já referida obra, p. 226/228, chegam a criticar a limitação das alíquotas do ITCMS em 8%, considerando que seria mesmo adequada uma progressividade mais ampla, referindo também o exemplo estrangeiro: “... o Senado Federal, que no regime da CF 67/69 estabeleceu limite muito baixo (4%), depois de publicada a CF 88 majorou o teto para 8% (Resolução nº 9/92). Afastou-se, assim, da idéia de justiça fiscal que tem predominado nos países mais cultos, concretizada pela incidência progressiva das transmissões gratuitas, aconselhável em face do flagrante incremento da capacidade contributiva dos beneficiários. Na Alemanha, por exemplo, o imposto incide, no mínimo, pela alíquota de 3% e, no máximo, pela de 70%, conforme o valor do bem transmitido e a distância entre o herdeiro e o *de cujus* na linha da sucessão; de notar que a progressividade do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, fruto de política da social-democracia que governou aquele país até os anos 70, não foi minimizada depois da conquista do poder pelos liberais, ao contrário do que ocorreu com a cobrança progressiva do imposto de renda.[...] Na Espanha, na Itália e em quase todos os países da União Européia o tributo é cobrado de forma semelhante, prevalecendo adu-pla progressividade. Os Estados Unidos também não constituem exceção à política da progressividade.” **A base tributável do ITCMD, portanto, está longe de ser daquelas avessas à progressividade. Antes, a aconselha como instrumento de justiça fiscal.**<sup>10</sup> É verdade que a Lei 8.821/89 do Estado do Rio Grande do Sul já não estabelece mais a progressividade do ITCMD, que, na redação original dimensionava o aspecto quantitativo, na transmissão “causa mortis”, da isenção às alíquotas de 1%, 2%, 3%, 4%, 5%, 6%, 7% e 8%, conforme a dimensão da base de cálculo. Atualmente, com a redação que lhe foi atribuída pela Lei 13.337/2009, o art. 18 estabelece alíquota única de 4%. **De qualquer modo, por não considerar o imposto sobre transmissão “causa mortis” como um típico imposto de caráter real, mas, diferentemente, considerá-lo um imposto que revela efetiva capacidade contributiva de quem percebe a transferência patrimonial, considerando que se dá em caráter gratuito, tenho que não ofendia a Constituição o estabelecimento de alíquotas progressivas para a espécie.**<sup>11</sup> Por todo o exposto, também peço venia ao relator Ministro Ricardo Lewandowski para, na esteira dos votos divergentes, dar provimento ao recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul.<sup>340</sup> (grifo nosso)

Houve uma mudança no entendimento a respeito da constitucionalidade da utilização do sistema progressivo de alíquotas para o ITCMD. Inicialmente, considerava-se

<sup>340</sup> STF, RE n. 562045/RS. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 06 fev. 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21 maio 2015.

inconstitucional, segundo a interpretação do §1º, do art. 145 da CF: o entendimento era o de que apenas seria admitida a técnica da progressividade frente aos impostos de caráter pessoal.

Percebemos, no voto acima transcrito, a utilização de argumento embasado na doutrina, no sentido de que o ITCMD penderia para a categoria dos impostos pessoais, pela subjetivação admitida. Assim, poderia se utilizar a progressividade ao mesmo. Firmou-se o entendimento pela desnecessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo, pelo seu caráter gratuito.

Depreendeu-se do estudo realizado que, embora exista a classificação dos impostos em reais e pessoais, a relação jurídica estabelecida, mesmo quando decorrente de um objeto, é sempre pessoal.

Verificamos haver uma concordância de entendimento quanto ao atingimento de uma justiça fiscal em atendimento à capacidade contributiva, através da utilização da progressividade, o que ainda hoje é pouco utilizada pelo sistema tributário brasileiro.

Neste cerne, a decisão do Supremo Tribunal Federal veio ao encontro da realização da justiça fiscal promovida pelo princípio da capacidade contributiva por meio da progressividade: instrumento mais adequado para este fim.

Por certo que não há a necessidade de previsão expressa constitucional para a aplicação da progressividade no ITCMD. A nosso ver, a Constituição Federal apenas a determina expressamente para alguns impostos, porém não veda a sua utilização para outros. É a progressividade um *refinamento*<sup>341</sup> do princípio da capacidade contributiva.

Por todo o analisado, pudemos perceber que o Supremo Tribunal Federal vem adotando seu posicionamento no tocante ao princípio da capacidade contributiva. Os julgados estão se direcionando à observância do princípio da capacidade contributiva, visando a sua máxima concretização.

---

<sup>341</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 166.

## CONCLUSÃO

O homem necessita viver em sociedade e, para tanto, criou normas de conduta e organização social, dando nascimento ao Estado. Assim, cada Estado possui o seu ordenamento jurídico próprio, qual formado por sistemas consubstanciados por normas e princípios.

No ordenamento jurídico brasileiro estes se encontram dispostos de forma hierárquica na chamada pirâmide jurídica, ocupando a Constituição Federal de 1988, cúspide de referida pirâmide. É a lei máxima fundamental, que dispõe, além das normas de comportamento, das de procedimento para a elaboração de outras normas. Ainda, de princípios, vetores do sistema, cuja principal função é a de direcionar a interpretação e aplicação das normas.

Em matéria tributária, a Constituição Federal preceitua as diretrizes do sistema, a competência dos entes políticos, as limitações ao poder de tributar, as regras-matrizes da hipótese de incidência das espécies tributárias, a classificação dos tributos em espécies e subespécies. Comporta valores e firma objetivos, além de assegurar os direitos subjetivos dos contribuintes. Por essa razão, possui força vinculante.

Na seara tributária, a relação jurídica estabelecida possui como sujeitos o Estado-Fisco e o contribuinte. Nesse aspecto e por conta disso, a Constituição Federal foi bastante minuciosa, com o intuito de evitar eventuais arbitrariedades por parte dos administradores.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no art. 145, §1º, da Magna Carta de 1988. Pudemos constatar com o presente estudo que, historicamente, dito princípio esteve presente de forma implícita, agasalhado pelo princípio da igualdade, nas Constituições Federais anteriores, bem como de forma explícita no art. 202 do Texto Supremo de 1946, como diretriz programática, ou seja, como uma recomendação direcionada ao legislador. Consubstancia-se tal princípio como uma limitação ao poder de tributar do Estado, tendo surgido como uma reação às arbitrariedades por este cometidas.

Este fato pôde ser relacionado, em nosso trabalho, à influência das tendências mundiais atinentes às questões sociais, econômicas e políticas, assim como, também, às internas. As mundiais foram direcionadas à proteção dos direitos subjetivos dos indivíduos, o que repercutiu na introdução do mesmo no ordenamento jurídico brasileiro. As internas caminharam no mesmo sentido.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva foi firmado, a nosso ver, com o *status* de cláusula pétrea, visto ser princípio constitucional da maior relevância, assegurando direito subjetivo dos contribuintes – de serem tributados conforme uma justa tributação, resguardando, assim, o seu direito de propriedade – e, portanto, constitui-se norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, conforme o art. 5º, §1º, do Texto Supremo. Reforça ainda este nosso posicionamento, o fato do princípio em voga significar a manifestação, em matéria tributária, do princípio da igualdade, veiculando, desta forma, o direito público subjetivo a um tratamento isonômico fiscal. Portanto, com aquele não pode ser confundido.

Assim sendo, segundo o princípio da Supremacia Constitucional, nenhuma norma pode dispor em sentido contrário ao seu preceito, sob pena de perder a sua validade por ser reputada inconstitucional, haja vista a falta de conformação entre princípio constitucional e norma inferior. Entre os princípios de mesmo patamar hierárquico, a nosso ver, deve haver uma coexistência harmoniosa, com vistas à unidade e coerência do sistema.

Apuramos que a expressão “capacidade contributiva” é vaga, ambígua e imprecisa, porém defendemos que a Ciência do Direito não pode deste objeto se esquivar, necessitando enfrentar tal questão e adaptá-la ao momento histórico e social de dada sociedade, a fim de torná-la mais unânime, propiciando uma interpretação e aplicação mais equânimes. Para nós, possui esta, além de um conteúdo jurídico, um caráter econômico, pois significa a tributação justa com vistas à riqueza do contribuinte, ou seja, aquela voltada à capacidade de contribuir para as despesas do Estado na medida apenas do que poderá ser gravável.

Verificamos, ainda, na doutrina, uma divergência quanto à sinonímia ou não existente entre os termos “capacidade econômica” e “capacidade contributiva”, visto que o art. 145, §1º, da Constituição Federal utilizou o termo “capacidade econômica”. Entendemos que os termos não são sinônimos. O primeiro possui o significado de potencialidade para a obtenção de riqueza, enquanto o segundo denota a capacidade para contribuir às despesas do Estado.

Requer a capacidade contributiva, ainda, a presença de uma relação jurídica do contribuinte para com o Estado e possui limites específicos, diferentemente do que ocorre com a “capacidade econômica”. A nosso ver, o legislador constituinte buscou apenas com a utilização desta expressão evitar as criações legais, jurisprudenciais ou administrativas baseadas em presunções ou ficções distantes das realidades econômicas.

Segundo nosso entendimento, a capacidade contributiva reflete a aptidão do sujeito passivo tributário para concorrer às despesas públicas, mediante um critério de igualdade e

decorrente de fatos imponíveis reveladores de riqueza, qual limitada a vedação ao confisco e ao mínimo vital, com vistas a assegurar-lhe uma vida digna e obter como resultado uma justa tributação.

Logo, o princípio da capacidade contributiva representa o princípio da igualdade em matéria tributária, por realizar a justiça na tributação por meio da repartição de encargos tributários baseada em um tratamento isonômico. Preceitua que deverá pagar mais imposto o contribuinte possuidor de maior capacidade contributiva, e menos aquele que possuir menor capacidade contributiva. Aquele que não possuir nenhuma, não deverá pagar imposto.

Ainda, a nosso ver, está embasado o princípio da capacidade contributiva em valores presentes na Constituição Federal, tais como a justiça e a solidariedade, determinando a todos os seus destinatários um tratamento tributário isonômico, vinculando-os desde a elaboração da lei, até a sua interpretação e aplicação. Possui o significado de norma basilar do sistema tributário, informadora dos impostos.

Apuramos em nosso estudo que a capacidade contributiva possui dois sentidos: a absoluta ou objetiva e a relativa ou subjetiva.

A capacidade objetiva é aquela que reside na eleição, pelo legislador, de fatos jurídicos manifestadores de riqueza. Encontra-se na materialidade da norma de incidência tributária e, por denotar conteúdo econômico, possui como critérios a renda, o patrimônio ou o consumo.

A capacidade contributiva subjetiva possui como elemento central o sujeito passivo, e refere-se à face do princípio que gradua a imposição, segundo a realização do princípio da igualdade, e a limita, com vistas ao não confisco e ao mínimo vital. Reside na fixação dos elementos que quantificarão o tributo. Traduz este aspecto o tratamento isonômico fiscal.

Ambas dizem respeito à produção da norma e podem ser traduzidas como limitações ao exercício legislativo.

Ressaltamos que a Constituição Federal já traçou a norma-padrão de incidência da maioria dos impostos, apontando as materialidades, o que restringe o exercício de competência do legislador, o qual deverá manter-se restrito ao determinado constitucionalmente.

O legislador constituinte, a nosso ver, parece ter optado pela capacidade contributiva objetiva ao traçar a regra-matriz da hipótese de incidência dos impostos. Hoje, a capacidade

contributiva é demonstrada pelos fatos-signos presuntivos de riqueza elencados pela Carta Magna. O legislador ordinário realiza, assim entendemos, o princípio em voga de forma objetiva.

Concluimos que todos são destinatários do princípio da capacidade contributiva. O destinatário imediato do princípio em apreço é o legislador. O Poder Executivo deverá observar o princípio da capacidade contributiva em sua atuação de fiscalização e arrecadação, bem como, ao assegurar a execução da lei. O Poder Judiciário, na apreciação da observância do princípio em apreço: apreciar a constitucionalidade de norma através do controle abstrato, bem como, a nosso ver, do controle difuso. Isto diante do princípio da inafastabilidade da jurisdição constante do art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

Por conseguinte, os contribuintes devem verificar se não estão sendo alvo de abusos por parte do Estado, vindo ao socorro do Poder Judiciário, se o caso. Em nosso entendimento restaria falho o sistema de freios e contrapesos, caso houvesse alguma matéria que lhe escapasse, além de inócuo o preceito.

Entendemos que a cláusula “sempre que possível” determina a observância do princípio em voga, com o escopo de que sejam instituídos impostos de caráter pessoal e segundo uma graduação que atenda a capacidade contributiva do contribuinte.

Todos os impostos são pessoais, a nosso ver, pois sempre é uma pessoa, seja física ou jurídica, que realiza o fato imponible e arca com o ônus tributário. Porém, em impostos onde está prevalecendo a finalidade extrafiscal, restará a observância apenas da vedação ao confisco.

Apuramos que o “caráter pessoal” indicado pelo princípio em apreço deve, sempre que possível, ser atendido, ou seja, ser observado pelo legislador na elaboração da norma.

Entendemos, assim, que o legislador deverá levar em conta as condições pessoais do contribuinte, quais devem ser observadas: impedindo a discriminação de contribuintes que estejam em situação de equivalência e os discriminando frente às suas desigualdades, ou seja, deverá firmar o legislador na instituição do tributo o tratamento isonômico fiscal.

Verificamos que o termo “graduados”, presente no princípio da capacidade contributiva, refere-se à alteração de alíquotas, com vistas à justiça fiscal, pois atribui um tratamento isonômico aos contribuintes. A nosso ver, a progressividade nos impostos faz com que a exação seja compatível com a manifestação de riqueza do sujeito passivo, cumprindo a exigência do princípio em tela. Através deste instrumento, será atendida a igualdade na

tributação e o Estado poderá compensar as renúncias fiscais. Cabe ressaltar, não apenas por meio deste instrumento.

Observamos que a capacidade contributiva encontra os seus limites no mínimo vital, sendo entendido este como o necessário à satisfação das necessidades essenciais do indivíduo e de sua família, com vistas à dignidade humana, e no não-confisco do patrimônio do contribuinte, ou seja, na tributação excessiva que viole o direito à propriedade. Notadamente, defendemos que reside o princípio em tela entre estes dois âmbitos.

O mínimo vital pode ser entendido como o montante de renda necessário para uma sobrevivência digna do sujeito passivo do tributo e de sua família, com especial enfoque aos direitos subjetivos. A Constituição Federal Brasileira indica o salário mínimo como o suficiente a atender as despesas básicas arroladas em seu artigo 7º, inciso IV.

Argumentamos que a realidade é bastante diversa: o montante relativo ao salário mínimo não se perfaz como suficiente a custear uma vida digna a uma família.

Ademais, o Estado não presta os serviços públicos como deveria, tendo o cidadão que buscar meios próprios para enfrentar o que necessário. Por essa razão, e por residir o salário mínimo na miserabilidade, defendemos a ideia da utilização na tributação de deduções referentes ao que devido e não prestado pelo Estado à sociedade brasileira, aqui compreendidas, além das pessoas físicas, as jurídicas. Afinal, a Carta Magna não deve ser uma mera carta de recomendações quanto aos direitos subjetivos elencados.

A nosso ver, ultrapassados os limites sob a égide do princípio da capacidade contributiva, adentra-se na seara do confisco, ou seja, a tributação que não atenda ao princípio da capacidade contributiva, atingindo o seu excedente, virá a adquirir o caráter de confisco e, conseqüentemente, subtrair um montante do necessário à subsistência do sujeito passivo – sua fonte produtora de riqueza – seja pessoa física ou jurídica.

O princípio da vedação ao confisco e o da capacidade contributiva não se confundem. Antes possuem pontos de intersecção, ambos partindo da capacidade econômica do contribuinte e da pessoalidade, e se distanciando em alguns pontos, como por exemplo o fato do princípio da vedação ao confisco não exigir uma graduação. No entanto, ambos são limites à tributação.

Na seletividade do ICMS e do IPI, por força constitucional, o encargo tributário deve ser inversamente proporcional à essencialidade da mercadoria, produto ou serviço. Quanto mais essencial o objeto, menor a alíquota; quanto mais supérfluo, maior esta será. O objetivo

constitucionalmente consagrado, no caso, é o de reduzir as injustiças sociais buscando atribuir alíquotas menores aos produtos, por exemplo, de primeira necessidade, ou mesmo conceder isenções para possibilitar a aquisição ou o acesso de determinados produtos considerados como essenciais, pelos menos abastados, possibilitando a estes uma vida digna.

Nesse caso, o consumidor, assim compreendemos, estará sendo favorecido, visto que não possui liberdade de escolha, quanto aos produtos essenciais. E é por essa razão e por não ser relevante a capacidade contributiva do contribuinte de direito, visto presente o fenômeno da repercussão tributária, que compreendemos que o princípio da capacidade contributiva será atendido através da seletividade, em função da essencialidade do produto. O critério não será o da capacidade econômica do contribuinte por meio de uma análise de forma objetiva, mas o do consumo por meio da essencialidade do produto.

A extrafiscalidade é a função do tributo que busca regular o mercado interno ao incentivar ou desestimular o comportamento de eventuais contribuintes, por meio da tributação. Depreendemos deste conceito, em cotejo com o estudo realizado, que há uma incompatibilidade da finalidade extrafiscal do imposto com o princípio da capacidade contributiva, pois o critério utilizado, nestes casos, é outro. Notamos que em nenhum momento se apura como critério dos tributos extrafiscais a manifestação de riqueza do contribuinte, a personalidade, o tratamento isonômico a estes. O objetivo é a intervenção do Estado para os fins pretendidos.

A concessão de isenção significa o afastamento de imposições tributárias ao discriminar pessoas, coisas, fatos ou atividades. Resulta em um tratamento diferenciado e favorecido, tendo em mira o atendimento de conveniência ou interesse público. As isenções que atendem ao princípio da capacidade contributiva observam a capacidade econômica do contribuinte, e buscam impedir a tributação no montante que reside nas despesas básicas necessárias ao indivíduo e sua família.

Neste sentido, as isenções impedem o atingimento do mínimo vital. Assim sendo, traçam o delineamento entre o que é possível e o que não é possível ser tributado diante das desigualdades existentes entre os contribuintes, ou seja, a capacidade contributiva apenas existirá em riquezas acima do mínimo indispensável. Logo, as isenções fiscais atendem ao princípio em estudo, haja vista dispensarem um tratamento isonômico, qual voltado ao alcance da justiça fiscal.

Apuramos que no campo da tributação o princípio republicano determina que todos devem participar para as despesas públicas, visto que estão submetidos à legislação tributária. Portanto, o princípio republicano impõe àqueles realizadores do fato imponible que sejam tributados segundo a legislação tributária vigente, indistintamente, afastando os privilégios odiosos.

Pelo exposto, depreendemos que o princípio da capacidade contributiva é reforçado pelo princípio republicano, visto que aquele determina que todos devem participar para as despesas públicas na proporção de seus haveres, impedindo situações de desigualdades ilegítimas.

Entendemos que o princípio da capacidade contributiva manifesta-se nas exigências do princípio da igualdade, pois deverão ser tributados de igual forma os dotados de mesma capacidade contributiva, com atenção às especificidades de cada categoria de contribuintes.

Há a necessidade de tratamento tributário diferenciado a contribuintes que se encontrem em situações diversas, com tais discriminações presentes na lei tributária, sendo estas fixadas em critérios que atendam à justiça tributária. Neste cerne, podemos afirmar que o princípio da capacidade contributiva significa a aplicação do princípio da igualdade, pois será a capacidade contributiva o fator determinante à discriminação legal na tributação.

Após o estudo, concluímos também que o princípio da legalidade apresenta relação com o da capacidade contributiva, quando na elaboração do tipo tributário o legislador observar os critérios determinantes deste princípio: selecionar fatos reveladores de riqueza sem atingir os limites do não confisco e do mínimo vital.

Nota-se que o princípio da capacidade contributiva assegura uma justa tributação, pois o contribuinte estará compelido a arcar com um ônus tributário qual, além de compatível com a sua riqueza, tem condições de verificar todos os outros aspectos que o cercam, podendo apurar possíveis arbitrariedades estatais ou mesmo organizar sua vida econômica perante tal exação.

A nosso ver, o princípio do não confisco impede o excesso da carga tributária ou mesmo que esta exação alcance aquele que não praticou o ato que lhe deu ensejo, enquanto o princípio da capacidade contributiva preceitua que os contribuintes deverão participar das despesas públicas na medida de sua capacidade econômica. Ambos são limitações. Concluímos, então, que o confisco é a violação por excesso, da capacidade contributiva.

Apuramos que, em matéria de controle de constitucionalidade, cabe ao Supremo Tribunal Federal proferir a última palavra, pois este é o órgão considerado como guardião da Constituição Federal. Nesse cerne, há a possibilidade de constar o princípio da capacidade como matéria a ser versada nesta seara.

Entendemos que o Poder Judiciário não pode deixar de resolver os conflitos existentes, procurando preservar os direitos constitucionalmente consagrados, em especial os preceituados como cláusulas pétreas, entre eles, o direito do cidadão de ser tributado segundo o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da universalidade da jurisdição presente no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, assegura a todos a tutela jurisdicional. No entanto, não poderá o judiciário usurpar a competência atribuída ao legislador, vindo a quantificar a carga tributária diante de um caso concreto, mesmo que o faça com base em critérios de razoabilidade. O juiz poderá simplesmente declarar a lei inaplicável àquele caso concreto.

A omissão legislativa igualmente poderá ser ventilada, em juízo, em caso de prejuízo ou lesão a direito do contribuinte. Temos remédios constitucionais aptos a tais discussões.

Percebemos no tocante às decisões do STF, uma leve movimentação quanto a alguns aspectos, no que se refere à concretização do princípio da capacidade contributiva: o entendimento está evoluindo quanto a:

a) possibilidade da aplicação do princípio em voga a todos os impostos, levando-se em conta que destes é princípio informador, independentemente da classificação adotada para fins de estudo; e,

b) possibilidade da utilização da técnica da progressividade quanto ao ITCMD, qual considerado na categoria dos impostos reais.

Permanecem as decisões quanto à constitucionalidade da substituição tributária “para frente”, embora representem uma ofensa ao princípio em voga e, portanto, discordem do entendimento doutrinário.

Reforçam os julgados que o princípio da capacidade contributiva deve ser interpretado visando a sua máxima concretização, visto que serve aos direitos fundamentais e à justa tributação.

Concluimos, por fim, pela análise das decisões trazidas à baila. Embora ainda existam algumas com um caráter eminentemente político – frente ao caso da substituição tributária

para frente, por exemplo –, o Supremo Tribunal Federal tem demonstrado uma movimentação no sentido de dar efetividade ao princípio em apreço, ao proferir tais decisões.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBOUD, Georges. *Discricionariedade: alcance da atuação administrativa e judicial no Estado Constitucional*. Tese de Doutorado em Direito – PUC/SP, São Paulo, 2013.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *República e Constituição*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

\_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.

BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito Tributário Contemporâneo - Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. 1.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. *Lições de direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006.

\_\_\_\_\_. *Teoria da norma jurídica*. 5.ed. São Paulo: EDIPRO, 2012.

\_\_\_\_\_. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: EDIPRO, 2011.

\_\_\_\_\_. *Teoria Geral do Direito*. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Código Civil Brasileiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 jun. 2015.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula no 656. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 22 maio 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula no 668. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21 maio 2015.

BRITO, Carlos Ayres de. BASTOS, Celso Ribeiro. *Interpretação e aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 1982.

CALIENDO, Paulo. *Da justiça fiscal: conceito e aplicação*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAMPOS, Diogo Leite de. HORTA, Mônica. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1977.

\_\_\_\_\_. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2.ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Capacidade Contributiva*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias 14*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a Renda* (perfil constitucional e temas específicos). 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da jurisprudência do STF*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito: Introdução à Teoria Geral do Direito, à Filosofia do Direito, à Sociologia Jurídica e à Lógica jurídica. Norma Jurídica e Aplicação do Direito*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. *Conflito de normas*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DUTRA, Micaela Domingues. *Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERNANDES, Cintia Estefania. *IPTU – texto e contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes – a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GREGÓRIO, Argos. *A Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça Fiscal e Mínimo Existencial*. In: TÔRRES, Heleno Taveira. PIRES, Adilson Rodrigues (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário - Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

\_\_\_\_\_. CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

HART, H. L. A. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Capacidade Contributiva*. In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do direito*. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

LACOMBE, Américo Masset. *Igualdade e capacidade contributiva*. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Princípios Constitucionais Tributários*. Separata da Revista de Direito Tributário, 1991.

LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. *A Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva na exigência estatal dos impostos*. Obra inédita (?).

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MALHEIROS, Carolina Rocha. *A progressividade nos impostos – Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva – perfil constitucional*. Dissertação de Mestrado em Direito – PUC/SP, São Paulo, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias 14*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989.

\_\_\_\_\_. (Org.). *Curso de Direito Tributário*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 3ªed, 2002.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Administrativo*. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

\_\_\_\_\_. *O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Gustavo Miguez de. *A Capacidade Contributiva: a importância, o conceito, a finalidade da norma constitucional que a ela se refere e aplicações desta a casos concretos. O cabimento da apreciação judicial da capacidade contributiva*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias 14*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Dialética, 2012.

\_\_\_\_\_. *IPI – Teoria e Prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo MARIZ DE. *Capacidade Contributiva*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias 14*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição), 1989.

PALSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013.

\_\_\_\_\_. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos, Federais, Estaduais e Municipais*. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

\_\_\_\_\_. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. *Política e Direito: ensaios*. São Paulo: Saraiva, 2006.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de Direito* (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2.ed. Bauru: EDIPRO, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (Org). *Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias*. São Paulo: Verbatim, 2011.

TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como critério de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2008.

\_\_\_\_\_. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

\_\_\_\_\_. *O mínimo existencial e os direitos fundamentais*, Rio de Janeiro: RDPG, 1990.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. V.2. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos – V. 1*. São Paulo: Axis Mundi – IBET, 2003.

VON IHERING, Rudolf. *A luta pelo Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.