

**Universidade Anhanguera-Uniderp**  
**Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes**

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO INSTRUMENTO PARA A REALIZAÇÃO  
DA JUSTIÇA FISCAL**

**CLAUDIA MARIA ALVES FERREIRA DE GODOY**

**São José do Rio Preto-SP**

**2010**

**CLAUDIA MARIA ALVES FERREIRA DE GODOY**

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO INSTRUMENTO PARA  
REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

**Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *lato sensu* Tele Virtual em Direito Tributário, na modalidade Formação para Formação para Mercado de Trabalho, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.**

**Univeridade Anhanguera-UNIDERP  
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes**

**Orientadora: Profa. Ana Cecilia Parodi**

**São José do Rio Preto-SP**

**2010**

## TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, e os professores indicados para compor o ato de defesa presencial de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas na presente monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

São José do Rio Preto, 02 de setembro de 2010.

**CLAUDIA MARIA ALVES FERREIRA DE GODOY**

## RESUMO

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL é um estudo de como os princípios e regras do Direito Tributário, em especial o Princípio da Capacidade Contributiva, pode limitar o Poder de Tributar, impedindo abusos por parte dos entes públicos e promover a Justiça Fiscal. Neste estudo, serão apreciados aspectos elencados na Constituição Federal, com ênfase nas normas constitucionais formadas por regras e princípios. Serão apreciados como tais regras e princípios limitam o Poder de Tributar e dentre os princípios a serem apreciados destaca-se o Princípio da Capacidade Contributiva que juntamente com o Princípio da Igualdade, busca desenvolver critérios para distinguir cada contribuinte, com intuito de mensurar a parcela devida por cada um dos cidadãos, não permitindo que pessoas que se encontram em situações diversas sejam tributadas da mesma forma, pretendendo desta forma alcançar a justiça social através da justiça fiscal.

Palavras-chave:

Direito Tributário, Princípio da Capacidade contributiva e Justiça Fiscal.

## ABSTRACT

TAX-PAYING ABILITY AS INSTRUMENT OF ACCOMPLISHMENT OF FISCAL JUSTICE is a study of as the principles and rules of the Tax law, in special the beginning of the Tax-paying ability, can limit the Power To tax, hindering abuses on the part of the public beings and promoting Justice Fiscal. In this study, aspects detailed in the Federal Constitution will be appreciated, with emphasis in the constitutional rules formed by rules and principles. They will be appreciated as such rules and principles limit the Power To tax and amongst the principles to be appreciated it is distinguished the beginning of the Tax-paying ability that together with the beginning of the Equality, it searches to develop criteria to distinguish each contributor, with intention of measure the parcel due per item of the citizens, not allowing that people who if find in diverse situations they are taxed in the same way, intending in such a way to reach social justice through fiscal justice

Keywords: Tax Right, ability to pay tax, fiscal justice.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	07
<b>1. REGRAS E PRINCÍPIOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL</b> .....	08
1.1 Conceito de princípios e regras.....	08
1.2 Problema.....	10
1.3 Implicações .....	11
<b>2. LIMITAÇÕES À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</b> .....	12
2.1 Poder de tributar e Competência tributária .....	12
2.2 Imunidades.....	21
2.3 Isenções.....	22
2.4. Princípios constitucionais ligados à competência tributária.....	23
<b>3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b> .....	21
3.1 Noções de Justiça .....	22
3.2 Capacidade contributiva: A equidade e a tributação Justa.....	24
3.3 Capacidade contributiva como forma de alcançar a Justiça Fiscal .....	30
<b>4. ALEGAÇÕES FINAIS</b> .....	32
<b>5. NOTAS</b> .....	33
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS</b> .....	33

## INTRODUÇÃO

A cobrança de tributos é uma forma de gerar receitas, permitindo ao Estado custear suas despesas e realizar os serviços necessários para a satisfação dos interesses coletivos. Mas, esta cobrança precisa ser embasada em princípios e regras que ao mesmo tempo em que admitem uma “invasão” do Estado no patrimônio privado dos contribuintes, protege estes mesmos contribuintes de eventuais abusos do Poder Público.

Desta forma, surgem os princípios e regras como limitadores do Poder de Tributar do Estado. E dentre estes princípios destaca-se o “Princípio da Capacidade Contributiva”, preconizado no art. 145 § 1º da atual Constituição Federal que serve como sustentáculo para a realização da Justiça Fiscal, objeto deste trabalho.

O Princípio da capacidade contributiva encontra-se presente na Constituição deste a promulgação da Constituição de 1824, devido a sua grande importância, uma vez que este princípio decorre do desdobramento do Princípio da Igualdade entre os contribuintes, na busca de uma sociedade mais igualitária, onde quem ganha mais deveria pagar mais. No entanto, apesar da existência de princípios que buscam esta “justiça”, nem sempre é possível esta distinção, como no caso dos Impostos Indiretos, que são aqueles que comportam a transferência do ônus tributário e tributa o consumidor final. Infelizmente, vemos que aquele que ganha menos paga mais impostos que aqueles que ganham mais, ou seja, o percentual de impostos pagos pelos mais pobres atinge uma parcela maior de seu patrimônio. Pois quando um produto é vendido, o valor do imposto daquele produto é o mesmo para o operário que ganha um salário mínimo, quanto para o empresário que ganha muitíssimo mais que ele. A parcela de tributos que “invade” o patrimônio do operário é proporcionalmente muito maior que a do empresário. Portanto, o que se percebe é que Justiça Fiscal é perseguida em todos os princípios, mas sua efetividade é muito complexa, pois como identificar a real capacidade contributiva de

cada contribuinte, como mensurar sua capacidade econômica, a fim de se efetivar a justiça fiscal, evitando-se a invasão de seu patrimônio, a fim de garantir o mínimo vital e ser aplicado o preceito de justiça.

## 1. REGRAS E PRINCÍPIOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

### 1.1 Conceito de regras e princípios

Para uma melhor compreensão do tema a ser estudado, mister se faz a distinção entre Regras e Princípios. Estes são categorias do conceito norma, que podem vir revestidos de um preceito de caráter geral, enunciador de uma pauta de valores ou de um mandamento sistêmico, que é o princípio ou de um comando prescritivo, específico, de natureza concreta, que é a regra. A doutrina de direito constitucional tem partido para a distinção entre Princípios e Regras, incluindo-os no seara da norma jurídica, no entanto ocupando espaços distintos, justamente por haver distinção entre eles.

No sentido etimológico, a palavra “princípio” vem do termo latim *principium*, que dá a ideia de começo, origem. Portanto, princípio é o nascedouro da adequação, interpretação e concretização de um sistema jurídico. Roque Carraza<sup>1</sup> define princípio jurídico da seguinte forma:

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.

Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>2</sup> expôs que princípio é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição que se irradia sobre para estas, dispondo assim:

As regras possuem um grau de concretização maior diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (...).

Gomes Canotilho<sup>3</sup> discorre a respeito do tema, da seguinte forma:

Saber como distinguir, no âmbito do superconceito norma, entre regras e princípios, é uma tarefa particularmente complexa. Vários são os critérios sugeridos.

a) Grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida.

b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? do juiz?), enquanto as regras são suscetíveis de aplicação direta.

c) Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito).

d) Natureza normogénica: os princípios são fundamentais de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogénica fundamentante.

Enquanto os princípios coexistem, as regras se excluem. Ou seja, os princípios são passíveis de convivência sem conflito, enquanto que as regras, quando conflitantes, sem dúvida incorrerá na exclusão de uma delas.

Mais uma vez, busca-se nos ensinamentos de CANOTILHO<sup>4</sup> uma melhor compreensão do tema:

Em primeiro lugar, os princípios são normas jurídicas impositivas de uma *optimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: “*applicable in all-or-nothing fashion*”); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky), a convivência de regras é antinômica; os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. Conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de optimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à < lógica do tudo ou nada >), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos. (...) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objeto de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas ou que, em < primeira linha > (prima facie) devem ser realizados; as regras contêm definitivas, sendo insuscetível a validade simultânea de regras contraditórias. Realça-se também que os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são corretas devem ser alteradas).

Pode-se concluir, portanto, em face dos posicionamentos doutrinários apresentados, que os princípios são pautas de valores, mandamentos de natureza central do sistema jurídico, que direcionam e concretizam a aplicação das normas jurídicas; podem ser os princípios tanto expressos como implícitos, enquanto as regras só podem ser expressas; não comportam exceções as regras, enquanto os princípios sim; as regras, quando confrontadas entre si, podem expressar antinomias, enquanto os princípios não; eles – os princípios - não se excluem, enquanto as regras sim, quando confrontadas. Quando ocorrer o confronto entre dois princípios deverá ser procedido o necessário balanceamento de valores, para que se possa harmonizar a aplicação dos princípios ao caso concreto e regular sua convivência no sistema; por último, resta imperiosa a afirmativa de que, se as regras para serem aplicadas devem sopesar os princípios que as instruem, estes são hierarquicamente superiores às mesmas, conquanto este não seja um entendimento majoritário. A Constituição Federal preconiza nos artigos 153, 155 e 156 as normas jurídicas de competência tributária, enquanto que os princípios constitucionais tributários estão dispostos nos artigos 150, 151 e 152. Saliendo que a Constituição Federal em toda a sua extensão possui normas tendentes a coibir o poder do Estado na seara da tributação, como as normas de imunidade tributária e as de proibição de privilégios e de discriminações fiscais, não se atrelando aos limites dos princípios tributários.

## **1.2 PROBLEMA**

Como o princípio da capacidade contributiva, poderá ser instrumento da realização da JUSTIÇA FISCAL? Mas o que é Justiça Fiscal? Como mensurar a capacidade contributiva de cada contribuinte?

## **1.3 IMPLICAÇÕES**

A Constituição Federal, disciplina a matéria tributária de forma minuciosa e extensa, com o intuito de garantir a arrecadação de tributos, mas ao mesmo tempo esta mesma norma regulamenta tal matéria de modo a proteger o contribuinte da ânsia arrecadatória do Fisco. Não se pode onerar o contribuinte de um modo que sua atividade empresarial ou sua mera sobrevivência esteja ameaçada por uma carga tributária exacerbada. Nascendo assim, a necessidade de protegê-lo. O que

não significa que ele se desonera de suas obrigações. O que se pretende é que haja uma justiça fiscal, onde cada um contribua com sua parcela, na medida de suas possibilidades, sem que isso possa significar qualquer risco para a sua sobrevivência. Para que esta proteção seja efetivada, surgem os princípios limitadores à COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

## 2. LIMITAÇÕES À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.1 PODER DE TRIBUTAR E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA é a atribuição dada pela Constituição Federal aos entes políticos do Estado (União, Estados e Municípios) da prerrogativa de instituir tributos. Mas esta prerrogativa deve ser efetuada observando os limites ao poder de tributar. A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, não permitindo uma invasão patrimonial por parte dos tributos. Estas limitações podem ser observadas nos princípios e imunidades constitucionais tributárias, inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Constituição Federal. Mas por que conceder ao Estado o Poder de tributar, ou em outras palavras, por que permitir que o Estado promova uma invasão ao patrimônio particular dos cidadãos. Este e outros poderes concedidos ao Estado decorrem da SOBERANIA ESTATAL. E, dentro desta soberania estatal destaca-se o “Poder de tributar”, que é apenas um dos vários fragmentos inerentes à Soberania do Estado. Mas o que é PODER? Norberto Bobbio<sup>6</sup> diz que poder: “é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra a vontade, o comportamento”. Ou seja, poder é uma manifestação da vontade de um, independente da vontade do outro, exigindo deste um determinado comportamento. Todavia, poder não significa força, mesmo que às vezes seja necessário o uso desta para a realização do poder. Mas força é tão somente uma condição necessária para a realização do poder, mas não suficiente para a existência do poder. No caso do **poder de tributar** o que se vê é um poder de direito, conforme ensinamentos do professor Eduardo Sabbag<sup>7</sup> “o poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada da juridicidade”. A finalidade do Estado é prover as necessidades coletivas,

portanto, nada mais coerente, que ele possa exigir dos governados uma participação nos encargos públicos e para delimitar o poder de tributar surge o Direito Tributário, transformando a relação tributária em relação jurídica, embasada na legalidade. Portanto, o poder de tributar não é absoluto, pois existem regramentos que vêm impedir o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com as normas instituídas pela Carta Magna e impedindo que o poder de tributar provoque danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

## 2.2 IMUNIDADES

Imunidade tributária é uma hipótese de não-incidência tributária, significando uma delimitação negativa da competência tributária. Diversos conceitos foram trazidos pelos tributaristas, no tocante ao instituto das imunidades. José Augusto Delgado<sup>8</sup> define imunidade como sendo *uma entidade jurídica tributária consagrada na Constituição Federal. Ela está, portanto, subordinada aos princípios que norteiam a Magna Carta. Tais princípios, expressos ou tácitos, são mais do que simples normas jurídicas e formam, de modo conjunto, um sistema denominado de ordenamento submetido a uma hierarquia axiológica (DELGADO, 2001, p. 54).*

Já Hugo de Brito Machado<sup>9</sup> define imunidade como: *“o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”*. O legislador quando descreve a norma jurídica fica impedido de inserir no pólo passivo da relação jurídico-tributária as pessoas e as situações guarnecidas pelo manto protetor de uma norma de imunidade, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade. Também não poderá o órgão fazendário, ao interpretar e aplicar a Lei, deixar de observar às limitações impostas pelas normas atinentes a imunidade.

Eduardo Sabbag<sup>10</sup> cita a definição de imunidade do eminente professor Paulo de Barros Carvalho como *“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”*. Cita também a definição de José Souto Maior Borges<sup>11</sup> que no mesmo sentido que *“a regra jurídica de imunidade*

insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos”. Tem-se que a imunidade possui uma natureza dupla: de um lado mostra-se como norma constitucional demarcando a competência tributária, apresentando fatos que não são tributáveis, no aspecto formal da imunidade e por outro lado revela-se como direito público subjetivo das pessoas que, direta ou indiretamente, usufruem os benefícios, sob o ponto material da norma.

A norma imunitória, portanto, delimita até onde o poder tributário pode agir, estipulando os contornos da competência tributária dos entes políticos diante do direito subjetivo dos destinatários de seus efeitos.

O Art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal preconiza os principais comandos no tocante a imunidade:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais, dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

## 2.3 ISENÇÕES

Enquanto a norma da imunidade é uma forma de não incidência de tributo, a ISENÇÃO é uma dispensa legal, no campo da tributação.

Na isenção inibe-se o lançamento do tributo, tendo ocorrido o fato gerador e nascido o liame jurídico obrigacional. Já na caso da imunidade a norma está fora do campo de incidência do tributo, representando o obstáculo à incidência de tributos sobre determinados fatos, situações ou pessoas.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup>, “o preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um

encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese do tributo”

## **2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS LIGADOS À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Neste tópico serão mencionados de forma rápida os princípios constitucionais ligados à competência tributária, não se pretende aqui esgotar o assunto, mas tão somente, menciona-los, para adentrarmos no Princípio da Capacidade Contributiva que é o objeto de estudo deste trabalho.

### **2.4.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (art. 150 , I)**

Historicamente, acredita-se que o princípio da legalidade tenha sido inaugurado na Carta Magna Inglesa, em 1215, no governo do Rei João Sem Terra. Na época, a nobreza e os plebeus insurgiram-se contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao rei um “estatuto”, visando inibir a atividade esmagadora do governo. Em outros episódios, como a Independência dos Estados Unidos, a Revolução Francesa, mesmo a Independência do Brasil, tiveram como motivação a cobrança abusiva de tributos.

O Estado de Direito é baseado na evolução do Estado Absolutista do séc. XVII e seguintes, cuja característica principal é a tentativa de eliminar os abusos e arbitrariedade do Poder Estatal. No Estado de Direito a generalidade da Lei constitui sua essência, buscando a imparcialidade do Estado no trato de seus cidadãos, devendo a Lei atingir a coletividade de forma igualitária. Portanto, a norma deve revestir-se de generalidade e abstração, como forma de unificação da sociedade, em tese, pacificando os conflitos e proporcionando a JUSTIÇA.

O reconhecimento da lei traz em seu bojo o princípio da prevalência da norma, que comporta uma dimensão positiva, quando exige a observância e aplicação da Lei. E a dimensão negativa, quando proíbe o desrespeito ou a violação à Lei.

A Constituição Federal ressalta expressamente o princípio da legalidade em seu artigo 5º, inciso 2, ao estabelecer que: “...ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da Lei...” No plano específico do Direito Tributário, tal princípio encontra suporte no art. 150 a seguir transcrito:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.(...)

#### **2.4.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA**

O princípio da anterioridade da lei, prevista no art. 150, III, alíneas “b” e “c”, da CF, destaca-se como um postulado tipicamente tributário, e direcionado a toda tributação, seja ela federal, estadual, municipal ou distrital. A norma exige que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado, observando ainda a antecedência mínima de noventa dias. Tal princípio visa enviar aos contribuintes uma segurança jurídica, eis que os mesmos saberão o que esperar no plano da tributação. Coibindo as “surpresas” nas alterações tributárias. Portanto, o princípio da anterioridade é um direito fundamental do contribuinte e a sua não observância implica em uma violação constitucional, posição esta adotada pelo STF, conforme ADI n. 939-7, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993. Observe-se, ainda, trecho do voto do insigne Ministro Celso de Mello, a seguir transcrito:

*“O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. (...)*

*O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subornante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos, introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe por completo, a harmonia que deve presidir as*

*relações sempre tão estruturalmente desiguais entre as pessoas e o Poder. Não posso desconhecer (...) que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições.”*

O princípio da anterioridade é mais uma expressiva limitação ao Poder de tributar.

### **2.4.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA**

A regra da isonomia ou igualdade estampado no art. 5º da CRFB, que determina que todos são iguais perante a Lei. Na verdade, afirma-se a garantia de tratamento igual aos que se encontrem em igual situação. Tal princípio veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato, impede discriminações, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas. Mas, no caso do imposto progressivo, o princípio da isonomia estaria sendo desrespeitado? O entendimento é que não há desrespeito ao princípio, uma vez que quando se aplica o imposto progressivo está havendo uma adequação do princípio da isonomia, uma vez que aquele que possui maior capacidade contributiva deve pagar um valor de imposto superior porque desta forma estaria sendo igualmente tributado, eis que *“os iguais deverão ser igualmente tratados, enquanto os desiguais, na medida de suas dessemelhanças deverão diferentemente sê-lo”*. O princípio da isonomia, por estar intimamente ligado à justiça, será mais adiante retomado.

### **2.4.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI**

O princípio da irretroatividade da Lei também visa proteger o contribuinte, dando segurança e consolidando as relações jurídicas. Não se pode permitir que uma lei nova possa retroagir para atingir um fato passado, sob pena de

inconstitucionalidade. As leis devem dispor para o futuro, em nome da segurança jurídica e à previsibilidade que lhe é intrínseca. Para Sacha Calmon<sup>13</sup> a irretroatividade da lei fiscal, “*salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio geral de direito do direito*”. O princípio da segurança jurídica é, assim, um sub princípio do Estado de Direito, assumindo valor único no sistema jurídico e cabendo-lhe o papel diferenciado na realização da própria ideia de justiça material.

#### **2.4.5 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO**

A carga tributária deve ser aceitável, não podendo configurar confisco. Entende-se como confiscatório o tributo que excede a capacidade contributiva. Mas como delimitar o “efeito de confisco”. Ao judiciário cabe afirmar quando um tributo está sendo utilizado com o efeito de confisco, proibido pela C. F. e a verificação deve levar em conta todo o sistema em que o tributo estaria sendo exigido, considerando toda a carga tributária imposta ao contribuinte, levando-se em conta ainda, a isonomia tributária, a capacidade contributiva, a razoabilidade e a proporcionalidade e o direito de propriedade, para impor limites à avides fiscal, impedindo os impostos esmagadores.

A vedação ao confisco está intrinsecamente ligado ao Princípio da Capacidade contributiva. Destacando-se, porém, que tal vedação se refere exclusivamente a tributos, não se aplica às penalidades pecuniárias (multa). Eis que a multa se afasta do tributo, considerando que a incidência deste último é a princípio lícita.

#### **2.4.6 PRINCÍPIO DA NÃO-LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS E A RESSALVA DO PEDÁGIO**

Segundo o princípio da não limitação ao tráfego pessoas e bens, previstos no inciso V do art. 150 da CF, a intermunicipalidade e a interestadualidade não poderão ser fatos geradores de quaisquer tributos, sejam federais, estaduais ou municipais, pois estaria ferindo o direito de liberdade, o direito de ir e vir de cada cidadão, portanto é vedado instituir tributos que possam de alguma forma onerar o tráfego de pessoas e bens. Surge porém uma ressalva: o pedágio. Esta ressalva parece oferecer ao pedágio a forma de “tributo”. Mas não é pacífico este

entendimento. Entendendo-se como tributo, na modalidade “taxa”, a base de cálculo deste gravame severa ser o custo do serviço público, afeto à conservação. A compulsoriedade (ou não) do uso do serviço tem sido utilizado para se distinguir a taxa da tarifa. Havendo ao usuário a opção entre o “usar” e o “não usar” o serviço, despontaria a tarifa; inexistindo a opção, exsurgiria a taxa.

#### **2.4.7 OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Outros princípios constitucionais tributários, como o **princípio da uniformidade tributária**, que determina que a União institua tributos federais de modo uniforme em todo o Brasil, em absoluta observância ao princípio da isonomia e o **princípio da isonômica tributação da renda nos títulos da dívida pública e nos vencimentos dos funcionários públicos** que proíbe que a União tribute a renda das obrigações da dívida pública dos entes periféricos, como as remunerações e os proventos dos agentes públicos destes, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e seus agentes. E o **princípio da proibição das isenções heterônomas**, ou seja a Constituição Federal veda à União a concessão de isenção de tributos que refogem a seu plano de competência tributária. Ou seja, a C.F. impede que a União crie ou isente de tributos cuja competência seja dos Estados, Municípios e Distrito Federal. A isenção heterônoma é concedida por entidade política diversa daquela que detém a competência tributária. Nesse passo, será heterônoma uma isenção de IPVA ou IPTU concedida pela União.

Assim vistos os principais princípios limitadores do Poder de tributar, vamos adentrar no PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA a fim de verificar a admissibilidade de adotar este princípio como fator de distinção entre os contribuintes a fim de realizar uma tributação mais justa.

### **3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O Princípio da Capacidade Contributiva encontra-se positivado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal e de modo genérico pode ser entendido como uma norma que tributa o contribuinte de acordo com sua capacidade de contribuir, ou seja, em consonância com suas possibilidades econômicas de efetivar a prestação. Referido princípio juntamente com os demais princípios limitadores do poder de tributar encontra-se muito próximo do princípio de Justiça, em todas as suas extensões: Justiça Fiscal, Justiça Distributiva, Justiça Tributária e Justiça Social. Verifica-se também, uma estreita ligação com o princípio da igualdade.

A Constituição Federal, constituída por normas jurídicas, traduzidas em regras e princípios, deixou para trás a conotação abstrata dos últimos, transformando-os em concretas normas jurídicas, com inegável positividade. O texto constitucional tem que refletir os anseios de uma sociedade, revestindo suas normas dos valores mais importantes da Nação: liberdade, justiça, fraternidade, proteção aos cidadãos, garantias individuais e coletivas, etc. Deste modo, a Constituição é a garantidora de direitos e ao limitar o poder, evita abusos e arbitrariedades. Neste ponto de vista, o Estado tem seu poder delineado por ela, que reflete os anseios e vontades de toda a sociedade. No campo tributário, traz os contornos positivos e negativos da tributação, estabelecendo de que forma os tributos podem ser exigidos, formando um verdadeiro estatuto do contribuinte, conforme analisado em cada um dos princípios limitadores do exercício da competência tributária e deparamos com a noção de JUSTIÇA enfocada no princípio da capacidade contributiva.

#### **3.1 NOÇÕES DE JUSTIÇA**

Luciana Cardoso de Aguiar<sup>14</sup> em Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, 2005, como exigência para obtenção de título de Mestre em Direito, busca definir justiça a partir de conceitos desde Aristóteles onde o mesmo dizia que o termo Justiça sugere ambigüidade e multiplicidade de seus

aspectos e era considerada a principal virtude, a fonte de todas as outras, sendo seu valor usualmente confundido com a moralidade vista sob o enfoque mais geral possível. A justiça não é inata ao ser, mas sim uma disposição de caráter que torna as pessoas inclinadas “a fazer o que é justo, a agir justamente e desejar o que é justo”. A ética social e ética individual não era realizada, porque ambas eram fundidas num único objetivo: “o que é justo para a coletividade também será para o indivíduo”. Relacionando a justiça com aquelas atitudes que visam produzir e preservar a felicidade de todos os elementos que a compõem, e afirma ser a virtude mais completa “porque quem a possui pode exercer não só sobre si mesmo, mas também sobre o próximo”. Justiça e igualdade são consideradas noções muito assemelhadas, posto que para ele “o igual é o meio termo entre o excesso e a falta. Por meio termo no objeto entendo aquilo que é equidistante de ambos os extremos”. Não é demais ressaltar que os princípios do adequado, da justa medida e do equilíbrio são as expressões mais flagrantes da cultura helênica, veneradora da proporcionalidade estética e do sopesamento dos opostos. O equilíbrio almejado por todo o ambiente que circundou o pensamento aristotélico leva a afirmação de que aqueles que não são iguais não poderão receber coisas iguais e as distribuições devem ser feitas de acordo com o mérito da pessoa. A multiplicidade dos aspectos que envolvem a justiça obrigou Aristóteles a dividi-la em dois grandes campos: justiça total e justiça particular. Cita também Bittar, que no esteio do pensamento aristotélico, assinala que “É certo que nem todos são iguais e que nem todos merecem as mesmas quantidades de benefícios e ônus, e é exatamente por isto que um critério se elege para a diferenciação equitativa entre os membros da sociedade”. Por esses argumentos, inclusive pela estreita ligação estabelecida por Aristóteles entre os conceitos, pode-se entender que a justiça distributiva seria a igualdade de caráter proporcional. Diz também, que a justiça distributiva está ligada às repartições levadas a efeito pelas normas, seja de dinheiro, de honras, de cargos, ou quaisquer outros bens sujeitos à participação dos governados. Relaciona-se tanto com a atribuição de bens quanto de encargos (responsabilidades e tributos por exemplo) Constitui-se, portanto, num liame público-privado pressupondo “uma relação de subordinação entre as partes que se relacionam, entre aquele que distribui e aqueles que recebem”. A injustiça se revela no recebimento de uma quantia menor de benefícios ou maior de encargos do que seria realmente devido. Ao contrário, a justiça se materializa na divisão de forma proporcional segundo um

critério pré-determinado, já que, como assinala Aristóteles “O justo é, pois, uma espécie de termo proporcional e injusto é o que viola a proporção”.

O princípio da isonomia busca o justo. Conforme lição do professor Eduardo Sabbag<sup>15</sup>, “a regra de igualdade ou da isonomia consiste senão em aquinohar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Tal afirmação originou-se do sábio ensinamento de Duguit, que reproduzindo o pensamento de Aristóteles, permitiu que a clássica idéia da igualdade relativa fosse divulgada a nós por Ruy Barbosa” (Oração aos moços: [s.e.] Arcádia, 1944, pp. 10-11.). Prossegue ainda: “Historicamente, o estudo da isonomia se mostrou necessário em face da propensão humana, quase inexorável, de buscar, de um lado, o atingimento de uma uniforme igualdade – atribuindo o mesmo a todos, como se todos fossem iguais, e, de outro, a consecução do tratamento discriminatório, na tentativa de subtração do que a cada um pertence, com o fito de não atribuir iguais condições a todos, uma vez que estes se mostram diferentes”. O princípio da isonomia preceituado no art. 5º do texto constitucional, nos termos a seguir transcrito:

“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, (...)”

O professor sabbag<sup>16</sup> cita José Joaquim Gomes Canotilho que referindo-se ao princípio da isonomia, explora-o à luz da proibição geral do arbítrio, no sentido de que “existe observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente tratados como desiguais. Por outras palavras: o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária”. Com relação à isonomia tributária, expressa no art. 150, II, nos seguintes termos:

“É vedado (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Nota-se que o postulado proíbe tratamento tributário desigual para os contribuintes que se encontrem em situação de equivalência, impedindo os odiosos privilégios, muito comum em tempos de ditadura, onde determinado grupo de pessoas (deputados, militares, juízes) gozavam de isenção de imposto de renda. No entanto, o princípio da igualdade não é de fácil aplicação, pois o mesmo subsiste

em meio a conflitantes interesses. De um lado, o Estado tributante, e de outro a vontade do particular tributado e os setores econômicos beneficiados por uma política desonerativa. Mas, no Estado de Direito, a igualdade não pode restringir-se a um aspecto formal, abstrato, ela deve interagir com as circunstâncias concretas da realidade social, de modo a permitir, de fato, voltar-se efetivamente para a correção das desigualdades. Portanto, o legislador ao pretender realizar o princípio da isonomia tributária e o decorrente postulado da capacidade contributiva, deverá levar em consideração as condições concretas de todos os envolvidos, evitando-se que a mesma carga tributária recaia sobre aqueles economicamente diferenciados, penalizando as camadas mais pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes mais altas, são instados a contribuir com uma parcela aquém do que devem. Segundo ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>17</sup> ensina algumas regras que devem regular a aplicação do princípio da isonomia, a saber: “a) a igualdade jurídica tributária consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações ou condições (...); b) não se admitem exceções ou privilégios, tais que excluam a favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias (...); c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias”. Assim, a discriminação sem propósitos especulativos, baseado na existência de uma diferença real, seria justificável.

### **3.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A EQUIDADE E A TRIBUTAÇÃO JUSTA**

A Capacidade contributiva embora intimamente ligada ao princípio da isonomia ou igualdade, com este não se confunde. A capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, quando se busca tratar de forma distinta, situações diferentes, coibindo as discriminações arbitrárias, enquanto que a capacidade contributiva visa em sua essência a busca pelo justo tributário. E esta busca da justiça, ligada ao modo como os recursos são distribuídos pela sociedade, desdobrando-se em equidade horizontal, onde os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, enquanto que na equidade vertical os contribuintes que possuam

capacidade desigual, deverão contribuir de maneira desigual também. Desta forma, alcança-se o propósito da tributação justa, garantindo o mínimo vital. Este mínimo vital, deve ser respeitado tendo em vista os fundamentos do Estado brasileiro que visa garantir a dignidade da pessoa. Historicamente, desde o século XIX, quando o Estado alemão fixou um valor como limite de isenção para o contribuinte, equivalendo ao mínimo para a sua subsistência, tem-se tentado demarcar este mínimo que atenda as necessidades básicas do indivíduo e sua família, tais como saúde, educação, moradia, etc. A Constituição Federal brasileira ao disciplinar os itens que compõem o salário mínimo, tenta oferecer estes parâmetros. Daí pode-se concluir que a capacidade do contribuinte pode estar fixada entre o mínimo vital e a vedação do confisco. Assim o mínimo vital poderia ser definido como a quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pelos impostos este mínimo. Garantindo a cada indivíduo, a realização de suas necessidades básicas e de sua família, tais como moradia, alimentação, saúde e educação. Não há dúvidas de que para atingir a Justiça fiscal, mister se faz uma junção entre os princípios de isonomia e da capacidade contributiva. Uma vez que o princípio da isonomia é um dos pilares mestre do Estado Democrático de Direito. Na seara fiscal ele é de vital importância, é indispensável, pois não há como falar em justiça fiscal, sem que haja observância do princípio da igualdade, que juntamente com o princípio da capacidade contributiva garantiria a efetividade da justiça. Pois, é através da aplicação do princípio da capacidade contributiva que se pode chegar a justiça distributiva Aristotélica que determina que os desiguais sejam tratados desigualmente na medida de suas desigualdades, eis que quando o montante do tributo a ser pago for definido, averigua-se a capacidade contributiva de cada indivíduo, de acordo com suas possibilidades, evitando-se assim um confisco, que afeta parte da liberdade do indivíduo, quando tributa além de sua capacidade.<sup>19</sup> Mas como conceituar capacidade contributiva? Conforme ensinamentos de Ricardo Lobo Torres<sup>18</sup> “A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (suun cuique tribuere) e que se tornou uma das regras de ouro para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa

tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais”. Quando se fala em capacidade contributiva, tem-se em mente a idéia de capacidade econômica. E neste sentido se manifesta a Professora Mayra Marinho<sup>20</sup>, “A doutrina se divide nesse momento. O primeiro impasse surge quando se faz mister diferir capacidade econômica de capacidade contributiva. Os economistas costumam confundir esses dois conceitos, misturando-os e confundindo-os. A capacidade econômica de uma pessoa física ou jurídica não pode ser equiparada, igualada à sua capacidade contributiva. A primeira vai além da segunda. Assim, capacidade econômica é aquela derivada da renda do indivíduo, considerando dentro desse montante a disponibilidade financeira que o indivíduo reserva para a satisfação de um mínimo que lhe garanta a sobrevivência, que lhe mantenha o mínimo existencial. Na medida em que o imposto de renda considere o mínimo existencial, estão sendo atendidas algumas finalidades extrafiscais que não teriam nenhuma relação com a base de cálculo o imposto de renda, já que o mínimo existencial é visto como parte da dignidade humana e do Estado Social. Ora, para aqueles que auferem renda elevada, o mínimo existencial não é atingido nem pelos mais altos impostos, motivo que levam os economistas a dizerem que não se faz necessário reduzir a base de cálculo com a finalidade de proteger o mínimo existencial . Assim, claro está que capacidade contributiva e capacidade econômica são conceitos diversos. O que seria então capacidade contributiva? Muitos doutrinadores se lamentam da indeterminação e fluidez do princípio, o que faz que a doutrina confira ao termo debatido plúrimos conceitos e definições. Não obstante, há de se salientar que a fluidez e indeterminação são próprias da linguagem jurídica, posto que alguns termos, ao serem interpretados, podem nos fornecer diversos significados diferentes, porém todos verdadeiros, se tomados semanticamente. Porém tal vaguidade peca pela falta de efetividade, dir-se-ia. É quando na atitude hermenêutica, se recorre à aporia de que não se pode afastar da ontologia, ou seja, deve haver consenso quanto à significação daquele termo, daquela expressão que limite a atividade interpretativa. Assim, é a própria capacidade ou não que apresenta o indivíduo de pagar impostos que vai determinar pratica e faticamente qual é o montante de poder ser recolhido aos cofres públicos, sem que com isso se interfira na manutenção vital do contribuinte e de quem dele economicamente dependa. É a necessidade de o indivíduo de se manter vivo que

permite estabelecer qual a capacidade de contribuir. Mesmo que a lei disponha de maneira diversa, pois não se pode exigir que o pagamento de tributos se dê aquém do mínimo existencial. Quando as normas jurídicas não se adaptam ao mundo dos fatos, as situações humanas cuidam de conferir uma solução que viabilize uma prática possível, dentro das limitações vigentes, que, in casu, se refletiria no não cumprimento da obrigação tributária de pagar, ou seja, perde o Estado de arrecadar. Klaus Tipke estabelece, dentro da impossibilidade de não-afetação do mínimo existencial, o seguinte: A capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto. Importante esclarecer que a capacidade contributiva inicia apenas quando se ultrapassa o limite das imunidades. Assim, a capacidade contributiva inicia quando termina a imunidade, posto que o próprio Estado Fiscal inibe, em teoria, que a tributação atinja níveis de renda e de possibilidade de adimplemento das obrigações tributárias além das possibilidades de cada um. Então o que está aquém da capacidade contributiva deve estar protegido pelas imunidades, já o que está além, a fim de se adequar o fenômeno arrecadatário às premissas de justiça fiscal exigidas pelo estado Democrático de Direito”. Prossegue ainda afirmando que a doutrina entende que há uma subdivisão do princípio da capacidade contributiva, em capacidade contributiva absoluta ou objetiva “que estaria conectada ao fato de que é através de certos eventos demonstrativos de aptidão para concorrer às despesas públicas que o legislador elege como critério de existência de um sujeito passivo em potencial. Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva reporta-se ao sujeito individualmente considerado, expressa a aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa, continua, argumentando que, nesse plano, estaria presente a capacidade contributiva in concreto, o potencial sujeito passivo se tornaria, diante desse subtipo de capacidade contributiva, efetivo, posto que estaria apto a receber o impacto tributário”. A professora Mayra Marinho<sup>20</sup> cita em seu artigo a opinião de Cortez Dominguez e Martin Delgado, que sem discordar da opinião doutrinária anterior afirmam que capacidade contributiva absoluta seria uma espécie de aptidão

abstratamente considerada para concorrer aos gastos públicos, ao passo que a capacidade contributiva relativa serviria para delinear e delimitar o grau de capacidade específico de cada um diante do fato jurídico tributário. Assim, a capacidade relativa ou subjetiva é a que parece melhor se adequar a justiça tributária. Mas a capacidade contributiva pode ser aplicada a todo tipo de tributo? A Constituição Federal em seu artigo 145, parágrafo 1º que diz: : “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”. Entende-se que deve ser aplicado o princípio da capacidade contributiva sempre que “a hipótese de incidência de tributo o permita. Assim, diferentemente do que crêem alguns doutrinadores o princípio da capacidade contributiva não pode ser aplicado a todo e qualquer tributo, mas tão somente àqueles que possuam finalidade meramente arrecadadora, mesmo que não sejam impostos, posto que a realidade tributária brasileira nos leva a constatar que outras espécies tributárias, que não os impostos, possuem também finalidades arrecadatórias, ou seja, hipóteses de incidência típicas de impostos. Para Ricardo Lobo Torres<sup>20</sup>, a capacidade contributiva é um princípio constitucional aberto e indeterminado, servindo de orientação para o ulterior processo de concretização normativa. Diz ainda, que através dos subprincípios: proporcionalidade, personalização e seletividade, abre-se a possibilidade da concretização nas normas impositivas. No caso da progressividade, o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores, a medida que se aumenta a base de cálculo, aplicado no caso do imposto de renda. No caso do IPTU, a progressividade é instrumento de extrafiscalidade e não emana do princípio da capacidade contributiva. No entanto, com a EC 29/2000, surge divergências no sentido de ser referida emenda inconstitucional, por admitir a progressividade também em razão do imóvel, sem considerar a figura do contribuinte. Há muitos entendimentos jurisprudências dando por inconstitucional a EC 29/2000. Bem como divergências doutrinárias. Roque Antonio Carrazza<sup>21</sup>, manifestou-se sobre a EC 29/2000, da seguinte forma:

A EC n. 29/2000 não redefiniu, em detrimento do contribuinte, o alcance do IPTU (hipótese em que se poderia cogitar de inconstitucionalidade por ofensa a cláusula pétrea), mas apenas explicitou o que já se continha na Constituição – ou seja, que este tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, a qual, independentemente da existência de plano diretor no Município, revela-se com o próprio imóvel urbano. Noutros termos, a emenda constitucional em questão, dado seu caráter meramente declaratório, limitou-se a reforçar a idéia, consagrada em nosso sistema tributário, de que, para fins de IPTU, quanto maior o valor do imóvel urbano, tanto maior haverá de ser sua alíquota.

Entendo ser este o melhor entendimento a respeito do tema.

Com relação a proporcionalidade, tal subprincípio não é explícito na Constituição Federal e indica que o imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do valor da base, ou seja, se arrecadará mais, quando o bem valer mais, podendo ser aplicado a todos os tributos não sujeitos a progressividade e a personalização, exemplo do imposto de transmissão *inter vivos*. O subprincípio da personalização vem junto com a capacidade contributiva, no art. 145, Constituição Federal. Já o subprincípio da seletividade informa a incidência na razão inversa da essencialidade do produto.

Para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, é facultado à administração pública, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitando sempre os direitos individuais e nos termos da Lei. Mas como mensurar esta capacidade? A Mensuração se dará de forma diferente em cada imposto, através da personalização se chegará ao *quantum* devido no caso do Imposto de Renda, no entanto, não há como utilizar do mesmo princípio para o cálculo do Imposto de importação ou transmissão de bens imóveis.

### **3.2.3 Capacidade Contributiva como forma de alcançar a justiça fiscal**

A capacidade contributiva é um dos mais importantes princípios limitadores ao Poder de Tributar, eis que visa impedir uma apropriação exacerbada do patrimônio do contribuinte, conforme preceituado no § 1º, do art. 145 da Constituição Federal de 1988, (...) *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...*” já poderemos questionar se o princípio da capacidade contributiva refere-se a todos os tributos, ou somente aos impostos. Há aplicação à taxa e à contribuição de melhoria? Extrai-se também do texto constitucional o caráter de pessoalidade do princípio, onde o interesse da condição econômica é daquele indivíduo e não de um

terceiro. Surge entretanto controvérsia no que se refere a condição econômica. Cortés Domingues e Martin Delgado, citados por Alberto Monteiro Alves (36), ensinam que a capacidade econômica absoluta se refere à aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos, tendo a ver com a definição legal de quem são sujeitos e quais os fatos que têm ou indicam a existência daquela idoneidade. Por outro lado, acrescentam os referidos autores, capacidade econômica relativa, que supõe a absoluta, se dirige a delimitar o grau de capacidade, o “*quantum*” . Opera, pois, no momento de determinação da quota. Nesta segunda vertente, a capacidade contributiva tem a ver com a aptidão específica e concreta de cada contribuinte em face dos fatos geradores previstos na lei. Um outro ponto do dispositivo constitucional é a condição encontrada na expressão “sempre que possível”, estaria esta condição condicionada a vontade do fisco. O entendimento é que não. Tal condição deverá ser observada sempre, necessariamente, e constatada a falta de capacidade contributiva o contribuinte será desonerado, mas o sujeito ativo será desobrigado deste mister, apenas quando realmente não haja alguma forma de mensurar a condição econômica do contribuinte para fins da tributação nos limites de sua capacidade. Em tese, pode-se considerar a renda auferida, consumo e o patrimônio como critérios para mensurar a capacidade contributiva. Entretanto, tem prevalecido o entendimento de que a renda auferida é o critério que melhor expressa a capacidade contributiva.

A carga tributária brasileira é muito elevada, e o problema maior se observa nos casos dos impostos indiretos, ou seja, daqueles que incidem sobre o consumo, o lucro, o faturamento, tais como ICMS, IPI, IRPJ, PIS, COFINS, a CSLL, entre outros. Pois estes gravames se sobressaem aos impostos diretos, incidentes sobre a renda e patrimônio, tais como IR, IPTU, IPVA, ITBI, entre outros. Deste modo, os impostos indiretos tendem a regressividade, pois o contribuinte, rico ou pobre pagam na mesma proporção, independentemente de sua capacidade contributiva. Mas, uma forma de corrigir esta “injustiça fiscal” seria mudar a forma de tributação, desonerando a produção de bens e serviços e onerando mais a renda e o patrimônio, com o intuito de diminuir as desigualdades sociais.

Pela seletividade, busca-se amenizar o impacto dos impostos indiretos, nos casos do ICMS e IPI, adotando-se critérios de utilidade social e essencialidade, aplicando-se alíquotas maiores para os bens considerados supérfluos, podendo o Poder Judiciário ser instado a manifestar-se sobre a utilidade

social e essencialidade de determinado bem ou seu caráter supérfluo. Frise-se que a seletividade no caso do ICMS é facultativa, enquanto que no caso do IPI é obrigatória.

#### **4 Alegações finais**

O princípio da capacidade contributiva busca a realização da Justiça fiscal, baseada na segurança jurídica e individual, para isto deve-se obedecer aos demais princípios: de legalidade, irretroatividade, anterioridade etc. Visa não só limitar o poder de tributar do Estado, mas também estabelecer critérios que permita que cada contribuinte possa pagar seus tributos de acordo com a riqueza que efetivamente disponha, sem que ela seja diminuída. O Estado ao mensurar tal riqueza, não se restringe a meras condições econômicas do cidadão, mas a uma condição de riqueza que ele ostente, seja patrimônio imobiliário ou mobiliário ou renda de origem variada. Caberá ao Estado, com seu poder discricionário, escolher que título de riqueza pretende tributar, podendo ser a renda (IR), um bem móvel (IPVA), um bem imóvel (IPTU), etc. A efetividade da cobrança dos impostos deve ser estar pautada no princípio da capacidade tributária e na conjunção dos demais princípios, tais como o da legalidade, da igualdade, da segurança jurídica, da não confiscatoriedade, da pessoalidade e da progressividade. Não haverá uma adequada aplicação do princípio da capacidade contributiva, se as condições desiguais dos indivíduos não for submetida a critérios que equilibrem estas condições. Como no caso da progressividade que cria mecanismos para resolver as desigualdades, no momento em que aumenta a alíquota do imposto, a partir da base de cálculo do mesmo. O princípio do não confisco também está intimamente ligado ao da capacidade contributiva, ao impedir que a exigência tributária exceda o limite da capacidade econômica do indivíduo. Enfim, temos que a capacidade contributiva visa a realização da Justiça Fiscal, ao instituir critérios de equilíbrios entre os contribuintes, não se permitindo uma tributação igual a todos, sob pena de tributar de forma desigual os contribuintes. Saliente-se ainda, a necessidade de se adotar os critérios de seletividade para os casos de impostos indiretos, como o IPI e ICMS.

## Notas

- 1 **CARRAZA**, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 7a ed. São Paulo. Malheiros Editores, 1995, p. 29.
- 2 **MELLO**, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 3a ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2000. p.68
- 3 **CANOTILHO**, J.J. Gomes. Direito Constitucional. 5a ed. Coimbra. Almedina, 1991, p. 172 – 173
- 4 *Idem*
- 5 **BOBBIO**, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: Curso de Introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v.7, p.12
- 6 **SABBAG**, Eduardo. Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag – São Paulo: Saraiva, 2009, p.19, 20
- 7 *Idem*
- 8 **DELGADO**, 2001, p. 54
- 9 **MACHADO**, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 230
- 10 **SABBAG**, Eduardo. Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 240.
- 11 **CARVALHO**, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed, p. 178.
- 12 **COELHO**, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988, 7. ed., p. 319
- 13 **MARTINS**, Ives Gandra da Silva. Taxa e preço público. Caderno de pesquisas tributárias, n. 10, pp. 174-176
- 14 **AGUIAR** Luciana Cardoso, em Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, 2005, como exigência para obtenção de título de Mestre em Direito. Disponível em <http://www.buscalegis.ufsc.br>. Acesso em 24.10.2010.
- 15 **SABBAG**, Eduardo. Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag – São Paulo: Saraiva, 2009, p.91
- 16 **SABBAG**, Eduardo. Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag – São Paulo: Saraiva, 2009, p.93
- 17 **MORAES**, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, pp. 116-117

<sup>18</sup> **TORRES**, Ricardo Lobo. Princípio da Isonomia Tributária. Fonte: Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 77-80; 82-83 e 91-98. Material da 4<sup>o</sup> aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no curso de pós-graduação lato-sensu em Direito Tributário – UNIDERP/REDE LFG

<sup>19</sup>Artigo sobre CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO GARANTIDOR DA JUSTIÇA FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO - Mayra Marinho Mestranda em Direito da UFPE, Professora do curso de Direito da Faculdades Maurício de Nassau. Disponível em <http://www.mauriciodenassau.edu.br/artigo/acesso> em 24/10/2010.

<sup>20</sup> **TORRES**, Ricardo Lobo. Princípio da Isonomia Tributária. Fonte: Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 77-80; 82-83 e 91-98. Material da 4<sup>o</sup> aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no curso de pós-graduação lato-sensu em Direito Tributário – UNIDERP/REDE LFG

<sup>21</sup> **CARRAZA**, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 7<sup>a</sup> ed. São Paulo. Malheros Editores, 1995, p. 29.

## RE FERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

Carraza, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 7ª ed. São Paulo. Malheiros Editores, 1995

Mello, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 3ª ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2000.

Canotilho, J.J. Gomes. Direito Constitucional. 5ª ed. Coimbra. Almedina, 1991,

BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: Curso de Introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982,

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag – São Paulo: Saraiva, 2009,

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29ª. ed.,

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag – São Paulo: Saraiva, 2009,

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed,

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988, 7. ed.,

V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Taxa e preço público. Caderno de pesquisas tributárias, n. 10,

AGUIAR, Luciana Cardoso de. Em Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, 2005, como exigência para obtenção de título de Mestre em Direito

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Isonomia Tributária. Fonte: Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 77-80; 82-83 e 91-98. Material da 4ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no curso de pós-graduação lato-sensu em Direito Tributário – UNIDERP/REDE LFG